# CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL NIILO JÄÄSKINEN prezentate la 29 aprilie 2010 [1]

## I — Introducere

1. Trimiterea preliminară care face obiectul prezentei cauze a fost formulată de chambre commerciale, financière et économique (Camera comercială, financiară și economică) din cadrul Cour de cassation (Curtea de Casație, Franța). Aceasta privește în esență interpretarea articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (denumit în continuare „Acordul privind SEE") [2], în contextul aplicării legislației fiscale a unui stat membru în cazul unei societăți cu sediul în Principatul Liechtenstein, parte la Acordul privind SEE, dar care nu este membră a Uniunii Europene (denumită în continuare „țara din SEE"). Întrebarea a suscitat un interes viu în statele membre, nouă dintre acestea depunând observații scrise.

2. Prezenta cauză va permite Curții să își completeze jurisprudența izvorâtă din Hotărârile ELISA [3] și A [4] în ceea ce privește justificările referitoare la restricțiile privind libera circulație a capitalurilor în contextul impozitării directe și să aducă o serie de precizări în ceea ce privește regimul aplicabil situațiilor în care sunt implicate țări din SEE.

## II — Cadrul juridic

### A — *Dreptul Uniunii*

3. Articolul 56 alineatul (1) CE interzice, în temeiul dispozițiilor din capitolul 4, orice restricții privind circulația capitalurilor și privind plățile între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe [5].

4. Articolul 57 alineatul (1) CE prevede următoarele:

„(1) Articolul 56 nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor aflate

1 — Limba originală: franceza.
2 — JO 1994, L 1, p. 3.
3 — Hotărârea din 11 octombrie 2007 (C-451/05, Rep., p. I-8251).
4 — Hotărârea din 18 decembrie 2007 (C-101/05, Rep., p. I-11531).
5 — Din moment ce data cererii de pronunțare a hotărârii preliminare este 10 februarie 2009, se va face trimitere la dispozițiile din Tratatul CE potrivit numerotării aplicabile anterior intrării în vigoare a Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene.

în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului comunitar, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital."

5. Articolul 58 CE prevede:

„(1) Articolul 56 nu aduce atingere dreptului statelor membre:

(a) de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite;

(b) de a adopta toate măsurile necesare pentru a combate încălcarea actelor lor cu putere de lege și a normelor lor administrative, în special în domeniul fiscal sau al supravegherii prudențiale a instituțiilor financiare, de a stabili proceduri de declarare a circulației capitalurilor în scopul informării administrative sau statistice ori de a adopta măsuri justificate de motive de ordine publică sau siguranță publică.

[…]

(3) Măsurile și procedurile menționate la alineatele (1) și (2) nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 56."

6. Articolul 4 din Acordul privind SEE are următorul cuprins:

„În domeniul de aplicare al prezentului acord și fără a aduce atingere dispozițiilor speciale pe care le prevede, se interzice orice discriminare exercitată pe motiv de cetățenie sau naționalitate." [traducere neoficială]

7. Textul capitolului 4 din Acordul privind SEE referitor la libera circulație a capitalurilor reflectă dispozițiile Tratatului CEE și pe cele ale Directivei 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] [6], astfel cum erau în vigoare anterior modificărilor aduse

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

prin Tratatul privind Uniunea Europeană. Articolul 40 din Acordul privind SEE prevede:

„În cadrul prezentului acord, nu există restricții între părțile contractante cu privire la circulația capitalurilor aparținând persoanelor rezidente în statele membre ale Comunității Europene sau în statele Asociației Europene a Liberului Schimb și discriminări pe bază de cetățenie, de naționalitate sau de reședință a părților ori pe baza locului unde sunt investite aceste capitaluri. Anexa XII conține dispozițiile necesare pentru punerea în aplicare a prezentului articol." [traducere neoficială]

8. Anexa XII la Acordul privind SEE stabilește că Directiva 88/361 este aplicabilă Spațiului Economic European. Anexa I la această directivă, care stabilește un nomenclator al mișcărilor de capital [7], precizează că această noțiune cuprinde operațiunile prin care nerezidenții efectuează investiții imobiliare pe teritoriul unui stat membru.

9. Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte [8] poate fi invocată de un stat membru pentru a obține de la autoritățile competente ale altui stat membru toate informațiile necesare pentru a-i permite să stabilească în mod corect cuantumul taxelor care intră sub incidența acestei directive.

B — *Dreptul național*

10. Articolul 990 D și următoarele din Codul general al impozitelor francez (code général des impôts, denumit în continuare „CGI") fac parte dintre măsurile adoptate de legiuitorul francez cu scopul de a combate anumite forme de evaziune fiscală.

11. Articolul 990 D din CGI are următorul cuprins [9]:

„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.

7 — A se vedea Hotărârea din 16 martie 1999, Trummer și Mayer (C-222/97, Rec., p. I-1661, punctul 21).

8 — JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129).

9 — În versiunea rezultată din Legea nr. 92-1376 din 30 decembrie 1992 privind Legea bugetului pentru anul 1993 (JORF, 31 decembrie 1992, p. 18058).

Se consideră că posedă bunuri sau drepturi imobiliare în Franța prin persoană interpusă orice persoană juridică ce deține o participație, indiferent de formă sau de cota parte, la capitalul unei persoane juridice care este proprietara acestor bunuri ori drepturi sau care deține o participație la capitalul unei a treia persoane juridice, ea însăși proprietară de bunuri ori drepturi sau interpusă în lanțul participărilor la capital. Această dispoziție se aplică indiferent de numărul persoanelor juridice interpuse."

12. Potrivit articolului 990 E din CGI [10], taxa prevăzută la articolul 990 D nu se aplică:

„[...]

2° Persoanelor juridice care, având sediul într-o țară sau într-un teritoriu care a încheiat o convenție de asistență administrativă cu Franța în scopul de a combate frauda fiscală și evaziunea fiscală, declară în fiecare an, cel târziu la 15 mai, în locul stabilit prin decizia prevăzută la articolul 990 F, situarea, componența și valoarea imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa asociaților acestora la aceeași dată, precum și 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 acestora, ale asociaților sau ale altor membri, numărul de acțiuni, de părți sociale sau alte drepturi deținute de fiecare dintre aceștia și justificarea reședinței lor fiscale. Angajamentul este luat la data dobândirii de persoana juridică a bunului sau a dreptului imobiliar sau a participației avute în vedere la articolul 990 D sau, pentru bunurile, drepturile ori participațiile aflate deja în posesie la 1 ianuarie 1993, cel mai târziu la 15 mai 1993;

4° Societăților ale căror acțiuni au fost înscrise la cota oficială sau la cea de pe piața secundară a unei burse franceze sau a unei burse străine reglementate de norme analoge;

[...]"

10 — În versiunea rezultată din Legea nr. 92-1376.

13. La momentul situației de fapt din acțiunea principală, între Republica Franceză și Principatul Liechtenstein nu fusese încheiată nicio convenție de tipul celei prevăzute la articolul 900 E punctul 2 din CGI [11].

**III — Acțiunea principală și întrebarea preliminară**

14. Societatea Établissements Rimbaud SA (denumită în continuare „Établissements Rimbaud"), cu sediul în Liechtenstein, deține în posesie un bun imobiliar situat în Franța. Cu acest titlu, societatea este în principiu supusă taxei de 3 % instituite la articolul 990 D din CGI.

15. Administrația fiscală franceză a perceput taxa respectivă de la Établissements Rimbaud, inițial pentru anii 1988-1997 și ulterior pentru anii 1998-2000.

16. Établissements Rimbaud a introdus acțiuni împotriva deciziilor de respingere a cererilor acestuia de scutire de la impozitările în litigiu. După respingerea cererilor sale de către tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence (Tribunalul de Mare Instanță din Aix-en-Provence), apoi de către cour d'appel d'Aix-en-Provence (Curtea de Apel din Aix-en-Provence), Établissements Rimbaud a formulat recurs la Cour de cassation.

17. În cadrul examinării recursului menționat, Cour de cassation a sesizat Curtea cu următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European se opune unei legislații precum cea prevăzută de articolul 990 D și următoarele din Codul general al impozitelor, în versiunea aplicabilă la momentul situației de fapt, care scutește societățile care au sediul în Franța de la plata taxei de 3 % pe valoarea de piață a imobilelor situate în Franța și care, în ceea ce privește o societate care are sediul într-o țară din Spațiul Economic European, care nu este membră a Uniunii Europene, supune această scutire existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate 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 pe motiv de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovărătoare decât cea aplicată societăților stabilite în Franța?"

**IV — Procedura în fața Curții**

18. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost înregistrată la grefa Curții la 18 februarie 2009.

11 — Acordul dintre guvernul francez și guvernul Liechtensteinului privind schimbul de informații în materie fiscală, semnat la 22 septembrie 2009, nu are incidență în acțiunea principală din moment ce este ulterior acesteia.

19. Au depus observații scrise Établissements Rimbaud, guvernele german, estonian, elen, spaniol, francez, italian, olandez, suedez și guvernul Regatului Unit, precum și Comisia Comunităților Europene, guvernul Liechtensteinului și Autoritatea de Supraveghere AELS.

20. În ședința din 3 februarie 2010, au fost ascultate observațiile orale ale reprezentantului Établissements Rimbaud, ale agenților guvernelor estonian, elen, spaniol, francez, suedez și ale agenților guvernului Regatului Unit, precum și ale agenților Comisiei și ai Autorității de Supraveghere AELS [12].

## V — Poziția părților

21. Établissements Rimbaud consideră că articolul 40 din Acordul privind SEE se opune unei legislații precum articolul 990 D și următoarele din CGI care scutește de la plata taxei de 3 % pe valoarea de piață a imobilelor aflate în Franța societățile cu sediul în Franța și care, pentru societățile cu sediul într-o țară din SEE, supune această scutire unor condiții discriminatorii.

22. În același mod, Autoritatea de Supraveghere AELS, Comisia și guvernul Liechtensteinului consideră că articolul 40 din Acordul privind SEE se opune unei legislații naționale precum cea în cauză în acțiunea principală întrucât aceasta nu permite societății stabilite într-o țară din SEE să furnizeze elemente de probă care permit să se stabilească identitatea acționarilor, persoane fizice, ai acesteia.

23. În schimb, toate statele membre care au prezentat observații scrise consideră că articolul 40 din Acordul privind SEE nu se opune unei astfel de legislații.

## VI — Analiză

### A — *Observații introductive*

24. Trebuie amintit de la bun început că Curtea a avut deja ocazia de a analiza dispozițiile CGI în discuție în prezenta cauză. Astfel, sesizată de Cour de cassation cu o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, în

12 — Agentul guvernului Liechtensteinului, care și-a anunțat participarea la ședință, nu a putut asista în cele din urmă la aceasta din cauza intemperiilor.

Hotărârea ELISA, citată anterior, Curtea a declarat că, în relațiile dintre statele membre, dreptul Uniunii se opunea unei legislații precum legislația franceză în cauză. Prin urmare, în prezenta cauză, care provine de asemenea de la Cour de cassation, Curtea trebuie să se pronunțe numai cu privire la întrebarea dacă restricția care poate rezulta din dispozițiile naționale în cauză poate fi justificată în cadrul Acordului privind SEE, respectiv într-un caz intermediar față de relațiile dintre statele membre ale Uniunii și cele dintre statele membre ale Uniunii și țări care nu sunt părți la Acordul privind SEE.

25. În ce privește aspectul temporal al prezentei cauze, trebuie arătat că instanța de trimitere a solicitat interpretarea articolului 40 din Acordul privind SEE. Dat fiind că Principatul Liechtenstein este parte la Acordul privind SEE de la 1 mai 1995, Curtea trebuie să interpreteze regimul juridic existent cu începere de la acea dată [13].

26. Astfel cum a precizat avocatul general Bot în Concluziile prezentate în cauza A [14], citată anterior, circulația capitalurilor între statele membre, pe de o parte, și între aceste state și țările terțe, pe de altă parte, a făcut obiectul unei liberalizări progresive. În Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene, circulația capitalurilor interne și externe Comunității făcea obiectul unor dispoziții distincte și puțin constrângătoare pentru statele membre. O etapă importantă a fost depășită odată cu Directiva 88/361, care a prevăzut liberalizarea completă și necondiționată a circulației capitalurilor între statele membre. Pe plan extern, dispozițiile Directivei 88/361 erau mai puțin constrângătoare întrucât statele membre trebuiau numai să depună eforturi pentru a atinge același grad de liberalizare cu țările terțe ca și cel practicat în interiorul Comunității.

27. Tratatul privind Uniunea Europeană, semnat la Maastricht la 7 februarie 1992, a consacrat libera circulație a capitalurilor drept una dintre libertățile fundamentale garantate de Tratatul CE, în ceea ce privește circulația nu numai între statele membre, ci și între aceste state și țările terțe. Astfel, potrivit articolului 56 alineatul (1) CE, „[î]n temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe”. Acest articol a devenit aplicabil de la 1 ianuarie 1994.

28. Totuși, Acordul privind SEE nu cuprinde dispoziții analoge celor din articolele 57 CE

13 — Anterior acestei date, Principatul Liechtenstein avea calitatea de țară terță, pentru care nu era aplicabil niciun cadru specific. Ulterior acestei date, au fost aplicabile anumite dispoziții tranzitorii pentru punerea în aplicare a directivelor (termenul de transpunere al anumitor directive comunitare).

14 — Concluzii prezentate la 11 septembrie 2007 (punctele 38-45).

și 58 CE. Cu toate acestea, considerăm că nu există niciun dubiu că obligațiile statelor membre față de țările din SEE în temeiul articolului 40 din Acordul privind SEE nu pot fi mai constrângătoare decât cele rezultate în temeiul articolului 58 CE. În plus, principiile *lex posterior derogat legi priori* și *lex specialis derogat legi generali* par să excludă orice aplicare a articolului 57 alineatul (1) CE în cazul relațiilor dintre statele membre și Principatul Liechtenstein.

29. În consecință, articolul 57 alineatul (1) CE nu pare aplicabil, în privința țării terțe respective, începând cu data intrării în vigoare a Acordului privind SEE.

30. Trebuie subliniat un al doilea aspect temporal. Reiese din decizia de trimitere că această circulație a capitalurilor, în discuție în cauza principală, respectiv o investiție funciară, este anterioară introducerii liberei circulații a capitalurilor, atât în interiorul Uniunii Europene, cât și în relațiile statelor membre cu țările din SEE. În consecință, dat fiind că Établissements Rimbaud a realizat investiția anterior datelor pertinente, aceasta nu a recurs, în sens strict, la această libertate fundamentală. Totuși, considerăm că acest fapt are incidență asupra răspunsului pe care Curtea îl va da instanței de trimitere cu privire la regimul aplicabil ulterior datei de intrare în vigoare a Acordului privind SEE cu privire la Principatul Liechtenstein [15]. Din punctul de vedere al tratamentului fiscal, efectele liberei circulații a capitalurilor ar trebui să fie aceleași cu privire la investițiile existente și cu privire la investițiile noi.

31. În scopul analizei noastre, vom prezenta mai întâi pe scurt jurisprudența izvorâtă din Hotărârea ELISA, citată anterior, și din Hotărârea Ospelt și Schlössle Weissenberg [16] privitoare la libera circulație a capitalurilor în materie de impozitare directă în relațiile dintre statele membre, pe de o parte, și în relațiile dintre acestea din urmă și țările din SEE, pe de altă parte, iar apoi vom compara cele două regimuri. În final, vom analiza justificările formulate în susținerea unei diferențe de tratament.

B — *Jurisprudența privind libera circulație a capitalurilor în materie de impozitare directă*

32. În ce privește relațiile dintre statele membre, Curtea a declarat deja în Hotărârea ELISA, citată anterior, că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care scutește de la plata taxei pe valoarea de piață a imobilelor

15 — Trebuie să se observe că anexa XII la Acordul privind SEE nu distinge, în mod general, între investițiile existente și investițiile noi. Această distincție nu este realizată decât în cazuri precise, a se vedea în special punctul (1) litera (e) din anexa menționată și Hotărârea din 15 mai 2003, Salzmann (C-300/01, Rec., p. I-4899, punctul 4).

16 — Hotărârea din 23 septembrie 2003 (C-452/01, Rec., p. I-9743).

situate în acest stat membru și aflate în posesia societăților stabilite în acest stat, în timp ce, pentru societățile stabilite într-un alt stat membru, supune această scutire condiției să existe o convenție de asistență administrativă încheiată între statul membru vizat și acest stat în vederea combaterii fraudei fiscale și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare în funcție de naționalitate, aceste societăți nu trebuie supuse unei impozitări mai împovărătoare decât cea aplicată societăților stabilite în primul stat membru și că nu permite societăților stabilite într-un alt stat membru să furnizeze elemente de probă care să permită stabilirea identității acționarilor, persoane fizice, ai acestora [17].

33. În Hotărârea ELISA, citată anterior, Curtea a constatat existența unei restrângeri a principiului liberei circulații a capitalurilor. În continuare, aceasta a examinat dacă această restrângere este justificată de un motiv imperativ de interes general. După ce a confirmat că taxa în litigiu permite combaterea practicilor care au drept unic scop eludarea plății taxei pe capital în Franța de către persoanele fizice, Curtea a analizat proporționalitatea măsurii. Aceasta a constatat că taxa în litigiu aparținea domeniului de cooperare stabilit prin Directiva 77/799 și că, pe de altă parte, nu se poate exclude *a priori* posibilitatea ca persoana supusă la plata impozitului să prezinte elementele justificative pertinente. De aici, Curtea a dedus că Republica Franceză ar fi putut adopta, în relațiile dintre statele membre, măsuri mai puțin restrictive pentru atingerea obiectivului care constă în combaterea fraudei fiscale.

34. Totuși, Établissements Rimbaud nu era stabilită într-un stat membru, ci în Principatul Liechtenstein, care este o țară din SEE de la 1 mai 1995.

35. În această privință, trebuie amintit că unul dintre principalele obiective ale Acordului privind SEE este acela de a realiza în cea mai mare măsură cu putință libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor pe tot cuprinsul SEE, astfel încât piața internă realizată pe teritoriul Comunității să fie extinsă la statele membre ale AELS. Din această perspectivă, mai multe dispoziții ale acordului respectiv vizează să garanteze o interpretare cât mai uniformă cu

17 — A se vedea Hotărârea ELISA, citată anterior (punctul 102). Observăm că, în urma Hotărârii ELISA, citată anterior, articolul 990 E din CGI a fost modificat prin Legea nr. 2007-1824 din 25 decembrie 2007 (JORF, 28 decembrie 2007, p. 21482). În versiunea aplicabilă de la această dată, articolul 990 E din CGI prevede în special că taxa menționată la articolul 990 D din CGI nu este aplicabilă „3° Entităților juridice: persoanelor juridice, organismelor, entităților fiduciare sau instituțiilor comparabile care au sediul în Franța, într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-o țară sau pe un teritoriu care a încheiat o convenție de asistență administrativă cu Franța în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau într-un stat care a încheiat cu Franța un tratat care le permite să beneficieze de același tratament ca și entitățile care au sediul în Franța [...]”.

putință a acestuia pe tot cuprinsul SEE [18]. În acest cadru, este de competența Curții să asigure ca regulile din Acordul privind SEE care sunt identice în esență cu cele din tratat să fie interpretate uniform în interiorul statelor membre [19].

36. Prin urmare, în cazul în care unele restricții privind libera circulație a capitalurilor între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 din acordul respectiv și a anexei XII la acesta, dispozițiile în cauză prezintă aceeași valoare juridică precum dispozițiile identice, în esență, ale articolului 56 CE [20], indiferent de diferențele care pot exista la nivelul textului acestor dispoziții.

37. În plus, Curtea a considerat că noțiunea de restricții privind circulația capitalurilor trebuie interpretată în același mod în relațiile dintre statele membre și țările terțe ca și în cele dintre statele membre [21].

38. Considerăm că este clar că, în cauza principală, există o diferență de tratament în raport cu libera circulație a capitalurilor după cum sediul societății se află în Franța sau în Liechtenstein.

39. În temeiul unei jurisprudențe constante, o discriminare constă în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite [22].

40. Or, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile [23]. Prin urmare, o diferență de tratament între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți nu poate fi considerată, ca atare, discriminare în sensul tratatului [24].

41. Astfel cum a arătat avocatul general Mazák cu privire la cauza ELISA, citată anterior [25], reiese din jurisprudența Curții că o legislație fiscală națională precum cea din cauza menționată 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. În ceea ce privește situația care generează obligația de plată a taxei în cauza ELISA, citată anterior, respectiv deținerea, directă sau indirectă, de către persoane juridice a unor imobile situate în Franța sau a unor drepturi reale asupra acestor bunuri la data de 1 ianuarie a unui an

18 — A se vedea Avizul 1/92 din 10 aprilie 1992 (Rec., p. I-2821).

19 — Hotărârea Ospelt și Schlössle Weissenberg, citată anterior (punctul 29).

20 — A se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos (C-521/07, Rep., p. I-4873, punctul 33), și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia (C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 66).

21 — A se vedea Hotărârea A, citată anterior (punctul 31), precum și Concluziile avocatului general Bot (punctul 73 și urm.).

22 — A se vedea Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 30), Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 17), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 46), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, Rep., p.I-10767, punctul 37).

23 — A se vedea Hotărârile Schumacker, citată anterior (punctul 31), Wielockx, citată anterior (punctul 18), și Truck Center, citată anterior (punctul 38).

24 — A se vedea Hotărârea Wielockx, citată anterior (punctul 19), Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 24), precum și Hotărârea Truck Center, citată anterior (punctul 39).

25 — Punctele 86-92 din concluzii.

determinat, 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. Regulile menționate nu pot trata aceste persoane în mod diferit în privința acordării unui avantaj referitor la aceeași taxă, precum o scutire, fără a crea discriminare. Tratând cele două tipuri de persoane juridice într-o manieră identică în scopul impozitării imobilelor lor, legiuitorul francez a recunoscut 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 tratament. În consecință, în împrejurări precum cele din cauza ELISA menționată, legislația națională în cauză are ca efect tratarea în mod diferit a persoanelor juridice care se găsesc în situații obiectiv comparabile.

42. Considerăm că acest raționament al avocatului general Mazák poate fi transpus direct în prezenta cauză.

43. Astfel, problema care se ridică este, așadar, dacă o asemenea diferență de tratament poate fi justificată, ținând seama de cadrul juridic pertinent.

C — *Restricțiile admisibile în cadrul articolului 40 din Acordul privind SEE*

44. Considerăm că interpretarea și aplicarea articolului 40 din Acordul privind SEE în materie de impozitare directă trebuie să țină seama în mod obligatoriu de particularitățile cadrului juridic aplicabil în speță, respectiv lipsa dispozițiilor referitoare la cooperarea administrativă fiscală în cadrul Acordului privind SEE, pe de o parte, și lipsa unei convenții fiscale între statul membru și țara din SEE vizată, pe de altă parte.

45. Într-adevăr, Curtea a recunoscut că o restricție privind libera circulație a capitalurilor între statul membru respectiv și țara din SEE era justificată de motivul imperativ de interes general al combaterii fraudei fiscale [26].

46. Astfel, jurisprudența referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul circulației capitalurilor între statele membre și țările terțe, circulația acestora înscriindu-se într-un context juridic diferit [27].

26 — A se vedea Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior (punctul 68).

27 — A se vedea în acest sens Hotărârea A, citată anterior (punctul 60).

47. În speță, trebuie arătat mai întâi că între autoritățile competente ale unui stat membru și cele ale unei țări terțe, chiar parte la Acordul privind SEE, nu există un cadru de cooperare comparabil cu cel stabilit între autoritățile competente ale statelor membre prin Directiva 77/799 atunci când țara din SEE vizată nu a încheiat niciun angajament de asistență reciprocă.

48. Or, este clar că nu exista niciun dispozitiv complementar de schimb de informații între Republica Franceză și Principatul Liechtenstein în cursul perioadei relevante.

49. În ședință, Autoritatea de Supraveghere AELS a invocat diferența care exista, potrivit acesteia, între impozitarea dividendelor, care constituie o bază de impozitare „mobilă", pe de o parte, și, pe de altă parte, taxarea unui bun funciar al societății vizate, care se află și se va afla în Franța.

50. Chiar dacă nu se poate nega că stabilitatea bazei fiscale a unei taxe funciare are importanță în cadrul politicii fiscale, se impune constatarea că taxa funciară este o formă de impozit care se percepe asupra unor elemente de capital [28]. Prin achitarea acestei taxe, proprietarul unui bun funciar contribuie în special la finanțarea costurilor aferente infrastructurii fizice și sociale de care beneficiază. Nu considerăm că transpunerea interpretării reținute de Curte în Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, este exclusă din motive legate de diferențele dintre impozitarea dividendelor și o taxă funciară.

51. Întrebarea principală din prezenta cauză este dacă diferența care există între statele membre ale Uniunii și țările din SEE este de natură să justifice o diferență de tratament între persoanele impozabile din alte state membre ale Uniunii și cele din țările din SEE. Deși Hotărârea ELISA nu privește decât raporturile dintre statele membre menționate [29], se ridică problema dacă soluția din această hotărâre este aplicabilă și în cazul relațiilor dintre statele membre și țările din SEE sau dacă acestea din urmă trebuie asimilate altor țări terțe.

52. Considerăm că Hotărârea ELISA, citată anterior, cuprinde două aspecte care pot fi importante în raport cu prezenta cauză și în legătură cu care părțile au formulat concluzii divergente. Primul aspect are legătură cu posibilitatea pe care o are un contribuabil, pe baza principiului proporționalității, de a compensa lipsa cadrului oficial de cooperare între autoritățile fiscale - sau inaplicabilitatea acestuia într-un caz individual - prin furnizarea directă de informații autorităților fiscale. Celălalt aspect este importanța care trebuie

28 — Hotărârea ELISA, citată anterior (punctele 35-37).

29 — Hotărârea ELISA, citată anterior (punctul 10).

acordată existenței unui astfel de cadru oficial în legislația Uniunii.

53. Suntem întrucâtva reticenți în ceea ce privește extinderea aplicabilității Hotărârii ELISA, citată anterior, la prezenta cauză în măsura în care se are în vedere posibilitatea de a înlocui mecanismele prevăzute pentru cooperarea dintre autoritățile fiscale ale diferitelor state cu acte justificative furnizate de contribuabil [30].

54. Un sistem de impozitare directă eficient și corect nu poate funcționa decât pe baza încrederii în informațiile declarate de contribuabil. Or, nu este posibil să se ajungă la aceasta decât dacă autoritățile dispun de mijloace adecvate pentru controlul veridicității datelor furnizate de contribuabil prin recurgerea la alte surse de informație, precum registrele publice, controalele fiscale privind contabilitatea contribuabilului sau, dacă este cazul, datele furnizate de autoritățile fiscale străine. Pentru a fi fiabile, informațiile furnizate de contribuabil trebuie de asemenea să poată fi verificate de autorități [31]. Nu considerăm că cerința ca informațiile furnizate de contribuabil să poată fi verificate ar fi contrară, din perspectivă generală, principiului proporționalității.

55. În plus, într-un sistem fiscal fondat pe principiul legalității, autoritățile fiscale nu pot refuza să ia în considerare informațiile furnizate de un contribuabil fără a motiva un astfel de refuz. Întrucât se exclude să se fi dorit de către Curte recunoașterea unei astfel de competențe discreționare autorităților fiscale, se poate ridica întrebarea care sunt criteriile pe baza cărora acestea ar putea stabili caracterul insuficient al informațiilor și, în consecință, necesitatea de a prezenta acte justificative suplimentare, prevăzută la punctul 99 din Hotărârea ELISA, citată anterior, dacă, prin ipoteză, autoritățile menționate nu sunt în măsură să verifice exactitatea informațiilor respective, în lipsa oricărui dispozitiv de cooperare fiscală cu autoritățile statului vizat.

56. Problema repartizării sarcinii probei în dreptul fiscal este complexă. În ce privește dreptul Uniunii, jurisprudența poate fi rezumată astfel: sarcina probei privind lipsa unui obiectiv legitim care să justifice un aranjament fiscal revine autorităților fiscale, însă acestora le este permis să aplice anumite prezumții cu privire la existența unui aranjament artificial [32]. Contribuabilii trebuie să poată respinge întotdeauna astfel de prezumții prin dovedirea caracterului real al obiectivelor comerciale urmărite prin aranjamentul vizat. Totuși,

30 — Hotărârea ELISA, citată anterior (punctele 93-96).

31 — A se vedea Hotărârea A, citată anterior (punctele 61 și 62), în care Curtea subliniază importanța caracterului fiabil și verificabil al datelor.

32 — A se vedea, cu privire la jurisprudență, Weber, D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer Law International, 2005, (p. 161 și urm.), precum și Comunicarea Comisiei intitulată „Aplicarea măsurilor anti-abuz în domeniul impozitării directe – în cadrul Uniunii Europene și față de țările terțe”, [COM(2007) 785 final, p. 3].

autoritățile nu sunt obligate să țină seama de probele care nu pot fi verificate.

57. În plus, în ce privește scutirile și alte beneficii fiscale, este normal ca, în mod corespunzător cerințelor legale, contribuabilul să dovedească îndeplinirea condițiilor necesare pentru a beneficia de acestea. Considerăm că articolul 990 E din CGI este conform cu abordarea menționată. Scutirea este acordată oricărei persoane juridice care furnizează informații precise, în măsura în care aceste date se pretează la o verificare din partea autorităților fiscale, fie în mod direct, fie în cooperare cu autoritățile din celelalte state vizate.

58. Nu intenționăm să repunem în discuție Hotărârea ELISA, citată anterior, în ceea ce privește raporturile dintre statele membre. Totuși, nu am putea propune extinderea interpretării reținute de Curte în această hotărâre la relațiile cu țările din SEE sau cu alte țări terțe atâta vreme cât, în opinia noastră, din perspectiva principiului proporționalității, situația contribuabililor rezidenți în cele două categorii de țări nu prezintă nicio diferență pertinentă. Astfel, Comisia pare să sugereze că testul proporționalității nu se aplică în cazul țărilor din SEE în lipsa unei convenții adecvate de schimb de informații cu statul vizat [33].

59. În plus, trebuie clarificată poziția Curții în cauza A, citată anterior, în ceea ce privește incidența măsurilor comunitare de armonizare în materie de contabilitate a societăților. În opinia noastră, analiza Curții trebuie privită în contextul acesteia [34]. Considerăm că aprecierile Curții privitoare la acest aspect vizează situația în care contribuabilul furnizează acte justificative autorităților fiscale fără ca acestea să poată să le verifice cu ajutorul autorităților fiscale străine. Curtea nu a calificat această situație ca „normală" sau „de dorit", ci a subliniat pur și simplu că, într-o astfel de situație, documentele contabile furnizate

33 — A se vedea Comunicarea Comisiei (citată anterior la nota 32, p. 6): „Prin urmare, măsurile anti-abuz trebuie orientate cu precizie spre aranjamentele pur artificiale menite să eludeze legislația națională (sau normele comunitare astfel cum au fost transpuse în legislația națională). Acest lucru este valabil și în ceea ce privește aplicarea normelor anti-abuz în cazul statelor din Spațiul Economic European (cu excepția situațiilor în care nu există o convenție adecvată privind schimbul de informații cu statul SEE în cauză). Pentru a asigura că aceste norme nu sunt disproporționate față de obiectivul de reducere a abuzurilor și de garantare a siguranței juridice, trebuie prevăzute măsuri de protecție adecvate, astfel încât contribuabilii să aibă posibilitatea de a furniza dovezi privind orice justificare comercială a aranjamentelor în cauză."

34 — Hotărârea A, citată anterior (punctul 62): „În al doilea rând, după cum a arătat avocatul general la punctele 141-143 din concluziile prezentate, cu privire la înscrisurile justificative pe care contribuabilul le poate furniza pentru a permite autorităților fiscale să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legislația națională, măsurile comunitare de armonizare care se aplică în statele membre în materie de contabilitate a societăților oferă contribuabilului posibilitatea de a prezenta date fiabile și verificabile privind structura sau activitățile unei societăți stabilite într-un alt stat membru, chiar dacă o astfel de posibilitate nu este garantată contribuabilului cu privire la o societate stabilită într-o țară terță care nu este obligată să aplice aceste măsuri comunitare."

de o societate stabilită într-o țară din SEE sunt mai fiabile decât cele furnizate de o societate stabilită într-o țară terță care nu aplică aceleași reguli. Prin urmare, Curtea a efectuat o apreciere comparativă. Trebuie subliniat că, în statele membre, contribuabilii nu pot solicita ca impozitarea unei întreprinderi să se bazeze numai pe contabilitatea întreprinderii respective, cu toate că aceasta constituie un punct de plecare central, sub rezerva respectării normelor contabile.

60. Referitor la identificarea acționarilor, trebuie observat că directivele adoptate în materie de contabilitate nu privesc identitatea acționarilor. Această problemă este abordată în Directiva 2004/109/CE, însă numai în ce privește notificarea achiziționării sau a cesiunii participațiilor importante pe o piață reglementată [35]. În orice caz, identificarea acționarilor este o problemă complexă, iar soluțiile reținute în diferitele state membre variază considerabil de la înregistrarea obligatorie a acțiunilor la posibilitatea de a emite acțiuni la purtător.

35 — Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 15 decembrie 2004 privind armonizarea obligațiilor de transparență în ceea ce privește informația referitoare la emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și de modificare a Directivei 2001/34/CE (JO L 390, p. 38, Ediție specială, 06/vol. 7, p. 172, articolele 9-16).

61. Pe de altă parte, trebuie subliniate efectele celor două principii care stau la baza Acordului privind SEE, respectiv principiul nediscriminării și principiul interpretării omogene.

62. Libera circulație a capitalurilor este în mod evident reglementată de tratat și de Acordul privind SEE [36]. În ceea ce privește fiscalitatea, aceste două sisteme sunt diferite. Referitor la dreptul Uniunii, statele membre sunt competente în materie de impozitare directă, însă trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii [37]. Uniunea dispune totuși dintotdeauna de o anumită competență în vederea adoptării măsurilor care favorizează apropierea dispozițiilor fiscale ale statelor membre, inclusiv în ceea ce privește impozitarea directă. Această competență se exercită de mult [38].

36 — A se vedea în special Hotărârea Ospelt și Schlössle Weissenberg, citată anterior (punctul 31).

37 — A se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29), și Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior (punctul 28).

38 — A se vedea în special Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92), abrogată prin Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 (JO L 310, p. 34), Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (90/436/CEE) (JO 1990, L 225, p. 10, Ediție specială, 11/vol. 69, p. 207), Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64) și Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75).

Referitor la Acordul privind SEE, care nu reia toate elementele și toate domeniile din ordinea juridică a Uniunii, încadrarea impozitării directe este chiar mai redusă [39].

63. Faptul că Acordul privind SEE nu vizează impozitarea directă și nu prevede un cadru pentru cooperarea administrativă în domeniul fiscal implică, în opinia noastră, faptul că există o diferență de context juridic.

64. În plus, cadrul cooperării administrative în domeniul fiscal, care a fost instituit odată cu adoptarea Directivei 77/977 și ulterior a fost consolidat prin modificările succesive ale directivei este în curs de reformare de către legiuitor pe baza propunerilor Comisiei [40]. Chiar anterior adoptării acestei propuneri, cadrul stabilit de Uniune în acest domeniu are deja în mod evident un nivel clar diferit de cel aplicabil în relațiile cu țările terțe, inclusiv cu țările din SEE. Între statele membre ale Uniunii, considerăm excesiv să invocăm apariția unei cooperări apropiate de o solidaritate în domeniul fiscal, care, desigur, este departe de a fi exhaustivă, dar reprezintă totuși un cadru unic și evolutiv [41].

65. Prin urmare, considerăm că diferența evidențiată la nivelul cadrului juridic al cooperării fiscale justifică pe deplin diferența de tratament dintre relațiile între statele membre ale Uniunii, pe de o parte, și cele dintre aceste state și țările din SEE, pe de altă parte.

66. În aceste condiții, propunem Curții să răspundă Cour de cassation în sensul că articolul 40 din Acordul privind SEE nu se opune unei legislații naționale precum cea din acțiunea principală.

67. În ce privește acțiunea principală, am dori să adăugăm în cele din urmă că a reieșit în ședință că Établissements Rimbaud este o societate al cărei unic acționar este un resortisant elvețian care folosește bunul funciar

39 — A se vedea, pentru o interpretare mai largă, Hotărârea Curții AELS din 23 noiembrie 2004, Fokus Bank ASA (E-1/04, Report of EFTA Court, p. 15), punctul 20 și urm.

40 — A se vedea Propunerea de directivă a Consiliului privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal [COM (2009) 29 final].

41 — Astfel cum a constatat Curtea în Hotărârea A, citată anterior (punctul 41), relațiile dintre statele membre se desfășoară într-un cadru juridic comun, caracterizat de existența unei reglementări comunitare, precum Directiva 77/799, care a stabilit obligații de asistență reciprocă. Chiar dacă în domeniile din sfera de aplicare a acestei directive obligația de asistență nu este nelimitată, nu este mai puțin adevărat că această directivă stabilește un cadru de cooperare între autoritățile competente ale statelor membre care nu există între acestea și autoritățile competente dintr-o țară terță atunci când aceasta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă.

drept reședință secundară. Aceste elemente sunt probabil cunoscute de autoritățile fiscale franceze. Se poate ridica în mod justificat întrebarea dacă, în aceste circumstanțe, nu este inechitabil și disproporționat să se recunoască autorităților franceze posibilitatea de a refuza societății menționate să dovedească realitatea acestor elemente de fapt.

68. Totuși, ne vom abține de la o astfel de concluzie. În anumite cazuri, aplicarea de dispoziții fiscale care impun condiții de formă poate părea inechitabilă. Cu toate acestea, într-o situație în care un resortisant al unei țări terțe investește într-un bun funciar aflat într-un stat membru și pe care îl folosește în scopuri private, prin intermediul unei societăți stabilite în Liechtenstein al cărui unic acționar este, nu excludem să fie vorba despre un aranjament pur artificial [42].

69. În orice caz, Curții nu îi revine obligația de a se pronunța cu privire la impozitarea reclamantei din acțiunea principală. În plus, Curtea nu are acces la toate elementele de fapt pertinente în această privință. Este de competența Curții să procedeze la o interpretare a articolului 40 din Acordul privind SEE care să fie de asemenea aplicabilă în cazuri care prezintă o situație de fapt identică sau comparabilă. Interpretarea Acordului privind SEE pe care o propunem Curții nu se opune, evident, aplicării dispozițiilor naționale prin care se urmărește remedierea situațiilor fiscale individuale inechitabile, în măsura în care astfel de dispoziții există în ordinea juridică națională.

42 — A se vedea în special Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 55 și 68), și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 72 și 74).

## VII — Concluzie

70. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, propunem, așadar, să se răspundă la întrebarea preliminară adresată de Cour de cassation după cum urmează:

„Articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 nu se opune unei legislații precum cea prevăzută de articolul 990 D și următoarele din Codul general al impozitelor francez, în versiunea aplicabilă la momentul situației de fapt, care scutește societățile care au sediul în Franța de la plata taxei de 3 % pe valoarea de piață a imobilelor situate în Franța și care, în ceea ce privește o societate care are sediul într-un stat din Spațiul Economic European, care nu este membru al Uniunii Europene, supune această scutire existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între Republica Franceză și acest stat în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare pe motiv de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovărătoare decât cea aplicată societăților stabilite în Franța."