

**L'exit tax nel diritto francese alla luce del caso *de Lasteyrie du Saillant*****Philippe Marchessou<sup>1</sup>****1. Il contesto**

Il Ministro dell'economia e delle finanze (Dominique Strauss-Kahn) del governo di Lionel Jospin si poneva l'obiettivo di limitare l'emigrazione dei contribuenti che intendevano sfuggire all'imposizione delle plusvalenze realizzate con le cessioni di valori mobiliari e all'Imposta di solidarietà sul patrimonio (ISF). A tal fine, con la legge finanziaria per il 1999<sup>2</sup> il governo francese aveva ottenuto dal Parlamento l'adozione di una disposizione dissuasiva in tal senso.

Questo testo normativo prendeva in considerazione due tipologie di soggetti:

- i dirigenti d'impresa, le cui azioni detenute nella società venivano esonerate dalla ISF, solo fino a quando il dirigente occupasse effettivamente una posizione direttiva nel contesto di quella determinata società<sup>3</sup>. Nel caso del venir meno dell'incarico, quale che ne fosse la ragione (pensione, dimissioni), le azioni rientravano nel campo di applicazione della ISF<sup>4</sup>.
- i proprietari di pacchetti azionari che detenessero, da soli o unitamente alla propria famiglia, in modo diretto o indiretto, almeno il 25% del capitale di una società. In tal caso, la base imponibile era costituita dalle plusvalenze realizzate in occasione della cessione di questi titoli<sup>5</sup> al tasso del 26% (16 %

---

<sup>1</sup> L'autore è Professore di diritto tributario presso l'Université Robert Schuman – Strasbourg III. Traduzione a cura di Diego Modonesi, Dottorando in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna.

<sup>2</sup> Art. 24 della Legge 98-1266 del 30 dic. 1998.

<sup>3</sup> Art. 885-O à 885-O quinquies del CGI.

<sup>4</sup> Cf. tariffario.

<sup>5</sup> Art. 92 del CGI.

+ 10 % di "prélèvements sociaux"<sup>6</sup>) per la frazione eccedente 50.000 F (7.622 €) nel corso dell'anno.

**2. Il testo adottato dal legislatore nel 1998** veniva codificato all'articolo 167 bis del CGI<sup>7</sup>. Tale norma prevedeva il prelievo tributario sulle plusvalenze latenti maturate sui valori mobiliari detenuti dal contribuente, al momento del trasferimento del domicilio fiscale al di fuori del territorio francese. A tal fine era necessario che il contribuente, ovvero la propria famiglia, avessero posseduto più del 25% delle partecipazioni nel corso dei cinque anni precedenti. Questa disposizione veniva completata da un meccanismo di pagamento dilazionato, utilizzabile da coloro che contestassero le imposte previste a loro carico. La concessione della dilazione era subordinata alla condizione che il contribuente avesse domandato di poterne beneficiare e avesse concesso all'autorità amministrativa preposta, prima della sua partenza, adeguate garanzie, finalizzate ad assicurare il recupero delle imposte dovute. Per beneficiare della dilazione, il contribuente doveva designare un rappresentante fiscale stabilito in Francia e dichiarare l'ammontare delle plusvalenze nei trenta giorni precedenti il trasferimento del domicilio.

Ai sensi all'articolo 61 della Costituzione<sup>8</sup>, al *Conseil constitutionnel* francese veniva sottoposta questione di legittimità circa la disposizione in commento, in seguito all'adozione della legge, ma prima della sua promulgazione. Con la decisione del 29 dicembre 1998<sup>9</sup> il Consiglio rigettava la domanda, in considerazione del difetto di competenza nell'esaminare la conformità delle leggi alle disposizioni di un testo non costituzionale, quale l'articolo 43 del Trattato CE.

---

<sup>6</sup> Art. 200-A, 2, del CGI.

<sup>7</sup> Art. 167 bis del CGI.

<sup>8</sup> Art. 61 de la Constitution.

<sup>9</sup> Si veda RJF 2/99, N° 98-405DC, n° 194.

### 3. Il “percorso” di Hughes de Lasteyrie du Saillant

Potenzialmente colpito da questa misura, il sig. Hughes de Lasteyrie du Saillant decideva di non sottoporsi immediatamente al prelievo previsto dalla normativa fiscale per poi affrontare un contenzioso in materia tributaria della normale durata di dieci anni. Al contrario, optava per la seguente strategia:

**A.** depositava presso il Consiglio di Stato francese un ricorso per eccesso di potere contro il decreto del 6 luglio 1999<sup>10</sup> adottato per l'applicazione di tale norma e codificata all'articolo 91 *undecies* del secondo allegato al Codice<sup>11</sup>.

**B.** In seguito ad una decisione dell'Assemblea del 14 dicembre 2001<sup>12</sup>, il Consiglio di Stato decideva di sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia. In questo modo condivideva sostanzialmente le conclusioni del *commissaire du gouvernement* Guillaume Foulard, che aveva rilevato come la Corte di giustizia non si fosse mai pronunciata sulla conformità di una tale disposizione, rispetto all'articolo 43 del Trattato. Per questo motivo, e constatando che esistevano delle disposizioni analoghe in altri Paesi, il commissario di governo aveva concluso che la disposizione era probabilmente contraria alla libertà di stabilimento – dunque, in teoria, poteva essere annullata direttamente dal Consiglio di Stato. Si suggeriva, tuttavia, di fornire alla Corte di Giustizia l'opportunità di prendere posizione sulla portata del margine di manovra concesso dal diritto comunitario agli Stati membri, rispetto al principio della libertà di stabilimento. Se la Corte avesse censurato la disposizione francese, tutti gli altri Stati membri in cui fosse adottata una legislazione analoga sarebbero stati ugualmente tenuti a modificarla.

Il Consiglio di Stato condivideva la posizione del *commissaire du gouvernement*. Si può precisare che il decreto impugnato era di stretta applicazione della legge, rispetto alla quale non aggiungeva né specificava alcunché.

---

<sup>10</sup> Décret del 6 luglio 1999 (n° 99-590).

<sup>11</sup> Article 91 undecies de l'annexe II au Code.

<sup>12</sup> RJF 2/02, N° 211341, n° 160.

C. L'intervento della Corte di Giustizia<sup>13</sup> e del suo avvocato generale J. Mischo<sup>14</sup> non rispondevano completamente alle attese del commissario di governo del Consiglio di Stato, in quanto entrambi si limitavano a constatare l'irregolarità assoluta della disposizione francese con riguardo alla libertà di stabilimento, per la presunzione assoluta di elusione o frode fiscale che poneva questo testo.

D. Il seguito francese della sentenza della Corte di giustizia.

Con sentenza del 10 novembre 2004<sup>15</sup> il Consiglio di Stato annullava il decreto del 6 luglio 1999 proprio sulla base della pronuncia della Corte di giustizia. In questo modo, si puntava a far venir meno *de facto* il supporto giuridico dell'articolo 167 bis del CGI, vale a dire il testo di legge applicativo del decreto 6 luglio 1999. Il Consiglio di Stato, in effetti, notava che in virtù dell'interpretazione data all'articolo 43 del Trattato CE dalla Corte di giustizia, le disposizioni dell'articolo 167 bis del CGI diventavano inapplicabili ai contribuenti, che, esercitando la libertà di stabilimento, avessero trasferito il proprio domicilio fiscale in un altro Stato membro. Si concludeva perciò, che il decreto del 6 luglio 1999 dovesse essere annullato in quanto applicava una legge considerata non conforme ad una disposizione del Trattato CE.

Il governo decideva quindi di procedere all'abrogazione (da parte del Parlamento) dell'articolo 167 *bis*<sup>16</sup>.

Hughes de Lasteyrie du Saillant otteneva così, in cinque anni, un risultato più ampio di quello che avrebbe altrimenti ottenuto affrontando un contenzioso tributario classico nel termine normale di dieci anni. La disposizione, infatti, veniva abrogata con effetti *erga omnes*.

---

<sup>13</sup> C-9/02, 11 marzo 2004.

<sup>14</sup> Conclusioni del 13 marzo 2003.

<sup>15</sup> RJF 2/05, N° 211341, n° 135).

<sup>16</sup> Art. 19 della legge n° 2004-1484 del 30 dicembre 2004.

#### **4. Conclusioni**

L'amministrazione finanziaria francese, che aveva ispirato la redazione di questa norma, è stata sorpresa dalla strategia processuale di Hughes de Lasteyrie du Saillant. I responsabili degli uffici finanziari avevano immaginato che la maggior parte dei contribuenti avrebbe piuttosto optato per la soluzione classica della contestazione nell'ambito del contenzioso tributario, accompagnata da una domanda di dilazione di pagamento. Si rileva, infine, come non si sia nemmeno cercato di procedere ad una nuova redazione del testo di legge, conformemente alle esigenze del Trattato, ad esempio escludendo gli Stati membri dal campo di applicazione della norma.