

**Asunto C-451/05**

**Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)**

**contra**

**Directeur général des impôts/Ministère public**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour de cassation (Francia)]

«Fiscalidad directa — Impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas — Sociedades holding luxemburguesas — Denegación de la exención — Directiva 77/799/CEE — Enumeración no exhaustiva de los impuestos citados — Impuesto de naturaleza análoga — Límites del intercambio de informaciones — Convenio bilateral — Artículo 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE) — Libre circulación de capitales — Lucha contra el fraude fiscal»

Conclusiones del Abogado General Sr. J. Mazák, presentadas el 26 de abril de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 11 de octubre de 2007

Sumario de la sentencia

1. *Aproximación de las legislaciones — Asistencia mutua entre las autoridades de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos — Directiva 77/799/CEE*

*(Directiva 77/799/CEE del Consejo, art. 1, aps. 2 y 3)*

2. *Aproximación de las legislaciones — Asistencia mutua entre las autoridades de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos — Directiva 77/799/CEE*

*(Directiva 77/799/CEE del Consejo, art. 8, ap. 1)*

3. *Libre circulación de capitales — Restricciones — Impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos por personas jurídicas*

*[Tratado CE, art. 73 B (actualmente art. 56 CE)]*

1. Un impuesto establecido por un Estado miembro sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en dicho Estado miembro por personas jurídicas constituye un impuesto de naturaleza análoga a la de los impuestos contemplados en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, y que recae sobre elementos del patrimonio, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva.

(véanse el apartado 37 y el punto 1 del fallo)

2. La Directiva 77/799, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, y en particular su artículo 8, apartado 1, no se oponen a que dos Estados miembros estén vinculados por un convenio internacional, destinado a evitar la doble imposición y a establecer reglas de asistencia

administrativa mutua en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, que excluye de su ámbito de aplicación, en un Estado miembro, una categoría de contribuyentes sometida a un impuesto contemplado en dicha Directiva, en la medida en que la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debe suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de dicho Estado miembro, circunstancia que corresponde verificar al juez nacional.

(véanse el apartado 55 y el punto 2 del fallo)

3. El artículo 73 B del Tratado (actualmente artículo 56 CE) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, por una parte, exime del impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en dicho Estado miembro por personas jurídicas a las sociedades establecidas en él, pero supedita dicha exención, en el caso de sociedades establecidas en otro Estado miembro, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa entre el Estado miembro de que se trata y ese otro Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien a la circunstancia de que un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad impida someter a dichas sociedades a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en el primer Estado miembro y, por otra parte, no permite que las sociedades establecidas en otro Estado miembro aporten pruebas que puedan acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas.

(véanse el apartado 102 y el punto 3 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 11 de octubre de 2007 (\*)

«Fiscalidad directa – Impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas – Sociedades holding luxemburguesas – Denegación de la exención – Directiva 77/799/CEE – Enumeración no exhaustiva de los impuestos citados – Impuesto de naturaleza análoga– Límites del intercambio de informaciones – Convenio bilateral – Artículo 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE) – Libre circulación de capitales – Lucha contra el fraude fiscal»

En el asunto C-451/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Cour de cassation (Francia), mediante resolución de 13 de diciembre de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 diciembre 2005, en el procedimiento entre

**Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)**

y

**Directeur général des impôts,**

## **Ministère public,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász, G. Arestis (Ponente), J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. J. Swedenborg, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de enero de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Européenne et Luxemburgoeoise d'investissements SA, por Me J. J. Gatineau, abogado;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J. C. Gracia, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. S. Spyropoulos, la Sra. Z. Chatzipavlou y el Sr. K. Boskovits, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. V. Jackson, en calidad de agente, asistida por el Sr. T. Ward, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. R. Lyal y J. P. Keppenne, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de abril de 2007;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), del artículo 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE) y del artículo 1 de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la sociedad Européenne et

Luxembourgeoise d'investissements SA (en lo sucesivo, «ELISA») y el directeur général des impôts (Director General de Tributos) sobre la cuestión de si dicha sociedad está sometida al impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas («taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales»; en lo sucesivo, «el impuesto controvertido»).

## **Marco jurídico**

### *Derecho comunitario*

3 El artículo 1 de la Directiva 77/799, titulado «Disposiciones generales», establece lo siguiente:

«1. Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán, de conformidad con lo dispuesto en la presente Directiva, todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio [...].

2. Se consideran como impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, cualquiera que sea el sistema de percepción, los impuestos sobre la renta total, sobre el patrimonio total o sobre los elementos de la renta o del patrimonio, comprendidos los impuestos sobre los beneficios procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los salarios pagados por los empresarios, y los impuestos sobre la plusvalía.

3. Los impuestos a que se refiere el apartado 2, son en concreto los siguientes:

[...]

*en Francia:*

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur les propriétés bâties,

Taxe foncière sur les propriétés non bâties;

[...]

4. El apartado 1 será igualmente aplicable a los impuestos de idéntica o análoga naturaleza que se agreguen o sustituyan a los impuestos contemplados en el apartado 3. [...]

[...]»

4 Los artículos 2, 3 y 4 de la Directiva 77/799 contienen disposiciones que se refieren, respectivamente, al intercambio previa solicitud, al intercambio automático y al intercambio espontáneo de las informaciones contempladas en el artículo 1, apartado 1, de esta Directivas.

5 El artículo 8 de dicha Directiva, titulado «Límites del intercambio de informaciones», dispone lo siguiente:

«1. La presente Directiva no impondrá la obligación de llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debiera suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a efectuar estas

investigaciones, ni a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de este Estado.

2. Podrá negarse la transmisión de informaciones en caso de que ello condujese a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o una información cuya divulgación fuese contraria al orden público.

3. La autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a la transmisión de informaciones cuando el Estado interesado no esté en condiciones de suministrar una transmisión de informaciones equivalentes por razones de hecho o de Derecho.»

6 El artículo 11 de la Directiva 77/799, titulado «Aplicabilidad de disposiciones más favorables en materia de asistencia recíproca», establece que «las disposiciones que preceden no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos».

#### *Derecho nacional*

7 Los artículos 990 D y 990 E del Código General de los Impuestos («code général des impôts»; en lo sucesivo, «CGI»), en la versión establecida por la Ley nº 92-1376, de 30 de diciembre de 1992, Ley de Presupuestos para 1993 («Loi nº 92-1376, portant loi de finances pour 1993»; JORF nº 304, de 31 de diciembre de 1992), disponen lo siguiente:

#### «Artículo 990 D

Las personas jurídicas que, directamente o a través de una persona interpuesta, posean uno o varios inmuebles situados en Francia o sean titulares de derechos reales sobre dichos bienes estarán sujetas a un impuesto anual equivalente al 3 % del valor de mercado de dichos inmuebles o derechos.

Se considerará que posee bienes o derechos inmobiliarios en Francia a través de una persona interpuesta toda persona jurídica que ostente una participación, sean cuales sean su forma y el porcentaje que represente, en una persona jurídica que sea propietaria de tales bienes o derechos u ostente una participación en una tercera persona jurídica, a su vez propietaria de dichos bienes o derechos o interpuesta en la cadena de participaciones. Esta disposición se aplicará cualquiera que sea el número de personas jurídicas interpuestas.

#### Artículo 990 E

El impuesto establecido en el artículo 990 D no será aplicable:

1º A las personas jurídicas cuyos activos inmobiliarios, en el sentido del artículo 990 D, situados en Francia representen menos de un 50 % de sus activos franceses. A estos efectos, no se considerarán incluidos en los activos inmobiliarios aquellos activos que las personas jurídicas contempladas en el artículo 990 D o las personas interpuestas destinen a su propia actividad profesional de carácter no inmobiliario.

2º A las personas jurídicas que, estando domiciliadas en un país o territorio que haya celebrado con Francia un convenio de asistencia administrativa para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, declaren cada año, a más tardar el 15 de mayo, en el lugar indicado por la Orden Ministerial contemplada en el artículo 990 F, la situación, composición y valor de los inmuebles que posean a 1 de enero, la identidad y el domicilio de sus socios en dicha fecha y el número de acciones o participaciones que ostente cada uno de ellos.

3º A las personas jurídicas que tengan su sede de dirección efectiva en Francia y a las demás personas jurídicas a las que un tratado impida someter a una tributación más gravosa, en el caso de que comuniquen cada año a la Administración fiscal la situación, composición y valor de los inmuebles que posean a 1 de enero, la identidad y el domicilio de sus accionistas, socios u otros miembros, el número de acciones, participaciones u otros derechos que ostente cada uno de ellos y la prueba del domicilio fiscal de los mismos [...], o bien asuman y respeten el compromiso de comunicar tales informaciones a la Administración fiscal cuando ésta lo solicite [...].»

### *Derecho Internacional*

8 El artículo 21, apartado 1, del Convenio celebrado entre la República Francesa y el Gran Ducado de Luxemburgo el 1 de abril de 1958 a fin de evitar la doble imposición y de establecer reglas de asistencia administrativa mutua en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en París el 1 de abril de 1958, en su versión modificada por el Protocolo de enmienda firmado en París el 8 de septiembre de 1970 (en lo sucesivo, «el Convenio de 1 de abril de 1958»), estipula lo siguiente:

«Los nacionales y las sociedades u otras asociaciones de uno de los dos Estados contratantes no serán sometidos en el otro Estado a impuestos distintos o más elevados que los que graven a los nacionales y a las sociedades u otras asociaciones de este último Estado.»

9 El artículo 22, apartado 1, del Convenio de 1 de abril de 1958 está redactado así:

«Las autoridades competentes de ambos Estados podrán intercambiar de oficio o previa petición, bajo condición de reciprocidad, las informaciones que las normativas fiscales de ambos Estados permitan obtener en la práctica administrativa normal y que resulten necesarias para una correcta aplicación del presente Convenio [...].»

10 Según un canje de notas de 8 de septiembre de 1970 relativo al Convenio de 1 de abril de 1958, los Gobiernos francés y luxemburgués estimaron que, «desde la entrada en vigor de este Convenio, no procedía aplicarlo a las sociedades calificadas de sociedades holding con arreglo a la normativa específica luxemburguesa (actualmente, la Ley de 31 de julio de 1929 y el Decreto-Ley de 27 de diciembre de 1937), ni a los rendimientos que las personas con domicilio fiscal en Francia obtengan de dichas sociedades ni a las participaciones que posean en ellas».

11 El Convenio de Establecimiento entre la República francesa y el Gran Ducado de Luxemburgo, firmado en París el 31 de marzo de 1930, contiene la cláusula de nación más favorecida.

12 Con arreglo al artículo 9 de este último Convenio, «las dos Altas Partes Contratantes se comprometen a celebrar, con la máxima brevedad, un convenio especial sobre los derechos, tasas, impuestos y contribuciones a los que están sometidos los nacionales y las sociedades y para resolver las cuestiones de doble imposición».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

13 ELISA es una sociedad holding luxemburguesa, creada con arreglo a las disposiciones de la Ley de 31 de julio de 1929 sobre el régimen fiscal de las sociedades de participaciones financieras (sociedades holding) [«Loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières (Holding companies)»; Mém. 1929, p. 685], en su versión modificada por el Reglamento granducal de 24 de marzo de 1989 (Mém. A 1989, p. 181).

14 En virtud de lo dispuesto en el artículo 1, párrafo segundo, de esta Ley, las sociedades

holding están exentas del impuesto sobre la renta, del recargo fiscal («surtaxe»), del impuesto complementario («impôt complémentaire») y del impuesto sobre el cupón («impôt sur le coupon»), así como del suplemento proporcional municipal («centimes additionnels des communes»). Conforme al artículo 1, párrafo sexto, de dicha Ley, el derecho de control y de investigación corresponde a la administration de l'enregistrement (Servicio de Impuestos Indirectos), y queda limitado a la búsqueda y análisis de los hechos y datos relativos al régimen fiscal de dichas sociedades, así como de los datos recogidos para verificar que se han abonado correctamente los impuestos y derechos a los que están sometidas.

15 Según la resolución de remisión, ELISA posee varios bienes inmuebles en territorio francés y, por esta razón, se encuentra sometida a las disposiciones de los artículos 990 D y siguientes del CGI que establecen el impuesto controvertido.

16 La resolución de remisión indica igualmente que ELISA presentó las declaraciones exigidas por la ley, pero no abonó los impuestos correspondientes. Tras notificar a dicha sociedad el 18 de diciembre de 1997 las liquidaciones relativas a dichos impuestos, la Administración fiscal inició el procedimiento de apremio. Al ser desestimada su reclamación, ELISA presentó ante el tribunal de grande instance de Paris un recurso contra el directeur général des impôts, en el que solicitaba que se la declarase exenta de tales impuestos.

17 Tras ver rechazadas sus pretensiones por sentencias del tribunal de grande instance de Paris, de 28 de octubre de 1999, y de la cour d'appel de Paris, de 5 de julio de 2001, ELISA interpuso recurso de casación.

18 La Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen los artículos 52 y siguientes y 73 B y siguientes del Tratado CE a una normativa como la establecida en los artículos 990 D y siguientes del [CGI], que exime del [impuesto controvertido] a las personas jurídicas que tienen en Francia su sede de dirección efectiva y supedita dicha exención, en el caso de las personas jurídicas que tienen su sede de dirección efectiva en el territorio de otro país, aun cuando se trate de un Estado miembro de la Unión Europea, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa, celebrado entre Francia y dicho Estado, para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien a la circunstancia de que un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad impida someter a dichas personas a una tributación más gravosa que la que se aplica a las personas jurídicas que tienen en Francia su sede de dirección efectiva?

2) ¿Un impuesto de las características del impuesto controvertido constituye un impuesto sobre el patrimonio en el sentido del artículo 1 de la Directiva [77/799]?

3) En caso de respuesta afirmativa, ¿las obligaciones impuestas a los Estados miembros en materia de asistencia fiscal mutua por la Directiva [77/799] se oponen a que, en virtud de un convenio bilateral de asistencia administrativa en materia fiscal, los Estados miembros ejecuten unas obligaciones de la misma naturaleza que excluyan a una categoría de contribuyentes, tales como las sociedades holding luxemburguesas?

4) ¿Obligan los artículos 52 y siguientes y 73 B y siguientes del Tratado CE a un Estado miembro que ha celebrado con otro país, miembro o no de la Unión Europea, un convenio que contiene una cláusula de no discriminación en materia fiscal a otorgar ventajas idénticas a las establecidas en dicha cláusula a las personas jurídicas cuya sede de dirección efectiva se encuentre en el territorio de otro Estado miembro, en el caso de que dichas personas jurídicas posean uno o varios inmuebles en el territorio del primer Estado miembro y el segundo Estado

miembro no esté vinculado al primero por una cláusula equivalente?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

19 Con carácter preliminar, procede señalar que el litigio principal se refiere a hechos que conciernen a unos Estados miembros, sin intervención alguna de un Estado tercero. Por consiguiente, las respuestas a las cuestiones prejudiciales sólo se aplican a las relaciones entre Estados miembros.

#### *Sobre la segunda cuestión*

20 En su segunda cuestión, que conviene examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el impuesto controvertido constituye un impuesto sobre el patrimonio en el sentido del artículo 1 de la Directiva 77/799.

21 A este respecto procede recordar en primer lugar que, según el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 77/799, se consideran como impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, cualquiera que sea el sistema de recaudación, los impuestos sobre la renta total, sobre el patrimonio total o sobre los elementos de la renta o del patrimonio, comprendidos los impuestos sobre los beneficios procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los salarios pagados por las empresas, y los impuestos sobre la plusvalía.

22 Esta disposición muestra claramente que la Directiva 77/799 no sólo se refiere a los impuestos sobre la totalidad de la renta o sobre la totalidad del patrimonio, sino también a los impuestos que gravan elementos de la renta o del patrimonio. De ello se deduce que, con independencia de su denominación, estos últimos impuestos forman parte igualmente de los impuestos para cuya correcta liquidación las autoridades competentes de los Estados miembros deben intercambiar, con arreglo a la Directiva 77/799, todas las informaciones necesarias.

23 En segundo lugar, según el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799, en lo que respecta a Francia, los impuestos a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo son, en particular, el impuesto sobre la renta, el impuesto de sociedades, el impuesto de actividades profesionales («taxe professionnelle»), la contribución territorial sobre terrenos construidos («taxe foncière sur les propriétés bâties») y la contribución territorial sobre terrenos no construidos («taxe foncière sur les propriétés non bâties»).

24 Del tenor del artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799 se deduce inequívocamente que la enumeración de impuestos citados en dicho artículo no es exhaustiva.

25 Dadas estas circunstancias, procede descartar de inmediato la alegación de que, como el impuesto controvertido no figura entre los impuestos mencionados en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799, dicha Directiva no es aplicable al litigio principal.

26 El carácter no exhaustivo de la enumeración de impuestos recogida en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799 resulta corroborado por el apartado 4 de dicho artículo, según el cual las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán igualmente todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de idéntica o análoga naturaleza que se agreguen o sustituyan a los impuestos contemplados en el apartado 3 de dicho artículo.

27 Aun reconociendo que la enumeración de impuestos recogida en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799 no es exhaustiva, el Gobierno francés sostiene no obstante que las características del impuesto controvertido no permiten asimilarlo a un impuesto sobre el

patrimonio, en el sentido del artículo 1, apartados 1 a 3, de la Directiva 77/799, y que, por tanto, dicha Directiva no es aplicable al litigio principal.

28 A este respecto, dicho Gobierno alega, por una parte, que el impuesto controvertido no grava a las personas físicas, sino a las personas jurídicas, y, por otra, que el objetivo de dicho impuesto es la lucha contra la evasión fiscal.

29 Por lo que respecta a la primera alegación, procede hacer constar de inmediato que el artículo 1, apartado 3, la Directiva 77/799, muestra que, entre los impuestos para cuya correcta liquidación las autoridades competentes de los Estados miembros deben intercambiar todas las informaciones necesarias figuran impuestos que gravan igualmente a las personas jurídicas, tales como el impuesto de actividades profesionales, mencionado expresamente en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799.

30 De ello se deduce que procede rechazar la alegación de que los impuestos contemplados en la Directiva 77/799 no conciernen a las personas jurídicas.

31 Por lo que respecta a la segunda alegación del Gobierno francés, procede señalar que, aun suponiendo que el objetivo del impuesto controvertido sea combatir la evasión fiscal, en todo caso tal consideración no basta, por sí sola, para poner en duda la aplicabilidad de la Directiva 77/799 al litigio principal.

32 Por lo demás, es preciso recordar que la Directiva 77/799 estableció mecanismos destinados a intensificar la colaboración entre Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad precisamente con objeto de luchar contra las prácticas de fraude y evasión fiscal y de permitir, además, la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 13 de abril de 2000, W.N., C-420/98, Rec. p. I-2847, apartado 22, y de 26 de enero de 2006, Comisión/Consejo, C-533/03, Rec. p. I-1025, apartados 70 y 71).

33 Parece no obstante que, con esta alegación, el Gobierno francés intenta demostrar que el impuesto controvertido no puede calificarse de impuesto sobre el patrimonio en el sentido de la Directiva 77/799. A su juicio, el hecho de que el impuesto controvertido grave a las personas jurídicas corrobora esta alegación.

34 Sin embargo, no cabe aceptar tal alegación.

35 En efecto, sin olvidar que, como se ha subrayado en el apartado 29 de la presente sentencia, la Directiva 77/799 no excluye en absoluto de su ámbito de aplicación los impuestos que gravan a las personas jurídicas, procede recordar además que quienes deben abonar el impuesto controvertido son las personas jurídicas propietarias de inmuebles situados en Francia, y que la cuota de dicho impuesto se calcula en función del valor de estos bienes.

36 Resulta obligado hacer constar que dicho impuesto grava así una parte del patrimonio de la persona jurídica de que se trate. Por lo tanto, forma parte de los impuestos que, con independencia de su denominación, recaen sobre elementos de la renta o del patrimonio, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 77/799.

37 Se deduce del conjunto de consideraciones expuestas que procede responder a la segunda cuestión que el impuesto controvertido constituye un impuesto de naturaleza análoga a la de los impuestos contemplados en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799, que recae sobre elementos del patrimonio, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva.

### *Sobre la tercera cuestión*

38 Para responder a esta cuestión conviene recordar, por una parte, las obligaciones que las disposiciones pertinentes de la Directiva 77/799 imponen a los Estados miembros y, por otra parte, las obligaciones que el Convenio de 1 de abril de 1958 impone a los dos Estados a los que concierne el presente asunto.

39 Por lo que respecta a las obligaciones impuestas por la Directiva 77/799, en primer lugar es preciso señalar que, según las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 del artículo 1 de dicha Directiva, puestas en relación, las autoridades competentes de los Estados miembros deben intercambiar todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y de los impuestos de análoga naturaleza, tales como el impuesto controvertido.

40 El artículo 2 de la Directiva 77/799 establece, además, que dicho intercambio de información tendrá lugar previa solicitud de la autoridad competente del Estado miembro de que se trate. Conforme al artículo 3 de dicha Directiva, las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán también información sin solicitud previa, de modo automático, en ciertos tipos de casos contemplados en la Directiva, o incluso espontáneamente, según el artículo 4 de la misma.

41 A este respecto, el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799 precisa que dicha Directiva no impone la obligación de llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debiera suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a efectuar estas investigaciones, ni a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de este Estado.

42 Por último, según el artículo 11 de la Directiva 77/799, las disposiciones de la misma no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos.

43 En cuanto a las obligaciones que se derivan del Convenio de 1 de abril de 1958, el artículo 22, apartado 1, del mismo estipula que las autoridades administrativas de los dos Estados signatarios –es decir, la República Francesa y el Gran Ducado de Luxemburgo– podrán intercambiar de oficio o previa petición, bajo condición de reciprocidad, las informaciones que las normativas fiscales nacionales permitan obtener en la práctica administrativa normal para una correcta aplicación del Convenio. Este intercambio de información no incluye, sin embargo, lo concerniente a las sociedades holding luxemburguesas.

44 De lo estipulado en dicho Convenio se deduce claramente que este último crea obligaciones de idéntica naturaleza que las impuestas por la Directiva 77/799.

45 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de si las obligaciones impuestas a los Estados miembros en materia de asistencia mutua fiscal por la Directiva 77/799 se oponen a que los Estados miembros ejecuten las obligaciones que se derivan del Convenio de 1 de abril de 1958.

46 A este respecto se ha alegado, en primer lugar, que las obligaciones derivadas de dicho Convenio no afectan en absoluto a la aplicabilidad de la Directiva 77/799. Según el Gobierno helénico, tales obligaciones están comprendidas en todo caso en el ámbito de aplicación del artículo 11 de la Directiva, con arreglo al cual las disposiciones de la Directiva no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos.

47 Procede descartar de inmediato dicha alegación. En efecto, no cabe duda de que, en lo que respecta a las sociedades holding luxemburguesas, las obligaciones de intercambio de información derivadas del Convenio de 1 de abril de 1958 no tienen un alcance más amplio, sino que, por el contrario, pretenden restringir el intercambio de información, o incluso excluirlo, cuando la información se refiera a dichas sociedades holding.

48 De ello se deduce que no cabe invocar el artículo 11 de la Directiva 77/799 en relación con el litigio principal.

49 En segundo lugar, el Gobierno francés sostiene que de lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799 se deduce que esta última no se opone a la aplicación en el presente asunto del Convenio de 1 de abril de 1958, que excluye a las sociedades holding luxemburguesas del sistema de intercambio de información entre las Administraciones nacionales de los Estados signatarios.

50 A este respecto, el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799 establece que dicha Directiva no impone a los Estados miembros la obligación de llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debiera suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a efectuar estas investigaciones, ni a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de este Estado.

51 Según el Gobierno francés, la normativa luxemburguesa pertinente se limita a exigir que las sociedades holding luxemburguesas proporcionen información en lo relativo a su régimen jurídico, al tiempo que dispone que no cabe solicitarles información alguna a efectos impositivos.

52 Por consiguiente, si esta descripción de la normativa luxemburguesa pertinente es exacta, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, la situación de las sociedades holding luxemburguesas, en lo que respecta a la asistencia mutua entre los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, encaja en el supuesto del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799.

53 Lo mismo puede decirse del Convenio de 1 de abril de 1958, del que se desprende que sus Partes Contratantes excluyeron a estas sociedades holding del sistema de intercambio de información establecido en dicho Convenio.

54 En efecto, según se ha afirmado, el Convenio de 1 de abril de 1958 se limita a reflejar el Estado de la normativa luxemburguesa en esta materia, de modo que, en lo que respecta a la restricción de su ámbito de aplicación, dicho Convenio encaja igualmente en el supuesto del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799.

55 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que la Directiva 77/799 y, en particular, su artículo 8, apartado 1, no se oponen a que dos Estados miembros estén vinculados por un convenio internacional, destinado a evitar la doble imposición y a establecer reglas de asistencia administrativa mutua en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, que

excluye de su ámbito de aplicación, en un Estado miembro, una categoría de contribuyentes sometida a un impuesto contemplado en dicha Directiva, en la medida en que la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debe suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de dicho Estado miembro, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

### *Sobre la primera cuestión*

56 En la primera cuestión planteada por él, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones del Tratado sobre libertad de establecimiento y libre circulación de capitales se oponen a una normativa nacional como la que se discute en el litigio principal, que exime del impuesto controvertido a las sociedades establecidas en Francia, pero supedita dicha exención, en el caso de sociedades establecidas en otro Estado miembro, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa entre la República Francesa y dicho Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien a la circunstancia de que un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad impida someter a dichas sociedades a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia.

57 Dado que el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia tanto una interpretación del artículo 52 del Tratado, relativo a la libertad de establecimiento, como una interpretación del artículo 73 B del Tratado, relativo a la libre circulación de capitales, procede determinar si una normativa nacional como la que se discute en el litigio principal puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de estas libertades.

58 En lo que respecta al artículo 73 B del Tratado, procede recordar que el derecho de adquirir, explotar y enajenar bienes inmuebles en el territorio de otro Estado miembro, que constituye el complemento necesario de la libertad de establecimiento, según se deduce del artículo 54, apartado 3, letra e), del Tratado CE [actualmente artículo 44 CE, apartado 2, letra e), tras su modificación], genera movimientos de capitales cuando se ejerce (sentencia de 25 de enero de 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p. I-0000, apartado 22 y jurisprudencia que allí se cita).

59 Según reiterada jurisprudencia, los movimientos de capitales comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro, como se desprende de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5), nomenclatura que conserva el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de movimientos de capitales (véase la sentencia Festersen, antes citada, apartado 23 y jurisprudencia que allí se cita).

60 Consta que la demandante en el litigio principal, sociedad holding luxemburguesa, ha procedido a la compra de bienes inmuebles en Francia. No cabe duda de que una inversión transfronteriza de tales características constituye un movimiento de capitales con arreglo a la mencionada nomenclatura (véase la sentencia de 5 de julio de 2005, D., C-376/03, Rec. p. I-5821, apartado 24).

61 De ello se deduce que una normativa nacional como la que se discute en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales.

62 En lo que respecta al artículo 52 del Tratado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia señala que la libertad de establecimiento, que dicho artículo reconoce a los nacionales comunitarios y que implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así

como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (sentencias de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 29, y de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 17 y jurisprudencia que allí se cita).

63 Además, el concepto de establecimiento, en el sentido del Tratado, es muy amplio, y lleva aparejada la posibilidad de que los nacionales comunitarios participen, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado de origen y obtengan allí beneficios económicos, favoreciendo de este modo la interpenetración económica y social en el interior de la Comunidad en el ámbito de las actividades por cuenta propia (véase en particular la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 18 y la jurisprudencia que allí se cita).

64 Sin embargo, para que puedan aplicarse las disposiciones relativas al derecho de establecimiento, en principio es necesario que se garantice una presencia permanente en el Estado miembro de acogida y, en caso de adquisición y de posesión de bienes inmobiliarios, que la gestión de dichos bienes sea activa (sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 19).

65 En el presente asunto, a pesar de que la demandante en el litigio principal posee bienes inmobiliarios en Francia, no se deduce de la descripción de los hechos realizada por el órgano jurisdiccional remitente ni de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia que la posesión de dichos bienes esté relacionada con el ejercicio de las actividades de la demandante, y ni siquiera que sea ella misma quien gestiona su patrimonio inmobiliario.

66 Por consiguiente, es preciso concluir que, en principio, las disposiciones que regulan la libertad de establecimiento no son aplicables en unas circunstancias como las que se describen en la resolución de remisión.

67 Se deduce de las consideraciones expuestas que procede examinar si una normativa nacional como la que se discute en el litigio principal constituye una restricción a los movimientos de capitales.

68 Con carácter preliminar, es preciso recordar a este respecto que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 19; de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C-292/04, Rec. p. I-0000, apartado 19, y de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-0000, apartado 21).

69 La jurisprudencia del Tribunal de Justicia indica igualmente que entre las medidas prohibidas por el artículo 73 B del Tratado, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, se encuentran las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (véase la sentencia Festersen, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia que allí se cita).

70 En el caso de las personas jurídicas que tienen su sede de dirección efectiva en Francia, el artículo 990 E, punto 3, del CGI las declara exentas del impuesto controvertido si comunican cada

año a la Administración fiscal la situación y composición de los inmuebles que posean a 1 de enero, la identidad y el domicilio de sus accionistas, socios u otros miembros, el número de acciones, participaciones u otros derechos que ostente cada uno de ellos y la prueba del domicilio fiscal de los mismos, o bien si asumen y respetan el compromiso de comunicar tales informaciones a la Administración fiscal cuando ésta lo solicite.

71 En el caso de las personas jurídicas domiciliadas fuera de Francia, el artículo 990 E, punto 2, del CGI dispone que estarán exentas del impuesto controvertido –al igual que las personas jurídicas que tienen su sede de dirección efectiva en Francia– si declaran cada año la situación, composición y valor de los inmuebles que posean a 1 de enero, la identidad y el domicilio de sus socios en dicha fecha y el número de acciones o participaciones que ostente cada uno de ellos.

72 Sin embargo, según esta misma disposición del CGI, es necesario además que se haya celebrado un convenio de asistencia administrativa para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal o bien, según el artículo 990 E, punto 3, del CGI, un tratado que impida someter a las personas jurídicas de que se trate a una tributación más gravosa que la que se aplica a las personas jurídicas que tienen su sede de dirección efectiva en Francia.

73 En lo relativo a la exención contemplada en el artículo 990 E, punto 2, del CGI, se ha celebrado el convenio mencionado en dicho artículo, pero las sociedades holding luxemburguesas, como la demandante en el litigio principal, están excluidas de su ámbito de aplicación, por lo que no pueden acogerse a la exención del impuesto controvertido.

74 Por lo que respecta las personas jurídicas que no tienen su sede de dirección en Francia y que pueden acogerse a la exención establecida en el artículo 990 E, punto 3, del CGI, procede indicar que no se ha celebrado hasta hoy ningún convenio especial para resolver las cuestiones de doble imposición entre la República Francesa y el Gran Ducado de Luxemburgo. Éste es el contexto en el que, como se indica claramente en la resolución de remisión, la Administración fiscal desestimó, en aplicación de las disposiciones del artículo 990 E, punto 3, del CGI, la solicitud de exención del impuesto controvertido presentada por la demandante.

75 Se deduce del conjunto de consideraciones expuestas que, para poder acogerse a la exención del impuesto controvertido con arreglo a los artículos 990 D y 990 E, puntos 2 y 3, del CGI, las personas jurídicas que no tienen su sede de dirección en Francia se ven sometidas, a diferencia de los demás sujetos pasivos, a un requisito adicional, a saber, la existencia de un convenio celebrado entre la República Francesa y el Estado de que se trate.

76 A este respecto procede señalar que, de no existir tal convenio, una persona jurídica que no tenga su sede de dirección en Francia se ve privada de la posibilidad de obtener la exención del impuesto controvertido con arreglo a los artículos 990 D y 990 E, puntos 2 y 3, del CGI. Ahora bien, habida cuenta de que la decisión de obligarse mediante un convenio compete exclusivamente a los Estados de que se trate, está claro que el requisito en el que se exige la existencia de un convenio de asistencia administrativa o de un tratado puede dar lugar *de facto* a un régimen permanente de no exención del impuesto controvertido para esta categoría de personas jurídicas.

77 De ello se deduce que los requisitos que para la exención del impuesto controvertido establece la normativa nacional discutida en el litigio principal contribuyen a hacer menos atractiva la inversión inmobiliaria en Francia para las sociedades no residentes, tales como las sociedades holding luxemburguesas.

78 Por lo tanto, dicha normativa constituye para las personas jurídicas de que se trata una restricción al principio de libre circulación de capitales, restricción prohibida en principio por el

artículo 73 B del Tratado.

79 Dadas estas circunstancias, procede determinar, en tercer y último lugar, si existen razones imperiosas de interés general que justifiquen la restricción que se deriva del impuesto controvertido.

80 A este respecto, el Gobierno francés sostiene que el impuesto controvertido forma parte del dispositivo de lucha contra el fraude fiscal y que su finalidad consiste en incitar a las personas jurídicas que posean directa o indirectamente un inmueble en Francia a revelar la identidad de las personas físicas o jurídicas socios de las mismas.

81 Es cierto que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude fiscal es una de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción de alguna de las libertades de circulación (véase la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 32, y la de 30 de enero de 2007, Comisión/Dinamarca, C?150/04, Rec. p. I?0000, apartado 51 y jurisprudencia que allí se cita).

82 Sin embargo, tal restricción debe ser apropiada para alcanzar el objetivo perseguido y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Manninen, apartado 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, apartado 32, y Comisión/Dinamarca, apartado 46, y la sentencia de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica, C?522/04, Rec. p. I?0000, apartado 47).

83 Es preciso determinar, pues, si el impuesto controvertido es apropiado para combatir el fraude fiscal y si no va más allá de lo necesario para lograr este objetivo.

84 Según el Gobierno francés, el impuesto controvertido pretende evitar que los contribuyentes sometidos al impuesto francés sobre el patrimonio eludan dicho impuesto mediante la creación de sociedades, que se convertirán en propietarias de inmuebles situados en Francia, en Estados que no hayan celebrado con la República Francesa un convenio de asistencia administrativa o un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad que impida someter a dichas sociedades a una imposición más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia.

85 El Gobierno francés sostiene así que el impuesto controvertido pretende combatir en particular la práctica con arreglo a la cual personas físicas con domicilio fiscal en Francia, y cuyos inmuebles estarían sometidos normalmente al impuesto sobre el patrimonio, crean sociedades con domicilio fiscal en otro Estado del que Francia no puede obtener la información apropiada sobre las personas físicas que ostentan participaciones en dichas sociedades.

86 Se observa, por tanto, que el criterio esencial para la exención consiste, de hecho, en la garantía de que la Administración fiscal francesa podrá solicitar directamente a las autoridades fiscales extranjeras toda la información necesaria para la comprobación cruzada de las declaraciones presentadas en virtud del artículo 990 E del CGI por las sociedades propietarias de bienes inmuebles en Francia o que ostenten otros derechos reales sobre dichos bienes, así como de las declaraciones presentadas por personas físicas con domicilio fiscal en Francia sobre sus inmuebles sometidos al impuesto sobre el patrimonio.

87 Al someter a gravamen a todas las sociedades que no cumplen este requisito, la normativa francesa que se discute en el litigio principal produce el efecto de gravar los inmuebles pertenecientes a las sociedades utilizadas como «pantalla» por personas físicas que, de no existir tales sociedades, estarían sujetas al impuesto sobre el patrimonio.

88 El impuesto controvertido permite, por consiguiente, combatir unas prácticas que tienen por único objetivo permitir que ciertas personas físicas eludan el pago del impuesto sobre el patrimonio en Francia, o como mínimo restar atractivo a tales prácticas. En consecuencia, dicho impuesto es apropiado para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude fiscal.

89 Sin embargo, falta por determinar si el impuesto controvertido no va más allá de lo necesario para lograr dicho objetivo.

90 A este respecto, el Gobierno francés sostiene que lo que obliga a adoptar un enfoque restrictivo en cuanto a la exención del impuesto controvertido son las dificultades de las autoridades fiscales francesas para probar el fraude fiscal cuando no existe información fiable que permita una comprobación cruzada de la información facilitada por los contribuyentes en sus declaraciones fiscales.

91 Sobre este punto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, sólo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27, y la de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 50 y jurisprudencia que allí se cita).

92 Según jurisprudencia igualmente reiterada del Tribunal de Justicia, la Directiva 77/799 puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos comprendidos en el ámbito de dicha Directiva (véanse las sentencias Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 71, y Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 52). Además, se deduce de la respuesta a la segunda cuestión prejudicial que el impuesto controvertido está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799.

93 Es cierto que de la respuesta a la tercera cuestión planteada se deduce que, en el contexto del litigio principal, el límite del intercambio de informaciones establecido en el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799 se aplica a la restricción del ámbito de aplicación del Convenio de 1 de abril de 1958 antes mencionada, de modo que a las autoridades fiscales francesas puede resultarles imposible combatir eficazmente el fraude fiscal en el caso de las sociedades holding luxemburguesas.

94 Sin embargo, la jurisprudencia indica igualmente que, a pesar de que el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799 no impone a las autoridades fiscales de los Estados miembros una obligación de colaborar si las leyes o las prácticas administrativas de estos últimos impiden que las autoridades competentes practiquen investigaciones u obtengan o utilicen informaciones para las propias necesidades de dichos Estados, la imposibilidad de solicitar dicha colaboración no puede justificar la denegación de una ventaja fiscal.

95 En efecto, nada impediría que las autoridades fiscales afectadas exigieran al contribuyente las pruebas que estimasen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate y, en su caso, denegaran la exención solicitada de no aportarse tales pruebas (véase la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 54 y jurisprudencia que allí se cita).

96 Así pues, no cabe excluir *a priori* la posibilidad de que el contribuyente esté en condiciones

de aportar los justificantes pertinentes para que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación puedan comprobar, de manera clara y precisa, que no intenta evitar o eludir el pago de sus impuestos (véase en este sentido la sentencia de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartados 19 y 20, y la de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 25).

97 Por lo demás, procede señalar que, en las circunstancias del asunto principal, la eventual imposibilidad de solicitar directamente la cooperación de las autoridades fiscales del Gran Ducado de Luxemburgo puede hacer más difícil la verificación de la información.

98 Sin embargo, tal dificultad no puede justificar una negativa categórica a otorgar una ventaja fiscal a las inversiones realizadas por inversores procedentes de dicho Estado miembro. En efecto, cuando unas sociedades holding luxemburguesas soliciten la exención del impuesto controvertido, las autoridades fiscales francesas pueden solicitar a estas sociedades que aporten las pruebas que consideren necesarias para garantizar una total transparencia en cuanto a sus derechos de propiedad y a la estructura de su accionariado, y ello con independencia de la existencia de un convenio de asistencia administrativa o de un tratado que establezca una cláusula de no discriminación en materia fiscal.

99 La normativa francesa que se discute en el litigio principal no permite que las sociedades no incluidas en el ámbito de aplicación de un convenio de asistencia administrativa ni en el de un tratado que establezca una cláusula de no discriminación en materia fiscal, pero que inviertan en inmuebles situados en Francia, aporten justificantes que puedan acreditar la identidad de sus accionistas o cualquier otra información que las autoridades fiscales francesas estimen necesarias. Por consiguiente, dicha normativa impide, sean cuales sean las circunstancias, que tales sociedades prueben que no persiguen objetivos fraudulentos.

100 De ello se deduce que el Gobierno francés podría haber adoptado medidas menos restrictivas para alcanzar el objetivo de combatir el fraude fiscal.

101 Por lo tanto, la lucha contra el fraude fiscal no puede justificar el impuesto controvertido.

102 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión planteada que el artículo 73 B del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la que se discute en el litigio principal, que, por una parte, exime del impuesto controvertido a las sociedades establecidas en Francia, pero supedita dicha exención, en el caso de sociedades establecidas en otro Estado miembro, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa entre la República Francesa y dicho Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien a la circunstancia de que un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad impida someter a dichas sociedades a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia y, por otra parte, no permite que las sociedades establecidas en otro Estado miembro aporten pruebas que puedan acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas.

#### *Sobre la cuarta cuestión*

103 Habida cuenta de las respuestas que el Tribunal de Justicia ha dado a las tres primeras cuestiones, no es necesario responder a la cuarta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

#### **Costas**

104 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un

incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

- 1) **El impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas («taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales») constituye un impuesto de naturaleza análoga a la de los impuestos contemplados en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, y que recae sobre elementos del patrimonio, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva.**
- 2) **La Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 92/12, y en particular su artículo 8, apartado 1, no se oponen a que dos Estados miembros estén vinculados por un convenio internacional, destinado a evitar la doble imposición y a establecer reglas de asistencia administrativa mutua en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, que excluye de su ámbito de aplicación, en un Estado miembro, una categoría de contribuyentes sometida a un impuesto contemplado en dicha Directiva, en la medida en que la legislación o la práctica administrativa del Estado miembro que debe suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades de dicho Estado miembro, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.**
- 3) **El artículo 73 B del Tratado CE (actualmente artículo 56 CE) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la que se discute en el litigio principal, que, por una parte, exime del impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas a las sociedades establecidas en Francia, pero supedita dicha exención, en el caso de sociedades establecidas en otro Estado miembro, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa entre la República Francesa y dicho Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o bien a la circunstancia de que un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad impida someter a dichas sociedades a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia y, por otra parte, no permite que las sociedades establecidas en otro Estado miembro aporten pruebas que puedan acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: francés.