

Asunto C-72/09

Établissements Rimbaud SA

contra

Directeur général des impôts

y

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

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

«Fiscalidad directa — Libre circulación de capitales — Personas jurídicas establecidas en un Estado tercero, miembro del Espacio Económico Europeo — Posesión de inmuebles situados en un Estado miembro — Impuesto sobre el valor de mercado de tales inmuebles — Denegación de exención — Lucha contra el fraude fiscal — Apreciación a la luz del Acuerdo EEE»

Sumario de la sentencia

1. *Acuerdos internacionales — Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo — Libre circulación de capitales — Alcance jurídico idéntico al de las disposiciones comunitarias*

(Art. 63 TFUE; Acuerdo EEE, art. 40 y anexo XII)

2. *Acuerdos internacionales — Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo — Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles propiedad de personas jurídicas*

(Acuerdo EEE, art. 40)

1. Una de las principales finalidades del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) es la máxima realización de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el EEE, de modo que el mercado interior realizado en el territorio de la Unión se extienda a los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC). Con tal fin, varias disposiciones de dicho Acuerdo tienen por objeto garantizar que este se interprete de la manera más uniforme posible en todo el EEE. En este marco, corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado FUE se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros.

De lo dispuesto en el artículo 40 del Acuerdo EEE se desprende que las reglas en él enunciadas y que prohíben las restricciones de los movimientos de capital y la discriminación son idénticas, por lo que respecta a las relaciones entre los Estados parte del Acuerdo EEE, ya sean miembros de la Unión o de la AELC, a las que impone el Derecho de la Unión en las relaciones entre los Estados miembros.

De lo anterior se desprende que, si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas disposiciones revisten el mismo alcance jurídico que lo dispuesto en el artículo 63 TFUE.

(véanse los apartados 20 a 22)

2. El artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) no se opone a una normativa nacional que exime del impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles sitos en el territorio de un Estado miembro de la Unión Europea a las sociedades que tengan su domicilio social en el territorio de este Estado y que sujete tal exención, respecto a una sociedad cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de un Estado tercero miembro del EEE, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre dicho Estado miembro y ese Estado tercero con el fin de luchar contra el fraude y la evasión fiscales o a la circunstancia de que, con arreglo a un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, tales personas jurídicas no deban estar sujetas a una tributación más gravosa que aquella a la que están sujetas las sociedades establecidas en el territorio de un Estado miembro.

En efecto, si tal normativa constituye para las personas jurídicas una restricción al principio de libre circulación de capitales, la cual, en principio, prohíbe el artículo 40 del Acuerdo EEE del mismo modo que la prohíbe el artículo 63 TFUE, la justificación derivada de la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales se apreciarán de distinta manera puesto que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, no existe entre éstas y las autoridades de un Estado tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua. En estas circunstancias es, en principio, legítimo que ese Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, en particular debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese Estado tercero de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes.

(véanse los apartados 29, 41, 44 y 52 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 28 de octubre de 2010 (*)

«Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Personas jurídicas establecidas en un Estado tercero, miembro del Espacio Económico Europeo – Posesión de inmuebles situados en un Estado miembro – Impuesto sobre el valor de mercado de tales inmuebles – Denegación de exención – Lucha contra el fraude fiscal – Apreciación a la luz del Acuerdo EEE»

En el asunto C-72/09,

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 10 de febrero de 2009, recibida en el

Tribunal de Justicia el 18 de febrero de 2009, en el procedimiento entre

Établissements Rimbaud SA

y

Directeur général des impôts,

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

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

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. N. Nanchev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 3 de febrero de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Établissements Rimbaud SA, por Me J. P. Chevallier, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J. S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por el Sr. L. Uibo, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. S. Spyropoulos y las Sras. Z. Chatzipavlou y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. I. Bruni, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C.M. Wissels y M. de Mol, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por la Sra. A. Falk y el Sr. A. Engman, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. I. Rao y el Sr. I. Hutton, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y J. P. Keppenne, en calidad de agentes;

- en nombre del Órgano de Vigilancia de la AELC, por las Sras. L. Armati e I. Hauger y por los Sres. B. Alterskjæn y X. Lewis, en calidad de agentes;
- en nombre del Principado de Liechtenstein, por la Sra. S. Monauni-Tömördy, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de abril de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre *Établissements Rimbaud SA* (en lo sucesivo, «Rimbaud») y el *directeur général des impôts* y el *directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence* (en lo sucesivo, «administración tributaria francesa»), en relación con la sujeción de dicha sociedad al impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas (en lo sucesivo, «impuesto controvertido»).

Marco jurídico

Acuerdo EEE

3 El artículo 40 del Acuerdo EEE dispone:

«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo.»

4 El anexo XII del Acuerdo EEE, con la rúbrica «Libre circulación de capitales», se remite a 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). En virtud del artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, los movimientos de capitales deben clasificarse según la nomenclatura establecida en el anexo I de la misma Directiva.

Normativa nacional

5 Los artículos 990 D y siguientes del *code général des impôts* francés (en lo sucesivo, «CGI») forman parte de las medidas adoptadas por el legislador francés para luchar contra una determinada forma de evasión fiscal.

6 El artículo 990 D del CGI establece:

«Las personas jurídicas que, directamente o por persona interpuesta, sean propietarias de uno o varios inmuebles situados en Francia o sean titulares de derechos reales sobre tales bienes estarán obligados al pago de un impuesto anual igual al 3 % del valor de mercado de dichos

inmuebles o derechos.

Se considera propietario de bienes inmuebles o de derechos inmobiliarios en Francia por persona interpuesta toda persona jurídica que sea titular de una participación, cualesquiera que sean la forma y la cuota, en una persona jurídica que sea propietaria de este tipo de bienes o derechos o que sea titular de una participación en una tercera persona jurídica que, a su vez, sea propietaria de bienes o titular de derechos o se halle interpuesta en la cadena de participaciones. Será de aplicación esta norma cualquiera que sea el número de personas jurídicas interpuestas.»

7 El artículo 990 E del CGI dispone:

«El impuesto previsto en el artículo 990 D no será aplicable:

1º a las personas jurídicas cuyos activos inmobiliarios, en el sentido del artículo 990 D, sitos en Francia, representen menos del 50 % de sus activos franceses. Para la aplicación de esta disposición no deberán incluirse en los activos inmobiliarios aquellos activos que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 990 D o las personas interpuestas afecten a su propia actividad profesional distinta de la inmobiliaria;

2º a las personas jurídicas que, estando domiciliadas en un país o territorio que haya celebrado con Francia un convenio de asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscales, declaren anualmente, a más tardar el 15 de mayo, en el lugar establecido por la Orden Ministerial prevista en el artículo 990 F, la situación, las características y el valor de los inmuebles que tengan en propiedad el 1 de enero, la identidad y el domicilio de sus socios en la misma fecha, así como el número de acciones o participaciones de que cada uno de ellos sea titular;

3º a las personas jurídicas que tengan el centro de su efectiva administración en Francia y a las demás personas jurídicas que, en virtud de un tratado, no deban estar sujetas a una tributación más gravosa, cuando comuniquen anualmente, o adopten y cumplan el compromiso de comunicar a la Administración tributaria, a requerimiento de esta, la situación y las características de los inmuebles que tengan en propiedad a 1 de enero, la identidad y el domicilio de sus accionistas, socios u otros miembros, el número de acciones, participaciones u otros derechos de que sean titulares cada uno de ellos y la justificación de su domicilio fiscal. Deberá asumirse el compromiso en la fecha de adquisición por la persona jurídica del bien inmueble o derecho inmobiliario o de la participación referidos en el artículo 990 D o, respecto a los bienes, derechos o participaciones que ya se tuvieran en propiedad a 1 de enero de 1993, como más tarde, el 15 de mayo de 1993 [...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Rimbaud, cuyo domicilio social se halla en Liechtenstein, es propietaria de un bien inmueble sito en Francia. Por tal motivo, en principio, está sujeta al impuesto controvertido.

9 La Administración tributaria francesa ha emitido de manera consecutiva una providencia de apremio a cargo de Rimbaud referida al impuesto controvertido con respecto a los años 1988 a 1997 y, posteriormente, 1998 a 2000.

10 Dado que sus reclamaciones fueron desestimadas, Rimbaud interpuso un recurso contra la Administración tributaria francesa. A raíz de una sentencia que dictó en su contra el 20 de septiembre de 2005 la cour d'appel de Aix-en Provence, Rimbaud presentó un recurso de casación ante la Cour de cassation.

11 En estas circunstancias, la Cour de cassation decidió suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se opone el artículo 40 del Acuerdo [EEE] a una normativa como la resultante de los artículos 990 D y siguientes del [CGI], en su redacción aplicable a la sazón, que exime del impuesto del 3 % sobre el valor de mercado de los inmuebles sitos en Francia a las sociedades que tengan su domicilio en Francia y que sujeta tal exención, respecto a una sociedad que tenga su domicilio en un país del [EEE], no miembro de la Unión Europea, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre la [República Francesa] y ese Estado para luchar contra el fraude y la evasión fiscales o a la circunstancia de que, con arreglo a un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, tales personas jurídicas no deban estar sujetas a una carga fiscal más gravosa que aquella a la que están sujetas las sociedades establecidas en Francia?»

Sobre la cuestión prejudicial

12 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 40 del Acuerdo EEE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, que exime del impuesto controvertido a las sociedades que tengan su domicilio social en el territorio de un Estado miembro y que sujeta esta exención, respecto a una sociedad cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de un Estado tercero, miembro del Espacio Económico Europeo (en lo sucesivo, «EEE»), a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre dicho Estado miembro y ese Estado tercero para luchar contra el fraude y la evasión fiscales o a la circunstancia de que, con arreglo a un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, tales personas jurídicas no deban estar sujetas a una carga fiscal más gravosa que aquella a la que están sujetas las sociedades establecidas en el Estado miembro de que se trate.

13 Con carácter preliminar, debe señalarse que el artículo 40 del Acuerdo EEE entró en vigor en Liechtenstein el 1 de mayo de 1995, en virtud de la Decisión nº 1/95 del Consejo del EEE, de 10 de marzo de 1995, sobre la entrada en vigor del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo respecto del Principado de Liechtenstein (DO L 86, p. 58). Por consiguiente, la interpretación de dicho artículo no influye en los hechos que determinan el devengo del impuesto controvertido anteriores a la referida fecha.

14 Asimismo, procede señalar que la normativa nacional controvertida en el asunto principal ya fue objeto de examen por el Tribunal de Justicia en relación con 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»), así como con el artículo 63 TFUE, en la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA (C-451/05, Rec. p. I-8251).

15 En el asunto principal, dado que Rimbaud es propietaria de un inmueble en Francia, debe, por ello, en principio, abonar el impuesto controvertido con arreglo al artículo 990 D del CGI.

16 En relación con la categoría de los movimientos de capital de que se trata, procede señalar que el artículo 40 del Acuerdo EEE establece que las disposiciones necesarias para la aplicación de este artículo figuran en el anexo XII del mismo Acuerdo. Dicho anexo XII declara aplicable al EEE la Directiva 88/361 y el anexo I de esta Directiva.

17 Según reiterada jurisprudencia, los movimientos de capitales comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en 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, manteniendo esta nomenclatura el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de movimientos de capitales (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer, C?222/97, Rec. p. I?1661, apartado 21; de 11 de enero de 2001, Stefan, C?464/98, Rec. p. I?173, apartado 5; de 5 de marzo de 2002, Reisch y otros, C?515/99, C?519/99 a C?524/99 y C?526/99 a C?540/99, Rec. p. I?2157, apartado 30, y de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Rec. p. I?8203, apartado 22).

18 Ha quedado acreditado que Rimbaud realizó una inversión inmobiliaria en Francia. Tal inversión transfronteriza constituye un movimiento de capital en el sentido de la referida nomenclatura (véase, en este sentido, la sentencia ELISA, antes citada, apartado 60).

19 Por consiguiente, son aplicables el artículo 40 y el anexo XII del Acuerdo EEE en un litigio como el relativo al procedimiento principal, que se refiere a una transacción entre nacionales de Estados que son parte de dicho Acuerdo. Según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia puede interpretarlos, ya que un órgano jurisdiccional de un Estado miembro le ha planteado una cuestión sobre el alcance en ese mismo Estado de dicho Acuerdo que forma parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión (véanse las sentencias de 15 de junio de 1999, Andersson y Wåkerås-Andersson, C?321/97, Rec. p. I?3551, apartados 26 a 31; de 15 de mayo de 2003, Salzmann, C?300/01, Rec. p. I?4899, apartado 65, y de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C?452/01, Rec. p. I?9743, apartado 27).

20 Una de las principales finalidades del Acuerdo EEE es la máxima realización de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el EEE, de modo que el mercado interior realizado en el territorio de la Unión se extienda a los Estados de la AELC. Con tal fin, varias disposiciones de dicho Acuerdo tienen por objeto garantizar que este se interprete de la manera más uniforme posible en todo el EEE (véase el dictamen 1/92, de 10 de abril de 1992, Rec. p. I?2821). En este marco, corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado FUE se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros (sentencia Ospelt y Schlössle Weissenberg, antes citada, apartado 29).

21 De lo dispuesto en el artículo 40 del Acuerdo EEE se desprende que las reglas en él enunciadas y que prohíben las restricciones de los movimientos de capital y la discriminación son idénticas, por lo que respecta a las relaciones entre los Estados parte del Acuerdo EEE, ya sean miembros de la Unión o de la AELC, a las que impone el Derecho de la Unión en las relaciones entre los Estados miembros (véase la sentencia Ospelt y Schlössle Weissenberg, antes citada, apartado 28).

22 De lo anterior se desprende que, si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas disposiciones revisten el mismo alcance jurídico que lo dispuesto en el artículo 63 TFUE (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C?521/07, Rec. p. I?4873, apartado 33).

23 Debe recordarse que, en virtud de reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión (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?1835, apartado 19; de 24 de mayo de 2007, Holböck, C?157/05, Rec. p. I?4051, apartado 21, y ELISA, antes citada, apartado 68). Del mismo modo, dicha competencia no les permite aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por disposiciones similares del Acuerdo EEE.

Sobre la existencia de una restricción a los movimientos de capital

24 En relación con la cuestión de si una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal supone una restricción a los movimientos de capital, ya se ha declarado, en el asunto que dio lugar a la sentencia ELISA, antes citada, que la normativa controvertida constituye una restricción al principio de libre circulación de capitales, la cual prohíbe el artículo 63 TFUE.

25 Se consideró que, para poder acogerse a la exención del impuesto controvertido, en virtud del artículo 990 E, puntos 2 y 3, del CGI, las personas jurídicas que no tienen su centro de administración 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 miembro de que se trate. De no existir tal convenio, una persona jurídica que no tenga su centro de administración 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 corresponde exclusivamente a los Estados de que se trate, resulta patente 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, haciendo que la inversión inmobiliaria en Francia sea menos atractiva para las sociedades no residentes (véase la sentencia ELISA, antes citada, apartado 75 a 77).

26 En el asunto principal, la exención del impuesto controvertido en favor de las sociedades establecidas en el Estado tercero de que se trata, prevista en el artículo 990 E del CGI, está sujeta a la celebración de un convenio de asistencia administrativa o de un tratado entre la República Francesa y el Principado de Liechtenstein.

27 Ahora bien, en relación con la exención prevista en el artículo 990 E, punto 2, del CGI, no se ha firmado entre los dos Estados referidos ningún convenio de asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscales. Del mismo modo, en relación con la exención prevista en el artículo 990 E, punto 3, del CGI, debe indicarse que, al día de hoy, la República Francesa y el Principado de Liechtenstein no han firmado ningún tratado en virtud del cual las personas jurídicas interesadas no deban estar sujetas a una tributación más gravosa que las personas jurídicas que tengan su domicilio social en Francia.

28 De ello se deduce que las exigencias establecidas por la normativa nacional controvertida en el asunto principal para gozar de la exención del impuesto controvertido excluyen automáticamente de tal beneficio a las sociedades no residentes establecidas en Liechtenstein y hacen que la inversión inmobiliaria en Francia para tales sociedades sea menos atractiva.

29 Por consiguiente, en un asunto como el que es objeto del procedimiento principal, la referida normativa supone para las personas jurídicas una restricción al principio de la libre circulación de capitales, la cual, en principio, está prohibida por el artículo 40 del Acuerdo EEE, como está prohibida por el artículo 63 TFUE.

30 Según el Gobierno francés, el objeto del impuesto controvertido es disuadir a los contribuyentes, que están sujetos a él, de eludir tal tributo creando sociedades, que pasen a ser propietarias de inmuebles sitos en Francia, en Estados que no hayan celebrado con la República Francesa ningún convenio que contenga una cláusula de asistencia administrativa para luchar

contra el fraude y la evasión fiscales. El criterio esencial de exención consiste en la garantía de que la Administración tributaria francesa pueda pedir directamente a las autoridades fiscales extranjeras toda la información necesaria para cotejar las declaraciones hechas por sociedades titulares de derechos de propiedad o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles sitos en Francia, con arreglo al artículo 990 E del CGI, así como las declaraciones suscritas por personas físicas que tengan su domicilio fiscal en Francia en relación con sus inmuebles sujetos al impuesto.

31 El Gobierno francés explica que, a diferencia de las obligaciones de asistencia mutua impuestas en el contexto jurídico de la Unión, los Estados miembros del EEE no miembros de la Unión Europea no están obligados a adaptar su ordenamiento jurídico interno a la Directiva 77/799. Consecuentemente, a falta de un convenio que contenga una cláusula de asistencia administrativa o de un tratado que contenga una cláusula de no discriminación en materia fiscal, las autoridades fiscales francesas no pueden solicitar toda la información necesaria directamente a las autoridades fiscales del Principado de Liechtenstein.

32 Por consiguiente, debe examinarse si la restricción controvertida está justificada por la razón de interés general de la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales.

Sobre la justificación derivada de la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales

33 En relación con la justificación derivada de la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, procede recordar que una restricción a la libre circulación de capitales sólo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 35; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 47; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 64, y de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 56).

34 Así, una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal sólo puede aceptarse si se refiere a montajes meramente artificiales cuya finalidad sea burlar la ley fiscal, lo cual excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede 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, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada).

35 En efecto, un Estado miembro puede aplicar medidas que permiten la comprobación, de forma clara y precisa, del importe adeudado por los contribuyentes (véase la sentencia de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 24).

36 En relación con la normativa nacional controvertida, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en la sentencia ELISA, antes citada, que esta normativa es adecuada para conseguir el objetivo consistente en luchar contra el fraude fiscal ya que permite combatir unas prácticas que tienen como 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.

37 No obstante, el Tribunal de Justicia ha considerado que, en caso de que las autoridades fiscales francesas no tuvieran la posibilidad, sobre la base de un convenio celebrado con el

Estado miembro en cuyo territorio la persona jurídica interesada tenga su centro de administración, de solicitar la cooperación de las autoridades fiscales de ese Estado miembro, nada impediría que las autoridades fiscales francesas exigieran al contribuyente las pruebas que juzgaran necesarias para la liquidación correcta de los impuestos correspondientes y, en su caso, denegar la exención solicitada si no se presentaran tales pruebas.

38 Se ha comprobado que la normativa francesa que se discute en el litigio principal no permite que las sociedades excluidas del ámbito de aplicación de un convenio de asistencia administrativa y a las que no se aplique ningún tratado que establezca una cláusula de no discriminación en materia fiscal, pero que inviertan en inmuebles sitios en Francia, aporten justificantes que puedan acreditar la identidad de sus accionistas o cualquier otra información que las autoridades fiscales francesas estimen necesaria. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia declaró que dicha normativa impide, sean cuales sean las circunstancias, que tales sociedades prueben que no persiguen objetivos fraudulentos. Infirió que el Gobierno francés podría haber adoptado medidas menos restrictivas para alcanzar el objetivo de combatir el fraude fiscal y, por lo tanto, que tal lucha no podía justificar el impuesto controvertido (véase la sentencia ELISA, antes citada, apartados 99 a 101).

39 No obstante, debe recordarse que los hechos del asunto que dio lugar a la sentencia ELISA, antes citada, se circunscribían a Estados miembros de la Unión, con exclusión de todo Estado tercero. Por consiguiente, como se ha indicado en el apartado 19 de esta sentencia, las respuestas a las cuestiones prejudiciales dadas en aquella sentencia sólo afectan a las relaciones entre los Estados miembros de la Unión.

40 Pues bien, procede recordar que la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto (véanse las sentencias A, antes citada, apartado 60, y de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartado 69).

41 Debe recordarse, a este respecto, que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799 no existe entre estas y las autoridades de un Estado tercero si este no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua (véase la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 70).

42 El anexo XXII del Acuerdo EEE establece ciertamente que los Estados miembros del EEE están obligados a adaptar su Derecho nacional a las Directivas sobre armonización del Derecho de sociedades y, en particular, las relativas a la contabilidad de las sociedades. Tales medidas ofrecen al contribuyente la posibilidad de proporcionar datos fiables, que pueden comprobarse, relativos a una sociedad establecida en un Estado parte del Acuerdo EEE. En el caso de autos, es indiscutible que la Directiva 77/799 no es de aplicación entre las autoridades competentes de los Estados miembros y las del Principado de Liechtenstein.

43 En el asunto principal, las autoridades fiscales francesas se encuentran pues ante la imposibilidad de obtener de las del Principado de Liechtenstein los datos necesarios para controlar de manera efectiva los elementos proporcionados por las sociedades sujetos pasivos.

44 De ello se deduce que, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un Estado tercero miembro del EEE, es, en principio, legítimo que ese Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, en particular debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese Estado

tercero de facilitar información, resulta imposible obtener de este los datos pertinentes.

45 En relación, en particular, con la cuestión de si, como sostiene la Comisión, las autoridades fiscales francesas deberían proceder a un examen puntual de los elementos probatorios facilitados por una sociedad establecida en un Estado miembro del EEE, debe señalarse que de la sentencia ELISA, antes citada, se desprende, en efecto, que, en el marco de la Unión, la denegación categórica de la concesión de una ventaja fiscal no está justificada, ya que nada impediría que las autoridades fiscales exigieran del contribuyente las pruebas que consideraran necesarias para la liquidación correcta de los impuestos y tasas pertinentes y, en su caso, denegar la exención solicitada si no se presentaran tales pruebas.

46 No obstante, esta jurisprudencia no se aplica a la situación distinta de una sociedad establecida en el Principado de Liechtenstein. En efecto, aunque, en la situación que es objeto de la sentencia ELISA, antes citada, en virtud del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799, las autoridades luxemburguesas no estaban, en principio, obligadas a proporcionar información, no es menos cierto que el marco normativo es claramente distinto.

47 En primer lugar, en virtud del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 77/799, las autoridades competentes de los Estados miembros deben intercambiar toda la información que pueda permitirles la correcta liquidación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como toda la información relativa a la liquidación de los impuestos sobre las primas de seguro. Para llevar a cabo este intercambio de información, dicha Directiva insta un marco normativo que prevé, en su artículo 3, el intercambio automático y, en su artículo 4, el intercambio espontáneo. Además, establece plazos de transmisión (artículo 5), la colaboración de agentes de los Estados (artículo 6), así como consultas (artículo 9) y la comunicación de experiencias (artículo 10).

48 Así, únicamente con carácter excepcional, el artículo 8 de la Directiva 77/799, con la rúbrica «Límites al intercambio de información», establece excepciones al intercambio de información. Como tal tipo de disposiciones, debe interpretarse en sentido estricto. Además, en virtud del principio de cooperación leal, los Estados miembros están obligados a realizar efectivamente el intercambio de información instaurado por la Directiva 77/799.

49 En este marco normativo, la posibilidad reconocida al contribuyente, en la sentencia ELISA, antes citada, de aportar elementos probatorios que deban examinar las autoridades fiscales francesas es, por lo tanto, una medida cuyo objetivo es evitar que el límite establecido por el sistema general de intercambio de información, como el que resulta de la aplicación de dicho artículo 8, vaya en detrimento del contribuyente.

50 Si, por lo tanto, dicha posibilidad se basa en la existencia de un sistema general de intercambio de información como el instaurado por la Directiva 77/799 y, por consiguiente, es dependiente de tal sistema, ese derecho no puede reconocerse al contribuyente en unas circunstancias, idénticas a las del asunto principal, que se caracterizan por la total inexistencia de obligación de asistencia por parte de las autoridades fiscales del Principado de Liechtenstein.

51 En tales circunstancias, una normativa como la controvertida en el asunto principal debe considerarse justificada frente al Estado parte del Acuerdo EEE por las razones imperiosas de interés general relativas a la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, y adecuada para garantizar la consecución del objetivo de que se trata sin ir más allá de lo necesario para tal fin.

52 De lo que precede se desprende que el artículo 40 del Acuerdo EEE no se opone a una normativa nacional como la cuestionada en el asunto principal, que exime del impuesto controvertido a las sociedades que tengan su domicilio social en el territorio de un Estado

miembro de la Unión y que sujete tal exención, respecto a una sociedad cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de un Estado tercero miembro del EEE, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre dicho Estado miembro y ese Estado tercero con el fin de luchar contra el fraude y la evasión fiscales o a la circunstancia de que, con arreglo a un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, tales personas jurídicas no deban estar sujetas a una tributación más gravosa que aquella a la que están sujetas las sociedades establecidas en el territorio del Estado miembro de que se trate.

Costas

53 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Tercera) declara:

El artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, que exige del impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles sitos en el territorio de un Estado miembro de la Unión Europea a las sociedades que tengan su domicilio social en el territorio de este Estado y que sujete tal exención, respecto a una sociedad cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de un Estado tercero miembro del Espacio Económico Europeo, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre dicho Estado miembro y ese Estado tercero con el fin de luchar contra el fraude y la evasión fiscales o a la circunstancia de que, con arreglo a un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, tales personas jurídicas no deban estar sujetas a una tributación más gravosa que aquella a la que están sujetas las sociedades establecidas en el territorio de un Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.