CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIILO JÄÄSKINEN presentadas el 29 de abril de 2010[1]

I. Introducción

1. La cuestión prejudicial objeto del presente asunto ha sido formulada por la chambre commerciale, financière et économique (Sala de lo mercantil, de lo fiscal y de lo económico) de la Cour de cassation (Tribunal de Casación) (Francia). Versa, en lo esencial, sobre la interpretación del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»)[2] en el marco de la aplicación de la legislación fiscal de un Estado miembro a una sociedad instalada en el Principado de Liechtenstein, que es parte en el Acuerdo EEE pero no es miembro de la Unión Europea (en lo sucesivo, «país del EEE»). La cuestión ha suscitado cierto interés entre los Estados miembros, nueve de los cuales han presentado observaciones escritas.

2. Este asunto permitirá al Tribunal de Justicia completar la jurisprudencia que sentó en las sentencias ELISA[3] y A[4] en relación con las justificaciones de las restricciones a la libre circulación de capitales en el contexto de la fiscalidad directa y aportar algunas precisiones en lo que se refiere al régimen aplicable a las situaciones que implican a países del EEE.

II. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión*

3. El artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe, en el marco de las disposiciones del capítulo 4, toda restricción a los movimientos de capitales y a los pagos entre Estados miembros, así como entre Estados miembros y terceros países.[5]

4. El artículo 57 CE, apartado 1, es del siguiente tenor:

«1. Lo dispuesto en el artículo 56 se entenderá sin perjuicio de la aplicación a

1 — Lengua original: francés.

2 — DO 1994, L 1, p. 3.

3 — Sentencia de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251).

4 — Sentencia de 18 de diciembre de 2007 (C-101/05, Rec. p. I-11531).

5 — Dado que la petición de decisión prejudicial data de 10 de febrero de 2009, se hará referencia a las disposiciones del Tratado CE de acuerdo con la numeración aplicable con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho comunitario en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.»

5. El artículo 58 CE establece:

«1. Lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

[…]

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56.»

6. El artículo 4 del Acuerdo EEE reza:

«Dentro del ámbito de aplicación del presente Acuerdo, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.»

7. El texto del capítulo 4 del Acuerdo EEE relativo a la libre circulación de capitales refleja las disposiciones del Tratado CEE y 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], [6] tal y como estaban en vigor

6 — DO L 178, p. 5.

antes de las modificaciones introducidas por el Tratado de la Unión Europea. El artículo 40 del Acuerdo EEE establece:

«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 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.»

8. Dicho anexo XII del Acuerdo EEE declara aplicable al Espacio Económico Europeo la Directiva 88/361. El anexo I de dicha Directiva, que establece una nomenclatura de los movimientos de capitales que ha conservado el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de movimiento de capitales, [7] aclara que este concepto abarca las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro.

9. 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, [8] 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.

B. *Derecho nacional*

10. Los artículos 990 D y siguientes del Código General de Impuestos francés («code général des impôts»; en lo sucesivo, «CGI»), forman parte de las medidas adoptadas por el legislador francés para luchar contra ciertas formas de evasión fiscal.

11. El artículo 990 D del CGI reza así: [9]

«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.

7 — Véase la sentencia de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer (C-222/97, Rec. p. I-1661), apartado 21.

8 — DO L 336, p. 15, en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1).

9 — En la versión que le dio la loi nº 92-1376 portant loi de finances pour 1993 (Ley 92-1376 de 30 de diciembre de 1992, de Presupuestos Generales para el ejercicio 1993) (JORF de 31 de diciembre de 1992, p. 18058).

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.»

12. De acuerdo con el artículo 990 E del CGI, [10] el impuesto establecido en el artículo 990 D no será aplicable:

«[...]

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. El compromiso será asumido en la fecha de adquisición por la persona jurídica del bien o del derecho sobre el inmueble o de la participación contemplados en el artículo 990 D o, para los bienes, derechos o participaciones de los que fueran titulares a 1 de enero de 1993, como muy tarde, el 15 de mayo de 1993.

4º A las sociedades cuyas acciones se admitan a cotización oficial o en un segundo mercado de una bolsa francesa o de una bolsa extranjera regulada por normas similares.

[...]»

10 — En la versión que le dio la Ley nº 92-1376.

13. En el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal no se había celebrado entre la República Francesa y el Principado de Liechtenstein ningún convenio del tipo contemplado en el artículo 990 E, punto 2, del CGI. [11]

III. Litigio principal y cuestión prejudicial

14. La sociedad Établissements Rimbaud SA (en lo sucesivo, «Établissements Rimbaud»), con domicilio social en Liechtenstein, es propietaria de un inmueble sito en Francia. Por este concepto está sujeta, en principio, al impuesto del 3 % establecido en el artículo 990 D del CGI.

15. La Administración fiscal francesa inició contra Établissements Rimbaud el procedimiento de apremio por el impuesto en cuestión correspondiente, en un primer momento, a los años 1988 a 1997 y, luego, a los años 1998 a 2000.

16. Établissements Rimbaud recurrió las resoluciones por las que se desestimaban sus solicitudes de ser declarada exenta del impuesto controvertido. Tras ver rechazadas sus pretensiones por el Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence y, luego, por la Cour d'appel d'Aix-en-Provence, Établissements Rimbaud interpuso recurso ante la Cour de cassation.

17. En el marco del examen del recurso de casación, la Cour de cassation planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo a una legislación como la que resulta de los artículos 990 D y siguientes del code général des impôts, en su redacción aplicable en el caso de autos, que exime del impuesto del 3 % sobre el valor de mercado de los inmuebles situados en Francia a las sociedades domiciliadas en Francia y que supedita esta exención, en el caso de una sociedad con domicilio en un país del Espacio Económico Europeo que no sea miembro de la Unión Europea, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa concluido entre Francia y dicho Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, o a la circunstancia de que, en virtud de un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad, se impida someter a dichas personas jurídicas a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

18. La petición de decisión prejudicial fue registrada en la secretaría del Tribunal de Justicia el 18 de febrero de 2009.

11 — El Acuerdo entre el Gobierno francés y el Gobierno de Liechtenstein relativo al intercambio de informaciones en materia fiscal, firmado el 22 de septiembre de 2009, no incide en el asunto principal, por ser de fecha posterior.

19. Établissements Rimbaud, los Gobiernos alemán, estonio, griego, español, francés, italiano, neerlandés, sueco y el Gobierno del Reino Unido, así como la Comisión de las Comunidades Europeas, el Gobierno de Liechtenstein y el Órgano de Vigilancia de la AELC presentaron sus observaciones escritas.

20. En la vista celebrada el 3 de febrero de 2010, se oyeron las observaciones del representante de Établissements Rimbaud, de los agentes de los Gobiernos estonio, griego, español, francés, sueco y del Gobierno del Reino Unido, así como de los de la Comisión y del Órgano de Vigilancia de la AELC. [12]

V. Postura de las partes

21. Établissements Rimbaud considera que el artículo 40 del Acuerdo EEE se opone a una legislación que, como los artículos 990 D y siguientes del CGI, exime del impuesto del 3 % sobre el valor de mercado de los inmuebles situados en Francia a las sociedades domiciliadas en Francia y supedita dicha exención, para las sociedades domiciliadas en un país del EEE, a condiciones discriminatorias.

22. De igual modo, el Órgano de Vigilancia de la AELC, la Comisión y el Gobierno de Liechtenstein consideran que el artículo 40 del Acuerdo EEE se opone a una normativa nacional como la cuestionada en el litigio principal, por cuanto no permite que las sociedades establecidas en un país del EEE aporten pruebas que puedan acreditar la identidad de sus accionistas personas físicas.

23. En cambio, todos los Estados miembros que han presentado observaciones escritas son del parecer de que el artículo 40 del Acuerdo EEE no se opone a tal normativa.

VI. Análisis

A. *Observaciones preliminares*

24. Ha de recordarse, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ya tuvo ocasión de analizar las disposiciones del CGI controvertidas en el presente asunto. Efectivamente, al responder a una petición de decisión prejudicial

12 — El Agente del Gobierno de Liechtenstein, que había anunciado su intervención en la vista, no pudo finalmente asistir a la misma debido a las inclemencias del tiempo.

formulada por la Cour de cassation, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia ELISA, antes citada, que, en las relaciones entre Estados miembros, el Derecho de la Unión se oponía a una normativa como la normativa francesa controvertida. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia está llamado en el presente asunto, que también emana de la Cour de cassation, únicamente a pronunciarse sobre la cuestión de si la restricción que pudiera resultar de las disposiciones nacionales controvertidas podría estar justificada en el marco del Acuerdo EEE, esto es, en un supuesto intermedio con respecto a las relaciones entre los propios Estados miembros de la Unión y a las relaciones entre los Estados miembros de la Unión y otros países que no sean parte del Acuerdo EEE.

25. Por lo que respecta al aspecto temporal de este asunto, debe señalarse que el órgano jurisdiccional remitente ha solicitado la interpretación del artículo 40 del Acuerdo EEE. Dado que el Principado de Liechtenstein es parte en el Acuerdo EEE desde el 1 de mayo de 1995, el Tribunal de Justicia está llamado a interpretar el régimen jurídico en vigor a partir de esa fecha. [13]

26. Tal y como el Abogado General Bot expuso en sus conclusiones en el asunto A, antes citado, [14] los movimientos de capitales entre los Estados miembros, por una parte, y entre dichos Estados y los países terceros, por otra, han sido objeto de una liberalización progresiva. En el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, los movimientos de capitales internos y externos a la Comunidad eran objeto de disposiciones distintas y poco rigurosas para los Estados miembros. Se dio un paso importante con la Directiva 88/361, que estableció la completa e incondicional liberalización de los movimientos de capitales entre los Estados miembros. En el plano externo, las disposiciones de la Directiva 88/361 eran menos rigurosas, dado que los Estados miembros sólo estaban obligados a esforzarse por alcanzar con los países terceros el mismo grado de liberalización que el que se aplicaba dentro de la Comunidad.

27. El Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, consagró la libre circulación de capitales como una de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado CE, no sólo en lo tocante a los movimientos entre los Estados miembros, sino también entre esos Estados y países terceros. Así, a tenor del artículo 56 CE, apartado 1, «en el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países». Este nuevo artículo era aplicable desde el 1 de enero de 1994.

28. Sin embargo, el Acuerdo EEE no contiene disposiciones análogas a las de los

13 — Antes de dicha fecha, el Principado de Liechtenstein era un país tercero al que no era aplicable ningún marco específico. Después de esa fecha, le fueron aplicables algunas disposiciones transitorias para la aplicación de las directivas (plazo de transposición de ciertas directivas comunitarias).

14 — Conclusiones presentadas el 11 de septiembre de 2007 (puntos 38 a 45).

artículos 57 CE y 58 CE. No obstante, considero que no cabe duda alguna de que las obligaciones de los Estados miembros con los países del EEE, en virtud del artículo 40 del Acuerdo EEE, no pueden ser más rigurosas que las que se desprenden del artículo 58 CE. Además, los principios *lex posterior derogat legi priori* y *lex specialis derogat legi generali* parecen excluir cualquier aplicación del artículo 57 CE, apartado 1, a las relaciones entre los Estados miembros y el Principado de Liechtenstein.

29. En consecuencia, no parece que el artículo 57 CE, apartado 1, sea aplicable desde la fecha de entrada en vigor del Acuerdo EEE con respecto al país tercero en cuestión.

30. Debe señalarse un segundo aspecto de carácter temporal. De la resolución de remisión se desprende que el movimiento de capital controvertido en el asunto principal, a saber una inversión inmobiliaria, es anterior a la introducción de libre circulación de capitales tanto en el interior de la Unión Europea como en las relaciones de los Estados miembros con los países del EEE. Dado que, por consiguiente, Établissements Rimbaud realizó la inversión mucho antes de las fechas determinantes, no ha hecho uso, en sentido estricto, de la libertad fundamental de que se trata. Sin embargo, considero que este hecho no ha de incidir en la respuesta que el Tribunal de Justicia haya de dar al órgano jurisdiccional remitente acerca del régimen aplicable con posterioridad a la fecha de entrada en vigor del Acuerdo EEE con respecto al Principado de Liechtenstein.[15] Desde el punto de vista del trato fiscal, los efectos de la libre circulación de capitales sobre las inversiones existentes debieran ser los mismos que sobre las inversiones nuevas.

31. A los efectos de mi análisis, antes que nada, expondré brevemente la jurisprudencia dimanante de las sentencias ELISA, antes citada, así como Ospelt y Schlössle Weissenberg[16] en relación con la libre circulación de capitales en materia de fiscalidad directa en las relaciones entre los Estados miembros, por una parte, y en las relaciones entre éstos y los países del EEE, por otra, y luego, procederé a comparar ambos regímenes. Por último, analizaré las justificaciones esgrimidas en apoyo de una diferencia de trato.

B. *Jurisprudencia relativa a la libre circulación de capitales en materia de fiscalidad directa*

32. Por lo que respecta a las relaciones entre los Estados miembros, el Tribunal de Justicia ya declaró en la sentencia ELISA, antes citada, que el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, por una parte, exime del

15 — Procede señalar que el anexo XII del Acuerdo EEE no distingue, en general, las inversiones existentes y las inversiones nuevas. Esta distinción sólo se realiza en casos concretos, véase en particular el punto 1, letra e), del mencionado anexo, y la sentencia de 15 mayo de 2003, Salzmann (C-300/01, Rec. p. I-4899), apartado 4.

16 — Sentencia de 23 de septiembre de 2003 (C-452/01, Rec. p. I-9743).

impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en dicho Estado miembro por 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 sobre cooperación administrativa entre el Estado miembro de que se trate 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 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. [17]

33. En la sentencia ELISA, antes citada, el Tribunal de Justicia comprobó la existencia de una restricción al principio de libre circulación de capitales. A continuación, examinó si existía alguna razón imperiosa de interés general que justificara dicha restricción. Después de haber confirmado que el impuesto controvertido permitía combatir las prácticas que tienen como único objetivo permitir que ciertas personas físicas eludan el pago del impuesto sobre el patrimonio en Francia, el Tribunal de Justicia procedió a analizar la proporcionalidad de la medida. Comprobó que el impuesto controvertido estaba incluido en el ámbito de cooperación establecido en la Directiva 77/799 y que, por lo demás, no debía excluirse de entrada la posibilidad de que el mismo contribuyente pueda aportar la documentación probatoria relevante. De todo ello el Tribunal de Justicia dedujo que la República Francesa podía haber adoptado, en las relaciones entre Estados miembros, medidas menos restrictivas para combatir el fraude fiscal.

34. Sin embargo, Établissements Rimbaud no está establecida en un Estado miembro, sino en el Principado de Liechtenstein, que es un país del EEE desde el 1 de mayo de 1995.

35. Procede recordar, a este respecto, que una de las principales finalidades del Acuerdo EEE es la máxima realización posible 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 Comunidad se extienda a los Estados de la AELC. Con tal fin, varias estipulaciones de dicho Acuerdo tienen por objeto garantizar que éste se interprete de la manera más

17 — Véase la sentencia ELISA, antes citada, apartado 102. Observo que, a raíz de esta sentencia, el artículo 990 E del CGI ha sido modificado por la ley nº 2007-1824 de 25 de diciembre de 2007 (JORF de 28 de diciembre de 2007, p. 21482). En la versión en vigor desde entonces, el artículo 990 E del CGI prevé concretamente que el impuesto a que se refiere el artículo 990 D no sea aplicable «3° A las entidades jurídicas: personas jurídicas, organismos, fideicomisos o instituciones análogas con domicilio en Francia, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un país o territorio que haya concluido con Francia un convenio de asistencia administrativa para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal o en un Estado que haya concluido con Francia un tratado que les permita beneficiar de un trato igual al que corresponde a las entidades domiciliadas en Francia [...]».

uniforme posible en todo el EEE. [18] En este marco, corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros. [19]

36. 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 estipulaciones revisten el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 56 CE, que son fundamentalmente idénticas, [20] pese a las posibles diferencias de redacción entre dichas disposiciones.

37. Además, el Tribunal de Justicia consideró que el concepto de restricciones a los movimientos de capitales ha de interpretarse de la misma forma en las relaciones entre los Estados miembros y países terceros y en las relaciones entre los Estados miembros. [21]

38. Me parece claro que, en el asunto principal, hay una diferencia de trato con respecto de la libre circulación de capitales en función de que el domicilio de la sociedad radique en Francia o en Liechtenstein.

39. De reiterada jurisprudencia se desprende que la discriminación consiste en la aplicación de normas diferentes a situaciones comparables o bien en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes. [22]

40. Ahora bien, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no es, por lo general, comparable. [23] En consecuencia, una diferencia de trato entre contribuyentes residentes y no residentes no puede calificarse, como tal, de discriminación en el sentido del Tratado. [24]

41. Como señaló el Abogado General Mazák con ocasión del asunto ELISA, antes citado, [25] de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que una normativa fiscal nacional como la controvertida en dicho asunto puede ser considerada compatible con las disposiciones del Tratado de la libre circulación de capitales si la diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables. En lo que se refiere a la situación que genera la obligación de pago del impuesto en el asunto ELISA, antes citado, a saber, la posesión directa o indirecta o la titularidad de derechos reales sobre bienes inmuebles sitos en Francia por parte de personas jurídicas al

18 — Véase el Dictamen 1/92 de 10 de abril de 1992 (Rec. p. I-2821).

19 — Sentencia Ospelt y Schlössle Weissenberg, antes citada, apartado 29.

20 — Véanse las sentencias de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos (C-521/07, Rec. p. I-4873), apartado 33, y de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia (C-540/07, Rec. p. I-10983), apartado 66.

21 — Véanse la sentencia A, antes citada, apartado 31, y las conclusiones del Abogado General Bot, puntos 73 y ss.

22 — Véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 30, de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493), apartado 17; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673), apartado 46, y de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), apartado 37.

23 — Véanse las sentencias antes citadas Schumacker, apartado 31; Wielockx, apartado 18, y Truck Center, apartado 38.

24 — Véanse las sentencias Wielockx, antes citada, apartado 19; de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France (C-170/05, Rec. p. I-11949), apartado 24, así como Truck Center, apartado 39.

25 — Puntos 86 a 92 de las conclusiones.

1 de enero de un año determinado, las personas jurídicas que tengan su centro de dirección efectiva en Francia y las que lo tengan fuera de Francia se encuentran en pie de igualdad respecto a la imposición de la propiedad inmobiliaria. Esas reglas no pueden tratar de modo diferente a dichas personas en lo que atañe a la concesión de una ventaja relativa al mismo impuesto, como una exención, sin que ello dé lugar a una discriminación. Al tratar a las dos categorías de personas jurídicas de igual forma a efectos de la tributación de su propiedad inmobiliaria, el legislador francés ha reconocido de hecho que no existe una diferencia objetiva entre sus situaciones en lo que se refiere a las reglas y a las condiciones precisas relativas a tal imposición que pueda justificar la diferencia de trato. Por consiguiente, en circunstancias como las de dicho asunto ELISA, el efecto de la normativa nacional controvertida es tratar de forma diferente a personas jurídicas en situaciones objetivamente comparables.

42. Considero que este razonamiento del Abogado General Mazák puede aplicarse directamente al presente asunto.

43. La cuestión que ahora se plantea es la de si tal diferencia de trato puede estar justificada teniendo en cuenta el marco jurídico pertinente.

C. Restricciones admisibles con arreglo al artículo 40 del Acuerdo EEE

44. Considero que la interpretación y aplicación del artículo 40 del Acuerdo EEE, en materia de fiscalidad directa, deben necesariamente tener en cuenta las particularidades del marco jurídico aplicable en este caso, a saber, la falta de disposiciones relativas a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en el marco del Acuerdo EEE, por una parte, y la inexistencia de convenio fiscal entre el Estado miembro y el país del EEE de que se trata, por otra parte.

45. Efectivamente, el Tribunal de Justicia reconoció que la restricción a la libre circulación de capitales entre el Estado miembro en cuestión y los países del EEE estaba justificada por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal. [26]

46. Así, la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación dentro de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los países terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto. [27]

26 — Véase la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 68.

27 — Véase, en este sentido, la sentencia A, antes citada, apartado 60.

47. En el caso de autos, hay que señalar, en primer lugar, que entre las autoridades competentes de un Estado miembro y las de un país tercero, aunque sea parte en el Acuerdo EEE, no existe un marco de cooperación comparable al establecido entre las autoridades competentes de los Estados miembros por la Directiva 77/799, cuando el país del EEE de que se trate no ha suscrito ningún compromiso de asistencia mutua.

48. Pues bien, consta que en el período considerado no existía ningún mecanismo complementario de intercambio de información entre la República Francesa y el Principado de Liechtenstein.

49. En la vista, el Órgano de Vigilancia de la AELC evocó la diferencia que existe, en su opinión, entre la tributación de los dividendos que constituyen una base fiscal «móvil», por una parte, y la tributación de un bien inmueble de la sociedad en cuestión, que está y permanecerá situado en Francia, por otra.

50. Aunque resulta innegable que el carácter fijo de la base fiscal en un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria reviste importancia en el marco de la política fiscal, lo cierto es que dicho impuesto recae sobre los elementos del patrimonio. [28] Con el pago de este impuesto, el propietario de un bien inmueble contribuye, en particular, a financiar los costes inherentes a la infraestructura física y social de que se beneficia. Considero que, por las diferencias existentes entre la tributación de los dividendos y un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria, no cabe excluir la transposición de la interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Italia, antes citada.

51. La cuestión principal en este asunto radica en determinar si la diferencia existente entre los Estados miembros de la Unión y los países del EEE es de tal índole que pueda justificar una diferencia de trato entre los sujetos pasivos de otros Estados miembros de la Unión y los de los países del EEE. Dado que la sentencia ELISA sólo se refiere a las relaciones entre dichos Estados miembros, [29] surge la cuestión de si la solución que se deduce de esa sentencia vale también para las relaciones entre los Estados miembros y los países del EEE o si estos últimos han de ser asimilados a otros países terceros.

52. Considero que la sentencia ELISA, antes citada, abarca dos aspectos que pueden ser relevantes en el presente caso y de los cuales las partes han sacado conclusiones divergentes. El primer aspecto tiene que ver con la posibilidad para el contribuyente, basada en el principio de proporcionalidad, de suplir la falta de un marco formal de cooperación entre las autoridades fiscales –o el hecho de que éste no resulte aplicable en un determinado caso– proporcionando directamente información a las autoridades fiscales. El otro aspecto consiste en la importancia que ha de

28 — Sentencia ELISA, antes citada, apartados 35 a 37.

29 — Sentencia ELISA, antes citada, apartado 10.

otorgarse a la existencia de tal marco formal en la normativa de la Unión.

53. Tengo cierto reparo en extender el alcance de la sentencia ELISA, antes citada, al presente asunto por cuanto contempla la posibilidad de sustituir los mecanismos previstos para la cooperación entre las autoridades fiscales de los diferentes Estados por documentación probatoria aportada por el contribuyente. [30]

54. Un sistema de fiscalidad directa, eficaz y justa sólo puede funcionar sobre la base de la confianza con respecto a las informaciones declaradas por los contribuyentes. Ahora bien, sólo resulta posible conseguir esto si las autoridades disponen de los medios adecuados para controlar la veracidad de los datos proporcionados por los contribuyentes, teniendo acceso a otras fuentes de información, tales como los registros públicos, recurriendo a controles fiscales sobre la contabilidad del contribuyente o, también, llegado el caso, a datos proporcionados por autoridades fiscales extranjeras. Para ser fiables, las informaciones proporcionadas por los contribuyentes también deben poder ser verificadas por las autoridades. [31] No creo que exigir que las informaciones proporcionadas por el contribuyente sean comprobables sea contrario, desde un punto de vista general, al principio de proporcionalidad.

55. Además, en un sistema fiscal basado en el principio de legalidad, las autoridades fiscales no pueden negarse a tener en cuenta informaciones proporcionadas por un contribuyente sin motivar tal denegación. Puesto que ha de entenderse excluido que el Tribunal de Justicia haya querido reconocer tal facultad discrecional a las autoridades fiscales, cabe preguntarse cuáles son los criterios según los cuáles éstas podrían considerar insuficientes las informaciones, y por lo tanto, considerar necesaria la presentación de los justificantes suplementarios a que se refiere el apartado 99 de la sentencia ELISA, antes citada, en el supuesto de que, a falta de cualquier mecanismo de cooperación fiscal con las autoridades del Estado de que se trate, no puedan comprobar la exactitud de las informaciones en cuestión.

56. La cuestión del reparto de la carga de la prueba en Derecho fiscal es compleja. Por lo que respecta al Derecho de la Unión, la jurisprudencia puede resumirse del siguiente modo: la carga de la prueba de la falta de un objetivo legítimo que justifique un montaje fiscal pesa sobre las autoridades fiscales, pero se permite a éstas que apliquen determinadas presunciones en lo que se refiere a la existencia de un montaje artificial. [32] Los contribuyentes siempre deben tener derecho a poder refutar tales presunciones acreditando la realidad de los objetivos comerciales perseguidos con el montaje de que se trate. Sin embargo,

30 — Sentencia ELISA, antes citada, apartados 93 a 96.

31 — Véase la sentencia A, antes citada, apartados 61 y 62, en la que el Tribunal de Justicia subraya la importancia de que los datos sean fiables y comprobables.

32 — Véase, sobre la jurisprudencia, Weber, D., «Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms», *Kluwer Law International*, 2005, pp. 161 y ss., así como la Comunicación de la Comisión titulada «Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la Unión Europea y en relación con terceros países», COM(2007) 785 final, p. 3.

las autoridades no están vinculadas por las pruebas que no tengan carácter comprobable.

57. Además, en lo que se refiere a las exenciones y otros beneficios fiscales, es normal que el contribuyente deba acreditar de manera suficiente en Derecho que se cumplen los requisitos necesarios para beneficiarse de ellos. Considero que el artículo 990 E del CGI se adecua a este punto de vista. La exención se concede a toda persona jurídica que proporcione informaciones precisas, siempre que dichos datos se presten a una comprobación por parte de las autoridades fiscales, bien directamente por estas últimas, bien en cooperación con las autoridades de otros Estados afectados.

58. No entra en mis propósitos cuestionar la sentencia ELISA, antes citada, en lo que se refiere a las relaciones entre los Estados miembros. No por ello puedo proponer extender la interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia en esa sentencia a las relaciones con los países del EEE o con otros países terceros, dado que, en mi opinión, a la luz del principio de proporcionalidad, la situación de los contribuyentes residentes en esas dos categorías de países no presenta ninguna diferencia relevante. Efectivamente, parece que la Comisión sugiere que el test de proporcionalidad no se aplique a los países del EEE a falta de convenio adecuado de intercambio de informaciones con el Estado de que se trate. [33]

59. Además, procede aclarar la postura adoptada por el Tribunal de Justicia en el asunto A, antes citado, en lo que se refiere a la incidencia de las medidas comunitarias de armonización en materia de contabilidad de las sociedades. En mi opinión, el análisis del Tribunal de Justicia debe ser puesto nuevamente en su contexto. [34] Me parece que los enunciados del Tribunal de Justicia sobre este extremo se refieren al caso en el que el contribuyente proporciona justificantes a las autoridades fiscales sin que éstas puedan verificarlos con la ayuda de las autoridades fiscales extranjeras.

33 — Véase la comunicación de la Comisión, antes citada, nota 32, p. 6: «Así pues, las medidas antiabuso deben centrarse de forma específica en los montajes puramente artificiales destinados a eludir la legislación nacional (o la legislación comunitaria incorporada a los ordenamientos jurídicos nacionales). Cabe decir lo mismo con respecto a la aplicación de las citadas medidas en relación con los Estados del EEE (salvo en aquellas situaciones en que no exista un intercambio de información adecuado con el Estado EEE en cuestión). A fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos, y garantizar la seguridad jurídica, es preciso establecer las salvaguardias adecuadas de forma que los sujetos pasivos tengan la oportunidad de aportar pruebas de cualquier justificación comercial que exista para sus operaciones.»

34 — Sentencia A, antes citada, apartado 62: «En segundo lugar, como ha señalado el Abogado General en los puntos 141 a 143 de sus conclusiones, en relación con los justificantes que el contribuyente pueda aportar para permitir a las autoridades fiscales comprobar que se cumplen los requisitos exigidos por la normativa nacional, las medidas comunitarias de armonización que se aplican en los Estados miembros en materia de contabilidad de las sociedades ofrecen al contribuyente la posibilidad de aportar datos fiables y comprobables respecto a la estructura o a las actividades de una sociedad establecida en otro Estado miembro, mientras que no se garantiza tal posibilidad al contribuyente en el caso de una sociedad establecida en un país tercero, que no está obligado a aplicar estas medidas comunitarias.»

De ningún modo ha calificado el Tribunal de Justicia esta situación de «normal» o «deseable»: simplemente ha subrayado que, en tal situación, los documentos contables proporcionados por una sociedad establecida en un país del EEE son más fiables que los proporcionados por una sociedad establecida en un país tercero que no aplique las mismas normas. Por lo tanto, lo que el Tribunal de Justicia ha hecho es una apreciación comparativa. Hay que subrayar que los contribuyentes de los Estados miembros no pueden exigir que la tributación de una empresa sólo se base en su propia contabilidad, aunque ésta constituya su principal punto de partida siempre que se observen las reglas contables.

60. En cuanto a la identificación de los accionistas, debe ponerse de relieve que las directivas adoptadas en materia de contabilidad no se refieren a la identidad de los accionistas. Esta cuestión es abordada por la Directiva 2004/109/CE, pero únicamente en lo que se refiere a la notificación de la adquisición o cesión de participaciones importantes en un mercado reglamentado. [35] En cualquier caso, la identificación de los accionistas es una cuestión compleja y las soluciones adoptadas en los distintos Estados miembros varían considerablemente, desde el registro obligatorio de las acciones hasta la posibilidad de emitir acciones al portador.

61. Por otra parte, procede subrayar los efectos de los dos principios que constituyen el fundamento del Acuerdo EEE, a saber, el principio de no discriminación y el principio de interpretación homogénea.

62. Resulta evidente que la libre circulación de capitales está cubierta por el Tratado y por el Acuerdo EEE. [36] En cuanto a la fiscalidad, estos dos sistemas son diferentes. Por lo que respecta al Derecho de la Unión, los Estados miembros son competentes en materia de fiscalidad directa, pero deben ejercer esta competencia dentro del respeto al Derecho de la Unión. [37] La Unión dispone, sin embargo, desde siempre, de cierta competencia para adoptar medidas que favorezcan la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, incluso en lo en lo que se refiere a la fiscalidad directa. Esta competencia se ejerce desde hace mucho tiempo. [38] Por lo que respecta al Acuerdo EEE, que no recoge todos

35 — Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado y por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE (DO L 390, p. 38), artículos 9 a 16.

36 — Véase, en particular, la sentencia Ospelt y Schlössle Weissenberg, antes citada, apartado 31.

37 — Véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837), apartado 29, y Comisión/Italia, antes citada, apartado 28.

38 — Véanse, en particular, la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p.1), derogada por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009 (DO L 310, p. 34); la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6); el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) (DO 1990, L 225, p. 10); la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), y la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO L 157, p. 49).

los elementos y ámbitos del ordenamiento jurídico de la Unión, la regulación de la fiscalidad directa es, con mayor motivo aún, más precaria. [39]

63. El hecho de que el Acuerdo EEE no contemple la fiscalidad directa y que tampoco establezca un marco de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad implica, desde mi punto de vista, que hay una diferencia de contexto jurídico.

64. Además, el marco de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, instaurado con la adopción de la Directiva 77/977, antes de ser reforzado al hilo de las sucesivas modificaciones de la Directiva, se encuentra en proceso de refundición legislativa basado en las propuestas de la Comisión. [40] Incluso antes de la adopción de esta propuesta, el marco establecido por la Unión en este ámbito era ya claramente de un nivel decididamente diferente al aplicable a las relaciones con países terceros, incluidos los países del EEE. Entre los Estados miembros de la Unión, no me parece excesivo hablar de una cooperación emergente cercana a la solidaridad en materia fiscal que, aunque ciertamente lejos de ser exhaustiva, representa un marco único y evolutivo. [41]

65. Considero, por lo tanto, que la diferencia puesta en evidencia en lo tocante al marco jurídico de la cooperación fiscal justifica plenamente la diferencia de trato entre las relaciones entre los Estados miembros de la Unión, por una parte, y las relaciones entre estos Estados y los países del EEE, por otra.

66. Por todo lo cual, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la Cour de cassation en el sentido de que el artículo 40 del Acuerdo EEE no se opone a una legislación nacional como la controvertida en el asunto principal.

67. Por lo que respecta al litigio principal, quisiera añadir finalmente que en la vista salió a relucir que Établissements Rimbaud es una sociedad cuyo único accionista es un ciudadano suizo que utiliza el bien inmueble como

39 — Véanse, para una interpretación más amplia, la sentencia del Tribunal de la AELC de 23 de noviembre de 2004, Fokus Bank ASA (E-1/04, EFTA Court p. 15), apartados 20 y ss.

40 — Véase la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad COM(2009) 29 final.

41 — Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia A, antes citada, apartado 61, las relaciones entre los Estados miembros se desarrollan en un marco jurídico común, caracterizado por la existencia de una normativa comunitaria, como la Directiva 77/799, que ha establecido obligaciones recíprocas de asistencia mutua. Aunque, en los ámbitos a los que se aplica dicha Directiva, la obligación de asistencia no sea ilimitada, no es menos cierto que dicha Directiva crea un marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que no existe entre éstas y las autoridades de un país tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua.

segunda residencia. Puede suponerse que las autoridades fiscales francesas conocen estos datos. Cabe preguntarse, no sin razón si, en estas circunstancias, no resulta contrario a la equidad ni desproporcionado reconocer a las autoridades francesas la posibilidad de denegar a dicha sociedad que acredite la realidad de estos elementos de hecho.

68. Sin embargo, me abstendré de sacar tal conclusión. En ciertos casos, la aplicación de disposiciones fiscales que imponen requisitos de forma puede parecer contraria a la equidad. Sin embargo, no creo que haya de excluirse que, en una situación en la que un nacional de un país tercero invierte en un bien inmueble situado en un Estado miembro, bien que utiliza con fines privados, a través de una sociedad establecida en Liechtenstein de la cual es el único accionista, pueda tratarse de un montaje puramente artificial. [42]

69. En cualquier caso, no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la tributación de la parte demandante en el litigio principal. Además, el Tribunal de Justicia no tiene acceso a todos los elementos fácticos relevantes sobre el particular. Corresponde al Tribunal de Justicia proceder a una interpretación del artículo 40 del Acuerdo EEE que pueda aplicarse también a casos que presenten un supuesto de hecho idéntico o comparable. La interpretación del Acuerdo EEE que propongo al Tribunal de Justicia no se opone, como es evidente, a la aplicación de disposiciones nacionales dirigidas a remediar situaciones fiscales individuales contrarias a la equidad, siempre y cuando tales disposiciones existan en el ordenamiento jurídico nacional.

42 — Véanse, en particular, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartados 55 y 68, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartados 72 y 74.

VII. Conclusión

70. Por lo tanto, a la vista del conjunto de consideraciones que anteceden, propongo responder a la cuestión prejudicial planteada por la Cour de cassation como sigue:

«El artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, no se opone a una legislación como la que resulta de los artículos 990 D y siguientes del code général des impôts francés, en su redacción aplicable en el caso de autos, que exime del impuesto del 3 % sobre el valor de mercado de los inmuebles situados en Francia a las sociedades domiciliadas en Francia y que supedita esta exención, en el caso de una sociedad con domicilio en un Estado del Espacio Económico Europeo que no sea miembro de la Unión Europea, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa concluido entre la República Francesa y dicho Estado para la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, o a la circunstancia de que, en virtud de un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad, se impida someter a dichas personas jurídicas a una tributación más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia.»