

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) de 28 de octubre de 2010

Asunto: C-72/09

Partes: *Établissements Rimbaud SA y Directeur general des impôts*

Síntesis:

«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»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La entidad *Établissements Rimbaud SA*, (en adelante, *Rimbaud*), domiciliada en Liechtenstein, era titular de un bien inmueble situado en Francia. Por tal motivo, se encontraba sujeta en dicho país a un impuesto, establecido por el artículo 990 D del *Code Général des Impôts* francés (en adelante, CGI) y análogo al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes (GEBINR)¹. Al igual que en España, el gravamen francés no resulta exigible a las personas jurídicas titulares de inmuebles situados en Francia cuando el Estado de residencia de la entidad hubiese celebrado un convenio de asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscal con el país galo.

La Administración tributaria francesa notificó a *Rimbaud* diversas providencias de apremio por el impuesto controvertido y relativas a los periodos impositivos 1988 a 2000. *Rimbaud* interpuso un recurso contra dichas liquidaciones que fue desestimado por la *Cour d'Appel de Aix-en Provence* el 20 de septiembre de 2005, circunstancia que motivó la presentación de un nuevo recurso ante la *Cour de Cassation*, que decidió paralizar el procedimiento y plantear la siguiente cuestión prejudicial:

¹ Actualmente regulado por los artículos 40 a 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, mediante el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRN).

¿Se opone el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE), de 2 de mayo de 1992, 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?

2. Comentario

La sentencia que nos ocupa complementa el pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el caso ELISA², en el que se analizaba la compatibilidad con el Derecho comunitario originario del tributo francés análogo al GEBINR español, cuando la entidad titular del inmueble situado en Francia era residente en otro Estado comunitario. En dicho supuesto, el Tribunal declaró acorde con las libertades comunitarias que se condicionase la eficacia del gravamen francés a la existencia de un efectivo intercambio de información con el país de residencia. Como puede apreciarse, dicha limitación tiene como finalidad que la Administración tributaria francesa pueda solicitar directamente a las autoridades fiscales extranjeras toda la información necesaria para cotejar la correcta aplicación del gravamen.

Sin embargo, el Tribunal precisó que, en aquellos supuestos en los que no exista un acuerdo bilateral que posibilite el intercambio de información entre dos Estados de la Unión Europea, dicho objetivo podrá alcanzarse igualmente mediante la Directiva 77/799, de 19 de diciembre, de asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos, de tal modo que el gravamen en cuestión devendrá inaplicable cuando la entidad titular del inmueble se encuentre establecida en un territorio comunitario en el que surta efectos la citada Directiva.

Sin perjuicio de lo anterior, y al objeto de dotar de la debida proporcionalidad a la norma antielusiva analizada, el Tribunal de Justicia ha considerado que, en el supuesto de que la Administración tributaria francesa no tuviera la posibilidad de solicitar la cooperación de las autoridades fiscales del Estado miembro de residencia de la entidad, deberá otorgar al contribuyente la opción de presentar las pruebas que juzgue oportunas para la correcta liquidación del gravamen de referencia y, en su caso, denegar la exención solicitada si no se presentaran tales pruebas. Esta posibilidad debe otorgarse, según señala el Tribunal, con la finalidad de corregir los efectos negativos que para el contribuyente podrán tener los límites existentes al intercambio de información previstos en el artículo octavo de la Directiva.

Obviamente, en ausencia de intercambio de información, las pruebas exigidas al contribuyente por la Administración para acreditar que la sociedad extranjera no ha sido creada con el fin de ocultar la verdadera titularidad de los bienes deberán ser suficientes para acreditar tal extremo, si bien debe garantizarse que los requisitos relativos a la prueba documental exigida no excedan de lo necesario para lograr el objetivo de conseguir la información buscada.

² STJCE de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05.

Por lo que atañe a España, del caso ELISA se infiere claramente la necesidad de dotar de una nueva redacción al vigente artículo 42 del TRLINR, incorporando al precepto la posibilidad de que el contribuyente no residente aporte a la Administración pruebas efectivas de la titularidad última de los bienes inmuebles. Asimismo, los efectos de la exención del gravamen deberán extenderse a aquellos supuestos en los que, no existiendo un convenio específico de intercambio de información entre España y el país de residencia del sujeto pasivo, resulte aplicable la Directiva 77/799.

Ahora bien, y esta es la verdadera aportación de la sentencia que nos ocupa, cuando la entidad titular del inmueble se encuentre establecida fuera de la Unión Europea, las libertades comunitarias no exigen que la Administración otorgue al contribuyente la posibilidad de probar la titularidad última del inmueble. El Tribunal justifica su decisión en el hecho de que, dado que el trámite de prueba pretende paliar las ineficiencias que pueden derivarse de los límites al intercambio de información previstos en el artículo octavo de la Directiva 77/799, no habrá necesidad de establecer aquella posibilidad cuando el Derecho comunitario derivado es inaplicable (la Directiva tampoco surte efectos en los países que, como Liechtenstein, integran el EEE).

A nuestro juicio, con independencia de lo señalado por el Tribunal, razones de estricta justicia tributaria requieren que se garantice la posibilidad de que los contribuyentes residentes en terceros Estados acrediten la efectiva titularidad de los bienes inmuebles. En este sentido, téngase presente que, si bien el Tribunal Constitucional ha declarado que la lucha contra el fraude fiscal es un mandato irrenunciable para todos los poderes públicos³, también ha reaccionado decididamente frente la falta de proporcionalidad de determinadas normas antiabuso, señalando que aunque « (...) el límite establecido por el legislador constituye, ciertamente, un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración Tributaria para impedir maniobras fraudulentas; sin embargo, *el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos. En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad*»⁴.

3. Fallo

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 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 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

3 STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º.

4 STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 6º.

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.

