



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 19 de julio de 2012*

«Fiscalidad directa — Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Acuerdo EEE — Artículos 31 y 40 — Directiva 2009/133/CE — Ámbito de aplicación — Canje de acciones entre una sociedad establecida en un Estado miembro y una sociedad establecida en un Estado tercero parte del Acuerdo EEE — Denegación de una ventaja fiscal — Convenio de cooperación administrativa en materia fiscal»

En el asunto C-48/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), mediante resolución de 31 de enero de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2011, en el procedimiento entre

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö

y

A Oy,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. J. Malenovský, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis (Ponente) y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de febrero de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del A Oy, por el Sr. M. Ohtonen, asianajaja;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. M. Pere, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno noruego, por el Sr. K.B. Moen y la Sra. K. Moe Winther, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal e I. Koskinen, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: finés.

— en nombre de la Autoridad de Vigilancia AELC, por el Sr. X. Lewis y la Sra. F. Simonetti, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 31 y 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 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre la Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö, es decir, la Administración tributaria finlandesa, y A Oy (en lo sucesivo, «A»), sociedad finlandesa, en relación con una operación de canje de acciones.

Marco jurídico

Acuerdo EEE

- 3 El artículo 6 del Acuerdo EEE prevé:

«Sin perjuicio de la evolución futura de la jurisprudencia, las disposiciones del presente Acuerdo, en la medida en que sean idénticas en sustancia a las normas correspondientes del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero y de los actos adoptados en aplicación de estos dos Tratados, se interpretarán, en su ejecución y aplicación, de conformidad con las resoluciones pertinentes del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas con anterioridad a la fecha de la firma del presente Acuerdo.»

- 4 El artículo 31 de dicho Acuerdo dispone:

«1. En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas las restricciones de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de [la Comunidad Europea] o de un Estado de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)] en el territorio de otro de esos Estados. Esta disposición se extenderá igualmente a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro de la Comunidad Europea o de un Estado de la AELC establecidos en el territorio de cualquiera de estos Estados.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, y especialmente de sociedades tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 34, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo 4.

2. En los Anexos VIII a XI figuran disposiciones específicas reguladoras del derecho de establecimiento.»

5 El artículo 40 de dicho Acuerdo 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 [la Comunidad Europea] 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.»

Derecho de la Unión

6 El canje de acciones se define de la siguiente manera en el artículo 2, letra e), de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DO L 310, p. 34):

«[...] la operación por la cual una sociedad adquiere una participación en el capital de otra sociedad que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en dicha sociedad o, si ya dispusiere de dicha mayoría, adquirir una mayor participación mediante la atribución a los socios de la otra sociedad, a cambio de sus títulos, de títulos representativos del capital social de la primera sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 % del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad».

Derecho finlandés

7 Los artículos 52 y 52f, apartados 1 y 2, de la Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) (Ley 360/1968 sobre la tributación de los rendimientos derivados de actividades económicas; en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre sociedades») son del siguiente tenor literal:

«Artículo 52

Las disposiciones de los artículos 52a a 52f siguientes se aplicarán a la fusión, a la escisión, a la aportación de activos y al canje de acciones de las sociedades anónimas nacionales. Los artículos 52a a 52e de la presente Ley se aplicarán igualmente a la fusión, a la escisión, a la aportación de activos y al canje de acciones de las demás sociedades a que se refiere el artículo 3 de la Ley del impuesto sobre la renta. Las disposiciones relativas a las sociedades anónimas, las acciones, los capitales y los accionistas se aplicarán a tal fin a las demás sociedades, a sus participaciones en el capital, a sus capitales accionistas que correspondan a sus capitales y a sus accionistas o miembros. Las disposiciones relativas a las operaciones de fusión se aplicarán igualmente a las operaciones de fusión de las agrupaciones económicas nacionales. Las disposiciones relativas a las sociedades anónimas, a las acciones y a los accionistas se aplicarán a tal fin a las participaciones en el capital de las agrupaciones, así como a sus miembros y a las propias agrupaciones.

Sin perjuicio de las restricciones que se indican a continuación, los artículos 52a a 52f serán de aplicación cuando la fusión, la escisión, la aportación de activos o el canje de acciones afecten a las sociedades a que se refiere el artículo 3, letra a), de 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, así como al traslado del domicilio social de una SE o de una SCE de un Estado miembro a otro, que estén sujetas al impuesto sobre las personas jurídicas. Se considera que una sociedad está establecida en un

Estado miembro siempre que tenga en él su domicilio con arreglo a la normativa de ese Estado y que no se considere que se halla establecida fuera de la Unión Europea con arreglo a un convenio celebrado entre un Estado miembro y un país tercero con el fin de evitar la doble imposición.

[...]

Artículo 52f

Se entenderá por canje de acciones la operación en la que una sociedad anónima adquiere una parte de las acciones de otra sociedad anónima, de manera que las acciones de las que sea titular representen más de la mitad de los votos correspondientes a la totalidad de las acciones de la otra sociedad, o en la que, si a la primera sociedad ya le correspondía más de la mitad de los votos, adquiere otras acciones de la segunda y cede como contrapartida a los accionistas de ésta una parte de sus propias acciones de nueva emisión o existentes. La contrapartida puede comprender igualmente una cantidad de dinero, pero ésta no puede ser superior al 10 % del valor nominal de las acciones cedidas como contrapartida o, a falta de valor nominal, de la parte correspondiente al capital desembolsado;

desde el punto de vista fiscal no se considerará que un canje de acciones es una cesión. Desde el mismo punto de vista se considerará que la parte aún no amortizada de los gastos de adquisición de las acciones cedidas en un canje de acciones son gastos de adquisición de las acciones recibidas. En la medida en que se reciba una cantidad de dinero como contrapartida, se considerará que el canje es una cesión de acciones.»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

- 8 A es titular de 4.093 de las 20.743 acciones que integran el capital de C Oy (en lo sucesivo, «C»), sociedad de Derecho finlandés, es decir, una participación de alrededor del 19,7 %. La otra propietaria de C, que posee una participación de alrededor del 80,3 % en el capital social de esta sociedad, es B AS (en lo sucesivo, «B»), sociedad noruega. El objetivo de la operación objeto del litigio principal era llevar a cabo un canje de acciones a efectos del artículo 52f de la Ley del impuesto sobre sociedades mediante el cual A, por una parte, cedía a B sus acciones en el capital de C y, por otra, recibía como contraprestación acciones nuevamente emitidas por B, que equivalían a alrededor del 6 % de su capital. Como consecuencia de esta operación, B sería titular del 100 % del capital de C.
- 9 A había formulado a la keskusverolautakunta (comisión central de impuestos) la cuestión de si el artículo 52f, en cuya virtud, en determinadas circunstancias, no puede considerarse que un canje de acciones sea una cesión imponible, se aplicaba al canje de acciones controvertido en el asunto principal.
- 10 En su resolución preliminar n° 55/2008, de 1 de octubre de 2008, dicha comisión declaró que los principios que proclama el artículo 52f de la Ley del impuesto sobre sociedades eran aplicables al canje de acciones entre A y B tal como se había proyectado. Según esta resolución, los principios que se derivan del artículo 52f de la Ley del impuesto sobre sociedades son de aplicación en el caso de autos, por lo que no debía considerarse que dicho canje era una cesión de acciones a efectos de la imposición de A.
- 11 Mediante su recurso ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal supremo administrativo), el Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö pide la anulación de la resolución previa de la comisión central de impuestos.

- 12 El Korkein hallinto-oikeus acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe depararse a un canje de acciones, en méritos del cual una sociedad anónima finlandesa cede a una sociedad noruega [que reviste la forma jurídica de una aksjeselskap (SA)] acciones de una sociedad de las que es titular y, como contraprestación, recibe acciones emitidas por la sociedad noruega, teniendo en cuenta los artículos 31 y 40 del Acuerdo EEE, un trato neutro en el plano fiscal, del mismo modo que si el canje de acciones afectara a sociedades anónimas nacionales o a sociedades establecidas en Estados miembros de la Unión Europea?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 13 Con carácter preliminar, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente señala que la Ley del impuesto sobre sociedades adapta el Derecho interno a la Directiva 2009/133.
- 14 A tenor del artículo 1 de dicha Directiva, ésta se aplica únicamente a los canjes de acciones que afectan a sociedades establecidas en el territorio de dos o varios Estados miembros. En la medida en que una de las sociedades que participan en el canje de acciones controvertido en el procedimiento principal no está establecida en un Estado miembro, a saber, B, que se halla establecida en Noruega, dicho canje no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133. En estas circunstancias, debe responderse a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente examinando lo dispuesto en la normativa fiscal nacional a la luz de las disposiciones del Acuerdo EEE.
- 15 En relación con el Acuerdo EEE, procede recordar que uno de los principales objetivos de tal Acuerdo es la máxima realización de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el Espacio Económico Europeo (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 éste 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 (sentencias de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartado 65, y de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 20).
- 16 Por lo demás, debe recordarse que, en virtud de reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos 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, así como de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, 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 (véase la sentencia Établissements Rimbaud, antes citada, apartado 23).
- 17 En cuanto a la libertad a la luz de la cual debe analizarse la normativa controvertida en el asunto principal, de reiterada jurisprudencia se desprende que, para determinar si una legislación nacional está comprendida en el ámbito de aplicación de las normas relativas a la libertad de establecimiento o de las relativas a la libre circulación de capitales, debe tenerse en cuenta el objeto de la legislación de que se trate (auto de 10 de mayo de 2007, Lasertec, C-492/04, Rec. p. I-3775, apartado 19 y la jurisprudencia allí citada).

- 18 De esta forma, las disposiciones nacionales referidas a la tenencia de una participación que permita ejercer una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad de que se trate y determinar las actividades de ésta están comprendidas en el ámbito de aplicación material de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento (véase el auto Lasertec, antes citado, apartado 20 y la jurisprudencia allí citada).
- 19 Se deduce claramente del texto del artículo 52f de la Ley del impuesto sobre sociedades que, para que se considere que el canje de acciones de que se trata no es una cesión imponible, la sociedad adquirente debe ser titular de acciones de la otra sociedad que le den derecho a más de la mitad de los derechos de voto en el seno de ésta o adquirir tales acciones. Esas disposiciones nacionales, que, por ende, se aplican a las operaciones que implican la tenencia o la toma de control de una sociedad, están comprendidas en el ámbito de la libertad de establecimiento.
- 20 Por consiguiente, debe responderse a la cuestión planteada a la luz únicamente del artículo 31 del Acuerdo EEE.
- 21 Al respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las normas que prohíben las restricciones a la libertad de establecimiento, contenidas en el artículo 31 del Acuerdo EEE, son idénticas a las que impone el artículo 49 TFUE (véanse las sentencias de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 49, y de 23 de octubre de 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rec. p. I-8061, apartado 24).
- 22 Además, debe recordarse que el artículo 6 del Acuerdo EEE dispone que, sin perjuicio de la evolución futura de la jurisprudencia, en la medida en que las disposiciones de dicho Acuerdo sean idénticas esencialmente a las normas correspondientes de los Tratados de la Unión, deberán interpretarse, en su ejecución y aplicación, de conformidad con la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia existente en la fecha de la firma del referido Acuerdo.
- 23 Así, la libertad de establecimiento comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro o de un país tercero parte del Acuerdo EEE y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión o en uno de los países terceros partes del Acuerdo EEE, el derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros o en otros países terceros partes del Acuerdo EEE por medio de una filial, sucursal o agencia (véase, en este sentido, la sentencia Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 28 y la jurisprudencia allí citada).
- 24 El Tribunal de Justicia ha igualmente señalado que el concepto de establecimiento, en el sentido del Tratado FUE, es muy amplio, e implica la posibilidad de que los nacionales de la Unión participen, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro que no sea su Estado de origen y obtengan de ello beneficios, favoreciendo de este modo la interpenetración económica y social en el seno de la Unión en el ámbito de las actividades por cuenta propia (véase la sentencia ELISA, antes citada, apartado 63). De esta forma, la libertad de establecimiento pretende garantizar el disfrute de un trato nacional en el Estado miembro de acogida de la filial, prohibiendo cualquier discriminación, aunque sea mínima, fundada en el lugar donde la sociedad matriz tenga su domicilio social (véase la sentencia de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 22).
- 25 Según reiterada jurisprudencia deben considerarse restricciones de esta índole todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véase la sentencia Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 30).
- 26 Con arreglo a la normativa nacional controvertida en el asunto principal, una operación de canje de acciones entre sociedades únicamente disfruta de un trato fiscal neutro en el caso de la sociedad cedente cuyo domicilio se encuentre en Finlandia en la medida en que, por una parte, el domicilio

social de la sociedad adquirente igualmente se encuentre en Finlandia o en un Estado miembro de la Unión y, por otra, el canje de acciones suponga la toma de una participación mayoritaria de la sociedad adquirente en la sociedad adquirida. Si no se cumplen dichos requisitos, en particular, cuando, como en la situación que es objeto del asunto principal, el domicilio de la sociedad adquirente se encuentre en un país tercero parte del Acuerdo EEE, se depara al canje de acciones, en el plano fiscal, el mismo trato que a una cesión de acciones imponible.

- 27 La diferencia de trato así observada no se explica por una diferencia de situación objetiva. En efecto, el trato fiscal de un canje de acciones al que está sometida una sociedad nacional, en una situación como la referida en el asunto principal, se determina únicamente por el lugar del domicilio de la sociedad adquirente. Ahora bien, el artículo 31 del Acuerdo EEE prohíbe toda discriminación basada en el lugar del domicilio de las sociedades (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de junio de 2008, Burda, C-284/06, Rec. p. I-4571, apartado 77 y jurisprudencia allí citada).
- 28 Debe señalarse, además, que, contrariamente a lo que alega el Gobierno finlandés, la aplicación del artículo 31 del Acuerdo EEE a una normativa como la controvertida en el asunto principal no lleva a una ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva 2009/113 a las sociedades establecidas en un país tercero parte del Acuerdo EEE. En virtud del principio de no discriminación consagrado en el artículo 31 del Acuerdo EEE, los Estados miembros están obligados, en efecto, a aplicar el trato fiscal reservado a los canjes de acciones que tienen lugar entre sociedades nacionales a los canjes de acciones en los que participa igualmente una sociedad establecida en un país tercero parte del Acuerdo EEE.
- 29 Es forzoso inferir que el régimen fiscal controvertido en el asunto principal supone un obstáculo al derecho reconocido en el artículo 31 del Acuerdo EEE.
- 30 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que sólo puede admitirse una restricción a la libertad de establecimiento si está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase la sentencia *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, antes citada, apartado 40).
- 31 El órgano jurisdiccional remitente suscita la cuestión de si tal restricción está justificada por razones imperiosas de interés general vinculadas a la necesidad de luchar contra el fraude fiscal y de preservar la eficacia de los controles fiscales.
- 32 No obstante, la mera circunstancia de que en un canje de acciones la sociedad adquirente tenga su domicilio en un país tercero parte del Acuerdo EEE no puede fundar una presunción general de fraude fiscal y justificar una medida que vaya en detrimento de una libertad fundamental garantizada por el Acuerdo EEE (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; de 21 de noviembre de 2002, X e Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 62; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27, así como de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Rec. p. I-12273, apartado 84).
- 33 En cuanto a la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no cabe excluir *a priori* la posibilidad de que el contribuyente esté en condiciones de aportar los justificantes pertinentes para que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación puedan comprobar, de manera clara y precisa, que no intenta evitar o eludir el pago de impuestos (sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 59 y jurisprudencia allí citada).

- 34 Sin embargo, esta jurisprudencia, que se refiere a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión, no puede aplicarse íntegramente a las libertades garantizadas por el Acuerdo EEE, puesto que el ejercicio de éstas se inscribe en un contexto jurídico distinto (véanse, en este sentido, las citadas sentencias A, apartado 60, y *Établissements Rimbaud*, apartado 40).
- 35 Debe señalarse, al respecto, que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros, establecido por 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 (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), y por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799 (DO L 64, p.1), no existe entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua (véase, en este sentido, la sentencia *Établissements Rimbaud*, antes citada, apartado 41).
- 36 En particular, en lo que atañe a los Estados partes del Acuerdo EEE, 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 parte del EEE, es, en principio, legítimo que ese Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese Estado tercero de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes (véase la sentencia *Établissements Rimbaud*, antes citada, apartado 44).
- 37 Debe señalarse que entre la República de Finlandia y el Reino de Noruega existe un convenio de cooperación administrativa en materia fiscal, el Convenio 37/1991, firmado en Copenhague el 7 de diciembre de 1989. Aunque corresponda al órgano jurisdiccional remitente apreciar si dicho Convenio contiene los mecanismos de intercambio de información suficientes para permitir que las autoridades finlandesas comprueben y controlen si concurren los requisitos exigidos por la normativa nacional para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a un canje de acciones como el controvertido en el asunto principal, debe observarse que, en el acto de la vista, el propio Gobierno finlandés ha manifestado que las disposiciones del referido Convenio prevén un intercambio de información entre autoridades nacionales tan eficaz como el previsto en las disposiciones de las Directivas 77/799 y 2011/16.
- 38 En estas circunstancias, el Estado miembro interesado no puede basarse en la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales para justificar la diferencia de trato señalada en el apartado 27 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia *ELISA*, antes citada, apartados 98 a 101).
- 39 Sobre la base de cuanto antecede, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 31 del Acuerdo EEE se opone a una normativa de un Estado miembro que asimile a una cesión de acciones imponible un canje de acciones entre una sociedad establecida en el territorio de ese Estado miembro y una sociedad establecida en el territorio de un país tercero parte de dicho Acuerdo, cuando tal operación sería neutra en el plano fiscal si afectara únicamente a sociedades nacionales o establecidas en otros Estados miembros, en la medida en que exista entre dicho Estado miembro y ese país tercero un convenio de cooperación administrativa en materia fiscal que prevea un intercambio de información entre autoridades nacionales tan eficaz como el establecido en las disposiciones de las Directivas 77/799 y 2011/16, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

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

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

El artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, se opone a una normativa de un Estado miembro que asimile a una cesión de acciones imponible un canje de acciones entre una sociedad establecida en el territorio de ese Estado miembro y una sociedad establecida en el territorio de un país tercero parte de dicho Acuerdo, cuando tal operación sería neutra en el plano fiscal si afectara únicamente a sociedades nacionales o establecidas en otros Estados miembros, en la medida en que exista entre dicho Estado miembro y el referido país tercero un convenio de cooperación administrativa en materia fiscal que prevea un intercambio de información entre autoridades nacionales tan eficaz como el previsto en las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1997, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, y de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas