

**El «*exit tax*» en el Derecho francés, a la luz del caso  
«*Lasteyrie du Saillant*»**

**Philippe Marchessou<sup>1</sup>**

## **1. El contexto**

En aras de la lucha contra la emigración de contribuyentes deseosos de escapar al gravamen de las plusvalías en la transmisión de valores mobiliarios y al Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna (ISF), el Ministro de economía y finanzas (Dominique Strauss-Kahn) del gobierno de Lionel Jospin llevó al Parlamento a adoptar un mecanismo disuasorio, en la ley de finanzas para 1999<sup>2</sup>.

Los emigrantes concernidos por dicho mecanismo correspondían a dos categorías:

- La del directivo de empresa, siendo que las acciones de la sociedad que éste dirige gozarían de exención en el ISF, en la medida en la que aquél fuera dirigente de dicha entidad<sup>3</sup>. En caso de que el directivo en cuestión cesara en sus funciones por el motivo que fuera (jubilación, dimisión...), las referidas acciones entrarían en el campo de aplicación efectiva del ISF<sup>4</sup>.
- La del titular de un paquete de acciones (titularidad con carácter individual o en familia, de modo directo o indirecto) que representase al menos el 25% del capital de la entidad. Procedería, entonces, el gravamen de la plusvalía puesta de manifiesto con motivo de la transmisión de esos títulos<sup>5</sup>, al tipo del 26% (16% + 10% de

---

<sup>1</sup> Universidad Robert Schuman – Strasbourg III. Traducción (francés-español) efectuada por el Prof. Dr. D. José Alberto Sanz Díaz-Palacios (Universidad de Castilla-La Mancha, España).

<sup>2</sup> Artículo 24 de la ley 98-1266, de 30 de diciembre de 1998.

<sup>3</sup> Artículos 885-O a 885-O *quinquies* del Código General de Impuestos (CGI).

<sup>4</sup> Cfr. tablas («*barème*»).

<sup>5</sup> Artículo 92 del CGI.

retenciones sociales<sup>6</sup>) por la parte que excediera 50.000 F (7.622 €) anuales.

2. El texto adoptado por el legislador de 1998 se incluyó en el artículo 167 *bis* del Código General de Impuestos (CGI)<sup>7</sup>. Preveía el gravamen, con motivo del cambio de domicilio fiscal fuera del territorio francés, de las plusvalías **latentes** puestas de manifiesto en los valores mobiliarios de que fuese titular el contribuyente, cuando a él mismo o a su familia les hubiera correspondido más del 25% de los derechos en el transcurso de los cinco años anteriores. Este dispositivo se completó con un mecanismo de aplazamiento de pago para los contribuyentes que impugnasen el correcto fundamento de los gravámenes imputados, y la concesión de tal aplazamiento se subordinó a la condición de que el contribuyente hubiera solicitado beneficiarse del mismo y que, con carácter previo a su traslado, hubiese consignado ante el órgano competente («*comptable public*») las correspondientes garantías de cara a asegurar la recaudación tributaria en cuestión. Para beneficiarse del aplazamiento, el contribuyente designaría un representante fiscal establecido en Francia y declararía la plusvalía en los treinta días anteriores al cambio de domicilio. Tras la adopción de la ley, y antes de que ésta se promulgase, la oposición acude al Consejo constitucional («*Conseil constitutionnel*»), conforme al artículo 61 de la Carta Magna francesa<sup>8</sup>. En su resolución de 29 de diciembre de 1998<sup>9</sup> (RJF, 2/99, n.º 194), dicho órgano desestima la demanda, por considerar que no le corresponde examinar la adecuación de las leyes a disposiciones de un texto distinto de la propia Constitución, perteneciente al ámbito del Derecho internacional, como sería el caso del artículo 43 del Tratado CE.

---

<sup>6</sup> Artículo 200-A, 2, del CGI.

<sup>7</sup> Artículo 167 *bis* del CGI.

<sup>8</sup> Artículo 61 de la Constitución.

<sup>9</sup> N.º 98-405DC.

### 3. La actuación de Hughes de Lasteyrie du Saillant

Eventualmente afectado por la medida que nos ocupa, y antes de padecer su aplicación y entablar luego un contencioso fiscal –«*contentieux d'imposition*»– (con una duración aproximada de diez años), Hughes de Lasteyrie du Saillant toma las siguientes iniciativas:

**A.** Interpone ante el Consejo de Estado un recurso por exceso de poder («*excès de pouvoir*») contra el Decreto de 6 de julio de 1999<sup>10</sup>, adoptado para la aplicación de la norma a la que nos referimos y recogido en el artículo 91 *undecies* del Anexo II del Código<sup>11</sup>.

**B.** En virtud de una decisión de 14 de diciembre de 2001<sup>12</sup> (*RJF* 2/02, n.º 160), el Consejo de Estado opta por plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. Sigue, de este modo, las conclusiones de su comisario gubernamental, Guillaume Goulard (*RJF* 2/02, pp. 112-117), quien argumentaba que el Tribunal de Justicia no se había pronunciado aún, desde la óptica del artículo 43 del Tratado, sobre la legitimidad de una disposición semejante. Por esta razón, y al constatar la existencia de mecanismos análogos en otros Estados, el comisario gubernamental había concluido que, probablemente, la medida era contraria a la libertad de establecimiento –el Consejo de Estado habría podido, pues, anularla directamente–, pero sugería que se diera al Tribunal de Justicia la oportunidad de posicionarse sobre la extensión del margen de maniobra en el respeto a la libertad de establecimiento; una censura del Tribunal al dispositivo francés determinaría que los demás Estados con medidas normativas análogas deberían igualmente abandonar los suyos.

El Consejo de Estado sigue el criterio de su comisario gubernamental y acude, pues, al Tribunal de Justicia. Se ha de precisar aquí que el Decreto impugnado aplicaba estrictamente la ley, sin añadir un ápice de especificidad jurídica.

---

<sup>10</sup> Decreto de 6 de julio de 1999 (n.º 99-590).

<sup>11</sup> Artículo 91 *undecies* del Anexo II del CGI.

<sup>12</sup> N.º 211341.

C. La intervención del Tribunal de Justicia<sup>13</sup> y de su abogado general, J. Mischo<sup>14</sup>, no responde por completo a las expectativas del comisario gubernamental en el Consejo de Estado, puesto que, considerando la indudable presunción fiscal (presunción de «*dissimulation fiscale*») contemplada en el texto, ambos se limitan a constatar la absoluta irregularidad de la disposición francesa desde la óptica de la libertad de establecimiento.

D. Las consecuencias francesas de la Sentencia del Tribunal de Justicia:

En Sentencia de 10 de noviembre de 2004<sup>15</sup> (*RJF* 2/05, n.º 135), el Consejo de Estado, basándose en la referida Sentencia del Tribunal de Justicia, declara la anulación del Decreto de 6 de julio de 1999, lo que conduce a privar, de facto, de soporte jurídico al artículo 167 *bis* del CGI, es decir, al texto legal que el Decreto de 6 de julio de 1999 tenía por misión aplicar. El Consejo de Estado aprecia, efectivamente, que, en virtud de la interpretación hecha, por el Tribunal de Justicia, del artículo 43 del Tratado CE, las disposiciones del artículo 167 *bis* del CGI no pueden aplicarse a los contribuyentes que ejercen la libertad de establecimiento, trasladando a otro Estado miembro su domicilio fiscal, y concluye al respecto que el Decreto de 6 de julio de 1999 debe anularse, en tanto que aplica una ley considerada contraria a una disposición del Tratado CE.

El Gobierno dispuso inmediatamente la abrogación parlamentaria del artículo 167 *bis*<sup>16</sup>.

Hughes de Lasteyrie du Saillant obtiene así, en cinco años, un resultado más amplio del que habría obtenido en el marco del contencioso fiscal clásico, en diez años. En efecto, el texto se ha abrogado «*erga omnes*».

---

<sup>13</sup> C-9/02, de 11 de marzo de 2004.

<sup>14</sup> Conclusiones de 13 de marzo de 2003.

<sup>15</sup> N.º 211341.

<sup>16</sup> Artículo 19 de la ley 2004-1484, de 30 de diciembre de 2004.

#### 4. Conclusión

La Administración fiscal francesa, que había inspirado la redacción del referido texto, se ha visto sorprendida por la estrategia contenciosa desarrollada por Hughes de Lasteyrie du Saillant. Aquella había imaginado que la mayor parte de los contribuyentes concernidos optarían por la impugnación clásica, a través del contencioso fiscal, acompañada de una solicitud de aplazamiento de pago. Dicha Administración no ha estado tentada de proceder a una reescritura del texto más conforme a las exigencias del Tratado, excluyendo a los Estados miembros de su campo de aplicación, por ejemplo.