

Exit tax en el Reino Unido

David Marrani¹

Introducción

Las democracias de Europa occidental tienen un sistema fiscal fuerte, desarrollado y a menudo complejo, organizado de manera que pueda garantizar al Estado ingresos suficientes para el funcionamiento de los servicios públicos.

“The State needs (...) to find money necessary to cover public charges that have to fulfil by the mean of tax”².

La imposición fiscal resulta, por ello, estar estrechamente conectada con el interés general.

Sin embargo, en los últimos años hemos asistido a cambios en el empleo de la tributación. En primer lugar, la imposición fiscal ha dejado de mirar exclusivamente a la obtención de ingresos en favor de la caja del Estado. De hecho, la tributación es utilizada por los Gobiernos para conseguir otros fines. Así, tenemos un ejemplo en la llamada eco-taxation o tributación medio-ambiental y en la imposición sobre los rendimientos del capital, en el caso que vemos. Específicamente, la tributación de plusvalías, prevista para el caso de personas físicas o sociedades que transfieran al extranjero su residencia fiscal, la llamada *exit taxation*, representa uno de los ejemplos más clásicos de normas dirigidas no sólo a garantizar ingresos fiscales, sino también a predisponer de un verdadero y específico instrumento de control de la circulación de tales sujetos.

Por otro lado, la imposición fiscal ha dejado de tener en la actualidad una relevancia exclusivamente interna, por lo que también deben valorarse necesariamente las

¹ David Marrani, Lecturer, School of Law, University of Essex, UK. El autor agradece a Lorna Wood, Professor, School of Law, University of Essex, UK y Robert Newey, Visiting Lecturer, School of Law, University of Essex, UK.

Traducción a cargo de Ángel Fornieles Gil, Profesor Ayudante en Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Almería.

² “L’Etat doit (...) se procurer l’argent nécessaire pour couvrir les charges publiques qu’il a du assumer, en recouvrant a l’impôt”. L. Trotabas y JM Cotteret *Droit fiscal* (V edición, Dalloz Paris 1985), 5. Traducción en inglés del autor.

consecuencias sobre un plano internacional. La tributación, tradicionalmente vinculada al concepto de soberanía del Estado, hoy en día debe ser examinada desde una perspectiva distinta, en virtud de la integración operada en el interior de la Unión Europea.

Puede resultar contradictorio examinar la imposición directa, que permanece en la competencia de los Estados individuales, desde la óptica de una integración necesaria a nivel europeo.

Un Estado Miembro, al gestionar la mayor parte de los sectores de la política fiscal y de la normativa, debe verificar constantemente la compatibilidad de su propio obrar con los principios de la Unión Europea. El Reino Unido e Irlanda han tenido siempre, en esta cuestión, una posición bastante más rígida, intentado conservar el propio derecho de veto sobre las políticas fiscales.

A la luz de tales consideraciones y dicho de modo introductorio, la tributación de salida, como expresión del derecho de soberanía, puede dar lugar a la violación de la normativa comunitaria, que vincula a los Estados miembros.

En el curso del presente análisis se verá como, en Reino Unido, el traslado de la residencia fiscal comporta la aplicación de un impuesto tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas. Sin embargo, sólo en este último caso se trata de un exit tax en sentido técnico. La tributación con respecto a las personas físicas se configura, en cambio, como un hecho imponible cuyo presupuesto viene representado por el "retorno" al Reino Unido.

A) "Tributación del retorno" en lugar de tributación de salida con respecto a las personas físicas

El impuesto sobre los rendimientos de capital³ se introdujo en el Reino Unido después del final de la Segunda Guerra Mundial. La *Special Contribution* de los años 1947 – 1948 se modificó en 1962 y en 1965, introduciendo un supuesto de tributación más eficaz, sobre ganancias del capital a largo y corto plazo, "designed to collect 30 per

³ En adelante, CGT.

cent of gains realised on assets"⁴.

La cuestión fue regulada, además, a través de Finance Acts dictados anualmente hasta la aparición de la Capital Gain Tax Act 1979 y, más recientemente, de la Taxation of Chargeable Act 1992⁵.

Originariamente, una persona física residente o "ordinarily resident"⁶ en el Reino Unido, que decidía trasladarse, no era sometida a tributación alguna sobre las ganancias de capital producidas durante el período en el que no era residente o "ordinarily resident". Toda persona física, en general, podía cambiar su residencia sin ser obligada a pago alguno cuando abandonaba el Reino Unido o retornaba a él.

Con la Finance Act 1998⁷ se añade la secc. 10A a la TCGA 1992⁸. No se preveía, de todos modos, un verdadero "exit tax", esto es, un impuesto a aplicar con relación a las personas físicas que abandonan el Reino Unido, sino más bien un impuesto cuyo hecho imponible se refería al regreso al Reino Unido después de un período en el que no se era residente. Es, de hecho, en las subsecciones 3 y 4⁹ donde se ha especificado que las plusvalías se consideran producidas en el año del regreso.

El impuesto es aplicado sólo sobre las plusvalías que deriven del llamado "relevant disposal". Tal es el acto de disposición que tiene como objeto bienes adquiridos durante el período en el cuál el disponente era residente o "ordinarily resident" en el Reino Unido. Por tanto, quedan excluidos los actos de disposición sobre bienes adquiridos durante el período de no residencia.

⁴ R. Douglas, *Taxation in Britain since 1660*, Mc Millan Press, London 1999, pag. 134.

⁵ En adelante, TCGA 1992.

⁶ Los términos "residence" y "ordinary residence" usados en el ámbito del impuesto sobre los rendimientos de capital corresponden a las definiciones de impuesto sobre la renta de los Income Tax Acts de 1799 y de 1842. Utilizadas en la Financial Act 1988, dichas definiciones se fundan sustancialmente sobre decisiones de las Cortes británicas. Para ser considerada residente en el Reino Unido, una persona física debe estar presente en el Estado por lo menos 183 días del período impositivo, sin excepciones. Sin embargo, hay otros principios que permiten considerar a una persona física como residente en relación a un determinado período impositivo. Si una persona física es residente año tras año en el Reino Unido, será considerada como "ordinarily resident". De todos modos, una persona física puede ser considerada residente, y no "ordinarily resident" en el Reino Unido en relación a un determinado año fiscal si, por ejemplo, vive normalmente en el extranjero pero en el último año ha estado presente en el Reino Unido por al menos 183 días. Y viceversa, una persona física puede ser "ordinarily resident" pero no residente por un año fiscal si, por ejemplo, ésta vive habitualmente en el Reino Unido, pero se ha marchado al extranjero simplemente por unas largas vacaciones y no regresa al Reino Unido en tal año. Por otro lado, sobre la calificación como residente o "ordinarily resident" pueden incidir también las normas contenidas en Tratados contra la doble imposición. Véase Revenue booklet IR 20.

⁷ Finance Act 1998.

⁸ TCGA 1992.

⁹ Finance Act 1998, subsecciones 3-4.

Por otro lado, la secc. 10A(7)¹⁰ previó la posibilidad de que la Inland Revenue comprobara el impuesto debido en cualquier momento antes del fin de dos años sucesivos al 31 de enero inmediatamente posterior al año de retorno.

Precisamente, la Finance Act 1998 previó la tributación de las plusvalías derivadas de la venta de bienes de las personas físicas que habían tenido su residencia fiscal en el Reino Unido por al menos cuatro de los siete períodos impositivos inmediatamente precedentes al año de cambio de residencia, y que pasan a ser no residentes y no "ordinarily resident" por un período de tiempo inferior a cinco años. El impuesto se aplica a la diferencia entre las plusvalías y las pérdidas de valor producidas en el llamado "intervening year"¹¹, en cuyo curso los contribuyentes no habían sido residentes en el Reino Unido, pero considerados como producidos en el año del retorno.

En sustancia, las plusvalías producidas en el extranjero tributan en el Reino Unido como si se hubieran producido ahí. La base imponible, de todos modos, se limita por la subsección 6¹² al importe que se hubiera considerado producido si en aquel período impositivo el contribuyente hubiera residido fiscalmente en el Reino Unido¹³.

Gran Bretaña ha modificado, a principios de 2005, el artículo 10A del TCGA 1992. Tales modificaciones tuvieron lugar a través del Finance (No 2) Act 2005¹⁴. El debate parlamentario¹⁵ para su aprobación ha servido de ocasión para poner en cuestión la compatibilidad de la regulación interna al Derecho comunitario¹⁶. De hecho, hacía poco tiempo que había aparecido la sentencia de Lasteyrie du Saillant¹⁷, con la que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronunció sobre la incompatibilidad con el Derecho comunitario de la legislación francesa en materia de *exit tax*.

¹⁰ Finance Act 1998, sez. 10A(7).

¹¹ Con la expresión "intervening year" se pretende hacer referencia a cada año impositivo que queda entre el año de partida y al año de regreso.

¹² Finance Act 1998, subsección 6.

¹³ Si bien quedan limitados por la subsección 6 a la cuota tributaria que se hubiera producido para la persona física "si éste [el año de no residencia] hubiera sido un año durante el cual la persona hubiera residido en el Reino Unido".

¹⁴ Finance (No 2) Act 2005.

¹⁵ Debate parlamentario relativo a la Finance Bill 2005, mantenido el 28 de junio de 2005, columna 166.

¹⁶ Debate parlamentario relativo a la Finance Bill 2005, citado, cláusula n. 32, columna 166.

¹⁷ Tribunal de Just., sent. de 11 de marzo 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, in Racc. 2004, pag. I-2409.

Por encima de todo, las modificaciones introducidos con la Finance (No 2) Act 2005 tuvieron, esencialmente, como objetivo hacer tributar a aquellos contribuyentes que se trasladan al extranjero para evitar la tributación de ganancias de capital.

La anterior regulación, aplicada en combinación con las disposiciones de los Tratados para evitar la doble imposición, permitía eludir la tributación de ganancias de capital a contribuyentes que transferían al extranjero su propia residencia fiscal.

El art. 13(4) del Modelo de Tratado OCDE contra la doble imposición establece que "los rendimientos derivados de la alienación de cualquier otro bien distinto a aquellos mencionados en los párrafos precedentes del presente artículo pueden ser gravados sólo en el Estado parte del que el alienante es residente"¹⁸. Por virtud de tal disposición, el traslado momentáneo concluido justo tras la producción de ganancias del capital en un Estado (como por ejemplo Bélgica), que no prevé su tributación, permitía evitar la tributación también en el Reino Unido. Esto sobre la base de las instrucciones interpretativas de la Inland Revenue por las que un acuerdo contra la doble imposición, debido a la jerarquía de fuentes, prevalece sobre la legislación interna británica.

Después de las modificaciones aportadas por la Finance (No 2) Act 2005, los contribuyentes no pueden evitar la tributación a través de las normas internacionales.

La subsección 9(C) se introdujo específicamente para impedir el uso de un Tratado para evitar la doble imposición con el fin de evitar la tributación de las ganancias del capital: "(9C) Nothing in any double taxation relief arrangement shall be read as preventing the taxpayer from being chargeable gains treated by virtue of subsection (2)(a) above as accruing to the taxpayer in the year of return (or as preventing a charge to tax from arising as result)"¹⁹.

Por otra parte, la Finance (No 2) Act 2005 ha modificado la secc.10A (3) haciendo entrar en la categoría de personas físicas no residentes también aquellas que eran residentes o "ordinarily resident" en el Reino Unido, pero no residentes a los fines del Tratado contra la doble imposición ("resident or ordinarily resident in the United Kingdom but were Treaty non-resident")²⁰.

¹⁸ Véase, por ejemplo, el Tratado firmado con Italia.

¹⁹ Finance (No 2) Act 2005, subsección 9(C).

²⁰ Finance (No 2) Act 2005, cláusula n. 32, modificante de la secc. 10A (3).

Esto con el fin de evitar que el contribuyente pudiera encontrarse en condiciones de residir fiscalmente en otro Estado, por aplicación de un Tratado para evitar la doble imposición y, a la vez, fiscalmente residente en el Reino Unido. En tal caso, no habiéndose verificado el presupuesto de pérdida de residencia fiscal, el impuesto sobre las ganancias del capital no hubiera podido encontrar aplicación.

Con tal fin fue modificada la subsección 9.

Mientras, en base a la regulación anterior, las personas físicas satisfacían los requisitos de residencia para cada período impositivo si en el curso de dicho período habían sido residentes o "ordinarily resident" en el Reino Unido, la nueva subsección 9 considera personas físicas que satisfacen los requisitos de residencia para un determinado período impositivo a aquéllas que, en el curso de todo el período impositivo, son residentes en el Reino Unido y no Treaty non-resident o "ordinarily resident" durante aquel período impositivo y no Treaty non-resident durante el mismo período.

La Finance Act 1998, que ha introducido la s. 10A en la TCGA 1992, se refería a las personas físicas temporalmente no residentes, previendo la tributación a su regreso. La Finance (No. 2) Act 2005 no cambió tal sistema, pero ha ampliado el número de sujetos pasivos, previendo la aplicación del impuesto también respecto de aquellos que, como consecuencia de un traslado temporal a un Estado que no aplica un impuesto sobre las ganancias del capital, lograban evitar la tributación también en el Reino Unido. La combinación de las modificaciones en 1992, 1998 y 2005 ha introducido disposiciones que han generalizado la tributación de las personas físicas a su regreso al Reino Unido.

Como se ha anticipado, la sentencia Lasteyrie du Saillant representó, también para el Reino Unido, una ocasión para discutir sobre la compatibilidad del régimen británico de tributación de rendimientos del capital con el Derecho comunitario.

En el supuesto sometido al examen del Tribunal de Justicia, una persona física de nacionalidad francesa, fiscalmente residente en Francia, el señor Lasteyrie du Saillant, decide, en 1998, trasladarse a Bélgica. Como consecuencia de su traslado, la Hacienda francesa lo sometió al impuesto sobre plusvalías latentes relativo a acciones poseídas en sociedades francesas. El Tribunal de Justicia declaró que la disposición tributaria de las autoridades fiscales francesas comportaba una restricción a la libertad

de establecimiento. De hecho, la imposición sobre plusvalías aún no realizadas, producida por el mero traslado, causaba, según el Tribunal de Justicia, una indubitable discriminación entre los contribuyentes que mantenían su residencia en el territorio del Estado y aquellos que, en cambio, decidían abandonar el país para fijar su domicilio fiscal en otro Estado Miembro. El señor Lasteyrie du Saillant, en ausencia de un acto de disposición sobre las participaciones que poseía, no habría debido pagar el impuesto francés sobre plusvalías, si hubiera mantenido el propio domicilio fiscal en Francia.

La sentencia ha tenido un fuerte impacto en el seno de la Unión Europea, imponiendo no sólo a Francia la abolición de la normativa considerada por el Juez europeo contraria al Derecho comunitario, sino induciendo también a los Estados miembros a verificar la compatibilidad de los respectivos regímenes de imposición de salida con los principios del Tratado CE.

En el Reino Unido, en el curso del debate parlamentario para la aprobación de la Finance (No. 2) Act 2005, se puso de manifiesto la cuestión de la compatibilidad de la normativa británica con el Derecho comunitario, a la luz de cuanto acababa de afirmar el Tribunal de Justicia en la sentencia Lasteyrie du Saillant.

Se puso de relieve como el Tribunal de Justicia, en la sentencia comentada, había propuesto, como alternativa a un *exit tax*, un supuesto de tributación que previera la tributación de las plusvalías al regreso en el Estado de origen, no prejuzgando la libertad del contribuyente que intenta mudarse.

Como quiera que el Tribunal hizo referencia a la posibilidad de tributación cuando el retorno al Estado de partida tuviese lugar en un período de tiempo "relativamente breve"²¹, en el debate se cuestionó si los cinco años contemplados por la normativa británica pudieran considerarse un período "relativamente breve", indicativo de la originaria intención elusiva del contribuyente que se traslada.

Posteriormente, en el curso del debate parlamentario, se hizo referencia a la posibilidad de que la contrariedad al Derecho comunitario pudiera depender de la introducción de una presunción general de elusión fiscal:

"La legislación europea impone que las normas dirigidas a evitar el riesgo de elusión

²¹ Tribunal de Justicia, sent. de 11 de marzo 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, citada, punto 54.

fiscal tengan un ámbito de aplicación específicamente determinado, de modo que vengan sometidos sólo aquellos comportamientos efectivamente dirigidos a eludir la normativa fiscal nacional. Se podría sostener que la cláusula n. 32²² sea, en cambio, idónea para asumir en su ámbito de aplicación todo tipo de traslado, incluidos aquellos no encaminados a evitar la tributación. Piénsese, por ejemplo, en el trabajador que se traslade a otro Estado Miembro por un período de hasta cinco años por motivos de trabajo, sin ninguna intención de evitar la tributación. Una norma que obstaculiza el ejercicio de las libertades fundamentales puede encontrar justificación, para un Estado miembro, en la necesidad de evitar la evasión fiscal, a condición de que sea adecuadamente formada para satisfacer su objetivo específico.

Una norma como aquella de la secc. 10A parece considerar que todo traslado se produce por razones fiscales. El Gobierno debe ser plenamente consciente del impacto que la cláusula n. 32 tendrá sobre el Derecho comunitario y de la posibilidad de que vengan interpuestas acciones ante el Tribunal de Justicia Europeo si se introduce una presunción por la cual todo traslado se considera dirigido a eludir el impuesto sobre las ganancias del capital, lo que podría hacer surgir dudas sobre la compatibilidad de la normativa inglesa con el Derecho comunitario²³.

El Ministerio de Hacienda, en respuesta a las preguntas de cuantos, en el curso del debate parlamentario, habían presentado dudas de compatibilidad comunitaria, subrayó, aunque hay que decir que en manera un tanto genérica, que:

“En el momento en el que el contribuyente británico deja el territorio del Reino Unido, su status fiscal no sufre variaciones ni en sentido negativo ni en sentido positivo. Esta regla de “neutralidad fiscal” implica la exclusión de toda posibilidad de restricción de las libertades de circulación o establecimiento. En otras palabras, nuestra previsión normativa sobre la no residencia temporal no es una tributación de salida, por lo que no debería aparecer ningún problema de compatibilidad con el Derecho comunitario. Ciertamente, cuando elaboramos nuestra legislación interna, estamos particularmente atentos a evitar tales posibilidades²⁴.”

Como se había dicho, la combinación de las modificaciones de la TCGA en 1992, 1998

²² Se trata de la norma de la Finance (n. 2) Act 2005 que ha modificado el anterior sistema. Finance (No 2) Act 2005, cláusula n. 32.

²³ Debate parlamentario, relativo al Finance Bill 2005, citado, cláusula n. 32, columnas 166 - 167.

²⁴ Debate parlamentario, relativo al Finance Bill 2005, citado, cláusula n. 32, columnas 167 - 168.

y 2005 introdujo normas que han generalizado la tributación de las personas físicas en su retorno al Reino Unido.

Se trata, evidentemente, de un supuesto tributario que no puede ser calificado técnicamente como *exit tax*, pero que puede igualmente representar un hecho disuasorio para las personas físicas que intentan mudarse al extranjero, a pesar de que el gobierno británico considere que se trate de una medida antielusiva, que no representa un obstáculo al ejercicio de la libertad fundamental.

En el caso *N*²⁵, el Juez comunitario confirma que los llamados "exit taxes" son idóneos para operar aquellas medidas restrictivas de la libertad de establecimiento sancionadas por el art. 43 del Tratado CE. Por ello, la imposibilidad de que algún Estado miembro introduzca dichos impuestos o, es importante matizarlo, mecanismos impositivos similares, empleados según modalidades que resultan contrarios al Derecho comunitario.

En el caso *N*, el contribuyente había transferido su residencia de los Países Bajos al Reino Unido. Los Países Bajos, al momento del traslado, consentían el aplazamiento del pago del impuesto, a condición de que el sujeto titular de las participaciones prestara una garantía. Según el Tribunal de Justicia, tal previsión constituía una violación del principio de proporcionalidad. El Tribunal ha precisado que cuando un sujeto transfiere la propia residencia de un Estado miembro a otro, el Derecho comunitario no impide al Estado *a quo* determinar el importe de los rendimientos por cuales el contribuyente tiene una deuda tributaria, a condición de que no se prevea un modo de tributación inmediata o la constitución de caución a garantía del futuro pago, que deberá tener lugar en el momento de la realización efectiva del rendimiento. En esa lógica, el haber condicionado el aplazamiento del pago del impuesto a la prestación de una garantía representaba una condición ulterior que operaba como disuasoria, desincentivando al contribuyente del traslado de su residencia.

Por tanto, el caso *N* ha representado sustancialmente una ulterior consolidación de la posición asumida previamente por el Tribunal de Justicia en relación al instituto del *exit tax*. Dicho lo cual, y a la luz de las consideraciones realizadas por el Reino Unido, justo después de la sentencia *Lasteyrie du Saillant*, a propósito de la compatibilidad

²⁵ Tribunal de Justicia, sent. de 7 de settembre de 2006, C-470/04, *N*, en Rec. 2006, pags. I-7409.

de la normativa interna con el Derecho comunitario, debe excluirse que el gobierno británico considere tal normativa como lesiva de las libertades fundamentales protegidas por el Tratado CE, incluso después de la sentencia N. Es evidente, de todos modos, que también la tributación al retorno debe respetar, para poder ser considerada compatible con el Derecho comunitario, aquellos principios cuya aplicación garantiza la legitimidad del instituto según todo lo afirmado por el Juez comunitario. Y así, no se olvidar, en el análisis del impuesto británico sobre el regreso, que en el caso N, el Tribunal de Justicia ha confirmado como la plena satisfacción del principio de proporcionalidad implica que al momento de la recaudación tributaria, coincidente con la realización efectiva, se deben tener en cuenta eventuales depreciaciones o pérdidas. El Abogado General Kokott, en sus Conclusiones en el caso N, ha precisado que las libertades fundamentales deben garantizar que “el impuesto efectivamente percibido con ocasión de la enajenación producida tras el traslado de domicilio no es superior al impuesto que se habría recaudado en las mismas condiciones en el interior del país.”²⁶

Según Lang “la reducción de valor de las participaciones societarias, verificada en un momento posterior al traslado, puede ser utilizada tanto en el Estado de salida como en aquel de entrada”²⁷.

El caso N podría, por tanto y en todo caso, tener cierto impacto sobre el impuesto británico aplicado a las personas físicas, así como se manifiestan ulteriores dudas sobre la compatibilidad del “exit tax” aplicado a las sociedades que se trasladen a otro Estado miembro.

B) La tributación de salida en el Reino Unido, una cuestión de fiscalidad societaria

Por lo que respecta a las sociedades, la Finance Act 1988, secciones 105, 106 y 107²⁸

²⁶ Conclusiones del Abogado General Juliane Kokott, presentadas el 30 de marzo de 2006, causa C-470/04, N, paragrafo 123.

²⁷ M. Lang, *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Directive?*, en *European Taxation*, septiembre 2006, pag. 426.

²⁸ Modificando la Capital Gain Tax Act 1979. Las modificaciones vendrían introducidas a consecuencia de

ha previsto un impuesto que se aplica en supuestos de traslado. La normativa correspondiente ha sido recientemente incorporada en el TCGA 1992. Se prevé un "exit tax" para todas las sociedades en el momento del traslado por la TCGA 1992, secciones 185 a 188²⁹. Estas vienen referidas a las plusvalías latentes³⁰.

La sección 185 del TCGA, *Deemed disposal of assets on company ceasing to be resident in UK*, prevé un impuesto para las sociedades que dejan de ser residentes en el Reino Unido a efectos fiscales. Tal impuesto fue originariamente añadido por las secciones 186, *Deemed disposal of assets on company ceasing to be liable to UK Taxation*, y 188, *Dual resident companies: deemed disposal of certain assets*.

Las secciones 186 y 188 fueron, de todos modos, derogadas por la Finance Act 1994, debido a lo cual la sección 185 del TCGA representa, hoy, el núcleo de la normativa en materia de exit tax.

Y de hecho, por lo que respecta a la norma comentada, se introdujo una ficción jurídica de realización, como si los bienes se vendieran y fueran inmediatamente recomprados. El impuesto es aplicado sobre el valor de mercado de los bienes en el momento en el que la sociedad deja de ser residente.

El TCGA 1992 garantiza el derecho de diferir el pago o de evitarlo. Tales previsiones se contienen en la sección 187, *Posponement of charge on deemed disposal under sections 185*³¹.

Segun la secc. 187, si una sociedad, que deja de ser residente en el Reino Unido y es controlada en un 75% por otra sociedad ("principal company"), que reside en el Reino Unido y las dos sociedades optan por tal régimen en dos años, no se aplica ningún impuesto en el momento del traslado.

Si la sociedad que se traslada realiza actos de disposición de bienes en los sucesivos años, la sociedad holding queda obligada al pago del impuesto en manera proporcional.

Sin embargo, la holding quedará obligada al pago de toda la cantidad diferida si se

la sentencia emitida por el Tribunal de Justicia en relación al caso Daily Mail, ampliamente citado a continuación: Tribunal de Justicia, sent. de 27 de septiembre de 1988, caso C- 81/87, Daily Mail, in Rec. 1988, pag. 5483.

²⁹ TCGA 1992, secciones de la 185 a la 188.

³⁰ Los necesarios límites de espacio del presente trabajo no permiten examinar con mayor precisión los criterios de determinación de la residencia fiscal de las sociedades en el Reino Unido. Véase al respecto la Financial Act 1988 secc. 66, así como la Financial Act 1994 secc. 249.

³¹ Originariamente "185 o 186".

verifica alguna de las siguientes hipótesis:

- La subsidiaria deja de estar controlada en el 75% después de la cesión, por parte de la holding, de acciones ordinarias de la misma;
- Después de que la subsidiaria deja de ser controlada en un 75% (en un caso distinto al anteriormente mencionado) la sociedad matriz cede tales acciones;
- La sociedad matriz deja de ser residente en el Reino Unido.

No todos los bienes están sujetos a un *exit tax*. En concreto, si la sociedad que se traslada al extranjero continúa operando en el Reino Unido a través de un establecimiento permanente³², los bienes ligados al mismo no quedarán sujetos a tal impuesto (sección 185 (4)).

La Comisión Europea, en su Comunicación de 19 de diciembre de 2006, ha afirmado, comentando el caso *De Lasteyrie*, que "... omitido... Si un Estado miembro permite el aplazamiento del pago del impuesto en relación con las transferencias de activos entre distintos establecimientos de una empresa residente dentro de su territorio, cabe suponer que cualquier imposición inmediata de una transferencia de activos a otro Estado miembro infringiría las libertades consagradas en el Tratado CE"³³.

Por lo que respecta a la imposición societaria, el problema de los impuestos de salida puede evitarse utilizando la estructura de la Sociedad Europea³⁴, o a través de la nueva normativa del régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados Miembros³⁵.

Las modificaciones a la Directiva de fusiones.

Tras las modificaciones aportadas a la Directiva sobre el régimen fiscal de las fusiones, se pueden observar numerosas consecuencias con relevancia para la Hacienda británica por lo que respecta a la tributación de salida. La Directiva europea

³² "Permanent establishment" ha sido sustituido con "branch or agency" por la Finance Act 2003 para los periodos impositivos sucesivos al 31 de diciembre de 2002.

³³ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo "Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros", de 19 de diciembre de 2006, COM (2006) 825 final, paragrafo 3.1.

³⁴ Reglamento (CE) n. 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE), DO L 294 del 10.11.2001.

³⁵ Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005.

1990/434/CEE³⁶ relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, del 23.07.1990, que entró en vigor en 1992, ha sido modificada por la Directiva 2005/19/CE, aprobada por el Consejo Europeo de Ministros de Finanzas en febrero de 2005.

En el Reino Unido la Administración tributaria ha elaborado, en noviembre de 2006 y en marzo de 2007, dos "Notas técnicas" que contienen el boceto de las disposiciones que adoptarán la nueva directiva.

La primera Nota técnica de 10 de noviembre de 2006, delinea las normas destinadas a acoger las modificaciones de la Directiva sobre fusiones en el ámbito de la tributación de sociedades y de las ganancias de capital CTGG. El borrador contempla cuatro áreas normativas fundamentales concernientes al contenido de las modificaciones de la directiva. La segunda Nota técnica del 27 de marzo de 2007 delinea las disposiciones destinadas a recibir el nuevo concepto de "entidad transparente", al que no se atendía en la primera nota.

Las principales modificaciones se refieren a:

1- la extensión de la legislación británica sobre el régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, a las entidades jurídicas de nueva creación, como la Sociedad Cooperativa Europea (SCE).

Las Sociedades Cooperativas Europeas, una vez registradas en un Estado miembro pueden operar en el interior del área económica europea. Será, pues, posible para una sociedad del Reino Unido operar como Sociedad Cooperativa Europea obteniendo mayores ventajas en la actividad transfronteriza. Desde un punto de vista fiscal, las Sociedades Cooperativas Europeas estarán sujetas a la imposición fiscal del país en el que están registradas. Una Sociedad Cooperativa Europea británica quedará, por tanto, sujeta al impuesto societario del Reino Unido y cualquier traslado de la sede legal en el interior de la Unión Europea será fiscalmente neutro.

2- las modificaciones a la ley sobre el impuesto de sociedades que reciben las disposiciones de la nueva directiva sobre fusiones, relativa a las "escisiones parciales" y las "fusiones", en desarrollo de la décima Directiva Europea sobre sociedades, la

³⁶ Directiva 1990/434/CEE.

Directiva del Parlamento europeo y del Consejo, 2005/56/CE del 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital.

La reformada Directiva 1990/434/CEE prevé dos tipos de aplazamiento de impuesto (más uno de carácter excepcional). Cualquier impuesto que grave las plusvalías relativas a la transmisión de bienes por causa de una escisión parcial³⁷ o de una fusión, y cualquier otro impuesto debido en relación a la detención de acciones, se diferirá y las operaciones relativas a ella no serán consideradas traslados relevantes a los efectos del impuesto sobre las ganancias del capital.

El artículo 4 de la Directiva prevé un aplazamiento de impuesto referido a las plusvalías resultantes de la diferencia entre el valor real de los elementos patrimoniales conferidos y su valor fiscal, mientras que el art. 9 aplica el mecanismo del aplazamiento de impuesto a las concesiones de activo.

El Aplazamiento de impuesto: referido a los bienes patrimoniales y a los socios.

Con referencia a los bienes patrimoniales, la Directiva 90/434/CEE prevé el aplazamiento de impuestos por la plusvalía o las pérdidas relativas a los elementos patrimoniales conferidos en el ámbito de una de las operaciones contempladas en el art. 2. Por lo que se refiere al tratamiento fiscal reservado a los accionistas, el art. 8 prevé, en cambio, un tipo distinto de aplazamiento. De hecho, la norma se refiere a cualquier tributación sobre la renta, sobre los beneficios o sobre las plusvalías percibidas por el socio con ocasión de una fusión, de una escisión o de un canje de acciones o títulos representativos. En base a las normas tributarias del Reino Unido, el traslado de dichos elementos patrimoniales, o de tales acciones, se considerará normalmente entre las operaciones sujetas al impuesto sobre las ganancias de capital, en contraste con las previsiones de la Directiva 90/434/CEE.

Además, resultan aplicables las disposiciones especiales que prevén un aplazamiento de impuesto en el caso de concesión de un establecimiento permanente, situado en un Estado Miembro, a una sociedad situada en el mismo o en otro Estado miembro.

³⁷ Una escisión parcial se concreta en la operación por la que una sociedad transmite sectores de actividad, en lugar de la entera actividad, a sociedades ya existentes o de nueva creación, y bien la sociedad que transfiere bien la adquirente canjean acciones.

Normas particulares se refieren a la concesión de una actividad o de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que la sociedad concedente reside. La Directiva, en su art. 10, contempla una disposición específica para las concesiones de actividad. Cuando una sociedad concedente desarrolla una actividad por medio de un establecimiento permanente en otro Estado miembro o le confiere dicha actividad a una sociedad situada en el mismo Estado miembro del establecimiento permanente, o en otro, la regla del aplazamiento de impuesto no se aplica a la sociedad concedente. De todos modos, la concedente puede detraer los impuestos devengados como consecuencia de la concesión de bienes, o que se habrían debido pagar si la Directiva no hubiera sido aplicada, en el Estado miembro en el que el establecimiento permanente se encuentra.

3 – la aclaración sobre la aplicación de la Directiva 90/434/CEE en el ámbito de las relaciones de financiación y sobre el régimen fiscal de los contratos derivados.

En la lógica de la Directiva 90/434/CEE no quedaba clara, en el ámbito de la concesión de bienes patrimoniales, la noción de plusvalía en el caso de aporte de elementos de activo conectados a una relación de financiación o a un contrato derivado. La Administración tributaria británica ha considerado que se deben extender las disposiciones que reciben la Directiva a los aportes conectados a relaciones financieras, aplicando a tales regímenes las disposiciones de la Finance Act 2002, schedule 29³⁸, que regula los contratos derivados.

4- La segunda Nota Técnica de 27 de marzo de 2007 ha delineado las disposiciones que conciernen a la noción de “entidad transparente”, introducida en la Directiva 90/434/CEE. En el Reino Unido son consideradas como tales, por ejemplo, las partnerships.

Por sí sola, la Directiva no interviene sobre los “exit taxes”, pero crea una condición de transnacionalidad que inevitablemente debe ser valorada a la luz del espíritu de integración europea.

El concepto de “exit tax” subsiste sólo cuando hay un País del que se sale y uno del que se entra. Las modificaciones a la Directiva 90/434/CEE han creado, por tanto, un

³⁸ Finance Act 2002, schedule 29.

espacio que debe ser colmado por los instrumentos normativos nacionales. En el caso de una fusión o una escisión parcial, debido al aplazamiento de impuesto previsto, en la hipótesis de concesión de bienes o por lo que se refiere a los accionistas, por ejemplo, las disposiciones fiscales británicas parecen contrarias al contenido de la Directiva. En el primer caso, la norma comunitaria prevé el aplazamiento de la tributación de plusvalías y de las pérdidas relativas a los bienes conferidos, mientras la ley fiscal británica considera las concesiones como "disposiciones" relevantes a los efectos del impuesto sobre las ganancias del capital. En el segundo caso, el aplazamiento de impuesto referido a "cualquier imposición sobre el rédito, sobre los útiles o sobre las plusvalías de dicho socio", previsto por la Directiva, viene normalmente considerado por la Hacienda británica como una "disposición" sujeta al impuesto sobre las ganancias de capital. En consecuencia, se ha propuesto en 2007 modificar las disposiciones fiscales comentadas, con el objetivo de permitir la realización de dichas operaciones de conformidad con lo dispuesto en la Directiva. Las motivaciones que justifican las modificaciones referidas no consideran a la imposición fiscal como a un sector jurídico situado fuera del marco de la integración europea, pero se basan en la consciencia de la necesidad de aportar enmiendas a los sistemas jurídicos de los Estados miembros a través de una unificación legislativa que no admita deformaciones en su aplicación.

C) "Exit tax" societaria en el Reino Unido: ¿puede ser encuadrada en los principios expresados por el Tribunal de Justicia en la sentencias de Lasteyrie y N ?

Casi contemporáneamente a la Comunicación de la Comisión Europea³⁹, que ha considerado aplicables las sentencias de Lasteyrie y N no sólo a las personas físicas, sino también a las sociedades, la European Scrutiny Committee della House of Commons ha emitido el parecer del gobierno británico sobre el tema, precisando que:

³⁹ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo, "Tassazione in uscita e necessità di coordinamento delle politiche fiscali degli Stati Membri" COM (2006) 825 definitivo, paragrafo 3.1.

“si bien las sentencias de Lasteyrie y N se refieren a las personas físicas, pueden ser aplicadas (pero podrían no serlo dependiendo de futuras decisiones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas) también a los impuestos de salida en el caso de sociedades. El gobierno considera que la normativa fiscal británica de tributación de salida de las sociedades es compatible con el Derecho comunitario⁴⁰”.

La Comisión, una vez considerada la cuestión como de relevancia política, decidió enviar la misma al Comité Permanente Europeo, pero, en el momento de la redacción de este escrito, no hay aún pronunciamiento.

Ciertamente, la posibilidad de extender los principios establecidos por el Tribunal de Justicia también a las disposiciones de la secc. 185 del TCGA 1992, que se refieren exclusivamente a las sociedades, no a las personas físicas, impone necesariamente diferenciaciones, aparte de posteriores consideraciones, en atención a las sentencias de Lasteyrie y N.

En el caso *Daily Mail*⁴¹ el Tribunal de Justicia ha excluido que el art. 43 (el anterior art. 52) del Tratado CE confiera a una sociedad constituida en un Estado miembro el derecho de trasladar su centro de dirección o control a otro Estado miembro obviando las condiciones puestas por el Estado de salida⁴².

La legislación británica, vigente en la época del caso *Daily Mail*, preveía que la sociedad pudiera abandonar el Reino Unido, modificando así su residencia fiscal, sólo después de obtener una autorización en tal sentido por parte del Ministerio de Hacienda.

La sociedad *Daily Mail* pretendía trasladar su centro de dirección y control a Holanda, pero el Gobierno británico no dio el correspondiente asentimiento.

Aunque dicho obstáculo de naturaleza administrativa ha sido ya abolido, probablemente un *exit tax* represente un obstáculo de naturaleza fiscal no menos eficaz⁴³.

El Tribunal de Justicia, en el caso *Daily Mail*, sostuvo que la normativa contenida en la *Capital Gain Tax Act 1979*, modificada posteriormente por la *Finance Act 1988*,

⁴⁰ House of Commons, Select Committee on European Scrutiny, Ninth report, 2006-2007, 8.

⁴¹ Tribunal de Justicia., sent. de 27 de septiembre de 1988, caso C- 81/87, *Daily Mail*, en Rec. 1988, pág. 5483.

⁴² P. Craig y G. De Burca *EU law* (III ed. Oxford 2003), pág. 795.

⁴³ Las modificaciones aportadas por la *Financial Act 1988*, que determinaron el fin del consenso ministerial, fueron consecuencia del pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el caso *Daily Mail*.

no creaba ningún obstáculo al traslado de sociedades a otro Estado. En otras palabras, en el caso Daily Mail, el impuesto de salida británico no fue considerado contrario al Derecho comunitario.

En el Reino Unido parte de la doctrina considera que el caso Daily Mail, hoy, a la luz de todo lo afirmado por el Tribunal de Justicia en el caso Lasteyrie y confirmado en la sentencia N, tendría distintas conclusiones, debiendo equipararse, por lo que respecta al ejercicio de la libertad de establecimiento reconocida por el Tratado CE, las personas físicas a las personas jurídicas.

Por lo demás, como se ha precisado antes, esta es la posición de la Comisión Europea. En el caso Marks & Spencer⁴⁴, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronunció en el sentido de que existía violación del principio comunitario que consagra la libertad de establecimiento⁴⁵.

Marks & Spencer, sociedad constituida y registrada en Inglaterra y Gales, controlaba distintas sociedades con sede en el Reino Unido y en otros Estado miembros. La sociedad había presentado a la Administración tributaria británica una instancia para la compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades que controlaba en Bélgica, Alemania y Francia. Según la normativa fiscal británica vigente entonces, las sociedades allí residentes, pertenecientes a un mismo grupo societario, podían compensar entre ellas los beneficios con las pérdidas; la compensación no se admitía si las pérdidas se producían por parte de sociedades que no tenían un establecimiento permanente en el Reino Unido y no desarrollaban ahí ninguna actividad. El Tribunal de Justicia dictaminó que la normativa fiscal del Reino Unido comportaba una restricción de la libertad de establecimiento. En efecto, las normas británicas preveían la aplicación de regímenes diversificados en razón de que las pérdidas se sufrieran en una sociedad controlada residente en el territorio del Reino Unido o no. Así, por tanto, se desincentivaba la constitución de sociedades controladas en otros Estados miembros. En la actualidad, el Reino Unido reconoce que “el caso Marks and Spencer aclara los principios directrices para la deducción de las pérdidas transfronterizas en el

⁴⁴ Tribunal de Justicia., sent. de 13 de diciembre de 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, en Rec. 2005, pag. I-10837.

⁴⁵ T. Lyons, *Tax in a Single Market. Bosal and Marks and Spencer PLC*, en British Tax Review n. 6/2003, 413-449, 444.

interior de la Unión Europea⁴⁶”.

En todo caso, en la valoración de la compatibilidad con el Derecho comunitario del *exit tax* aplicado a las sociedades, no se puede prescindir de todo lo afirmado por el Tribunal de Justicia en el caso Daily Mail. Y, de todos modos, ello unido a una interpretación del art. 48 (el anterior art. 58) del Tratado CE según la cual las sociedades deben ser equiparadas a las personas físicas, en el sentido que resulte análogo el reconocimiento en orden al ejercicio de la libertad de establecimiento, las sentencias de Lasteyrie y N tienen en consecuencia, inevitablemente, una incidencia mayor de lo que se pudiera esperar.

De hecho, el art. 48 del Tratado CE hace referencia a la noción de “personas jurídicas”, equiparándolas, incluso a efectos de reconocimiento de la libertad de establecimiento, a las “personas físicas”.

No sorprende, por tanto, que el Tribunal de Justicia también vaya orientándose hacia tal conclusión.⁴⁷

Como ha sido subrayado por Craig y De Burca, en *Commission v. France*⁴⁸ el lugar del llamado “registered office” se ha equiparado al lugar de residencia de una persona física⁴⁹. Y en el caso *Uberseering*⁵⁰ el Tribunal ha aplicado la regulación de las personas físicas a las personas jurídicas que se trasladan a otro Estado miembro.

De ahí se extrae la posibilidad de reconsiderar la tributación societaria a la luz de todo lo establecido en las sentencias de Lasteyrie y N, y, de conformidad a lo sostenido por la Comisión Europea en la Comunicación de 19 de diciembre de 2006, en la que se afirma que “la interpretación de libertad de establecimiento dada por el TJE en el asunto *de Lasteyrie* en relación con las disposiciones fiscales de salida aplicables a las personas físicas tiene también implicaciones directas sobre las disposiciones tributarias de salida que los Estados miembros aplican a las empresas”⁵¹.

⁴⁶ Select Committee (n. 26), 12.

⁴⁷ Será particularmente interesante el análisis de tales cuestiones a la luz de las modificaciones aportadas por la Directiva comunitaria del régimen fiscal común aplicable a las fusiones, a las escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros y, en particular, con referencia a las “entidades transparentes”.

⁴⁸ Tribunal de Justicia, sent. de 7 julio de 1996, caso C-334/94, *Commissione v. Fancia*, en Rec. 1996, pág. I-1307, punto 21.

⁴⁹ Craig y De Burca (n 16) 794.

⁵⁰ Tribunal de Justicia, sent. de 5 de noviembre de 2002, caso C-208/00, *Uberseering BV v. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH*, en Rec. 2002, pág. I-9919.

⁵¹ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social

Tras ello, el Reino Unido recordó que “es del parecer que la propia normativa de la tributación de salida es compatible con el Derecho comunitario”⁵².

D) ¿Puede considerarse la normativa británica en materia de *exit tax* conforme al Derecho comunitario?

En consideración al hecho de que el Tribunal de Justicia, en la sentencia de Lasteyrie, hipotetiza, considerándola compatible con el Derecho comunitario, la posibilidad de una tributación en el retorno, similar a la aplicada en el Reino Unido, no parece que aparezcan problemas de compatibilidad en relación al impuesto sobre ganancias de capital aplicado en aquel país en relación a las personas físicas.

Como se precisó más arriba, el impuesto se aplica sólo en caso de efectiva realización de la ganancia y cuando el retorno del contribuyente se verifique dentro de los cinco años desde el traslado, lo que debería confirmar el originario intento elusivo del sujeto pasivo.

Nos podríamos interrogar aquí - como ha hecho el Parlamento británico en el resto de cuestiones, a la hora de aprobar las modificaciones a la normativa anterior, en el curso del debate parlamentario que precedió a la aprobación de la Finance (No 2) 2005 - sobre la posibilidad de considerar a los cinco años previstos por la norma como un término “relativamente breve”, en atención a lo sostenido por el Tribunal de Justicia en el caso de Lasteyrie.

Además, podemos preguntarnos aquí si la normativa comentada garantiza el efectivo respeto al principio de proporcionalidad, que, como expresamente ha confirmado el Tribunal en el caso N, implica la necesidad de tener en cuenta, en la aplicación del impuesto, las eventuales pérdidas de valor.

El problema de la compatibilidad con el Derecho comunitario se manifiesta, por tanto, esencialmente en relación al auténtico *exit tax* al que quedan sujetas las sociedades británicas en el momento del traslado.

Europeo, “Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros” de 19 de diciembre de 2006, COM (2006) 825 final, parágrafo 3.1

⁵² Select Committee (n. 26) 12.

Nos encontramos de frente a un supuesto de gravamen que liga la tributación al mero traslado de la sede societaria. Por lo tanto, en la óptica del Tribunal de Justicia, evidentemente, resulta lesivo de la libertad de establecimiento.

Y, sin embargo, la normativa británica puede considerarse dirigida a la lucha contra la evasión fiscal.

En el caso de *Lasteyrie*, el Tribunal ha afirmado que es carga de la Administración tributaria probar la intención evasiva del contribuyente. En caso contrario, como ha sido subrayado por Hoo, Wittmann y Spaans, se tendría un tratamiento lesivo del principio de proporcionalidad en cuanto que se introduce una presunción de evasión fiscal conectada al mero traslado del contribuyente y prescindiendo de las motivaciones efectivas ("presumption of tax evasion attached to any transfer of tax resident whatever its cause"⁵³).

Que la sec. 185 de la TCGA 1992 esté, al menos parcialmente, dirigida a servir como instrumento de control de la evasión fiscal se deduce de la propia ficción jurídica de una sociedad que vende todo su patrimonio e inmediatamente lo recompra.

De todos modos, es evidente que se trata de una previsión que subordina la aplicación del impuesto al mero traslado de la residencia fiscal, introduciendo así una presunción general de evasión, lesiva del principio de proporcionalidad.

La legislación británica, en buena parte, parece contraria al Derecho comunitario precisamente porque, a pesar de estar dirigida a prevenir la evasión fiscal, tiene tal campo de actuación que llega a afectar a todo traslado, prescindiendo de que se trate de un efectivo intento evasivo o elusivo.

Por otro lado, en el caso *Lankhorst*⁵⁴ se ha afirmado específicamente que no se puede justificar la legitimidad de una normativa discriminatoria con el único argumento de la evasión fiscal.

La normativa británica que tiene como objeto la tributación de las ganancias de capital, incluyendo a una sociedad que se traslada al extranjero y deja de ser residente en el Reino Unido, podría también encontrar justificación a la luz del principio de coherencia. Bajo tal perfil asume relevancia el hecho de que dicha

⁵³ MP Hoo, HJ Wittman y P. Spaans, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministere de l'Economie, des Finances et de l'industrie: Tax Cannot Limit Movement*, (n. 24) 92.

⁵⁴ Caso C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt* [2002] ECR I-11779, par. 37.

normativa, garantizando el conocido como "right of postponement", limitado a las sociedades controladas en un 75% por una holding residente en el Reino Unido, consiente precisamente diferir el pago del impuesto.

En todo caso, como se afirma por Lyons, "Fiscal coherence (...) does not permit the maintenance of a fiscal obstacle to freedom of establishment"⁵⁵.

Y no se puede olvidar nunca que, en la medida en que la normativa comentada consienta el aplazamiento del pago, en realidad lo que hace es subordinarlo a condiciones específicas.

La Comisión, en la Comunicación de 19 de diciembre de 2006, ha puesto en conexión todos estos aspectos, afirmando "que una recaudación inmediata del impuesto podría resultar justificada en determinadas circunstancias y por razones imperiosas de interés general, como por ejemplo, la necesidad de garantizar la eficacia e la supervisión fiscal o de evitar la evasión fiscal"⁵⁶.

Sobre ello, el Reino Unido ha manifestado que la "Comisión había prestado poca atención a los riesgos previstos de reducción de ingresos y de elusión fiscal en que podían incurrir los Estados miembros".

Además, en reacción a la política fiscal europea, de la que la Comunicación emitida por la Comisión el pasado 19 de diciembre es una manifestación, el Reino Unido, aún considerando importantes los efectos que la tributación transfronteriza comporta, remarca que "cuestiones fiscales como las discutidas en el presente documento, representan un área de competencia nacional"⁵⁷.

La fiscalidad permanece, efectivamente, en un sector delicado. El Reino Unido, como Estado miembro de la Unión Europea, considera que la solución al problema consiste en la "combinación entre una defensa robusta del derecho de los Estados miembros a determinar su propio régimen de fiscalidad directa, tanto en el interior de la Unión Europea como fuera de la misma, sostenida por la aprobación de las autoridades fiscales nacionales, y un operar conjunto con otros Estados destinado a asegurar que

⁵⁵ Lyons (n. 19) 446.

⁵⁶ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, "Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros" de 19 de diciembre de 2006, COM (2006) 825 final, parágrafo 4.2

⁵⁷ Select Committee (n. 26) 12.

los regímenes de tributación directa operen adecuadamente.”⁵⁸

⁵⁸ Select Committee (n. 26) 12.