

Libertad de establecimiento e imposición directa: la experiencia irlandesa

Niall O'Hanlon¹

1. Introducción

Desde hace tiempo se viene desarrollando un amplio debate a nivel político que evidencia el conflicto existente entre la pretensión de armonizar la imposición directa a nivel comunitario y el deseo de algunos Estados miembros de mantener su soberanía en este sector. A pesar de que en el estado actual del Derecho comunitario la materia de la imposición directa no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, lo cierto es que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan de manera compatible con el Derecho comunitario².

El efecto de esta condición se ha mostrado de un modo particularmente evidente en dos decisiones recientes del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: el asunto C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant – Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* y el asunto C-470/04 *N. v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, en los que se han planteado cuestiones relativas a la compatibilidad con el principio de libertad de establecimiento, de normas nacionales de comprobación basadas en la residencia.

¹ Niall O'Hanlon es abogado, miembro del *Institute of Chartered Accountants in Ireland* y asociado al *Irish Taxation Institute*. Enseña *E.C. and International Tax Law* en la *Law School of Trinity College*, Dublín.

Disclaimer. El autor no podrá considerarse responsable de las consecuencias derivadas de las posibles iniciativas que se emprendan en base a las opiniones expresadas en el presente artículo. Debería solicitarse siempre asesoramiento jurídico en relación a cualquier problema específico.

Traducción a cargo de Antonia Jabalera Rodríguez, Doctora con mención Europea por la Universidad de Granada

Aunque Irlanda no haya intervenido en ninguna de estas dos controversias, ello no significa que no exista un conflicto potencial entre el principio de libertad de establecimiento y el sistema irlandés de imposición directa.

2. El caso francés

En el asunto C-9/02 *Hughes de Lasterye du Saillant – Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* el Consejo de Estado ha reenviado al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

si el principio de libertad de establecimiento enunciado por el art. 52 del Tratado CE (actualmente art. 43 TCE, tras su modificación) se opone a que un Estado miembro establezca, a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías como el descrito anteriormente en caso de traslado del domicilio fiscal [?]

3. La cuestión objeto del reenvío prejudicial

La cuestión ha sido planteada por el Consejo de Estado francés ante el Tribunal de Justicia al considerar que el litigio pendiente ante él presentaba serias dificultades, sobre todo en relación con el alcance de las normas comunitarias aplicables. La norma nacional analizada por el juez francés ha sido el art. 167 a del *Code Général des Impôts*³.

El Tribunal de Justicia ha puesto de manifiesto que el art. 167 a) del *Code Général des Impôts* establecía el principio por el cual, en el momento en el que un contribuyente traslada su residencia fiscal fuera del territorio francés, debía aplicarse el impuesto sobre las plusvalías de las participaciones o títulos societarios poseídos; determinándose dichas

² Asunto C- 279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, ap. 21; Asunto C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695, ap. 19; Asunto C- 436/00 *X and Y* [2002] ECR I- 10829, ap. 32.

³ *Cfr.* ap. 3

plusvalías por la diferencia entre el valor de estas participaciones en el momento del traslado de residencia y su coste histórico. Este impuesto se aplicaba únicamente a aquellos contribuyentes que poseían, directa o indirectamente junto con otros miembros de su familia, derechos sobre los beneficios de una sociedad que representaban más del 25% de dichos beneficios, en cualquier momento comprendido en el período de los últimos cinco años anteriores a la fecha de traslado de la residencia. La particularidad de esta disposición residía, por tanto, en el hecho de que preveía la imposición de plusvalías latentes.

4. Las disposiciones del art. 43 TCE

Dispone el art. 43:

En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas 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 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.

5. La primera cuestión – ¿El art. 167 a) podía restringir la libertad de establecimiento?

En el curso del procedimiento se ha examinado, en primer lugar, si el art. 167 a) del Code General des Impôts, que sometía a gravamen las plusvalías latentes por el mero hecho de que el contribuyente trasladase su residencia fuera de Francia, podía restringir el ejercicio de la libertad de establecimiento, tal y como se regula en el art. 43 TCE.

6. La importancia de la libertad de establecimiento

El Tribunal de Justicia ha destacado⁴ que el art. 43 TCE constituye una de las disposiciones fundamentales del derecho comunitario y es directamente aplicable en los Estados miembros desde el final del período transitorio. En virtud de esta disposición, la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado Miembro en el territorio de otro Estado miembro comprende también el derecho a emprender y desarrollar actividades por cuenta propia, así como a constituir y gestionar empresas en las mismas condiciones previstas para sus propios nacionales por la legislación del país en el que se produce dicho establecimiento⁵.

Se lee en la Sentencia⁶ que, si bien el art. 43 TCE, según su tenor literal, tiene especialmente como objetivo, al igual que las demás disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, asegurar que los nacionales de un Estado sean tratados en el Estado de acogida del mismo modo que sus propios nacionales; también se opone a que el Estado miembro de origen

⁴ En el apartado 40.

⁵ Asunto 270/83 *Commission v. France* [1986] ECR 273, ap. 13; Asunto C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] ECR I-2651, ap. 22; Asunto C-251/98 *Baars* [2000] ECR I-2787, ap. 27.

⁶ En el apartado 42.

establezca obstáculos al establecimiento de sus propios nacionales en otro Estado miembro⁷.

La opinión del Tribunal de Justicia⁸ es que cualquier restricción a la libertad de establecimiento, incluso de escaso alcance o de poca importancia⁹, queda prohibida por el art. 43 del TCE.

Se ha afirmado además que¹⁰ la prohibición para un Estado miembro de establecer restricciones a la libertad de establecimiento ha de considerarse también aplicable a las normas tributarias. Según una reiterada jurisprudencia, aunque actualmente la imposición directa no está incluida en la esfera de competencia de la Comunidad, los Estados Miembros deben, en todo caso, ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario¹¹.

7. El efecto de la norma tributaria nacional

El Tribunal de Justicia ha señalado que, aunque el art. 167 a) del Code General des Impôts no impide a un contribuyente francés ejercer su derecho de establecimiento, lo cierto es que dicha disposición puede limitar dicho ejercicio, produciendo como mínimo un efecto disuasivo sobre quien tenga intención de establecerse en otro Estado miembro.

Los Jueces comunitarios han observado que¹² un contribuyente que deseaba trasladar su residencia fuera del territorio francés, ejerciendo así el derecho que le reconoce el art. 43 TCE, estaba sujeto a un régimen fiscal menos favorable que el reservado a quien mantenga su residencia en Francia. Dicho contribuyente, por el mero hecho de llevar a cabo dicho traslado, se

⁷ Asunto C-251/98 *Baars* [2000] ECR I-2787, ap. 28 y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁸ En el apartado 43.

⁹ Asunto 270/83 *Commission v. France* [1986] ECR 273, ap. 21 y Asunto C-34/98 *Commission v. France* [2000] ECR I-995, ap. 49.

¹⁰ En el apartado 44.

¹¹ Asunto C- 279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, ap. 21; Asunto C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695, ap. 19; Asunto C- 436/00 *X and Y* [2002] ECR I-10829, ap. 32.

¹² En el apartado 46.

convertía en deudor de un impuesto sobre una renta que aún no se ha realizado, y de la que, por tanto, todavía no dispone, mientras que, por el contrario, si hubiese permanecido en Francia, las plusvalías sólo habrían sido gravadas en el momento de su efectiva realización y con carácter limitado en relación a lo efectivamente percibido. Tal disparidad de tratamiento en el ámbito de la imposición de las plusvalías, pudiendo tener notables repercusiones económicas para el contribuyente que pretendiese trasladarse fuera de Francia, podía disuadirle probablemente de realizar dicho traslado de residencia al extranjero.

El Tribunal de Justicia ha puesto de manifiesto que¹³ tal conclusión se ve confirmada también a partir del examen de las disposiciones de aplicación de dicha medida. En efecto, aunque era posible obtener una suspensión del pago, la misma no era automática y su concesión estaba sujeta a condiciones estrictas, entre las que destacaba, en particular, la constitución de garantías que, de por sí, producían un efecto restrictivo, privando al contribuyente de la disponibilidad de aquellos bienes ofrecidos en garantía. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha concluido que el art. 167 a) del Code General des Impôts podía obstaculizar la libertad de establecimiento.

8. ¿Existía una causa de justificación para la norma nacional?

El Tribunal de Justicia ha afirmado¹⁴, a continuación, que una medida potencialmente restrictiva de la libertad de establecimiento consagrada en el art. 43 TCE solo podía admitirse si perseguía un objetivo legítimo compatible con el Tratado y estaba justificada por razones imperiosas de interés general. Además, es necesario, en tal caso, que la aplicación de tal

¹³ En el apartado 47.

¹⁴ En el apartado 49.

medida sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo estrictamente necesario para alcanzarlo¹⁵.

9. Elusión fiscal

En relación a la justificación basada en la necesidad de prevenir la elusión fiscal, el Tribunal de Justicia ha destacado que¹⁶ el art. 167 a) del Code Général des Impôts no tenía por objetivo específico negar la aplicación de una ventaja fiscal a las operaciones artificiales cuya finalidad sea eludir la normativa tributaria francesa, sino que afectaba, con carácter general, a cualquier supuesto en el que un contribuyente, que posea un porcentaje considerable de participaciones en una sociedad sujeta al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, traslade su residencia al extranjero por cualquier motivo¹⁷.

El Tribunal de Justicia ha observado además que¹⁸ el traslado de residencia de una persona física fuera del territorio de un Estado miembro no implica, por sí solo, una elusión fiscal. Elusión y evasión no pueden ser deducidas automáticamente del hecho de que una persona física traslade su residencia a otro Estado Miembro y no pueden de ningún modo justificar una norma que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado¹⁹.

El Juez comunitario ha considerado, por tanto, que el art. 167 a) del Code Général des Impôts no podía, en modo alguno, sin exceder considerablemente lo que resulta necesario para alcanzar el objetivo que persigue, presumir la intención de eludir la normativa tributaria francesa

¹⁵ Asunto C-250/95 *Futura Participations and Singer* [1997] ECR I-2471, ap. 26; Asunto C-436/00 *X and Y* [2002] ECR I-10829, ap. 49.

¹⁶ En el apartado 50.

¹⁷ Asunto C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695, ap. 26; Asunto C-436/00 *X and Y* [2002] ECR I-10829, ap. 62.

¹⁸ En el apartado 51.

¹⁹ Asunto C-478/98 *Commission v. Belgium* ECR I-7587, ap. 45; Asunto C-436/00 *X and Y* [2002] ECR I-10829, ap. 62.

por parte de un contribuyente que traslade su residencia fiscal fuera del territorio francés. Del mismo modo, un contribuyente que transmita sus títulos antes de la expiración del período de los cinco años siguientes a la fecha de su salida de Francia, estaría también obligado al pago del impuesto conforme al art. 167 a) del Code Général des Impôts, aunque no tenga en absoluto la intención de volver a Francia y continúe residiendo en el extranjero después de transcurrido dicho período.

El Tribunal de Justicia, a su vez, ha sostenido²⁰ que el objetivo previsto – esto es, evitar que el contribuyente traslade temporalmente su residencia antes de transmitir sus participaciones societarias, con la sola finalidad de eludir el pago del impuesto sobre las plusvalías devengado en Francia– podía alcanzarse con medidas menos coercitivas o restrictivas del derecho a la libertad de establecimiento y que contemplen específicamente el riesgo de dicho traslado temporal. Las Autoridades francesas habrían podido, por ejemplo, contemplar la imposición de aquellos contribuyentes que regresen a Francia una vez realizadas sus plusvalías, tras un período de estancia relativamente breve en otro Estado miembro; mecanismo que evitaría que se incidiese negativamente sobre aquellos contribuyentes cuyo único propósito es el de ejercitar legítimamente la libertad de trasladarse y establecerse en otro Estado miembro.

Además, el Tribunal de Justicia ha destacado²¹ que la suspensión del pago del impuesto no era automática, sino que estaba sometida a condiciones estrictas, entre la que se encontraba la obligación de presentar una declaración en un determinado plazo, designar un representante en Francia y constituir garantías suficientes para asegurar la recaudación del impuesto. Por tanto, en la medida en la que la imposición de estas condiciones generaba limitaciones a la libertad de establecimiento, el objetivo de prevenir la elusión fiscal, que no podía justificar el régimen tributario diseñado en el art. 167 a) del Code Général des Impôts, tampoco podía

²⁰ En el apartado 54.

²¹ En los apartados 56 y 57.

invocarse en apoyo de estas condiciones requeridas para la aplicación de dicho régimen.

10. Prevención de la erosión de la base imponible

El Tribunal de Justicia ha examinado a continuación el problema de la disminución de la base imponible y, en particular, si el art. 167 a) del Code Général des Impôts podía justificarse en base a que impedía a los contribuyentes obtener ventajas fiscales de las diferencias existentes entre los ordenamientos tributarios de los Estados Miembros.

Al respecto, el Tribunal de Justicia ha subrayado²², conforme a su jurisprudencia consolidada, que la disminución de los ingresos fiscales no puede considerarse como una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una medida que, en principio, es contraria a una libertad fundamental²³. Por tanto, la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro a causa del traslado de un nacional a otro Estado miembro, en el que el sistema fiscal es diferente y potencialmente más favorable, no puede de por sí justificar una restricción de la libertad de establecimiento.

11. Coherencia del sistema fiscal

A continuación se ha examinado la tesis conforme a la cual el efecto conjunto de la imposición en el momento del traslado al extranjero y de la exigencia de garantías como condición para obtener la suspensión del pago del impuesto era necesario para garantizar la coherencia del sistema fiscal francés, en virtud de la relación directa existente entre el aplazamiento de la tributación anual de las plusvalías derivadas de las participaciones

²² En el apartado 60.

²³ Asunto C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695, ap. 28; Asunto C-410/98 *Metallgesellschaft and Others* [2001] ECR I-1727, ap. 59.

societarias poseídas, y la recaudación inmediata del impuesto en el momento en el que el contribuyente traslade su residencia al extranjero.

El Tribunal de Justicia ha reconocido²⁴ que en el pasado ha admitido, con el fin de preservar el nexo entre el carácter deducible de las primas y la imposición de las cantidades adeudadas por los aseguradores en virtud de los contratos de seguro, que la posibilidad de deducir dichas primas podía someterse a la condición de que las mismas fuesen pagadas en el interior del Estado en cuestión²⁵.

No obstante, se ha descartado la importancia de dicha argumentación²⁶ afirmando que no podía justificarse el art. 167 a) del Code Général des Impôts en la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal francés. En apoyo de su postura, el Tribunal ha destacado²⁷ cómo el Gobierno francés ha sostenido en sus observaciones escritas que el art. 167 a) del Code Général des Impôts había sido concebido para impedir traslados temporales de residencia motivados únicamente por razones fiscales. La adopción de esta norma obedecía al comportamiento de determinados contribuyentes que trasladaban temporalmente su residencia antes de proceder a la transmisión de sus participaciones societarias, con el único objetivo de evitar el pago del impuesto sobre las plusvalías al que estarían sujetos en Francia.

No parece, por tanto, que el objetivo del art. 167 a) del Code General des Impôts fuese garantizar el gravamen de todas las plusvalías generadas durante el período de residencia en Francia en los casos en los que el contribuyente traslade su residencia al extranjero. Dicha afirmación se confirmaba por el hecho de que el sistema fiscal examinado en el procedimiento principal permitía la exención en Francia de las plusvalías realizadas, cuando estaban sometidas a gravamen en el país al que el contribuyente se trasladaba. Al rechazar el argumento de la coherencia

²⁴ En el apartado 62.

²⁵ Asunto C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249, apartados 21 a 23; Asunto C-300/90 *Commission v. Belgium* [1992] ECR I-305, apartados 14 a 20.

²⁶ En el apartado 63.

²⁷ En el apartado 64.

fiscal, el Tribunal de Justicia ha remarcado²⁸ cómo semejante mecanismo impositivo podía de hecho comportar la exigencia del impuesto íntegro en este segundo Estado, incluyendo también las plusvalías realizadas en el mismo, pero generadas en el período anterior al traslado de residencia.

12. Reparto del poder impositivo entre los Estados

El Tribunal de Justicia también ha afrontado²⁹ brevemente el argumento conforme al cual se debería tomar en consideración el reparto del poder impositivo entre el Estado de origen y el Estado de acogida, concluyendo que la controversia no guardaba relación con la atribución de poder en materia fiscal entre los Estados miembros, ni con el derecho de las autoridades francesas de gravar las plusvalías latentes como reacción a los traslados ficticios de residencia.

13. El caso holandés

En el asunto C-470/04 *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo* se ha planteado una controversia similar al caso *Lasteyrie du Saillant*. En concreto, se ha pedido al Tribunal de Justicia que dilucide si el art. 43 del TCE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado Miembro establezca un régimen de tributación de las plusvalías aplicable en el momento de traslado de la residencia del contribuyente fuera de dicho Estado miembro, como el que es objeto del asunto principal. En el momento de los hechos del litigio principal, la normativa holandesa preveía un mecanismo de imposición de las plusvalías latentes sobre las participaciones societarias que consideraba como hecho imponible el

²⁸ En el apartado 66.

²⁹ En el apartado 68.

traslado de la residencia al extranjero por parte del sujeto pasivo titular de un porcentaje representativo de participaciones en una sociedad.

14. El efecto de la norma tributaria nacional

También en este caso el Tribunal de Justicia ha señalado³⁰ que el contribuyente que pretendía trasladar su residencia al extranjero, ejercitando así el derecho que le reconoce el art. 43 TCE, era sometido a un tratamiento fiscal más desfavorable con respecto a quien mantenía su residencia en los Países Bajos. Simplemente por el mero hecho de dicho traslado, el contribuyente estaba obligado a pagar un impuesto sobre rendimientos que aún no se habían realizado ni, por tanto, percibido, mientras que si permanecía en Holanda, las plusvalías serían gravadas sólo en el momento, y en la medida, de su efectiva realización. Dicha disparidad de trato podía, por tanto, disuadir al sujeto interesado de trasladarse fuera del país.

El Tribunal de Justicia ha afirmado igualmente³¹ que el examen de las disposiciones de aplicación de este régimen tributario de plusvalías latentes confirmaba esta conclusión. Aunque el contribuyente podía beneficiarse de una suspensión del pago, ésta no era automática y estaba sometida a condiciones estrictas, como la constitución de garantías, que de por sí provocan un efecto restrictivo, privándole de la disponibilidad de los bienes entregados en garantía.

Además, se ha subrayado que³², en el momento de los hechos del litigio principal, las disminuciones de valor de las participaciones, aparecidas tras el traslado de residencia, no se tomaban en consideración para reducir el importe de la deuda tributaria. Por tanto, el impuesto sobre las plusvalías no realizadas, liquidado en el momento del traslado, unido a un

³⁰ En el apartado 35.

³¹ En el apartado 36.

³² En el apartado 37.

aplazamiento del pago, que pasaba a ser exigible en el momento de disposición de las correspondientes participaciones, podía ser superior a la cuota que el contribuyente habría estado obligado a pagar transmitiendo dichas participaciones en ese mismo momento, sin cambio previo de su residencia. En este último caso, en efecto, el incremento de valor imponible se habría calculado sobre la base de la plusvalía efectivamente realizada en el momento de conclusión del acto de disposición; cifra que podría haber sido inferior o incluso inexistente.

El Tribunal de Justicia ha puesto de manifiesto³³, además, que la declaración exigida en el momento del traslado de residencia debía considerarse una formalidad adicional que podía, de por sí, obstaculizar la salida del interesado, mientras que los contribuyentes que continuaban residiendo en ese Estado Miembro sólo estaban obligados a presentar dicha declaración en el momento en el que transmitían efectivamente sus participaciones.

15. ¿Se puede justificar la norma nacional?

El Tribunal de Justicia ha reconocido³⁴ que, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia, las normas nacionales que pueden limitar, o de algún modo hacer menos atractivo, el ejercicio de las libertades fundamentales reconocidas por el Tratado, pueden admitirse siempre que persigan un objetivo legítimo de interés general, sean adecuadas para garantizar su obtención y no vayan más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar dicho fin.

Ha señalado, además, que³⁵ según había indicado el órgano jurisdiccional nacional, teniendo en cuenta el momento de su adopción, las normas nacionales habían sido creadas, en particular, para garantizar, en base al

³³ En el apartado 38.

³⁴ En el apartado 40.

³⁵ En el apartado 41.

principio de territorialidad, un reparto del poder impositivo sobre las plusvalías de las participaciones societarias entre los Estados miembros. Según el Gobierno holandés las disposiciones examinadas perseguían también el objetivo de impedir la doble imposición.

El Tribunal de Justicia ha sostenido que³⁶ tutelar el reparto del poder impositivo entre los Estados Miembros podía considerarse un objetivo legítimo. Además, con arreglo al art. 293 TCE, los Estados miembros pueden, en tanto sea necesario, entablar negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.

Los Jueces de Luxemburgo han destacado que³⁷, dejando a salvo el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas³⁸, no se ha adoptado a nivel comunitario ninguna normativa uniforme ni de armonización orientada a eliminar la doble imposición, ni los Estados Miembros han firmado hasta la fecha ningún convenio multilateral con tal fin, en virtud del art. 293 TCE³⁹. En este contexto es en el que el Tribunal de Justicia ya había reconocido a los Estados miembros, en ausencia de normas comunitarias uniformes o de armonización, el poder de definir, a través de convenios o unilateralmente, los criterios de reparto de su poder tributario con el objetivo de eliminar la doble imposición⁴⁰.

El Tribunal de Justicia ha indicado que⁴¹ en este ámbito no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional, y en particular, en el Modelo de Convenio elaborado por la Organización de

³⁶ En el apartado 42.

³⁷ En el apartado 43.

³⁸ Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, D.O. L 225, de 20 de agosto de 1990, p. 10.

³⁹ Véase al respecto el Asunto C-336/96 *Gilly* [1998] ECR I-2793, ap. 23 y 50.

⁴⁰ Asunto C-336/96 *Gilly* [1998] ECR I-2793, aps. 24 y 30; Asunto C-307/97 *Saint-Gobain ZN* [1999] ECR I-6161, ap. 57; Asunto C-385/00 *de Groot* [2002] ECR I-11819, ap. 96, y Asunto C-513/03 *van Hilten-van der Heijden* [2006] ECR I-1957, aps. 47 y 48.

⁴¹ En el apartado 48.

Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)⁴². En el caso concreto objeto de nuestra atención, las plusvalías realizadas con motivo de la enajenación de estos bienes habían sido gravadas, en base al art. 13, apartado 5 del Modelo de Convenio OCDE sobre la imposición de la renta y del patrimonio, en el Estado contratante en el que residía el sujeto que efectuaba el acto de disposición. Por tanto, era en aplicación de este principio, esto es, el de residencia en el territorio del Estado en el momento en el que se producen los beneficios imponibles, que la norma nacional examinada había previsto el gravamen de las plusvalías generadas en Holanda, determinándose la cuota en el momento del traslado del contribuyente interesado y suspendiéndose su pago hasta el momento de efectiva disposición de las participaciones.

El Tribunal de Justicia ha concluido que⁴³ la medida nacional objeto de este procedimiento, en primer lugar, perseguía un objetivo de interés general, y que, además, era adecuada para garantizar la obtención de dicho objetivo. A continuación, el Tribunal de Justicia ha debido examinar si dicha medida nacional era proporcionada al objetivo perseguido.

16. Formalidades administrativas

Aunque el Tribunal de Justicia haya considerado la declaración exigida en el momento del traslado de la residencia como una formalidad añadida potencialmente restrictiva del ejercicio de las libertades fundamentales, o, en cualquier caso, capaz de hacer menos atractivo el ejercicio de las mismas, no puede considerarse desproporcionada con respecto al objetivo legítimo de distribuir el poder tributario para conseguir la eliminación de la doble imposición entre los Estados miembros.

⁴² Asunto C-336/96 *Gilly* [1998] ECR I-2793, ap. 31 y Asunto C-513/03 *van Hilten-van der Heijden* [2006] ECR I-1957, ap 48.

⁴³ En el apartado 47.

El Tribunal de Justicia ha añadido que⁴⁴, aunque hubiese sido posible determinar la parte del impuesto correspondiente al Estado Miembro de origen en la fecha de realización del acto de disposición definitivo, ello no habría comportado, no obstante, para dicho contribuyente obligaciones menos gravosas. En efecto, además de la declaración tributaria que debería haber presentado a las autoridades competentes holandesas en el momento de cesión de las participaciones, el contribuyente habría debido conservar toda la documentación necesaria para determinar el valor de mercado de dichas participaciones en el momento de traslado al extranjero y demostrar los gastos deducibles.

17. La obligación de constituir una garantía

En cambio, el Tribunal de Justicia ha considerado que⁴⁵ la obligación de constituir garantías, necesaria para la concesión del aplazamiento del pago del impuesto adeudado, aunque facilita indudablemente la recaudación del impuesto en relación a un sujeto no residente, va más allá de lo estrictamente necesario para asegurar el funcionamiento y la eficacia de dicho régimen tributario basado en el principio de territorialidad.

El Tribunal de Justicia ha señalado⁴⁶ que en el ordenamiento comunitario ya se han adoptado medidas de armonización que persiguen esencialmente la misma finalidad. En este sentido, la Directiva 77/799/CEE, 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, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguro⁴⁷ (en su versión modificada por la

⁴⁴ En el apartado 50.

⁴⁵ En el apartado 51.

⁴⁶ En el apartado 52.

⁴⁷ Directiva 77/799/CEE, 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,

Directiva 2004/106/CE, de 14 de noviembre de 2004⁴⁸) permite a un Estado miembro solicitar toda la información que necesite para comprobar la deuda tributaria exacta correspondiente al impuesto sobre la renta⁴⁹. Además, la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana⁵⁰, en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CEE, de 15 de junio de 2001⁵¹ prevé que los Estados miembros puedan solicitar la asistencia de otro Estado miembro para la recaudación de créditos relativos a determinados impuestos, incluidos los impuestos sobre la renta y el capital.

Los jueces comunitarios han afirmado además que⁵², para que este sistema de recaudación del impuesto que grava la renta derivada de las participaciones sociales, pudiera ser considerado proporcionado al fin perseguido, debería tomar plenamente en consideración las posibles disminuciones de valor que surjan con posterioridad al cambio de

de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguro. D.O. L 336, de 27 de diciembre de 1977, p. 15.

⁴⁸ Directiva 2004/106/CE, de 14 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, 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, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguro, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, D.O. L 359, de 4 de diciembre de 2004, p. 30.

⁴⁹ Asunto C-55/98 *Vestergaard* [1999] ECR I-7641, ap. 26 y Asunto C-422/01 *Skandia and Ramstedt* [2003] ECR I-6817, ap. 42.

⁵⁰ Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como, de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, D.O. L 73, de 19 de marzo de 1976, p. 18.

⁵¹ Directiva 2001/44/CEE, de 15 de junio de 2001, por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como, de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales, D.O. L 175, de 28 de junio de 2001, p. 17.

⁵² En el apartado 54.

residencia, salvo que dichas minusvalías ya hayan sido tenidas en cuenta por el Estado de acogida.

18. La posición irlandesa

Aunque las disposiciones del código tributario francés examinadas en el asunto C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant and Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* y la normativa holandesa objeto del procedimiento C-470/04 *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almeno* no encuentran una correspondencia directa en el código tributario irlandés, lo cierto es que existe una norma similar en la Sección 29 A del Taxes Consolidation Act 1997.

El objetivo de esta norma es combatir la elusión del impuesto sobre las plusvalías por parte de una persona física que traslada temporalmente su residencia al extranjero o adquiere una doble residencia. Si a partir de ese momento y en un período de tiempo inferior a cinco años, durante los que no está sometida a imposición ordinaria, dicho sujeto transmite determinados bienes; en tal caso estará obligado al pago del impuesto sobre las plusvalías puestas de manifiesto con ese acto de disposición como si dichas plusvalías se hubiesen realizado antes del cambio de residencia.

La Sección 29 A⁵³ c. 3 del Taxes Consolidation Act 1997 dispone que:

Cuando un sujeto, al que resulte aplicable esta norma, dispone de sus participaciones relevantes⁵⁴ o de una porción de las mismas (dependiendo del supuesto concreto) a lo largo de uno o más años intermedios⁵⁵,

⁵³ Conforme a la redacción dada por la Sec. 69 del *Finance Act 2003*.

⁵⁴ Conforme a la Sec. 29 A (1) (a) por participaciones relevantes, en relación a una persona física, se entiende las acciones de una sociedad, o los derechos de adquisición de acciones de una sociedad, poseídos el último día del año en el que se ha producido el traslado de residencia, cuyo valor de mercado en aquella fecha i) sea igual o superior al 5% del valor del capital abonado o ii) supere los 500.000 €.

⁵⁵ Conforme a la Sec. 29 A (1) (a) por año intermedio, en relación a una persona física, se entiende cualquier período impositivo comprendido en el período que se inicia con el primer día del período impositivo inmediatamente posterior al año de su traslado de residencia y finaliza el último día del período impositivo inmediatamente anterior al año de su regreso.

conforme a lo dispuesto en el Capital Gains Act Tax se presume que dicho sujeto ha enajenado e inmediatamente readquirido dichas participaciones significativas o una porción de ellas (dependiendo del supuesto concreto) el último día del año de traslado⁵⁶, al precio correspondiente al valor de mercado en aquella fecha⁵⁷.

La Sección 29 A, apartado (2) del Taxes Consolidation Act 1997 prevé que:

Esta norma es aplicable a las personas físicas cuando:

- a- El sujeto posee participaciones relevantes,*
- b- Es residente en el Estado⁵⁸ durante un período impositivo (en este artículo se refiere al año de retorno),*
- c- No ha sido residente en el Estado⁵⁹ durante uno o más de los períodos impositivos inmediatamente anteriores al año de regreso; aunque debe haber residido en el Estado al menos durante un año antes de que se produzca dicho retorno, o cuanto menos haber mantenido un domicilio en dicho Estado, y*
- d- No han transcurrido más de 5 períodos impositivos entre el momento del traslado de residencia y el de retorno.*

La Sección 29 A, apartado (4) del Taxes Consolidation Act 1997 dispone que:

⁵⁶ Conforme a la Sec. 29 A (1) (a) por año de traslado, en relación a una persona física, se entiende el último período impositivo anterior al año de retorno, al término del cual el contribuyente es residente en el Estado, y todas las remisiones al año de traslado deberán determinarse conforme a lo señalado anteriormente. Conforme a la Sec. 29 A (1) por año de retorno debe entenderse, en relación a una persona física, lo especificado en el apartado 2 y cualquier remisión al año de retorno deberán determinarse en base a lo señalado.

⁵⁷ El apartado 5 prevé que en caso de que, en aplicación del apartado 3, se devengue una plusvalía imponible en relación a una persona física, se debe aplicar la norma de la Part. 41 como si el año de traslado fuese el año de regreso.

⁵⁸ Conforme a la Sec. 29 A (1) (b) por sujeto residente en el Estado durante un período impositivo debe entenderse la persona física i) que es residente en dicho Estado durante el período impositivo; y ii) que podría ser gravado en el Estado ese año en relación a las ganancias derivadas de la transmisión, cualquier día del año, de un porcentaje considerable de sus participaciones, si esta transmisión se realiza por la persona física dicho día y las plusvalías se generan en ese momento.

⁵⁹ Conforme a la Sec. 29 A (1) (c) las referencias a un sujeto no residente en el Estado durante un período impositivo deben entenderse efectuadas a aquella persona física que no puede ser sometida a gravamen en dicho Estado durante aquel año por las plusvalías derivadas de una cesión, durante ese año o parte del mismo, de un porcentaje considerable de sus participaciones, si el sujeto ha realizado dicho acto dispositivo a lo largo del año y las plusvalías se generan en aquel momento.

Cuando en base al apartado 3, una persona física es sujeto pasivo del impuesto sobre las plusvalías por la transmisión presunta de sus participaciones relevantes o un porcentaje de ellas, se le reconocerá un crédito por el impuesto adeudado (definido como "impuesto extranjero") por la sucesiva disposición de esas mismas participaciones, sometida a gravamen en otro Estado con el que esté en vigor un convenio que tenga fuerza legal conforme a la Sec. 826 (1)⁶⁰, y la cuantía de dicho crédito de impuesto:

- a- deberá calcularse en base a lo dispuesto en el cuadro 25 y*
- b- no obstante lo establecido en dicho cuadro, no deberá superar la cantidad por la que se habría reducido el impuesto sobre las plusvalías en caso de no aplicación de la presunción.*

El *Revenue Commissioners*⁶¹ ha proporcionado una explicación muy útil sobre el efecto de estas normas y su aplicación:

La sec. 69⁶² establece un impuesto sobre las plusvalías aplicado a un acto de disposición presunto que tenga por objeto las participaciones relevantes poseídas por una persona física el último día del período impositivo en el cual ha sido sujeto pasivo en el Estado, antes de pasar a ser sujeto pasivo en otro Estado.

No obstante, la aplicación de esta norma se producirá sólo:

- si la persona física pierde su condición de contribuyente en el Estado por un período igual o inferior a cinco años, antes de recuperar de nuevo dicha condición de sujeto pasivo en el Estado, y*
- a condición de que disponga de sus participaciones a lo largo de aquel período.*

Los paquetes accionariales considerados son las participaciones en una sociedad (con independencia de donde esté situada) que tengan un valor igual o superior al 5% del valor del capital social total o superior a 500.000

⁶⁰ Según modificación efectuada por la Sec. 35 y el Cuadro 2 ap. 1 (b) del Finance Act 2007.

⁶¹ Tax Briefing No. 52 Mayo 2003.

⁶² Como se ha señalado, la sec. 69 del Finance Act 2003 ha incorporado la Sec. 29 A en el Taxes Consolidation Act 1997.

€. En caso de que la plusvalía sobre la transmisión presunta emerja antes de que el sujeto cese de ser sujeto pasivo en el Estado, dicha plusvalía debe ser incluida en su declaración anual y la cuota correspondiente se pagará en el año en el que recupere la condición de sujeto pasivo en dicho Estado. Se reconocerá a dicho sujeto un crédito por el impuesto extranjero exigido por la transmisión de una parte considerable de sus participaciones, cuando dicho impuesto se perciba por un Estado con el que Irlanda ha concluido un convenio contra la doble imposición⁶³.

19. Análisis de las normas irlandesas en base al art. 43 TCE

Con las normas examinadas por el Tribunal de Justicia en los asuntos C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant and Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* y C-470/04 *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, los Estados miembros habían incorporado un sistema de tributación de las plusvalías latentes aplicable en el momento de traslado de la residencia de los contribuyentes.

No obstante, en base a la legislación irlandesa el impuesto sobre las plusvalías se aplicará sólo a las participaciones relevantes en el caso de que una persona física no sea sujeto pasivo en el Estado irlandés durante un período igual o inferior a cinco años antes de volver a adquirir la condición de sujeto pasivo en Irlanda y a condición de que transmita dichas participaciones a lo largo de dicho período.

Una diferencia importante entre las normas francesa y holandesa, de un lado, y la irlandesa, de otro, viene constituida por el hecho de que la sec. 29 A no prevé la aplicación del impuesto como consecuencia del mero traslado de la residencia al extranjero por parte del contribuyente.

Sin embargo, la sec. 29 (2) del Taxes Consolidation Act 1997 dice:

⁶³ Tax Briefing No. 52 Mayo 2003, pág. 14.

Salvo las excepciones previstas en el Capital Gains Tax Acts⁶⁴, una persona será sujeto pasivo del impuesto sobre las plusvalías en relación al mayor valor devengado en el curso del período impositivo en el que dicho sujeto sea residente o residente habitualmente en el territorio del Estado.

La sec. 820 del Taxes Consolidation Act 1997 que regula la residencia habitual, dispone:

- 1- A los fines de esta ley, se considerará residente habitualmente en el Estado durante un determinado período impositivo, a aquel sujeto que haya sido residente en alguno de los tres años anteriores al período impositivo considerado.*
- 2- Un sujeto residente habitualmente en el Estado no cesará, en un determinado período impositivo, de ser considerado como tal a los fines de esta Ley, a menos que no pueda ser considerado residente en cada uno de los tres años precedentes a dicho período impositivo.*

A pesar de estas diferencias, se plantea la problemática de la posible impugnación de la legislación irlandesa en base a una presunta incompatibilidad de la misma con el principio de libertad de establecimiento.

20. El método seguido por el Tribunal de Justicia

Se evidencia en los pronunciamientos correspondientes a los asuntos C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant and Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* y C-470/04 *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, que el Tribunal de Justicia, al valorar si una norma nacional incumple con la prohibición impuesta a los Estados miembros de crear restricciones a la libertad de establecimiento, examina las siguientes cuestiones:

⁶⁴ Se prevé una excepción en la sec. 29 (4) del Taxes Consolidation Act 1997 en relación a las personas físicas que no tengan un domicilio en el territorio del Estado.

1. ¿La medida adoptada por el Estado miembro en cuestión obstaculiza la libertad de establecimiento?

2. Y en el caso de que la respuesta sea afirmativa:

- A. ¿Persigue la norma nacional un objetivo legítimo compatible con el Tratado y justificado por razones imperativas de interés general?
- B. ¿La aplicación de dicha medida es adecuada para la consecución del objetivo perseguido?
- C. ¿La medida adoptada va más allá de lo estrictamente necesario para la consecución de dicho objetivo?

21. ¿Obstaculiza la Sec. 29 A el ejercicio de la libertad de establecimiento?

En el caso C-470/04 *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, el Tribunal de Justicia ha señalado que el contribuyente que pretendía trasladar su residencia al extranjero, ejercitando así el derecho que le reconoce el art. 43 TCE, era sometido a un tratamiento menos favorable con respecto al reservado a aquel sujeto que mantenía su residencia en los Países Bajos. Ha subrayado, además, que⁶⁵ el examen de las disposiciones de aplicación de dicha medida confirmaba esta interpretación. A continuación, se ha puesto de manifiesto que⁶⁶, en el período en el que se produjeron los hechos del litigio principal, las eventuales disminuciones de valor aparecidas tras el traslado de residencia o domicilio no se tomaban en consideración para reducir el importe del impuesto adeudado. Así, la cuota del impuesto sobre las plusvalías latentes, liquidado en el momento del traslado de residencia, unido al aplazamiento de su pago, siendo exigible el mismo en el momento de posterior enajenación de las participaciones, habría podido ser superior a la cuota del

⁶⁵ En el apartado 36.

⁶⁶ En el apartado 37.

impuesto que el contribuyente habría pagado si el acto de disposición de las acciones se hubiese producido en esa misma fecha, sin previo traslado de la residencia fuera de Holanda. En esta hipótesis, el impuesto se habría calculado en base a las plusvalías efectivamente realizadas en el momento de la cesión, las cuales podrían haber sido inferiores, e incluso, inexistentes. Si un contribuyente se encontrase, en base a la Sec. 29 A, obligado a pagar una cuota tributaria superior a la que debería pagar si dispusiera de sus participaciones relevantes en esa misma fecha sin previo traslado de su residencia fuera de Irlanda, en tal caso, *prima facie*, podría plantearse la cuestión de si la Sec. 29 A obstaculiza la libertad de establecimiento. Tal situación podría producirse en el caso de que el valor de mercado en la fecha de efectiva enajenación de las participaciones fuese inferior al valor de mercado tomado en consideración en el momento de enajenación presunta en base a la sec. 29 A.

En consecuencia, si se verificase la concurrencia de tales circunstancias, existe la posibilidad de que la Sec. 29 A sea considerada una norma que obstaculiza la libertad de establecimiento.

22. ¿La aplicación de la Sec. 29 A es adecuada y proporcionada para la consecución del objetivo que persigue?

En el asunto *Hughes de Lasteyrie du Saillant and Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* el Tribunal de Justicia ha afirmado que el traslado a otro Estado miembro de la residencia por parte de una persona física no implica de por sí elusión fiscal. El Tribunal, a su vez, ha sostenido que el objetivo previsto –expresamente evitar que el contribuyente traslade su residencia temporalmente antes de enajenar sus participaciones con el único objetivo de eludir el pago del impuesto sobre las plusvalías adeudado en Francia- podía ser alcanzado con medidas menos coercitivas o restrictivas del derecho a la libertad de establecimiento y dirigidas más

específicamente a combatir los riesgos derivados de dicho traslado temporal. Las Autoridades francesas habrían podido, por ejemplo, prever el gravamen a cargo de aquellos contribuyentes que regresan a Francia, tras haber realizado las plusvalías, en el curso de un período de estancia relativamente breve en otro Estado miembro; mecanismo que evitaría que se incida negativamente sobre aquellos contribuyentes que no persiguen otro objetivo que el de ejercer legítimamente la libertad de trasladarse y establecerse en otro Estado miembro.

Nuevamente, podría resultar obvio para un contribuyente irlandés sostener que la Sec. 29 A es similar a la norma francesa impugnada, dado que el lapso de tiempo considerado por la norma irlandesa es, sin duda, mucho más extenso de cuanto pueda considerarse razonablemente una estancia breve en otro Estado miembro.

23. Conclusión

La ley irlandesa no contiene una norma del todo análoga a las disposiciones examinadas en los casos francés y holandés. No obstante, la Sec. 29 A se asimila a dichas disposiciones en ciertos aspectos, dejando abierta la posibilidad de que, por las razones apuntadas, pueda ser juzgada contraria al art. 43 TCE.