

## Nuevos impuestos suecos a la emigración del beneficio empresarial

Katia Cejje<sup>1</sup>

### 1. Introducción

La reciente sentencia del TJUE en el caso *National Grid Indus* ilustra la dificultad de los Estados Miembros (EEMM) para adoptar reglas sobre los impuestos nominales sobre la salida de personas jurídicas, lo cual sigue siendo compatible con las libertades fundamentales <sup>2</sup>. El propósito de este artículo es evaluar la normativa sueca a la luz de las exigencias comunitarias.

Antes de que se fallara el caso *National Grid Indus*, y durante más de cinco años, nueve de las diez normas sobre imposición en salida de Suecia han cambiado <sup>3</sup>. Estos cambios se han realizado sobre la concepción de que la legislación no estaba en armonía con el acervo europeo. Las normas sobre imposición en salida para las empresas fueron las últimas en modificarse. Dos de ellas (que entraron en vigor el uno de enero de 2010) serán las que se presenten y comenten en este artículo, esto es, la del gravamen a la retirada de los beneficios empresas y la recuperación mediante el impuesto sobre reparto de reservas (reservas de periodización) <sup>4</sup>. En la Sección 3 figura una descripción de tales normas. No obstante, incluso la nueva legislación puede cuestionarse hasta cierto punto si se contempla desde las libertades garantizadas en el TFUE. Un análisis sobre esta

---

<sup>1</sup> LL.D. Katia Cejje es investigadora de la Facultad de Derecho. Universidad de Uppsala. Suecia. Traducción al español a cargo de Daniel Casas Agudo, investigador del programa de "Incorporación de Doctores" de la Universidad de Granada. España.

<sup>2</sup> STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, *National Grid Indus*.

<sup>3</sup> En este contexto el término Impuesto de Emigración se refiere a una norma sobre el impuesto sobre la renta que es aplicable a particulares o empresas que transfieren su residencia fiscal de un Estado convirtiéndose de este modo en residente en otro Estado. Ambos impuestos en salida, así como las normas relativas a la extensión de la responsabilidad fiscal sobre la renta, están en cuestión.

<sup>4</sup> Véase Mutén, L., 'Gravamen en salida en Suecia', *Estudios Tributarios Europeas (STE) 1/2009* p. 7-17.

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

cuestión será lo que se aborde en la Sección 4. Antes de ello se dará un esbozo de los orígenes de la legislación mercantil sueca (Sección 2.1). El punto de partida se encuentra en el artículo escrito por el profesor Emérito Leif Mutén en Estudios Tributario Europeos <sup>5</sup>, el denominado caso *Malta*, así como en el requerimiento de la Comisión al Estado sueco para que cambiase su legislación en esta materia (Sección 2.2.). Por último, en la Sección 5 se dan algunos apuntes conclusivos. El artículo versa sobre la legislación y los materiales a fecha de uno de diciembre de 2011.

## 2. Antecedentes

### 2.1 El principio de incorporación

La legislación mercantil sueca ha adoptado el Principio de Incorporación en lugar del principio de residencia. Una empresa sueca será una entidad legal siempre que permanezca registrada <sup>6</sup>; asimismo, el Consejo de Administración deberá tener su residencia en Suecia <sup>7</sup>. Las disposiciones en liza no requieren empero que, a fin de ser reconocida como entidad legal, la gestión efectiva deba realizarse desde Suecia. Sin embargo, diversos acuerdos de doble imposición (DTAs) consideran la gestión efectiva como la piedra de toque que sirve para determinar la residencia de la empresa <sup>8</sup>. De transferirse la dirección real de una compañía sueca a otro país de acuerdo con el principio de residencia real de la ley mercantil, sería posible para esta su reconocimiento por la ley comercial de ambos Estados <sup>9</sup>. Según el ITA <sup>10</sup> 6:3-4, la empresa permanecería estando gravada en Suecia pese a tener su residencia legal en el extranjero. Tras transferir su dirección efectiva fuera del país, la compañía seguiría existiendo en

---

<sup>5</sup> Véase Mutén, L., *STE 1/2009* p.10 ff. Véase también Mutén, L., 'Advance Rulings Board Issues Decision on Corporate Emigration', *TNI 9 de octubre, 2006* p. 113-114 y 'Will Case Law Do?' p. 658-660 en *A Vision of Taxes within and outside European Borders, Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, ed. Hinnekens, L. & Hinnekens, P., Kluwer 2008.

<sup>6</sup> Ley Mercantil 2:24-25.

<sup>7</sup> Ley Mercantil 3:1. Este requisito ha sido acertadamente cuestionado desde la perspectiva de la normativa comunitaria por Mutén. Véase Mutén, L., *STE 1/2009* p. 8.

<sup>8</sup> Mutén, L., *STE 1/2009* p. 7.

<sup>9</sup> Véase Nelson, M., 'Beskattning av aktiebolags hemvistbyte', *SvSKT 2006/9* p. 622, nota a pie 37 y 48 con referencias, sobre la cuestión en que la sede de dirección efectiva y la real tienen el mismo sentido.

<sup>10</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta.

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

Suecia y esto daría pie a la aplicación de la libertad de establecimiento. En el caso *National Grid Indus* el TJUE establece que "[...] En cuanto sociedad constituida de conformidad con la legislación de un Estado miembro cuyo domicilio social y administración central se encuentran dentro de la Unión, se beneficia, con arreglo al artículo 54 TFUE, de lo dispuesto en el Tratado en materia de libertad de establecimiento y puede, por tanto, invocar los derechos derivados del artículo 49 TFUE, en particular con el fin de impugnar la legalidad de un gravamen que dicho Estado miembro le impone con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro" <sup>11</sup>.

## 2.2 Antecedentes de la normativa sobre imposición en salida y el caso Malta

Suecia tiene normas sobre el gravamen a la retirada desde 1928. Se produce una retirada cuando un contribuyente transfiere un activo sin tener en cuenta si la transferencia no está justificada comercialmente (o por precios del activo inferiores al de mercado). El activo se considera apto para venderse a un precio igual al de valor de mercado sobre cuyo gravamen se basa (ITA 22:7). El objetivo de estas normas es mantener el gravamen de los beneficios empresariales asegurando que los valores no gravados de una actividad empresarial no se moverán del sector empresarial no gravado. Esto podría darse cuando, en Suecia, cesa la responsabilidad fiscal por la actividad empresarial, p. ej., cuando la dirección efectiva de una compañía se traslada a otro Estado y la residencia fiscal según el DTA se considera que está en el Estado anfitrión. La imposición sobre la retirada conduce a un gravamen de salida a los valores no gravados de los activos empresariales/ activos transferidos desde Suecia.

---

<sup>11</sup> Véase la STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, *National Grid Indus*. Para una discusión sobre si una empresa en un Estado que aplica el criterio de la sede real puede confiar en la libertad de establecimiento, véase por ejemplo Nelson, M., *SvSkT 2006/9* p. 618 ff. EL quid es que el traslado de la sede conduciría a una liquidación automática de la empresa que se traslada, lo que implicaría que no quedase ninguna compañía que pueda confiar en la libertad de establecimiento. Sin embargo, a partir del caso C-210/06, *Cartesio*, puede afirmarse que la legislación del estado anfitrión puede afectar a esta situación (para. 110-112).

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

Igualmente, la normativa también asegura que las ganancias que se han obtenido en Suecia se gravarán allí <sup>12</sup>.

De tono análogo fueron las normas en ITA 30:8 sobre las recuperaciones en reservas de periodización. De acuerdo con las normas del Capítulo 30 ITa, una empresa podría elegir posponer el gravamen del 25 % de los beneficios anuales imponibles localizados en una reserva de periodización. Esta reserva podría reintegrarse en la base imponible en cualquier momento, pero no más allá de los seis años desde su constitución. Esta provisión permite a los contribuyentes equilibrar su responsabilidad tributaria en diferentes periodos impositivos en un negocio.

No obstante, como se ha mencionado antes, la reserva se gravará antes si los beneficios de la empresa ya no van a ser imponibles en Suecia debido al DTA (ITA 30:8).

La Board for Advanced Tax Rulings (el Board) concluyó en 2006 que estas dos normas sobre gravámenes de salida eran incompatibles con la libertad de establecimiento <sup>13</sup>. El caso (Malta) fue remitido al Tribunal Administrativo Supremo, que confirmó el fallo del Board <sup>14</sup>. Ambas normas se consideró que conculcaban la libertad de establecimiento, lo que se justificó por la necesidad de preservar la coherencia de los sistemas fiscales y el principio de territorialidad, aunque no superaron el test de proporcionalidad. De hecho, medidas menos onerosas podían haber logrado el mismo resultado <sup>15</sup>. Hay que señalar que el Tribunal Administrativo Supremo no remitió la causa al TJUE, lo que puede ser criticable, dado que el caso habría sido de gran interés para varios EEMM con normativas similares. Sin embargo, el TJUE habría alcanzado probablemente el mismo resultado (esto es, que las normas no respetaban la normativa comunitaria). Por otra parte, el TJUE quizá habría entrado en el detalle de algunas de las cuestiones, lo que habría sido de gran interés.

<sup>12</sup> Proyecto de Ley, Prop. 2009/10:30 p. 13.

<sup>13</sup> Véase Mutén, L., *STE 1/2009* p.10 ff. Véase igualmente Mutén, L., 'Advance Rulings Board Issues Decision on Corporate Emigration', *TNI 9 de octubre de 2006* p. 113-114 y 'Will Case Law Do?' p. 658-660 (nota a pie 5) para los antecedentes del caso.

<sup>14</sup> RÅ 2008 ref. 30. Para un comentario en inglés véase Dahlberg, M., 'Supreme Administrative Courts Finds Fault With Exit Tax Regime', *TNI 14 de Julio de 2008* p. 167-169. Para un comentario en sueco véase Cejje, K., 'Regeringsrättens tolkning och tillämpning av svenska utflyttningskatteregler', *SN 2008/9* p. 532-543.

<sup>15</sup> Para un análisis sobre cómo actuar cuando una norma se considera una restricción prohibida –y no puede aplicarse– véase Cejje, K., *SN 2008/9* p. 539-542 y Ståhl, K., *Hur ska svenska domstolar hantera fördragsstridiga skatteregler*, *ERT 2008:Jubileumsnummer* p. 123-132.

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

Tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo Administrativo, la autoridad tributaria dejó de aplicar estas normas restrictivas<sup>16</sup>. Un año después del fallo, el legislador aprobó una nueva ley<sup>17</sup>. Mientras, la Comisión solicitó formalmente a Suicia que cambiase sus provisiones en materia de imposición en salida<sup>18</sup>. Sin embargo, el requerimiento nunca pasó a la segunda fase del procedimiento de infracción dado que Suecia enmendó su legislación<sup>19</sup>. La nueva entró en vigor el 1 de enero de 2010. No obstante, esta puede cuestionarse también desde el prisma de la normativa comunitaria (vid. Sección 4 siguiente). Esto es cierto si se tiene en cuenta la STJUE dictada hasta mediados de noviembre de 2011. La sentencia C-371/10 *National Grid Indus* ha arrojado empero una nueva luz sobre este asunto<sup>20</sup>.

### 3. La nueva legislación

De acuerdo con la nueva legislación, aún está vigente el gravamen de recuperación (imposición en salida) sobre los ingresos empresariales según el Capítulo 22 ITA. Sin embargo, se ha introducido la posibilidad de dilatar el pago del tributo hasta que se hayan vendido los activos. Existe la posibilidad de conceder un aplazamiento, tras haberlo solicitado, una vez por año. El nuevo aplazamiento puede ser de duración similar al anterior, pero puede reducirse también si el contribuyente ha vendido o dispuesto de otra modo de los activos en contra de las condiciones en que se le concedió el aplazamiento. Para algunos activos (tangibles e intangibles) es obligatoria una reducción progresiva tras un

---

<sup>16</sup> Véase el punto de vista de la Administración tributaria, Skatteverkets ställningstagande dnr 131 674664-08/111 'Uttagsbeskattning och återföring av periodiseringsfond när näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige', 20 de noviembre de 2008. Este punto de vista ha sido evocado, encontrado innesario a causa de la nueva legislación (dnr. 131288529/11-11, May 3<sup>rd</sup> 2011.)

<sup>17</sup> (Proyecto de ley) Prop. 2009/10:39 Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning mm.

<sup>18</sup> IP/08/1362, 'Direct taxation: Commission requests Sweden to change restrictive exit tax provision for companies', 18 de septiembre de 2008. La solicitud tomó la forma una opinion razonada. Véase también Brokelind, C., 'Commission's reasoned opinion against Sweden 18 September 2008 (2007/2327)', *Highlights and Insights in European Taxation*, Kluwer 2008 p. 10-21.

<sup>19</sup> IP/10/299, 'Direct taxation: The European Commission requests Belgium, Denmark and the Netherlands to change restrictive exit tax provisions for companies and closes a similar case against Sweden'.

<sup>20</sup> STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, *National Grid Indus*.

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

periodo de cinco o diez años, tras el cual expira completamente el derecho al aplazamiento.

Por regla general, el aplazamiento cesará cuando se hayan vendido los activos, lo que significa que el gravamen se ha aplicado. Será posible otorgar un aplazamiento con tal de que: 1) el contribuyente, tras la transferencia de activos/residencia, se encuentre aún obligado a tributar en Suecia, 2) el gravamen de recuperación se base en el ITA 22:5 p.4-5, 3) la transferencia se haya realizado dentro de la AEU y 4) los activos estén incluidos en una actividad empresarial gravable dentro del AEU. No se tendrá en cuenta en Suecia una disminución del valor de los activos que se produzca entre el gravamen en salida y el pago aplazado del impuesto.

El segundo gravamen en salida, i. e., la retirada sobre las reservas de periodización <sup>21</sup>, ha sido corregido en relación a las empresas que trasladan su residencia a un Estado de la AEU, con los que Suecia haya firmado y aplique un AID. En esta situación, la reserva de periodización puede retirarse en cualquier momento dentro de los seis años siguientes desde el momento del reparto. Esto significa que la misma regla se aplica en contextos tanto nacionales como internacionales.

#### **4. ¿Está la nueva legislación en consonancia con la normativa comunitaria?**

##### **4.1 Introducción**

Esta sección analiza brevemente la compatibilidad de la legislación sueca vigente con el citado asunto del TJUE <sup>22</sup>. La norma relativa a las reservas de periodización, que fue considerada una restricción prohibida en el Caso Malta, ya no se aplica. En su lugar, la misma norma sobre la retirada se aplica tanto en contextos nacionales como transfronterizos. La nueva norma, por tanto, no puede probablemente considerarse como una restricción. El siguiente análisis se

---

<sup>21</sup> Lo mismo se aplica para otro tipo de reservas, como las de reemplazo (Cap 31 ITA) y las reservas de fondos retenidos en el negocio (Chapter 34 ITA).

<sup>22</sup> Para un análisis más en profundidad, véase Cejic, K., *Utflyttningsbeskattning av bolag, SvSkT 2012*.

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

centra en algunos aspectos del gravamen en salida de la recuperación y del método de aplazamiento usado en este ámbito.

El análisis de esta sección se basa principalmente en la referida STJUE <sup>23</sup>. Ambos autores y la Comisión mantienen que el asunto relativo a la imposición en salida sobre particulares (Caso C-9/02 *Lasteyrie* y Caso C-470/04 *N*) se aplica también a la tributación de empresas <sup>24</sup>. No obstante, el Caso C-371/10 *National Grid Indus* fue fallado por la Gran Sala el 29 de noviembre de 2011. *National Grid Indus* versa sobre la imposición en salida a empresas. Pueden reseñarse diversas diferencias interesantes en las diversas posturas adoptadas por el TJUE en *Lasteyrie* y *N*-, así como en el asunto *National Grid Indus*. Algunas de estas se mencionarán más adelante. Por desgracia, no hay espacio en este artículo para referirnos a los antecedentes del asunto *National Grid Indus* ni para analizarlo en profundidad <sup>25</sup>. En el *National Grid Indus*, pueden advertirse varios factores ilativos en relación a la nueva normativa sueca. El análisis por tanto obvia por tanto los antecedentes del asunto.

#### 4.2 Gravamen en salida vs. responsabilidad fiscal ampliada

El legislador sueco decidió mantener la normativa de gravamen en salida en lo referente al gravamen en recuperación. A fin de hacer compatibles las normas con las libertades fundamentales del TFUE se introdujo la posibilidad de retrasar el pago del tributo en recuperación hasta que se hubiesen realizado las ventas de los activos. Tal procedimiento se denomina *método de aplazamiento*, en tanto

<sup>23</sup> En especial, en el asunto C-9/02 *Lasteyrie*, C-470/04, *N*, y, C-371/10, *National Grid Indus*.

<sup>24</sup> COM(2006)825 final p. 5; Véase por ejemplo Dourado, A. P. & Pistone, P., *Looking Beyond Cartesio: Reconciliatory Interpretation as a Tool to Remove Tax Obstacles on the Exercise of the Primary Right of Establishment by Companies and Other Legal Entities*, *Intertax 2009 6/7* p. 343; Schneeweiss, H., *Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies*, *Intertax 2009 6/7* p. 371; CFE, *Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Judgment in the Case of CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt (asunto C-210/06) Judgment of 16 December 2008*, *ET 2009* p. 380; van Daele, J., *Tax Residence and the Mobility of Companies: Borderline Cases under Private International Law and Tax Law*, *ET May 2011* p. 195; Panayi, C.HJI., *Corporate Mobility in the European Union and Exit Taxes*, *BFIT octubre de 2009* p. 471 y Smit, D., *European Commission challenges Danish, Dutch and Spanish business exit taxes before the European Court*, *STE 1/2009*.

<sup>25</sup> Para un análisis de los antecedentes véase Kemmeren, E., *The Netherlands: Pending Cases Filed by the Netherlands Courts: The National Grid Indus (C-371/10) and Feyenoord (C-498/10(X.))* Cases p. 157-176 en Lang, M. (ed.), *ECJ - Recent Developments in Direct Taxation 2010*, Kluwer, 2011.

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

que el hecho imponible se encuentra todavía en la fase de recuperación (salida). La recuperación afectará por tanto a los ingresos gravables el año en que se trasladó la dirección efectiva.

Un método alternativo, empleado también en el gravamen de emigración, es convertir la alienación del activo en el hecho imponible y prever una responsabilidad fiscal ampliada en el Estado de emigración hasta ese momento. Usando este método alternativo, la recuperación afectará a los beneficios gravables del año en el que tiene lugar la recuperación. Este método, p. ej. Se ha empleado en Suecia en relación a las ganancias de capital sobre acciones por el traslado individual de su residencia al extranjero<sup>26</sup>. La utilización de la responsabilidad fiscal ampliada acabaría en la mayoría de los casos dando lugar a una situación en la que se trataría de igual manera al contribuyente que se traslada que al que permanece en el país<sup>27</sup>. El uso del método de aplazamiento (elegido por el legislador sueco) podría derivar en un diferente tratamiento fiscal de ambos contribuyentes<sup>28</sup>. La combinación del gravamen en salida con un aplazamiento en lugar de una responsabilidad fiscal ampliada podría producir que se grave el ingreso antes en la situación de salida que en la doméstica.

La elección del método tiene repercusión, como se ha dicho arriba, en el beneficio gravable de la actividad empresarial. Suecia permite trasladar las pérdidas (ITA 40:2). Una pérdida ocurrida en el Año 1 puede así usarse para compensar ganancias del año siguiente (Año 2). Si una recuperación tiene lugar en el Año 1 y se usa el método de aplazamiento, la recuperación puede compensar las pérdidas del Año 1, lo que significa que estas pérdidas no se trasladarán. Asimismo, esto podría llevar a una situación en la que se concede el no aplazamiento del pago del tributo, pues no hay impuesto en el que basar el cálculo, esto es, que no habrá aplazamiento. Por supuesto, esto no tiene por qué ser un inconveniente para el contribuyente. Cabe notar que este argumento no es de gran peso dado que las pérdidas se compensan con ingresos ficticios (el gravamen de salida).

---

<sup>26</sup> Véase ITA 3:19, también conocida como norma de los 10 años.

<sup>27</sup> Véase para un análisis en sueco en comparación con las normas alemanas sobre imposición en salida, Thim, J., *En kritisk analys av svenska uttagsbeskattningsregler vid gränsöverskridande transaktioner*, SN 2010/11 p. 778-792.

<sup>28</sup> La comparación está hecha entre una compañía que transfiere su dirección efectiva a otro Estado y otra que no.

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

Por otra parte, de emplearse una responsabilidad fiscal ampliada, la recuperación no afectaría al resultado hasta que los activos se vendiesen (y la posibilidad de usar las pérdidas seguiría siendo ilimitada). Si se aplicase una responsabilidad fiscal ampliada, una situación nacional y una transfronteriza serían tratadas con mayor equidad que si se emplease el método de aplazamiento<sup>29</sup>. Este fue también el método sugerido por el Tribunal Supremo Administrativo en el Caso Malta. No obstante, surgen varias cuestiones en torno a los tratamientos fiscales con el empleo de una responsabilidad fiscal ampliada.

El gobierno sueco optó por el método de aplazamiento y entendió que también era aceptado por la Comisión<sup>30</sup>. En aquella época (año 2009) habría hecho una interpretación diferente. Aunque la Comisión aceptase un aplazamiento del pago del impuesto, no aceptaría sin embargo que se aplicara una anterior (en salida) o más elevada carga fiscal en una situación transfronteriza en comparación con una nacional. Mi interpretación de la comunicación de la comisión difiere de la del gobierno sueco, ya que además está respaldada por los casos pendientes en el TJUE, en los que la Comisión ha solicitado a varios EEMM que modifiquen su legislación<sup>31</sup>. Desde mi punto de vista, colisiona con la normativa comunitaria el hecho de gravar la recuperación en un momento anterior (en la salida) más que en una situación doméstica. Con todo, hoy por hoy el Caso National Grid Indus parece apoyar la opinión contraria, que el hecho imponible en salida puede estar en armonía con la ley comunitaria. El TJUE afirma<sup>32</sup>: "de conformidad con el principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, en concreto, la residencia fiscal en el territorio nacional durante el periodo en el que se generó la diferencia positiva de cambio".

---

<sup>29</sup> Véase por ejemplo Cejic, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, Edita Västra Aros 2010 Capítulos 8 y 10, para un análisis en sueco sobre los distintos métodos usados en relación a los rendimientos del capital.

<sup>30</sup> Véase COM(2006)825 final. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. Imposición en salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados Miembros.

<sup>31</sup> Véanse por ejemplo el asunto C-38/10, Comisión vs. Portugal; caso C-301/11, Comisión vs. Países Bajos; asunto C-261/11, Comisión vs. Dinamarca; caso C-64/11, Comisión vs. España, y IP/11/78 Commission requests Ireland to amend restrictive exit tax provisions for companies.

<sup>32</sup> Véase STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, National Grid Indus ap. 60 [emphasis added by KC].

### 4.3 El método de aplazamiento

El método de aplazamiento empleado por Suecia requiere para aplicarse de varias condiciones administrativas, las cuales bien pueden cuestionarse desde el ángulo de la legislación comunitaria<sup>33</sup>. La primera, según las nuevas normas, es que el contribuyente ha de solicitar el aplazamiento del pago del tributo<sup>34</sup>. Según los asuntos *Lasteyrie y N-*, el aplazamiento ha de concederse automáticamente. Teniendo en cuenta la sentencia de ambos casos, el requerimiento de solicitud previa es una restricción (prohibida). El legislador sueco motivó la pertinencia de la norma arguyendo que el contribuyente podría así escoger si usar el método de aplazamiento o ser gravado en salida<sup>35</sup>. Del mismo parecer fue la Comisión en su comunicación<sup>36</sup> y tal fue la postura del TJUE en el *National Grid Indus*<sup>37</sup>.

No obstante, esta posición puede cuestionarse desde una sentencia anterior del TJUE, la C-440/08 *Gielen*, desde la que puede argumentarse que una regulación que se considera una restricción prohibida<sup>38</sup> no puede neutralizarse por la elección ofrecida para aplicar otra legislación (no restrictiva)<sup>39</sup><sup>40</sup>. Si esto es correcto, el método empleado por Suecia a fin de mantener las normas prohibidas sobre gravamen en salida y complementarlas con una posibilidad de diferir el pago del impuesto no concordaría con la normativa comunitaria<sup>41</sup>.

---

<sup>33</sup> La Comisión establece [cursiva añadida por la autora]: "Un Estado miembro que desee ejercer sus derechos de imposición sobre la diferencia existente entre el valor contable y el valor de mercado de los activos en el momento de su transferencia, podrá determinar el volumen de renta en relación con la cual desea conservar su potestad tributaria, siempre que ello no dé lugar a una imposición inmediata y que *no se impongan condiciones adicionales en relación con el aplazamiento*". COM(2006)825 final p.6.

<sup>34</sup> Nótese que este hecho ha de realizarse anualmente para lograr el aplazamiento. Una alternativa menos onerosa para el contribuyente habría sido informar a la autoridad pertinente de que se dan las condiciones para el aplazamiento o, mejor aún, de que han cambiado.

<sup>35</sup> Prop. 2009/10:39 p. 19.

<sup>36</sup> Véase COM(2006)825 final p. 6 y Kovács, L., European Commission Policy on Exit Taxation, *STE 1/2009* p. 13. La Comisión señala que es posible para un Estado Miembro minimizar la carga administrativa ofreciendo a los contribuyentes la opción de renunciar al aplazamiento y escoger en su lugar pagar el tributo en el momento del traslado.

<sup>37</sup> STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, *National Grid Indus*, para 73. Introducir la posibilidad de elegir para el contribuyente parece ser algo menos oneroso y más adecuado.

<sup>38</sup> La anterior legislación sueca sobre el gravamen de recuperación (gravamen en salida) ha sido considerada una restricción prohibida (véase sección 2.2).

<sup>39</sup> El regimen de gravamen en salida en combinación con un aplazamiento del pago.

<sup>40</sup> Véase por ejemplo, C-440/08, *Giele*, y *Cejie, K., Ny dom av EU-domstolen – återigen dags att ändra SINK och A-SINK?*, *SN 2010* p. 557-560.

<sup>41</sup> Cabe notar que el asunto C-440/08, *Giele*, versaba sobre la elección de ser tratado como residente en los PP. Bajos a efectos fiscales, esto es, la elección de usar una normativa completamente diferente. Sin embargo, esta posibilidad de elección no eliminaba el carácter

## Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)

Un segundo problema con el método de aplazamiento es que la aplicación debe presentarse cada año de cara a seguir beneficiándose del aplazamiento. Esta situación no fue objeto de discusión en el Caso *National Grid Indus*. Basándose en anteriores sentencias, cabe mantener que la obligación de presentar una declaración sobre la renta puede considerarse una restricción justificada de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE<sup>42</sup>. Sin embargo, esto se permitió respecto a las declaraciones antiguas y no para las anuales. A este respecto, basta aludir a la STJUE que señala que las directivas de asistencia mutua y sobre intercambio de información impiden normalmente a la legislación de los EEMM superar el test de proporcionalidad en estas materias<sup>43</sup>.

Un tercer problema con el método de aplazamiento usado por Suecia es la obligación de una reducción sucesiva de los aplazamientos en activos tangibles e intangibles. Esta reducción se basa en el hecho de que algunos activos son, por su propia naturaleza, no disponibles, si bien son consumidos por la compañía o acaban expirando con el paso del tiempo. Un método alternativo, abordado en los proyectos de ley, podría haber sido dejar que se aplicase el aplazamiento durante la vida económica de los activos/tangibles<sup>44</sup>. No obstante, el legislador sueco es de la opinión de que con ese método la carga administrativa sería demasiado onerosa para los contribuyentes y las autoridades tributarias.

El *National Grid Indus* puede interpretarse así: el pago del impuesto puede hacerse inmediatamente en salida o cuando se hayan vendido los activos<sup>45</sup>. Según el método sueco, el impuesto se paga en salida o a lo largo de los cinco o diez años siguientes (en estos casos). Existe una descoordinación en el método sueco comparado con la "norma menos onerosa" debatida por el Tribunal. Esta diferencia debe comprenderse empero en el contexto de la naturaleza de los activos (que no están destinados a ser vendidos).

El cuarto problema es que el contribuyente debe considerarse obligado personalmente a contribuir en Suecia tras el traslado de su residencia. Esto

---

discriminatorio de la legislación primigenia. En el contexto sueco, en cambio, no se trata de una "normativa completa" que pueda o no afectar a los resultados en este sentido.

<sup>42</sup> Asunto C-470/04, N. apdos. 49-50.

<sup>43</sup> Véanse la Directiva 2008/55/EC y la 2011/16/EU; de igual modo, la STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, *National Grid Indus*, apdo. 78.

<sup>44</sup> Prop. 2009/10:39 p. 30f; Franck, L, Finansdepartementets förslag till EG-förenliga regler vid utflyttning av bolag mm, *SvSkT 2009/5* s. 515 and Kovács, L., *STE 1/2009* p. 9.

<sup>45</sup> STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, *National Grid Indus*, apdo. 73.

también puede cuestionarse en función de las diferentes directivas arriba citadas y la posibilidad de los EEMM de colaborar en esta esfera.

#### **4.4 Disminución del valor de los activos tras el traslado de la residencia**

En el método de aplazamiento, el impuesto está determinado respecto a la recuperación. Esto significa que el aplazamiento del pago del impuesto corresponde a la diferencia entre el gravamen calculado cuando la recuperación está incluida en la base imponible (durante el "año de salida") y cuando esta no está incluida<sup>46</sup>. Esta cantidad fija no se vuelve a calcular en el momento en que, p. ej., se venden los activos. En Suecia, no se toma en consideración después la depreciación del valor de los activos. Según la STJUE, en el caso de los particulares la disminución del valor (de las acciones) tiene que tenerse en cuenta en uno de los Estados. Si esto no lo hace el Estado destinatario, deberá hacerlo el de origen<sup>47</sup>. Según el Asunto *National Grid Indus*, por otra parte, la disminución del valor no ha de tenerse en cuenta<sup>48</sup>. El TJUE ha explicado la diferencia en relación al Caso N-<sup>49</sup>. Esta explicación puede resumirse en que el principio de territorialidad está mucho más establecido en relación a la renta de las empresas que en relación a los rendimientos de capital<sup>50</sup>. También puede entenderse en el sentido de que el diferente tratamiento se basa en la diferencia de sujetos gravables (empresas/particulares). En cualquier caso, la legislación sueca está en armonía con la comunitaria en este aspecto.

---

<sup>46</sup> Para un particular que obtiene rendimientos de actividades económicas, esto afecta a la progresividad fiscal en el momento en que se calcula la cantidad aplazada.

<sup>47</sup> Véase el caso C-470/04, N. El legislador sueco afirma indirectamente que esta cuestión no se ha tratado en el asunto del TJUE, lo que puede interpretarse como que no ve que sea aplicable en esta situación el asunto sobre los particulares. Prop. 2009/10:39 p. 27 ff.

<sup>48</sup> STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, *National Grid Indus*, apdo. 64.

<sup>49</sup> STJUE de 29 de noviembre de 2010, C-371/10, *National Grid Indus*, apdo. 54-60.

<sup>50</sup> Véase por ejemplo el art. 7 comparado con el art. 13 en el Modelo de Convenio de la OCDE.

#### 4.5 Eliminación de la doble imposición

La Comisión y el Consejo son de la opinión de que debería suprimirse la doble imposición jurídica cuando se están empleando gravámenes en salida<sup>51</sup>. Aunque puede afirmarse que la doble imposición es *per se* restrictiva, no es una restricción prohibida<sup>52</sup> según la doctrina consolidada del TJUE. Más bien puede aseverarse que es el resultado del ejercicio en paralelo de la soberanía fiscal de dos Estados. Sin embargo, el Tribunal ha afirmado repetidamente que es a los EEMM a los que corresponde tomar las medidas necesarias para prevenir la doble imposición aplicando los criterios propios del *modus operandi* tributario internacional. El TJUE no conmina a ninguno de los Estados (y probablemente en el futuro tampoco lo haga) a que solucione el problema de la doble imposición<sup>53</sup>. Suecia posee una gran red de AID y si no se mitiga la doble imposición jurídica con la aplicación de estos tratados, entonces existe siempre la posibilidad para las autoridades competentes de esforzarse por lograr un procedimiento de acuerdo mutuo (MAP), lo cual no es una solución muy satisfactoria. No obstante, la doble imposición jurídica aún no se considera una restricción a las libertades garantizadas en el TFUE y por ende no debe eliminarse.

#### 5. Consideraciones finales

El análisis de este artículo muestra que aunque la Comisión no siguió adelante con el procedimiento de infracción contra Suecia, su normativa de imposición en salida sobre el gravamen de recuperación bien podría ser cuestionada desde la normativa comunitaria, al menos hasta el Asunto *National Grid Indus*. Sin embargo, aunque este asunto ha arrojado algo de luz sobre la situación y parece que la legislación de gravamen en salida parece concordar en varios aspectos con esa normativa, todavía hay puntos de la legislación sueca que podrían estar

<sup>51</sup> COM(2006)825 final y resolución del Consejo sobre coordinación del gravamen en salida (2 de diciembre de 2008).

<sup>52</sup> Asunto, C-513/04, Kerkhaert apdo. 22; asunto C-128/08, Damseaux, apdo. 34, y asunto C-67/08, apdo. 30. Véase también COM(2011)712 final sobre Doble Imposición en el Mercado Único.

<sup>53</sup> Suecia emplea un aumento como base en relación a otros EEMM si ha habido un gravamen en salida, ITA 20a:7. Véase además la resolución del Consejo sobre coordinación del gravamen en salida (2 de diciembre de 2008) en la que se recomienda al Estado anfitrión usar el método de aumento (para. C).

**Noticias y comentarios - Exit Tax: análisis comunitario y comparado (n. 1/2009)**

en conflicto con la normativa comunitaria. Uno de ellos son los requisitos ligados al aplazamiento; otra es la reducción progresiva de este. El autor no afirma que la normativa esté en conflicto con la normativa comunitaria, sino solo que podría estarlo.

Puede advertirse sin embargo que hay otras situaciones en las que pueden invocarse los gravámenes en salida y que el legislador decidió no tener en cuenta cuando cambió las normas actualmente en vigor. Una de esas situaciones trata sobre el gravamen en recuperación cuando un contribuyente cambia su estatus de responsable ilimitado a limitado. El argumento de los legisladores en su defensa, que considero un poco frágil, es que los cambios solo se hicieron en relación al Caso *Malta*. ¿Por qué hemos de esperar a otro procedimiento de infracción y a modificar la legislación otra vez cuando esto podría haberse hecho el año pasado?