

La Comisión Europea se enfrenta a los impuestos de salida a las empresas danesas, neerlandesas y españolas ante el Tribunal Europeo

Daniël Smit¹

1. Introducción

El 24 de noviembre de 2010, la Comisión Europea anunció su decisión de llevar ante el TJUE a los PP. Bajos, España y Dinamarca por provisiones que imponen un impuesto en salida a las empresas².

De acuerdo con la ley fiscal en Dinamarca, PPBB y España, se gravará a una empresa por sus ganancias de capital no realizadas si I) cambia de residencia; II) traslada su establecimiento permanente o III) transfiere sus activos a otro Estado miembro. Sin embargo, existen operaciones nacionales análogas que no se gravan por las ganancias de capital no conseguidas que se puedan dar. La Comisión argumenta que no es proporcionada una imposición inmediata en estos casos, aun estando justificada. La Comisión es del parecer de que los sobre dichos EEMM deben diferir la recaudación de sus impuestos hasta el momento de la realización de las ganancias, más que en el de la transferencia de activos y pasivos (la Comisión presentó su punto de vista razonado sobre gravámenes en salida en la Unión en su Comunicación de 19 de diciembre de 2006). En esta contribución, el autor analiza la relevante jurisprudencia del TJUE y su impacto sobre el posible resultado final en los procedimientos de infracción

¹ Asesor fiscal en Ernst & Young Tax Advisers LLP e investigador asociado en el Instituto Fiscal de Tilburg, Universidad de Tilburg, Países Bajos.

Traducción al español a cargo de Daniel Casas Agudo. Doctor Europeo en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia. Investigador del Programa "Juan de la Cierva" (MICINN). Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

² Para ver noticia pinchar aquí.

arriba citados.

2 ¿Existe una restricción?

2.1 El gravamen sobre la transferencia de activos

Según el autor, no existe ninguna discriminación en la medida en que la transferencia de activos y pasivos se resulte en un hecho imponible en contextos tanto nacionales como transfronterizos. Por otra parte, el aplazamiento del gravamen de ganancias de capital sobre la transferencia de activos por una empresa nacional, bajo la premisa de que la compañía transferente es también residente, no constituye una discriminación, en la línea de las libertades del Tratado, tal y como se deriva de *X AB*, *Y AB* y *X e y*³.

Por analogía puede afirmarse con seguridad que el gravamen inmediato sobre la transferencia de activos o pasivos por parte de una empresa desde su oficina central en un Estado miembro a su establecimiento permanente en el extranjero o viceversa constituye una restricción discriminatoria, como si la imposición no tuviese lugar en un marco puramente nacional⁴.

2.2 Gravamen a la transferencia del domicilio fiscal empresarial

Por lo que respecta a los impuestos de salida en el ámbito del gravamen a los beneficios empresariales, la cuestión se vuelve aquí ligeramente más compleja. En una primera aproximación, uno podría deducir del *Daily Mail*

³ Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 18 de noviembre de 1999, C-200/98, *X AB* y *Y XB*, ECR I-8261, opdo. 36; y de 21 de noviembre de 2002, C-436/00, *X and Y*, ECR I-10829, opdo. 36.

⁴ Una pista para esta conclusión se deriva de la sentencia de 23 de febrero de 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA* [2006] ECR I-1831, apdos. 22 *et seq.*, en la cual el Tribunal rechazó el argumento del gobierno alemán acerca de que hay una diferencia fundamental entre la distribución de beneficios por una filial a su matriz y entre la transferencia de beneficios dentro de una compañía. En la misma línea: M. Tenore, *The transfer of assets from a permanent establishment to its general enterprise in the light of European tax law*, *Intertax* 2006/8-9, pp. 391-392.

que los impuestos de salida no suponen una discriminación restrictiva de acuerdo con las libertades del Tratado. Este caso se refería a una compañía de inversión establecida en el Reino Unido que deseaba traspasar su dirección real a los Países Bajos.

En el momento del procedimiento judicial, la ley empresarial británica estipulaba que una compañía podía reubicar su sede central de dirección y control en otro país sin tener que ser liquidada o disolverse. Sin embargo, según la Ley británica de Ingresos e Impuestos Empresariales, a las sociedades residentes por motivos fiscales en el Reino Unido se les prohibía dejar de ser residentes sin la autorización de Hacienda. En este caso en cuestión, el Fisco propuso que *Daily Mail* debería vender al menos parte de sus activos antes de mudar su domicilio fiscal. El quid era si el requerimiento de aprobación previa violaba la libertad de establecimiento.

El Abogado General (AG) Darmon contestó claramente que no en su Opinión sobre este caso. En primer lugar el AG estatuyó que está generalmente aceptado que la liquidación requerida por la legislación nacional como condición para la emigración de una empresa no es contraria a la ley comunitaria. Seguidamente prosiguió concluyendo que sería paradójico que un Estado miembro que no requiriese liquidación se encontrase situado en una situación fiscal menos favorable por la ley comunitaria precisamente porque su legislación empresarial es más coherente con los objetivos de la Unión en lo referente al establecimiento⁵.

El TJUE rechazó asimismo la pretensión del contribuyente. Afirmaba que “el Tratado considera las diferencias en las legislaciones nacionales referidas al factor de conexión requerido y a la cuestión de si –y de ser así cómo- la oficina registrada o sede central real de una empresa incorporada bajo la ley nacional podía transferirse de un Estado miembro a otro como problemas no resueltos por las normas relativas al derecho de establecimiento, si bien deberán ser abordados por las futuras legislaciones o convenciones”.

Según este juicio, leído a la luz de la Opinión del AG Darmon, podría

⁵ Conclusiones del Abogado General Darmon emitida el 7 de junio de 1988, Caso C-81/87, *Daily Mail* [1988] ECR 5483, para 13.

concluirse que los impuestos de salida en el ámbito de la imposición societaria no infringen las libertades comunitarias. Por desgracia, el TJUE ha manifestado dudas acerca de si esta conclusión es correcta. El motivo es que el TJUE basó su juicio, al menos parcialmente, en la falta de armonización en el ámbito de la legislación empresarial⁶. Asimismo, el TJUE ha reinterpretado su decisión en el asunto *Daily Mail* en el caso en materia civil *Überseering* y sugirió que había llevado el asunto del *Daily Mail* solo como de índole civil más que como un asunto de legislación tributaria.⁷

Esta posición ha sido defendida por varios autores también⁸ y fue asimismo asumido por el Alto Tribunal de Ámsterdam en una decisión de 15 de Julio de 2010 para un reciente caso, en los PPBB, sobre un impuesto en salida, si bien el Tribunal no consideró este asunto como un *acto claro (acte clair)*⁹. Por tanto, el asunto *Daily Mail* no es totalmente conclusivo.

Dejando por sentado que el TJUE decidió tratar básicamente el caso *Daily Mail* como un caso civil más que tributario, podría inferirse por ende del asunto *Lasteyrie du Saillant* que un impuesto de salida sobre traslado de establecimiento debe considerarse como una restricción discriminatoria. En este caso, el TJUE tuvo que considerar los impuestos de salida franceses sobre inmigración de particulares que determinaban, simplemente por motivo de un traslado de residencia, el gravamen de beneficios latentes que, por tanto, el contribuyente en cuestión aún no había percibido. Si por otro lado el contribuyente permanecía en Francia, aumentaba el valor que se haría gravable solo cuando se hubiesen realizado efectivamente, p. ej. por medio de una enajenación efectiva. Esta diferente tratamiento fiscal de los incrementos de valor era, de acuerdo con el TJUE, contrario a la libertad de establecimiento¹⁰. Sobre la base de esta concepción, puede concluirse

⁶ STJUE de 27 de septiembre de 1988, Case C-81/87, *Daily Mail and General Trust PLC* [1988] ECR 5483, apdo. 20-22.

⁷ STJUE de 5 de noviembre de 2002, C-208/00, *Überseering* [2002] ECR I-9919, apdo. 70.

⁸ En la misma línea, entre otros, E.C.C.M. Kemmeren, 'Nederlandse exitheffingen anno 2005 zijn onhoudbaar, maar een passend alternatief is denkbaar', WFR 2005/6650, pp. 1613-1628, en el para 6.2; el AG Wattel, de los PPBB, en su opinión emitida en el Tribunal Supremo holandés el 13 de mayo de 2005, no. 39 613, *BNB* 2005/234, para. 6.14.

⁹ Este caso se encuentra en la actualidad pendiente de resolución ante el TJUE under Case C-371/10 (National Grid Indus BV).

¹⁰ STJUE de 11 marzo de 2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, [2004] ECR I-2409, apdo. 46.

con seguridad que la interpretación de la libertad de establecimiento dada por el TJUE en el caso *Lasteyrie* sobre impuestos en salida para particulares es también válida para los impuestos en salida a las empresas aplicados por los EEMM. La razón es que el Artículo 54 del TFUE estipula que las compañías sometidas a la legislación de un Estado miembro y que tienen su centro de dirección en la UE serán tratadas de igual modo que las personas físicas.

Además, en la sentencia *avoir fiscal* el TJUE aclaró que en relación al principio de no discriminación no hay diferencia objetiva entre una empresa y un particular¹¹.

3. ¿Hay justificación?

3.1 Necesidad de combatir el abuso de las normas tributarias

La consiguiente cuestión plantea hasta qué punto las discriminaciones anteriores pueden ser justificadas. Desde el asunto *X e Y* se considera que la negativa a diferir el gravamen de las ganancias de capital en virtud de la transferencia de activos por una compañía nacional por la razón de que la empresa transferida está radicada en otro Estado miembro puede denegarse en aras de la lucha contra la evasión fiscal. Una exclusión categorial y general de transacciones internacionales es, en cualquier caso, desproporcionada¹².

La carga de un impuesto en salida podría justificarse, desde el punto de vista del que escribe, sobre la base de consideraciones antiabusivas en la medida en que pareciese que la compañía simula un establecimiento ficticio que no puede implicar una actividad económica genuina en el territorio del Estado miembro anfitrión¹³.

¹¹ STJUE de 28 de enero de 1986, Case C-270/83, *Avoir fiscal*, [1986] ECR 00273, apdo. 18.

¹² STJUE de 21 de noviembre de 2002, C-436/00, *X and Y*, ECR I-10829, apdos. 42-43.

¹³ STJUE de 12 de septiembre de 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, [2006] ECR I-7995, apdo. 68. Ver también la STJUE de 8 de noviembre de 2007, C-251/06, *Firma ING. AUER*, [2007] ECR I-9689, apdo. 41 *et seq.*

3.2 Necesidad de preservar la coherencia fiscal/territorialidad

Desde *X* e *Y* y *N*. se ha estatuido de igual modo que la negativa a diferir el gravamen de las ganancias de capital derivadas de transmisiones de activos de una compañía nacional en virtud del traslado de la compañía a otro Estado miembro puede rechazarse sobre la base de la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal a la par que el principio de territorialidad¹⁴; lo anterior se daría desde la condición de que la referida legislación en realidad se propone asegurar que esos incrementos de valor generados durante el periodo en que la compañía estaba radicada en el Estado miembro en cuestión van a ser gravados¹⁵.

Una cuestión discutible, no obstante, es si las medidas que se están considerando son también proporcionadas a fin de que el objetivo de preservar la coherencia del sistema fiscal y de territorialidad pueda lograrse por una medida de menor impacto que el gravamen inmediato. Al menos, por lo que respecta a la transferencia de activos aislados, podría inferirse de *X* e *Y* que esta cuestión debe responderse negativamente. En este caso, el TJUE mantuvo que la coherencia del sistema fiscal podría garantizarse mediante medidas menos restrictivas o menos perjudiciales para la libertad de establecimiento, refiriéndose específicamente al riesgo de un abandono definitivo del contribuyente¹⁶. La decisión en *N*. demuestra, por el contrario, que un sistema de aplazamiento de pago hasta el momento de la efectiva disposición del activo transferido está permitido por las libertades comunitarias, siempre que tal aplazamiento no se condicione a la provision de garantías. Además, deberían tenerse en cuenta igualmente por los EEMM de origen posibles reducciones en el valor de los activos transferidos tras el traslado si estas no han sido contempladas por el Estado miembro

¹⁴ STJUE de 21 de noviembre de 2002, C-436/00, *X and Y*, ECR I-10829, apdos.57 *et seq.*; STJUE de 7 de septiembre de 2006, C-470/04, *N.*, [2006] ECR I-7409, apdo. 46.

¹⁵ Ver, por analogía, STJUE de 11 marzo de 2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, [2004] ECR I-2409, apdo. 65; y la STJUE de 18 de septiembre de 2003, C-168/01, *Bosal*, [2003] ECR I-9409, para 36. Según el autor, esto implica que en la medida en que un Estado Miembro no garantice lo propio en el caso contrario de inmigración de compañías, la coherencia fiscal *c. q.* el argumento de la territorialidad posiblemente no sería de fiar.

¹⁶ STJUE de 21 de noviembre de 2002, C-436/00, *X and Y*, ECR I-10829, apdo. 59.

anfitrión¹⁷.

De igual modo, se conciben medidas menos restrictivas en lo relativo al gravamen en salida sobre la transferencia de una empresa (o parte de ella). Especialmente, el aplazamiento del gravamen hasta el momento de la efectiva realización de las ganancias de capital sería una medida menos restrictiva que preservaría todavía la cohesión del sistema fiscal. Dependiendo del tipo y naturaleza del activo, la realización podría por consiguiente estar determinada sobre la base de la disposición efectiva de los activos transferidos y sobre la de la depreciación anual de los activos empresariales transferidos. Una cuestión discutible, no obstante, es si las medidas que se están considerando son también proporcionadas a fin de que el objetivo de preservar la coherencia del sistema fiscal y de territorialidad pueda lograrse por una medida de menor impacto que el gravamen inmediato. Al menos, por lo que respecta a la transferencia de activos aislados, podría inferirse de *X* e *Y* que esta cuestión debe responderse negativamente. En este caso, el TJUE mantuvo que la coherencia del sistema fiscal podría garantizarse mediante medidas menos restrictivas o menos perjudiciales para la libertad de establecimiento, refiriéndose específicamente al riesgo de un abandono definitivo del contribuyente¹⁸. La decisión en *N.* demuestra, por el contrario, que un sistema de aplazamiento de pago hasta el momento de la efectiva disposición del activo transferido está permitido por las libertades comunitarias, siempre que tal aplazamiento no se condicione a la provisión de garantías. Además, deberían tenerse en cuenta igualmente por los EEMM de origen posibles reducciones en el valor de los activos transferidos tras el traslado si estas no han sido contempladas por el Estado miembro anfitrión¹⁹.

De igual modo, se conciben medidas menos restrictivas en lo relativo al gravamen en salida sobre la transferencia de una empresa (o parte de ella). Especialmente, el aplazamiento del gravamen hasta el momento de la efectiva realización de las ganancias de capital sería una medida menos

¹⁷ STJUE de 7 de septiembre de 2006, C-470/04, *N.*, [2006] ECR I-7409, apdo. 55.

¹⁸ STJUE de 21 de noviembre de 2002, C-436/00, *X* and *Y*, ECR I-10829, apdo. 59.

¹⁹ STJUE de 7 de septiembre de 2006, C-470/04, *N.*, [2006] ECR I-7409, apdo. 55.

restrictive que preservaría todavía la cohesión del sistema fiscal. Dependiendo del tipo y naturaleza del activo, la realización podría por consiguiente estar determinada sobre la base de la disposición efectiva de los activos transferidos y sobre la de la depreciación anual de los activos empresariales transferidos. Dicho sistema debería reducirse a un mecanismo (opcional) de exigencia extensible a todos los gravámenes en el Estado miembro de origen de la compañía después del traslado de su sede a otro Estado miembro²⁰. Este sistema ya se aplica en lo esencial en los PPBB pero solo en situaciones en las que los activos son transferidos desde una oficina central en los PPBB a un establecimiento permanente extranjero sobre la base del acercamiento de entidades separadas²¹. Puede argumentarse, sin embargo, que podría aplicarse el mismo sistema en el caso contrario. El Tribunal Supremo alemán ha adoptado de hecho el mismo enfoque en un caso reciente en el que un empresario trasladó su residencia y su negocio fuera de Alemania²². El Tribunal Supremo sostuvo que cuando no hay una legislación explícita y suficientemente detallada sobre el gravamen a la transferencia de un activo disponible, puede no haber gravamen o bien haber gravamen en suspensión a la transferencia de activos. No obstante, cualquier ulterior realización de reservas no realizadas sigue siendo gravable en Alemania en la medida en que estas son imputables al anterior establecimiento permanente en Alemania. El Tribunal decidió explícitamente que su interpretación no contravenía el tratado fiscal aplicable.

²⁰ Hasta el punto de que tal sistema debiera considerarse demasiado oneroso desde la perspectiva del contribuyente, se admite que le corresponde al contribuyente soportar la ventaja del aplazamiento del gravamento frente a constricciones administrativas añadidas. Por analogía, en el contexto del método crediticio, vid. Al AG Kokott en su opinión emitida el 11 de noviembre de 2010, C-436/08 y C-437/08 (Haribo and Österreichische Salinen AG), apdo. 57.

²¹ Cf. Artículo 32(3) a la par que el artículo 9(3) del Decreto unilateral holandés para la elusión del doble gravamen, 2001.

²² Decisión del Tribunal Supremo alemán de 28 octubre de 2009, I R 99/08, DStR 2010/1-2, pp. 40 *et seq.*

4. Apuntes finales

De lo anterior se desprende que el caso del TJUE respalda en lo sustancial la posición de la Comisión. Sin embargo, esta no se ha decidido aún, sobre todo en lo que respecta a las consideraciones del TJUE en el caso *Daily Mail*. Asimismo, debe destacarse que en las primeras sentencias, en especial *Marks & Spencer* y *Lidl Belgium*, el TJUE ha demostrado que el test de proporcionalidad también tiene sus límites. En el anterior caso, el TJUE sostuvo expresamente, en el contexto de desgravaciones transfronterizas, que en la medida en que sea posible identificar otras medidas menos restrictivas, estas requieren en cualquier situación normas de armonización adoptadas por el legislador comunitario²³.

También el Alto Tribunal de Ámsterdam, en la ya referida decisión de 15 de julio de 2010 para el ya citado caso del impuesto de salida holandés, se preguntaba hasta qué punto el Tribunal debería enjuiciar un impuesto de salida contra el criterio de proporcionalidad. El TJUE podría decidir por tanto en última instancia que solo se podrían conseguir medidas menos restrictivas para impuestos de salida a través de la coordinación o la armonización de medidas. De ser ese el resultado final, cabe esperar que los EEMM asumirán su responsabilidad y eliminarán los efectos restrictivos de los impuestos de salida dentro de la UE mediante una acción legislativa coordinada, pues queda claro que los impuestos nacionales de salida sobre ganancias de capital no realizadas dentro de la UE constituyen en todos los contextos un anatema contra el mercado interno.

²³ STJUE de 13 de diciembre de 2005, C-446/04, *Marks & Spencer*, [2005] ECR I-10837, apdo. 58, confirmado por la sentencia de 15 de mayo de 2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, [2008] I-3601.