



Universidad
Zaragoza

TRABAJO DE FIN DE GRADO

TITULO

LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO
COMUNITARIA Y EL EXIT TAX ESPAÑOL

AUTOR:

JAVIER VILLALBA TORRES

DIRECTORA:

PROF. DRA. DÑA. OLGA CARRERAS MANERO

Facultad de Derecho

2018

ABREVIATURAS

- > **LRIPF:** Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio. BOE 29 de noviembre de 2006
- > **RIRPF:** Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- > **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- > **LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- > **TUE:** Tratado de la Unión Europea. Publicado en «DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010
- > **TFUE:** Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- > **TJUE:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- > **EEE:** Espacio Económico Europeo

ÍNDICE

I.	Introducción.....	5
1.	Cuestión tratada.....	5
2.	Razón del Tema y justificación de su interés.....	5
3.	Metodología seguida en el desarrollo del trabajo.....	6
II.	Impuestos de salida.....	7
1.	Concepto.....	7
2.	Fundamento de su imposición.....	8
3.	Impuestos de salida: Tipos y clases.....	9
III.	Exit taxes en Europa.....	10
1.	El mercado único europeo.....	10
2.	La libertad de establecimiento y sus aspectos tributarios.....	11
3.	Jurisprudencia del TJUE y Pronunciamientos Europeos.....	13
3.1	Caso de Lasteyrie du Saillant (Asunto C-9/02).....	14
3.2	Caso “N” (C-470/04).....	19
3.3	La Comunicación de la Comisión Europea sobre los Impuestos de Salida.....	21
3.4	Resolución del Consejo de la Unión Europea sobre coordinación en materia de imposición de salida de 2 de diciembre de 2008.....	22
3.5	Caso “Comisión contra España” (C-269/09).....	23
4.	Límites de los <i>exit taxes</i> y el conflicto con la libertad de establecimiento.....	25
4.1	Análisis de comparabilidad, justificación de restricciones y proporcionalidad.....	25
IV.	Los Impuestos de Salida en el Ordenamiento Español.....	29
1.	El abandono de residencia en el Sistema Tributario Español.....	29

Javier Villalba Torres
LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO COMUNITARIA Y EL EXIT
TAX ESPAÑOL

2.	El artículo 95.bis LIRPF.....	30
2.1	Ámbito de aplicación.....	31
A)	Requisitos subjetivos	31
B)	Imputación temporal y retorno del contribuyente.....	32
C)	Requisitos objetivos	32
2.2	Reglas de cuantificación.....	33
2.3	Regla especial: El aplazamiento de la deuda por desplazamientos temporales.....	35
2.4	Régimen especial: El cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea.....	36
2.5	Régimen especial: Traslado a un paraíso fiscal	37
V.	Conclusión.....	37
VI.	Bibliografía.....	38

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA

En el presente trabajo trata el fenómeno de los impuestos de salida, la nueva modalidad impositiva que desde sus inicios en la Unión Europea ha planteado numerosos interrogantes en torno a su posible incompatibilidad con algunos de los derechos y libertades europeas y que ha llevado tanto al TJUE como a diferentes Instituciones europeas a pronunciarse a este respecto. De las muchas libertades europeas, he escogido tratar la libertad europea de establecimiento que tenemos las personas físicas, por resultar la más afectada por los impuestos de salida. En España, se incorporó a nuestro sistema impositivo con la Ley 26/2014, de 27 de noviembre que, en modificación de la Ley 36/2006, de 28 de noviembre de IRPF, creando una nueva modalidad de imposición a través del artículo 95.bis de la citada Ley.

2. RAZÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

En las últimas décadas, la creciente internacionalización de la vida, tanto económica como personal, ha llevado a los diferentes Estados a replantearse los conceptos existentes sobre la migración de los ciudadanos, tanto en la recepción como en la emisión de personas. Este fenómeno del que solo cabe esperar su continuidad y crecimiento se ve aún más acentuado en el marco del Mercado Único Europeo en el que la práctica desaparición de fronteras interiores permite el desarrollo de actividades económicas en el extranjero y el traslado de domicilio a otros Estados con el objetivo de encontrar mejores condiciones.

Pero esta situación amenaza con alejar al Estado de origen de las rentas sobre las que tiene en origen su poder de tributación y, a fin de proporcionar cobertura legal y extender su poder de tributación más allá de sus fronteras, han sido creados los impuestos de salida; por los que los Estados gravan el mero hecho del cambio de residencia.

El presente estudio tiene como principal objeto arrojar algo de luz sobre la naturaleza de los impuestos de salida, especialmente en el caso español, y su impacto en las consolidadas libertades que nos son brindadas por el derecho europeo y, de entre ellas, destacar la libertad de establecimiento, aquella que más íntimamente se relaciona con el individuo que desee cambiar su residencia.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

El método seguido ha sido deductivo, en el que la exposición parte de lo más general a lo particular. En el presente trabajo, cuya estructura queda reflejada en el índice, se puede observar como se parte desde las concepciones más puramente teóricas hasta los detalles en los que el sistema tributario español regula las diferentes particularidades de nuestro sistema, pasando por los aspectos más relevantes en los que el entramado jurídico europeo ha intervenido; así como las consideraciones y estudios que la doctrina ha elaborado en torno a tan interesante cuestión.

La primera parte analiza el propio concepto del *exit tax*, desde la definición y exposición de sus principales características hasta el análisis de las diferentes modalidades que suelen presentar los impuestos de salida.

A continuación, se expondrá la reacción que ha tenido la Unión Europea a este tipo de impuesto y se analizarán los principales pronunciamientos y sentencias en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha analizado y limitado los perjuicios que los *exit taxes* habrían ocasionado sobre la libertad europea de establecimientos. Esta libertad será en si misma analizada con sus particularidades tributarias.

En tercer lugar, encontramos el propio fenómeno del *exit tax* aplicado al caso español a través del artículo 95. Bis de la LIRPF y las diversas modalidades en las que nuestra Ley de IRPF trata el abandono de la residencia. Este artículo será explicado en su complejidad junto con su desarrollo reglamentario, así como con las diversas particularidades que presenta y sus especialidades.

II. IMPUESTOS DE SALIDA

1. CONCEPTO

Los *exit taxes* son todos aquellos gravámenes que pueden ser aplicados por un Estado cuando un sujeto abandona la residencia¹, gravando las plusvalías latentes y que tratan de ser medidas adoptadas para proteger los intereses del Estado de origen frente a posibles cambios de residencia. Es un fenómeno tributario en el que el Estado de origen trata de absorber, en la esfera de su propio poder de tributación, las potenciales ganancias que tendría el ciudadano, para el caso en que liquidara sus activos en el momento de la marcha, si bien es cierto que en las distintas tipologías de este impuesto se pueden gravar diferentes manifestaciones de riqueza o el impuesto puede nacer en diferentes momentos. La mayor parte de los Estados tratan de asimilar los supuestos de traslado de la residencia a los supuestos de realización, equiparando a efectos tributarios la enajenación como presupuesto para el reconocimiento de las ganancias de capital a situaciones en las que dicho presupuesto se encuentra ausente. GUERRA REGUERA, por su parte, define los *exit tax* como <<el escollo que los Estados colocan a modo de peaje en el punto de partida para evitar que el cambio de residencia fiscal de una persona física o jurídica a otro Estado Miembro pueda traducirse en la inmunidad de las ganancias de capital acumuladas en su patrimonio>>².

Aunque en la mayor parte de los Estados que aplican tributos de este tipo sea considerado como un tributo autónomo, lo normal es que se encuadren dentro de la imposición sobre la percepción de la renta, tanto en los casos de personas físicas como de sociedades y corporaciones, siendo, por tanto, una modalidad especial dentro de los impuestos generales sobre la renta o las personas físicas. De hecho, en nuestro ordenamiento jurídico el artículo 95.bis de la Ley del IRPF y el impuesto que se define

¹ A lo largo del presente trabajo se utilizarán términos tales como *exit tax(es)*, impuestos de salida o impuestos a la emigración, entre otros. Diferentes expresiones, en fin, del mismo fenómeno. Entienda el lector la similitud en los términos, que de ser necesario serán oportunamente matizados.

² GUERRA REGUERA, M.: <<Los impuestos de salida (exit taxes) en el ámbito de la Unión Europea>>, en VVAA, *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2010. Vid. RIBES RIBES, A. *La problemática de los exit taxes en la Unión Europea*. Repositorio de la Universidad de Alicante, 2014.

en él es tratado como un régimen especial dentro de las ganancias y pérdidas patrimoniales³; tal y como será expuesto más adelante.

2. FUNDAMENTO DE SU IMPOSICIÓN

El aumento de la emigración y el desplazamiento internacional de los trabajadores constituye una evolución estructural de los mercados a nivel mundial: cada vez son más los ciudadanos que se desplazan al extranjero en busca de nuevas oportunidades de trabajo, ya sea para ellos mismos o para sus negocios (especial atención merecen las *start ups*), sin que se vean afectados por las especiales dificultades técnicas, económicas ni de comunicación que antes lastraban el desplazamiento de las personas.

Pero este fenómeno que tanto ha enriquecido al conjunto de la humanidad tiene aparentes efectos negativos en la tributación de los Estados, por cuanto pierden patrimonios susceptibles de ser gravados (independientemente de que para ello utilicen un criterio de nacionalidad o de residencia): se pierde el derecho de gravar la renta mundial obtenida por el contribuyente⁴.

La naturaleza y finalidad de los impuestos a la emigración los convierten en un instrumento de último recurso dirigido a preservar el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados sobre fuentes de ingresos que, en caso contrario, pasarían a ser gravadas por el Estado de recepción como resultado del cambio de residencia del contribuyente⁵, puesto que la mayoría de los Convenios para evitar la Doble Imposición otorgan el derecho de gravar las plusvalías de bienes muebles al Estado de residencia: sería el Estado de destino el que podría gravar dicha renta pudiendo incluso generar, en algunos

³ Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Manual Práctico de Renta*. Madrid, 2017. pp. 17, 483

⁴ Inglaterra introdujo una figura de este tipo en 1798 para hacer frente a los gastos derivados de la guerra con Napoleón. En Francia existe desde 1895. En EEUU se aprobó un impuesto federal sobre la renta durante la guerra civil (1846-1848), pero fue anulado por el Tribunal Supremo, lo que hizo necesario aprobar la Decimosexta Enmienda (1913) para poder introducirlo. *Vid.* FALCON Y TELLA y PULIDO GUERRA, *Derecho Fiscal Internacional*. 2ª edición. Madrid. Marcial Pons, 2013.

⁵ RIBES RIBES, A. *Los impuestos de salida*. Editado por Universidad de Alicante. Valencia: Tirant lo Blanc, 2014. *cit.* p. 30

casos, supuestos de doble no imposición cuando el Estado de destino previese cláusulas *step up*⁶.

Así, cabe señalar que mediante estos impuestos se aseguran las plusvalías latentes que se encuentran pendientes de reconocimiento por el Estado de origen en el momento de realizarse el traslado sean efectivamente recaudadas o se recuperen los incentivos y ayudas fiscales de las que haya gozado el contribuyente con el objeto de asegurar la simetría en la imposición⁷, o pueden tener el simple y prosaico objetivo de asegurar el gravamen de las rentas que se han generado mientras el contribuyente residía en territorio nacional.⁸

3. IMPUESTOS DE SALIDA: TIPOS Y CLASES

Dicho lo anterior, hay que señalar que no todos los impuestos de salida se aplican igual, pudiendo tener objetos o periodicidades distintas⁹. Tal y como sostiene RIBES RIBES, a estos efectos, podemos establecer tres principales categorías de *exit taxes*¹⁰:

La primera es una modalidad sencilla de *exit taxes* que grava las ganancias derivadas de unas plusvalías aún no realizadas: se da un aumento del valor de los bienes, pero el traslado amenaza con impedir el gravamen de estos, impidiendo la imputación de rentas ya devengadas. Dentro de esta categoría cabe diferenciar entre los impuestos de salida generales y limitados. Los primeros recaen sobre las plusvalías

⁶ Como en el caso de los bonos austriacos que no tributaban en Austria (porque la legislación interna eximía de gravamen a estas rentas con el fin de facilitar la colocación de su deuda pública), y tampoco en España, porque el convenio atribuía en su momento la potestad de gravamen al país emisor de la deuda pública, pudiendo además producirse una minusvalía que reducía la base imponible española, si el bono se compraba inmediatamente a través del devengo de intereses y se vendía después. *vid.* FALCON Y TELLA y PULIDO GUERRA, *Derecho Fiscal Internacional*. p. 116.

⁷ Cfr. BARREIRO CARRIL, M.C., *Los impuestos directos y el Derecho de la Unión Europea. La armonización negativa llevada a cabo por el TJUE*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012, p. 212. *Vid.* JIMENEZ-VALLADOLID, D. «De Lasterye a Comisión c. España: ¿Hacia una mayor coordinación en el diseño de los exit taxes de los Estados Miembros?» *Revista española de Derecho Europeo (CIVITAS)*, nº 47 (Julio-Septiembre 2013). *Cit.* p. 151.

⁸ Subrayan esta doble posibilidad DI PIETRO, ADRIANO, en *Pasado y futuro de los impuestos de salida*, *Studi Tributari Europei*, 1, 2009, P. 4; KOVACS, LASZLO, *La política de la Comisión Europea en materia de impuestos de salida*, *Studi Tributari Europei*, 2010.

⁹ Una clasificación adecuada de los impuestos de salida puede encontrarse en: BETTEN, R: *Income tax aspects of emigration and immigration of individuals*”, IBFD Publications, Amsterdam, 1998, pp. 11-37 *Vid.* RIBES RIBES, *Impuestos de salida*.

¹⁰ RIBES RIBES, <<La problemática...>> *cit.* pp. 903-905

devengadas, pero no obtenidas de todo tipo de bienes, mientras que los siguientes recaen únicamente sobre los incrementos derivados de determinados tipos de bienes.

Por otro lado, tenemos los llamados *trailing taxes*, que hacen referencia a los impuestos cuya finalidad es gravar la renta futura y, a diferencia de los anteriores, se aplican exclusivamente después del cambio de residencia del contribuyente. Es destacable que frente a la exacción única del *exit tax* sencillo en el momento de abandono de la residencia, los *trailing taxes* se conciben para ser aplicados en múltiples ocasiones futuras, bajo la ficción de considerar que, durante cierto tiempo, el emigrante continúa siendo residente del territorio original. Por otro lado, aparte de operarse una interpretación extensiva del concepto de residencia, estas fórmulas conllevan un efectivo gravamen cuando la renta se obtiene de manera cierta. El fundamento de los *exit taxes* se halla, por otra parte, en el mero hecho del cambio de residencia

En último lugar, encontramos los métodos de recuperación, que se adoptan cuando un contribuyente que disfrutó de determinadas deducciones u otros beneficios fiscales en relación con un supuesto de diferimiento mientras era residente en un Estado debe proceder a la devolución de tales ventajas a resultas de la emigración, en la medida en que el Estado donde adquiera la nueva residencia estará normalmente legitimado para gravar dichas rentas diferidas.

III. EXIT TAXES EN EUROPA

1. EL MERCADO ÚNICO EUROPEO

El mercado único europeo, proyectado en el artículo 3 del TUE¹¹ constituye una de las bases de la Unión Europea actual y gracias a él es posible viajar de un país a otro sin restricciones, buscar trabajo en el extranjero y hasta los servicios públicos se coordinan en aras de proporcionar un mejor servicio a los ciudadanos. Este mercado único menciona las cuatro libertades en torno a las que se desarrollan en él y cuya

¹¹En cuya virtud: <<La Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas juntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y lucha contra la delincuencia>>.

regulación se encuentra en el artículo 26.2 del TFUE¹². Estas libertades han sido configuradas para ser el principal actor que posibilite el desarrollo sostenible de Europa, ya que el propio artículo 3.3 del TUE establece que el objetivo principal del mercado interior está acompañado de una serie de objetivos concretos que orientan el desarrollo de las libertades por unas vías concretas. Unas libertades que, si bien son absolutas por cuanto son reconocidas y protegidas, no son inmutables; sino que evolucionan. Así, este desarrollo ha tenido en numerosas ocasiones al TJUE como principal promotor de numerosas transformaciones, hasta el punto de que puede hablarse de la existencia de auténticos derechos subjetivos invocables ante los Gobiernos de los Estados Miembros¹³, si bien es cierto que a la hora de resolver un concreto problema de derecho habrá que acudir a las normas que, dentro del ordenamiento jurídico de cada Estado Miembro, supongan el desarrollo o la limitación de la libertad en cuestión, tal y como expone SANZ GÓMEZ¹⁴; un poder que queda reservado a los Estados Miembros para que puedan proteger su normativa de abusos y situaciones que, siendo artificiosas, pretendan buscar la elusión de los deberes jurídicamente exigibles, tal y como sostiene el TJUE cuando declaró que <<los justiciables no pueden prevalecerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta>>¹⁵.

2. LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y SUS ASPECTOS TRIBUTARIOS

La libertad de establecimiento se enmarca en la libre circulación de personas que el artículo 21.1 TFUE expone. Es la segunda de las grandes libertades europeas y con ella se pretende lograr que cualquier ciudadano de un Estado Miembro pueda desplazarse sin restricciones por el territorio de cualquiera de estos¹⁶, que pueda acceder idénticas condiciones que los nacionales al ejercicio de actividades no asalariadas y a la

¹² Según el cual: <<el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados>>.

¹³ SANZ GÓMEZ, R.J.: *Las cláusulas antiabuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*. Bosch. Barcelona, 2010. P. 75. Vid. CARRERAS MANERO, O., y de MIGUEL ARIAS, S. «Efectos en el ámbito tributario del abuso de libertades comunitarias y la Jurisprudencia dada por el TJUE.» *Revista española de Derecho Financiero* (Thomson Reuters), nº 162 (abril-junio 2014).

¹⁴ Vid. *Supra*.

¹⁵ CARRERAS MANERO y de MIGUEL ARIAS, <<Efectos...>> vid. pp. 63

¹⁶ GUTIÉRREZ ESPADA, C., *La Unión Europea y su Derecho*, Editorial Trotta, Madrid, 2012, p. 290

gestión de empresas y sociedades en otros Estados miembros¹⁷. Se regula en los artículos 49 a 55 del TFUE, y es en el artículo 49 donde se menciona el aspecto más destacado de esta libertad: << (...) 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 es un derecho que se atribuye a los ciudadanos de la UE tan solo por serlo, por ostentar la nacionalidad de un Estado Miembro, constituyéndose la nacionalidad como único requisito y, de la misma manera, las sociedades constituidas de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento jurídico de un Estado Miembro gozan, en virtud de esta circunstancia, de la condición de beneficiarios de la libertad de establecimiento¹⁸, estando también prohibidas por proteccionistas los sistemas fiscales que disuadan a sus empresas de constituir filiales en otro Estado integrante de la Unión, tal y como afirma ALMUDÍ CID¹⁹.

Teniendo en cuenta esto, en el estado actual del Derecho de la Unión este sector de la fiscalidad continúa configurándose como un ámbito reservado a la exclusiva competencia de los Estados miembros, sin que la normativa comunitaria tenga incidencia directa en la conformación de los sistemas tributarios nacionales²⁰; si bien se ha tenido que adaptar parte de la legislación tributaria para evitar conflictos con el ordenamiento comunitario. Y es que desde el primer momento se hizo necesario armonizar las normas tributarias debido al proceso de integración económica y

¹⁷ *Vid.* Sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de abril de 1977: Jean Thieffy y Conseil de l'ordre des avocats à la cour de Paris, Asunto C-71/76, Referencia: EU:C:1977:65; Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de junio de 1992: Comisión de las Comunidades Europeas c. Gran Ducado de Luxemburgo. Asunto: C-351/90, EU:C:1993:115; entre otros

¹⁸ ARENAS GARCÍA, R. "Libertad de establecimientos de personas físicas y jurídicas en la UE: Razones para una diferencia", *et. Al. Górriz López, C, Arenas García, R.. (coord.)*, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2017, p 31.

¹⁹ ALMUDÍ, CID, J. M.: <<Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados>>. *Vid.* CARRERAS MANERO y de MIGUEL ARIAS, <<Efectos...>>.

²⁰ *Vid.* CARRERAS MANERO y de MIGUEL ARIAS, «Las restricciones a la libertad de establecimiento: el caso del "exit tax" español.» Barcelona, 2017.

monetaria de los Estados Miembros <<para evitar que las disparidades fiscales obstaculicen la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales>>²¹.

Cabe señalar que la inexistencia en los tratados constitutivos y en el actual TFUE de un precepto que prevea, de forma expresa, la necesidad de proceder a la armonización de la imposición directa²², así como la consideración del principio de atribución de competencias como el único elemento delimitador del ámbito de actuación de la Unión, han restringido las posibilidades de intervención en esta materia al desarrollo de una mera labor de aproximación de las legislaciones de los Estados Miembros que pudieran incidir directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común, tal y como acertadamente señala NOCETE CORREA²³. Por su parte, la armonización de la imposición indirecta tiene como objetivo alcanzar una mayor integración a niveles económicos y proporcionar a los ciudadanos más seguridad y estabilidad a la hora de desarrollarnos en el futuro marco de una Nación Europea. Sin embargo, existe una gran resistencia por parte de los Estados a abandonar su soberanía en el aspecto tributario, lo que lleva a vulnerar las libertades europeas ocasionalmente²⁴.

3. JURISPRUDENCIA DEL TJUE Y PRONUNCIAMIENTOS EUROPEOS

Con carácter general, los impuestos de salida se devengan como consecuencia del cambio de residencia al extranjero con independencia de los motivos. Así, y como señala HERRERA MOLINA, la relevancia de la finalidad de la medida concreta ha sido determinante para el TJUE a la hora de determinar las causas que pueden justificar las restricciones que pueden originarse como consecuencia de la aplicación de estos gravámenes. Buena parte de los argumentos y consideraciones del TJUE radica en que el hecho de que mediante el impuesto de salida limitado se somete a tributación las

²¹ VILLAR EZCURRA, M. *Exigencias del Derecho comunitario en la metodología del Derecho financiero y tributario*. CT. Núm. 100, 2001, p. 44.

²² Sentencias de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland v contra Elliniko Dimosio*, Asunto C-311/97. Referencia: ECLI:EU:C:1999:216; Sentencia de 7 de septiembre de 2004, *Mannin*, Asunto C-319/02. Referencia ECLI:EU:C:2004:484, y de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, Asunto C-446/03. Referencia ECLI:EU:C:2005:763.

²³ NOCETE CORREA, FRANCISCO J. <<Derecho de la Unión Europea y soberanía financiera estatal. Algunos apuntes a la luz de la inminente reforma del sistema tributario español>>, en *La Ley Unión Europea, Nº 19, Octubre 2014, Año II, Editorial LA LEY*. LA LEY 7639/2014.

²⁴ Vid. JIMENEZ-VALLADOLID, <<De Lasteyrie...>> O'SHEA, T. *Eu Tax law and Double Tax Conventios*, Avoir Fiscal Limited, Londres, 2008, p. 42.

ganancias del contribuyente antes de que este haya obtenido renta efectiva alguna de los bienes que se traten.

En este sentido y en un primer momento, dicho Tribunal reaccionó considerando este tipo de impuestos como una discriminación encubierta de los nacionales de otros estados, pero la jurisprudencia posterior abandonó tal planteamiento, entendiendo que esas restricciones solo se justificarían por la necesidad de evasión fiscal y, en última instancia, por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la soberanía tributaria²⁵.

3.1 Caso de Lasteyrie du Saillant (Asunto C-9/02)

Si bien es cierto que el TJUE se había pronunciado con anterioridad en asuntos relativos a los aspectos tributarios derivados de los cambios de residencia (tanto de personas físicas como jurídicas) en asuntos tales como *Daily Mail*, *Biehl* o *Van Hilten*²⁶, con este caso el Tribunal se posicionó por primera vez de forma directa respecto a la posible incompatibilidad de los impuestos de salida con la libertad de establecimiento comunitaria²⁷.

En Francia, las ganancias patrimoniales derivadas de acciones están sujetas a gravamen cuando se obtienen en dicho país a través de su Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas. En 1998 se pretendió, mediante el Decreto nº 55/98, introducir un gravamen especial sobre los incrementos de patrimonio en los supuestos de cambio de residencia del contribuyente a algún otro Estado en el que ese tipo de manifestaciones económicas no fueran sometidas a imposiciones, de manera similar.

Ya durante el proceso de tramitación parlamentaria se denunciaban posibles violaciones del Derecho comunitario²⁸, pero salió adelante una modificación por la cual

²⁵ HERRERA MOLINA, P.M, HERRERA MOLINA, P.M. «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?» *Revista General del Derecho Europeo* 29 (Iustel), 2013. cit. pp. 2,3

²⁶ Asuntos C-81/87, C-175/88 y C -513/03, respectivamente.

²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de marzo de 2004: Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Petición de cuestión prejudicial elevada por el Conseil d'État francés. Asunto C-9/02. ECLI:EU:C:2004:138

²⁸ Groux, J.: “*L’exit tax de l’article 167 bis du CG, mise à al par la court de Justice de Luxembourg*”, a -t-elle encore un avenir?, en *Bulletin Fiscal* 05/04, p. 301; Mbwa-Mboma, M: “*Exit tax – France combats individuals leaving France for tax purpose*” en *Tax Planning International* vol. 26, nº 11, 1999, pp. 8.10; De Luca, P. y Starita, M.: “*Le exit taxes: profili di incompatibilità con l’ordenamiento comunitario*” en *Giurisprudenza delle imposte*, 2004, p.

el artículo 167 *bis.* del Code Général des Impôts francés obligaba a que los contribuyentes que hubiesen tenido su domicilio fiscal en Francia durante al menos seis de los últimos diez años quedaran sujetos, en la fecha en que trasladasen sus domicilios fuera de Francia, a imposición por las plusvalías comprobadas de derechos societarios, cuando el accionista poseyera una participación sustancial (25% o más de forma directa o indirecta)²⁹. La base imponible venía constituida por la diferencia entre el valor de mercado de las acciones en la fecha de cambio de residencia y su precio de adquisición, girándose sobre la misma un tipo de gravamen del 26% (16%, incrementado en un 10% de impuesto sobre sociedades)³⁰. El pago de este impuesto podía aplazarse hasta el momento en que se produjera la transmisión, la adquisición por la propia sociedad, la devolución de la aportación o la amortización de los derechos societarios de que se tratase; todo ello condicionado al cumplimiento de determinados requisitos, a saber³¹:

1. Deber de declarar el importe de la plusvalía.
2. Solicitud de aplazamiento.
3. Designación de un representante domiciliado en Francia autorizado para recibir las notificaciones relativas a la base imponible, a la recaudación del impuesto, así como los recursos en materia tributaria.
4. Constitución de garantías suficientes para asegurar el pago de la deuda tributaria con anterioridad a la fecha de salida.

Si el aplazamiento del pago se concedía, el impuesto de salida solo resultaba exigible cuando las acciones se enajenaban efectivamente o su valor resultaba realizado de alguna otra forma, pero si de la operación de liquidación de acciones resultaba una cantidad negativa (se obtenía menos de lo originalmente declarado plusvalía) el exceso quedaría exento, así como por el transcurso de cinco años sin liquidación o realización de los activos. En la misma línea, y a fin de evitar la Doble Imposición Internacional, si

1129; Thoemes, O.: “*French exit taxation for individuals violates EC Treaty*”, en Intertax vol. 32, nº 6/7, 2004, pp. 343 y 344. *Vid.*, RIBES RIBES, Impuestos de salida *cit. pp.* 54

²⁹ La posesión indirecta sumaba las participaciones del declarante a las de su cónyuge, descendientes directos o hubiera poseído las participaciones en cualquier momento durante los cinco años precedentes a la emigración

³⁰ RIBES RIBES, *Impuestos de salida cit.* pp. 54

³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 11 de marzo de 2004: Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Petición de cuestión prejudicial realizada por el Conseil d'État francés. Asunto C-9/02. ECLI:EU:C:2004:138 pp. I- 2436.

el impuesto era pagado en otro país por las plusvalías efectivamente realizadas fuera de Francia se imputará al impuesto sobre la renta devengado en Francia siempre que fuera comparable con este³².

D. Hughes de Lasteyrie quería abandonar la residencia francesa para irse a Bélgica, que a la postre no contaba con un impuesto similar que hubiese gravado la situación del contribuyente; siendo además que el dicho sujeto y alguno de sus familiares directos había sido titular del 25% de las participaciones de una sociedad francesa³³. Ante esta situación, el sr. De Lasteyrie recurrió la aplicación del Decreto nº 99-590 alegando la ilegalidad del artículo 167 *bis* por ser contrario al Derecho comunitario ante el Conseil d'Etat³⁴. Argumentó que las disposiciones del citado precepto no tenían por objeto imponer restricciones, que el propio artículo contenía normas que pretendían evitar que esos contribuyentes hubieran de soportar una carga tributaria que no les gravaría o que al menos no lo haría por un importe superior a aquel que hubieran tenido que pagar de no haber abandonado la residencia francesa y que, además, se les concedía una exención. Destacó que la obtención de ese aplazamiento se sometía al requisito de que los contribuyentes constituyesen garantías adecuadas para asegurar el pago del impuesto.³⁵

Dadas tales circunstancias, el CDÉ decidió suspender el procedimiento y elevar la siguiente cuestión prejudicial:

“El principio de libertad de establecimiento (...), ¿se opone a que un Estado Miembro establezca, a fin de prevenir la evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías como el descrito (...) en caso de traslado del domicilio fiscal?”

En respuesta a esta cuestión se presentaron las siguientes observaciones:

- ❖ Por parte de los gobiernos alemán, neerlandés y danés, que se posicionaron a favor de la legalidad del impuesto: se alegó que la

³² *Op. Cit. I-2437*

³³ RIBES RIBES, Impuestos de salida *cit.* pp. 56

³⁴ Según RIBES RIBES, Impuestos de salida *cit.* pp. 56, el equivalente al TS francés. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 11 de marzo de 2004: Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Petición de cuestión prejudicial realizada por el Conseil d'État francés. Asunto C-9/02. ECLI:EU:C: 2004:138. *Apdo. 13.*

³⁵ *Op. Cit. Pp. I-2443. Apdos.16, 17.*

disposición no resultaba discriminatoria³⁶, que el sr. De Lasteyrie no había llegado a crear una situación en la que fuera directamente aplicable el artículo 52 del Tratado CE y que la restricción operada por el artículo discutido se justifica por razones imperiosas de interés general para el orden público³⁷, resultando proporcionado al objetivo que se persigue.

- ❖ El gobierno francés, por su parte, adujo que, dado que el objetivo del artículo 167 *bis* era prevenir la evasión fiscal, no se producía incompatibilidad con el Derecho comunitario, por cuanto la propia jurisprudencia del TJUE había admitido que disposiciones destinadas a impedir el fraude fiscal no vulneraban la libertad de establecimiento.³⁸ En la misma línea argumental, se indicó que la razón de la adopción de dicha medida era proteger la recaudación del Estado dado el comportamiento de determinados contribuyentes³⁹ y que, si en anterior jurisprudencia el TJUE había admitido la efectividad de los controles fiscales como razón imperiosa de interés general suficiente para limitar las libertades europeas, también en esta ocasión resultaría aplicable.⁴⁰
- ❖ Por último, el sr. De Lasteyrie, junto con el gobierno portugués y la Comisión, consideraron que el artículo 167 *bis* tiene efectos restrictivos. Así, se entendía que obstaculizaba el ejercicio de la libertad de establecimiento y que se penalizaba a los contribuyentes que se trasladan fuera de Francia en relación con los que se quedan. Además, se introducía una diferencia de trato discriminatoria, ya que, entre otras cosas, se obligaba a dejar el importe a pagar en calidad de garantía y a

³⁶ *Op. Cit. Apdo. 21.*

³⁷ El Gobierno danés recordó a este respecto, la Sentencia de 28 de abril de 1998, *Jessica Safir contra Skattemyndigheten i Dalarnas län, antes Skattemyndigheten i Kopparbergs län*. Asunto C-118/96. ECLI:EU:C:1998:170; en la que se reconocía la potencial merma de ingresos fiscales como justificante para la restricción de libertades.

³⁸ *Op. Cit. Apdo. 24.* Apartado 26 de la sentencia de 16 de julio de 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) contra Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. ECLI:EU:C:1998:370.

³⁹ Comportamiento consistente en trasladar temporalmente su domicilio fiscal antes de transmitir sus títulos mobiliarios con la única finalidad de eludir el pago de impuestos devengados sobre las plusvalías en Francia. *Op. Cit. Apdo. 25.*

⁴⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de mayo de 1997: *Futura Participations SA y Singer contra Administration des contributions*. C-250/95 ECLI:EU:C:1997:239

nombrar un representante fiscal en Francia⁴¹. A su vez, se puso de relieve que los convenios destinados a evitar la doble imposición ya incluían, por lo general, cláusulas de asistencia a la recaudación que permiten a las autoridades francesas recaudar las deudas tributarias de los contribuyentes que hayan trasladado su residencia a otro Estado Miembro⁴². Igualmente alegan que la intencionalidad de la norma de evitar el fraude resulta excesiva, por cuanto se aplica a cualquier ciudadano que cambie su residencia con una imposición inmediata de las plusvalías latentes⁴³, lo que resulta, de por sí, contrario al Derecho comunitario pues la jurisprudencia del propio TJUE indicó que “la Administración competente debe comprobar el fraude caso por caso”⁴⁴.

Ante tales planteamientos, el TJUE responde a la cuestión prejudicial declarando el artículo 167 *bis* contrario a la libertad comunitaria de establecimiento y, por lo tanto, contraria al Derecho europeo⁴⁵. De este modo, dado que la norma en cuestión venía inspirada por el objetivo de prevenir la evasión fiscal, el Tribunal considera, en su apartado 52, que no puede atribuirse la intención de eludir la normativa tributaria a todos los contribuyentes que trasladen su domicilio fuera de Francia, sin exceder lo necesario para conseguir el objetivo que se persigue. Asimismo, entiende que gravar inmediatamente a los contribuyentes que abandonan el Estado supone una diferencia de trato respecto de aquellos que continúan residiendo en territorio francés; lo que resulta contrario a la libertad de establecimiento.

⁴¹ Lo que acarrea no solamente costes financieros y de representación, sino que además producía una merma en el patrimonio del contribuyente dada la indisponibilidad de las cantidades destinadas a garantía.

⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 11 de marzo de 2004: Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Petición de cuestión prejudicial realizada por el Conseil d'État francés. Asunto C-9/02. ECLI:EU:C:2004:138 *Apdo.* 35

⁴³ *Op. Cit. Apdo.* 34

⁴⁴ Apartado 38 de la sentencia de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd contra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*. Asunto C-212/97. ECLI:EU:C:1999:126

⁴⁵ Anteriormente el TJUE había establecido que una norma restrictiva de libertades no discriminatoria puede resultar conforme al Derecho Comunitario mientras cuente con una justificación cualificada y supere el control de proporcionalidad. Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de noviembre de 1995. Reinhard Gebhard contra Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano. Asunto C-55/94 ECLI:EU:C:1995:411 *Apartado* 37.

3.2 Caso “N” (C-470/04)

Dos años después de la Sentencia sobre el Asunto *Lasteyrie du Saillant*, el TJUE pasó a conocer de un caso muy similar al anterior: el caso “N” *v. Inspecteur*, en relación con la normativa holandesa⁴⁶.

El señor N., nacional holandés, era el socio único de tres sociedades de responsabilidad limitada de derecho neerlandés, cuya dirección efectiva se halla desde la misma fecha en Curaçao, en las Antillas Neerlandesas. El 22 de enero de 1997 trasladó su domicilio de los Países Bajos al Reino Unido.

El sr N. cumplió con las obligaciones tributarias que el ordenamiento neerlandés le imponía a raíz de este traslado, cumpliendo con el impuesto de salida que la legislación neerlandesa establecía, a saber:

- ❖ Con arreglo al artículo 20.a apartado 6, letra i) la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964⁴⁷, la pérdida de la condición de residente, es decir, el traslado de domicilio a otro país se asimila a la enajenación de los títulos, aplicándose la excepción sobre el valor de los títulos que implica que se sustituye la fecha de venta de los bienes⁴⁸, por la fecha del traslado a efectos del cálculo de valor de las participaciones.
- ❖ De conformidad con el artículo 25 de la Ley de Recaudación de 1990⁴⁹, en caso de traslado del domicilio a otro país el pago del impuesto sobre las plusvalías de una participación sustancial se aplaza durante diez años, previa constitución de una garantía. El sr. N. constituyó tal garantía mediante la prenda de participaciones de esas sociedades⁵⁰.

Tras la Sentencia del caso *Lasteyrie du Saillant*⁵¹, dicha normativa fue objeto de modificación con efecto retroactivo, comunicándose al sr N que ya no cabía exigir la constitución de una garantía y que, por tanto, la prenda podía considerarse levantada.

⁴⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 7 de septiembre de 2006, Asunto C-470-04, *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* (en lo sucesivo, “*Inspecteur*”).

⁴⁷ Wet inkomstenbelasting 1964, o Wet IB.

⁴⁸ Que, restado al valor de adquisición de los valores supone el cálculo de la plusvalía a efectos de liquidación del impuesto, de acuerdo con el art. 20 c, núm. 1 Wet IB.

⁴⁹ Invorderingswet 1990 o IW.

⁵⁰ Garantía sobre una liquidación de 7.146.704 florines holandeses (3.243.036.65 euros)

⁵¹ *Vid.* Nota 26 *supra*.

Sin embargo, el sr. N impugnó la liquidación original con la base de que la tributación de las plusvalías vulnera el derecho a la libertad de circulación, no solo por la obligación de constituir una garantía por las deudas tributarias, sino que, en su opinión, la vinculación de la tributación al traslado del domicilio a otro país ya es, en sí misma, inadmisibile.

La Administración tributaria respondió que el sr. N no puede invocar derechos derivados del Tratado, puesto que no se da una situación transfronteriza y que, al ser devuelta la prenda, desapareció toda restricción.

La Abogado General Julianne Kokott afirma en sus conclusiones que tal planteamiento queda alejado porque, de admitirse, los derechos reconocidos por el Derecho comunitario originario quedarían vacíos de una parte importante de su contenido. También declaró que el sistema neerlandés conllevaba un trato menos ventajoso para los contribuyentes que desearan trasladar su residencia fuera de los Países Bajos, por cuanto el mero hecho de emigrar suponía ya un perjuicio económico, al resultar gravados por la simple salida del país, cuando aún no se había producido incremento patrimonial alguno; mientras que aquellos que permaneciesen solo tributaban cuando la ganancia patrimonial se hacía realmente efectiva⁵².

Sin embargo, el Tribunal considera que la obligación de constituir garantías de forma necesaria para la concesión del aplazamiento del pago del impuesto va más allá de lo estrictamente necesario para garantizar el funcionamiento y la eficacia de tal régimen tributario, basado en el principio de territorialidad. Sobre esta misma cuestión se pronunció la Abogado General que sostiene⁵³ que, si bien es cierto que con la garantía se excluye el riesgo de evasión fiscal y se garantiza la eficacia de los controles fiscales, existen medios menos gravosos para el sujeto pasivo ya que, de acuerdo con el Derecho comunitario, un Estado Miembro puede solicitar información a la autoridades competentes de otro Estado Miembro para obtener todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos y, además, están obligados a prestarse asistencia mutua en materia de cobro de los créditos relativos al impuesto sobre la renta

⁵² RIBES RIBES, Impuestos de salida *cit.* p. 70.

⁵³ Apartados 112 y ss. de las Conclusiones.

y sobre el capital⁵⁴. Ahora bien, aunque en la práctica estos instrumentos de cooperación no siempre funcionan de un modo rápido y satisfactorio, los Estados miembros no pueden justificar restricciones a las libertades fundamentales alegando deficiencias en la cooperación con otros países. En este sentido, DE BROE⁵⁵ considera que esta posición del Tribunal resulta ingenua por cuanto parece asumir que el Estado de inmigración evitará esta indeseable situación, asumiendo que todo Estado de recepción tiene Convenios de Doble Imposición con el Estado de Origen que permitan gravar de manera proporcional el valor que la ganancia patrimonial habría tenido originalmente. Subraya el hecho de que en ese momento Inglaterra no tenía Convenio de Doble Imposición con los Países Bajos.

A estos efectos, el Tribunal concluye que solo podría considerarse proporcionado un sistema de recaudación que tuviera íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado del domicilio del contribuyente interesado, excepto si ya se hubieran tenido en cuenta tales minusvalías en el Estado Miembro de acogida; concluyendo que la medida en cuestión va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persigue.

3.3 La Comunicación de la Comisión Europea sobre los Impuestos de Salida

A finales de 2006, tras las sentencias de los casos *Lasteyrie* y *N*, la Comisión adoptó una nueva postura a través de la “Comunicación sobre imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas fiscales de los Estado Miembros”. En ella, la Comisión trató de mostrar cómo pueden los Estados Miembros hacer compatibles sus normativas sobre impuestos de salida con el Derecho europeo partiendo de las premisas establecidas por el Tribunal: la obligación de constituir garantías o la exacción del impuesto con carácter previo a la efectiva obtención de las ganancias patrimoniales resultan contrarios al art. 49 TFUE.

⁵⁴ Directiva del Consejo, 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 (DO 336 p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30) y sentencias de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard* (C-55/98, Rec. p. I-7641), apartado 26, y de 26 de junio de 2003, *Skandia y Ramstedt* (C-422/01, Rec. p. I-6817), apartado 42.

⁵⁵ DE BROE, L. <<The relevance of residence under EC Tax law>>, en *Residence of individuals under tax treaties and EC Law*, Guglielmo Maisto / Series editor – IBFD, EC and International, vol. 6, 2010, pp. 107-132.

La Comunicación tenía una amplitud que no se restringía a la imposición de la imposición de salida en el caso de las personas físicas, analizando también las implicaciones en el traslado de las personas jurídicas, tanto dentro como fuera de la Unión Europea⁵⁶; destacando la relevancia e importancia que tienen los organismos de cooperación entre Administraciones fiscales, que califica de “claves” a fin de obtener el éxito de tales medidas.⁵⁷

El planteamiento de la Comisión implica, en fin, que cuando dos Estados miembros decidan ejercer su potestad impositiva sobre la misma renta, tendrán que garantizar que ello no redunde en una doble imposición; si bien DI PIETRO, afirma que la propuesta de la Comisión de regirse por acuerdos bilaterales resulta inadecuada, pues considera que dichos instrumentos carecen de fundamento y de la eficacia comunitaria que les permitiría imponerse, en todo caso, sobre los ordenamientos nacionales.⁵⁸ A juicio de RIBES RIBES, las medidas propuestas por la Comisión resultan óptimas, pero imponen un elevado grado de cooperación administrativa interestatal para hacer posible su aplicación, ya que el Estado de origen solo podrá ejercer sus derechos de imposición en el momento de si cuenta con el apoyo de medios e información suministrados por el Estado de destino.⁵⁹

3.4 Resolución del Consejo de la Unión Europea sobre coordinación en materia de imposición de salida de 2 de diciembre de 2008

En la Resolución, esta Institución se mostró favorable a la aplicación de estos impuestos por parte de los Estados miembros sobre empresarios o personas jurídicas a causa de la emigración, si bien invita a los mismos a adoptar una serie de principios rectores cuyo objetivo es facilitar la adaptación de sus normativas domésticas a los criterios proporcionados por el Consejo, que difieren de aquellos planteados por la Comisión: se admite el gravamen inmediato por parte del Estado de destino, el

⁵⁶ RIBES RIBES, <<La problemática...>> *cit.* P. 91

⁵⁷ La propia Comisión evaluó este mismo tema ese mismo año con la Comunicación sobre “la coordinación de los sistemas de fiscalidad directa de los Estados miembros en el Mercado interior”, COM (2006) 823 final.

⁵⁸ DI PIETRO, A. <<Pasado y futuro de los impuestos de salida>>, en *Studi Tributari Europei*, nº: 1, 2009, p. 13.

⁵⁹ RIBES RIBES, <<La problemática...>> *cit.* p. 92

reconocimiento de los valores venales⁶⁰ en el momento del cambio, para consentir una continuidad de tales valores y, de este modo, evitar posibles fenómenos.

Tal y como sostiene RIBES RIBES, dicho planteamiento contradice abiertamente la jurisprudencia reiterada por el TJUE, así como lo declarado por la Comisión Europea. Esto implica diversos problemas de interpretación y de seguridad jurídica al otorgarse diferentes valores jurídicos a la Comunicación de la Comisión y a la Resolución del Consejo, pudiendo llegar a considerarse una cierta prevalencia de esta última⁶¹.

3.5 Caso “Comisión contra España” (C-269/09)

En la Sentencia de 12 de julio de 2012⁶², la Comisión solicitó al Tribunal de Justicia que declarase que el Reino de España había los artículos 18, 39 y 43 del TCE, así como los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al adoptar, en el artículo 14.3 de la LIRPF, una disposición por la cual <<Los contribuyentes que trasladasen su residencia al extranjero estaban obligados a incluir cualquier renta no imputada en la base imponible del último ejercicio fiscal en que hubieran sido considerados contribuyentes residentes>>. A raíz de esta sentencia⁶³, el art. 14.3 LIRPF recibió una nueva redacción, la actual⁶⁴.

⁶⁰ El valor venal es el importe o valor monetario que se obtendría por la venta de un bien u objeto en caso de decidir ponerlo a la venta.

⁶¹ VAN ARENDONK, H.: <<Exit taxes: Separation of powers?>>, en *EC Tax review*, vol. 19, nº 2, 2010, p. 61.

⁶² Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 2012, de la Comisión Europea contra Reino de España. Asunto C-269/09. Referencia ECLI:EU:C:2012:439

⁶³ Y a través de la Ley 26/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan nuevas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. BOE de 28 de diciembre de 2012.

⁶⁴ 14. 3: En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

Javier Villalba Torres
LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO COMUNITARIA Y EL EXIT
TAX ESPAÑOL

La Comisión sostuvo que ese régimen específico resultaba discriminatorio y penaliza a las personas que tienen intención de abandonar el territorio de aplicación del impuesto en relación con aquellas personas que permanecen en él, por cuanto las primeras están obligadas al pago del impuesto en el momento de su traslado sin posibilidad de diferir el pago, constituyendo, por tanto, un obstáculo para la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento. Sin embargo, la Comisión reconoce que tal legislación podría estar justificada por motivos de interés general derivados de la necesidad de garantizar la recaudación eficaz, pero que las medidas implantadas resultan desproporcionadas y señala, a su vez, la existencia de diversos instrumentos legislativos que permiten garantizar la eficacia del régimen tributario nacional⁶⁵.

En respuesta, el Reino de España justificó que los perjuicios que se causaban con el abandono de los instrumentos legislativos disponibles resultan del todo insuficientes, tanto para el fin original que se planteó como para corregir determinadas deficiencias que pudieran observarse al aplicar en la práctica el sistema de asistencia mutua.

El Tribunal se decanta por el argumento de la Comisión y descarta que la restricción de libertades fundamentales pueda ser proporcionada, al existir otros mecanismos menos gravosos que permitían al Estado de origen asegurar la efectividad de la recaudación (en concreto, hace referencia a las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55)⁶⁶; si bien es cierto que admite que no se impide la salida del contribuyente, sí que puede restringir la realización de derechos al tener efectos disuasorios.

Resulta particularmente interesante el apartado 72 de la Sentencia, en la que el Tribunal dice que los Estados no pueden, de forma legítima, deducir el fallo de los instrumentos de cooperación⁶⁷, ni las dificultades que puedan encontrarse a la hora de

⁶⁵ Vid. *Supra* Nota 51, entre otras

⁶⁶ En la actualidad el marco normativo para la asistencia en materia de recaudación se encuentra regulado por la Directiva 2010/24/EU del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos derechos y otras medidas (DOUE, n1 L 150, de 10 de junio de 2008. Vid. JIMENEZ VALLADOLID, <<De Lasteyrie a.>> *cit.* p. 173, nota 105.

⁶⁷ Sentencia de 4 de marzo de 2004, *Comisión v. Francia*. Asunto C-334/02, apartado 33.

recabar la información, ni pretender excluir la aplicación de los instrumentos existentes en base a conjeturas sobre el buen funcionamiento de los instrumentos⁶⁸.

4 LÍMITES DE LOS *EXIT TAXES* Y EL CONFLICTO CON LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

Una vez expuestas las sentencias y textos más relevantes en relación al asunto que nos ocupa, habremos de proceder a analizar de forma pormenorizadas los diferentes elementos estructurales que integran el conflicto entre los impuestos de salida y las libertades comunitarias: la restricción y limitación de derechos fundamentales, los elementos de justificación para dicha situación, el control de proporcionalidad y otras cuestiones que el Tribunal de Justicia tiene en cuenta a la hora de ponderar la conformidad de la norma interna con el derecho comunitario, tal y como acertadamente expone HERRERA MOLINA⁶⁹.

4.1 Análisis de comparabilidad, justificación de restricciones y proporcionalidad

La opinión más extendida en el ámbito fiscal es que toda restricción prohibida implica una discriminación, ya que, al hacer penalizar o tratar de manera más favorable la permanencia del contribuyente en el territorio de aplicación del impuesto, se está restando atractivo al ejercicio de las libertades e infiriendo en la libre voluntad del ciudadano: supone una restricción de las libertades comunitarias, aunque no incluya un elemento discriminatorio.

Si bien en sus inicios, el TJUE se basó en el argumento de la discriminación encubierta no pudo mantener su postura por mucho tiempo, sino que ahora se limita a subrayar que un impuesto de salida restringe la libertad de sus propios nacionales a establecerse en otro Estado Miembro. Esta actitud es expresada en diferentes sentencias y resoluciones, a menudo con la siguiente locución: <<Si bien [las libertades], según su texto literal, se proponen en especial asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado Miembro de acogida, las mismas se oponen, asimismo, a que el Estado de origen

⁶⁸ A este respecto cabe recordar que la ejecución de dichos instrumentos es competencia de los Estados implicados, tal y como acertadamente señaló el Tribunal el Asunto *N*.

⁶⁹ *Vid.* HERRERA MOLINA, <<Exit taxes...>>

obstaculice el establecimiento en otro Estado Miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación>>⁷⁰.

Para conseguir ese objetivo, el Tribunal lleva a cabo un análisis por comparación, en los que se compara cuál es la situación tributaria a la que ha de enfrentarse aquel ciudadano que busca ejercer su derecho al libre establecimiento del 49 TFUE, y la situación a la que se enfrentan aquellos residentes que no traspasan las fronteras. Este análisis es nombrado por la doctrina como el *migrant/non-migrant test*⁷¹; si bien es cierto que hasta llegar a este punto el Tribunal tuvo que pasar por una fase inicial en la que la determinación de una discriminación era algo realizado de modo intuitivo.

Como se ha dicho con anterioridad, el TJUE tolera la existencia de unas ciertas restricciones a las libertades comunitarias que justifican y establecen algunos parámetros que miden la razonabilidad de estos impuestos, si bien ha indicado, caso por caso, qué concretas cláusulas anti-abuso resultan contrarias al Derecho comunitario, siendo principalmente las cuatro causas que pueden servir para admitir los impuestos de salida:

- A) **Prevención de la evasión fiscal:** Esta causa solo resulta admisible cuando la normativa busque reaccionar adecuadamente ante la creación, por parte del contribuyente, de situaciones que coloquen su patrimonio fuera de la esfera del poder tributario del Estado de origen y obtener así una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por la normativa, tal y como puso de relieve el Tribunal en el caso *Weal Leasing Ltd*⁷². Sin embargo, HERRERA MOLINA sostiene que, hasta la fecha, ninguno de los impuestos de salida que han sido cuestionados ante el Tribunal de Justicia han hallado amparo en esta razón, pues su estructura no distinguía entre comportamientos artificiosos y auténticos traslados de residencia⁷³.

⁷⁰ Asunto *Daily Mail* (Apartado 16), *Lasteyrie* (apartado 43), *Comisión v. España* (apartado 53), *Comisión v. Portugal* (apartado 25). *Vid.* (Exit taxes...).

⁷¹ Expuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke GmbH contra Hauptzollamt Hamburg-Jonas*. Asunto C-110/99. Referencia: ECLI:EU:C:2000:695.

⁷² Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 22 de diciembre de 2010, Asunto C-103/09. ECLI:EU:C:2010:804; apartados 29 y 30. *Vid.* en (La relevancia...).

⁷³ HERRERA MOLINA, <<Exit taxes...>>

B) Reparto equilibrado del poder tributario: Este motivo fue sostenido por los gobiernos alemán y holandés⁷⁴ en el asunto *Lasteyrie*, que alegaron, a efectos de apoyar los argumentos con que el gobierno francés justificaba su impuesto de salida. Sin embargo, fue rechazado por razones técnicas: el Gobierno francés había presentado el impuesto del artículo 167.bis CDI como una medida anti-abuso y no como un mecanismo adecuado para conseguir un adecuado reparto del poder tributario y evitar que el Estado de origen pierda rentas cuyo gravamen está considerado dentro de la soberanía de este mismo, en pro del Estado de recepción del migrante. Ahora bien, esta sola razón de evitar pérdidas de ingresos no resulta, por sí misma, suficiente para la imposición de tales impuestos⁷⁵.

Pese a todo, el Tribunal de Justicia admitió esta causa en la sentencia *Mark & Spencer*⁷⁶ y en las sentencias “N” y *National Grid Indus* es aplicada a los *exit taxes*. De forma más reciente, en la sentencia *Comisión v. Reino de España* fueron precisados sus límites: el reparto equilibrado del poder tributario solo puede justificar los impuestos de salida en sentido estricto; pero no en un sentido amplio, en el que se anticipa el gravamen de las operaciones que, en cualquier caso, quedarían sometidas al poder tributario del Estado de origen.

C) Coherencia del sistema tributario: El ya mencionado Tribunal entiende que la existencia de una ventaja fiscal y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen determinado constituye una causa de justificación válida para la existencia de *exit taxes* específicos. Sin embargo, resulta difícil demostrar esta relación estricta entre el impuesto de salida y la “coherencia del sistema fiscal”. Sin embargo, las argumentaciones propuestas por los distintos Gobiernos no tienen en cuenta los posibles solapamientos que se producen entre las cantidades que el contribuyente debe desembolsar para el

⁷⁴ Vid. Nota al pie 38.

⁷⁵ Sentencia de 8 de marzo de 2001, *ICI, Metallgesellschaft y otros*, asuntos acumulados C-397/98, C-410/98; apartados 28 y 59.

⁷⁶ Sentencia de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer plc contra David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. Asunto C-446/03. Referencia: ECLI:EU:C:2005:763. Asunto que, a la postre, no era relativo a los impuestos de salida, sino que se trataba de la deducción de las pérdidas sufridas por una filial residente en el Impuesto de Sociedades del Reino Unido.

pago del impuesto y las minusvalías que se producen en el patrimonio de este debidos al simple traslado. Tal solapamiento es tenido muy en cuenta por el Tribunal que lleva a negar la legitimidad de dichas razones por motivos tanto de coherencia, como de proporcionalidad de la medida. De hecho, a juicio de SCHERIBER y FÜRICH, <<existe un vínculo directo entre el diferimiento de la tributación de las plusvalías latentes y la posterior tributación de dichas plusvalías>>⁷⁷.

- D) Control de proporcionalidad: Tras comprobar si la medida de salida está justificada, el Tribunal ha de proceder a averiguar si la medida es proporcionada al objetivo perseguido. Así, ha considerado que, tratándose de personas jurídicas, el Estado de origen no se encuentra obligado a tomar en cuenta en cálculo del impuesto las minusvalías posteriores al traslado; pero no así cuando se trata de personas físicas⁷⁸.

Otra de las medidas más valoradas por el Tribunal es la exigencia de garantías bancarias para el aplazamiento del pago del impuesto, consideradas como cumplidas siempre que estemos ante un gravamen de personas jurídicas basado en el reparto equilibrado del poder tributario, con tal de que el Estado de origen permita optar al contribuyente entre el pago inmediato del impuesto o un pago aplazado mediante garantía bancaria⁷⁹. En cambio, esas garantías no se admiten cuando se trata de impuestos sobre la renta de las personas físicas; precisamente por el impacto económico que tiene la constitución de dichas garantías: tanto para el contribuyente persona física que sufre una minusvalía sustancial en su patrimonio personal⁸⁰, como para el Estado que pierde las cantidades que el contribuyente persona jurídica no llega a desembolsar.

Asimismo, la constitución de esas garantías no puede ser establecida como una herramienta de prevención de una eventual situación en la que el contribuyente eluda el

⁷⁷ U. SCHERIBER; G. FÜRICH <<European group taxation-the role of exit taxes>>, *European Journal of Law and Economics*, vol. 27, 3, 2009. P.210.

⁷⁸ Entre otras, las sentencias *Laesteyrie du Saillant* y "N".

⁷⁹ Sentencia *National Grid Indus*, apartado 74.

⁸⁰ CARRERAS MANERO, O. y de MIGUEL ARIAS, S. «La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal.» *"Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión internacional"* (Instituto de Estudios Fiscales), 2013.

pago de impuestos⁸¹, pues sostiene que para ello la Administración tributaria dispone o ha de disponer de instrumentos suficientes como para asegurar el pago de la deuda, tanto de cooperación como de inspección.

Nuestra normativa tributaria prevé ciertas medidas que no están dirigidas sino a cubrir dicho abuso y evitar que, aun dándose todos los elementos que permitirían la elusión del tributo, pueda dar la Ley cobertura ante lo artífice del acto, en palabras de BARREIRO CARRIL. En concreto, los artículos 15 y 16 LGT se plantean como cláusulas anti-abuso que afectan a la normativa reguladora de todos los tributos del ordenamiento tributario español, desplegando la Administración tributaria incluso sus potestades sancionadoras.

IV. LOS IMPUESTOS DE SALIDA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

1. EL ABANDONO DE RESIDENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

En nuestro ordenamiento existen diversas figuras impositivas, tanto en lo relativo a personas físicas como a personas jurídicas, que pueden ser identificadas con las diversas modalidades de impuestos de salida que fueron expuestas con anterioridad⁸²; si bien fue la reforma en la LIRPF operada por la Ley 26/2014⁸³ cuando se incluyó un impuesto de salida *strictu sensu*: el artículo 95.bis que grava las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

Es cierto que estas figuras impositivas no suponen la anticipación del gravamen de unas ganancias latentes ni de plusvalías no realizadas, pero sí que implican regulaciones específicas para aquellos supuestos en los que se dé un cambio de residencia del contribuyente. Cabe destacar principalmente los siguientes artículos:

⁸¹ Conclusiones del Abogado General en el Asunto *Comisión v. Portugal* (C-38/10)

⁸² Punto I.3 << IMPUESTOS DE SALIDA: TIPOS Y CLASES >>

⁸³ Ley 26/2014, de 27 de noviembre. BOE del 28 de noviembre.

A) El 14.3⁸⁴ LIRPF que, como regla especial dentro del ámbito temporal de aplicación del impuesto, obliga a que todas las rentas pendientes de imputación se integren en la base imponible correspondiente al último período impositivo antes del momento en que el contribuyente pierda tal condición a causa del cambio de residencia; permitiendo presentar una autoliquidación complementaria a medida que se vayan obteniendo las rentas pendientes si el traslado se produce a otro Estado Miembro de la Unión Europea.

B) El artículo 8.2 LIRPF establece que los contribuyentes del IRPF no perderán tal condición cuando acrediten un cambio de residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal⁸⁵, creando así una prolongación de la residencia fiscal española.

C) Los artículos 80.4 y 81.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁸⁶ suponen una excepción a la regla general del diferimiento de las plusvalías obtenidas por el socio persona física afloradas en las operaciones de reestructuración acogidas al régimen especial de canje de valores (neutralidad fiscal), penalizando al socio que, estando involucrado en una operación de reestructuración, traslada su residencia a otro Estado. Consiste en la integración en la base imponible del IRPF de la diferencia entre el valor de mercado de sus acciones y participaciones y el valor de adquisición. Si el traslado se produce a un Estado de la Unión o a un Estado Miembro del EEE con el que España tenga un Convenio de Doble Imposición, el pago de la deuda tributaria será aplazado por la Administración hasta la fecha de transmisión de las participaciones.⁸⁷

2. EL ARTÍCULO 95.BIS LIRPF

De la reforma fiscal operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre destaca principalmente la incorporación al sistema del IRPF del impuesto de salida del artículo

⁸⁴ La anterior redacción de este artículo fue lo que motivó la denuncia de la Comisión Europea por incumplimiento del Estado de los artículos 18, 39 y 43 del TCEE y de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE y que finalizó en el asunto de la *Comisión Europea contra el Reino de España*, Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 2012, de la Comisión Europea contra Reino de España. Asunto C-269/09. Referencia ECLI:EU:C:2012:439.

⁸⁵ *Vid.* Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

⁸⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁷ *Vid.* COLL GOMILA, J. «El nuevo "exit tax" del ordenamiento jurídico español. El cambio de residencia a un Estado Miembro.» Trabajo de Final de Grado, Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, 2015-2016.

95.bis⁸⁸ de la LIRPF, un *exit tax* limitado a determinadas ganancias “latentes” y que se aplica de forma inmediata: se devenga en el mismo momento en que se produce el abandono de residencia en territorio español y que se asimilan de forma ficticia a la venta de los bienes, lo que produce su integración en la renta del ahorro del último período impositivo que deba declararse por IRPF⁸⁹.

La finalidad de la creación de este impuesto es la de evitar conductas elusivas, y poder gravar la plusvalía que ha sido generada en el Estado Español; ganancias que hubieran podido exigirse en el momento de la enajenación si el contribuyente no hubiese emigrado.⁹⁰ Sin embargo, la doctrina disiente de esta calificación dada por el Ministerio de Hacienda, pues esta nueva tributación perjudica a los emprendedores y, en particular, a la creación y crecimiento de las *start-ups* consistentes en proyectos de investigación, desarrollo e innovación que necesitan buscar financiación fuera de España y expandirse por el resto de Estados, tal y como señalan VARSAVSKY, ARROLA, PEÑA Y GARCÍA⁹¹. A juicio de LOPEZ TELO⁹², esta modalidad especial no es sino un nuevo impuesto sobre el patrimonio artificialmente encajado en el ámbito del IRPF con la intención de evitar el ruido asociado al establecimiento de nuevos impuestos, <<aún a costa de violentar la dogmática jurídica y el fundamento económico del IRPF>>.

2.1 Ámbito de aplicación

A) Requisitos subjetivos

Como se ha mencionado con anterioridad, el presente impuesto se aplicará en el momento en que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los últimos quince períodos impositivos⁹³, conforme a las reglas generales de determinación de las

⁸⁸ A través de una nueva sección en el Título X de la Ley del IRPF.

⁸⁹ Conforme lo dispuesto en el artículo 46 LIRPF.

⁹⁰ Vid. COLL GOMILA, <<El nuevo exit tax...>>.

⁹¹ VARSAVSKY, M. ARROLA, I., PEÑA, A. y GARCÍA, J. *El próximo exit tax afecta a la creación y crecimiento de start ups en España*. Sintetia.com: <https://www.sintetia.com/el-proximo-exit-tax-afecta-a-la-creacion-y-crecimiento-de-startups-en-espana/> Consultado el 23 de marzo de 2018.

⁹² LOPEZ TELLO, J. “El nuevo impuesto español tipo Exit tax sobre acciones y participaciones”. *Actualidad jurídica de Uría Menéndez*. Nº 41. (2015) pp. 71-79.

⁹³ Si bien <<el último período impositivo que deba declararse por IRPF está excluido del cómputo de dichos quince períodos, así como del número de diez períodos en los que, al

reglas del artículo 9 LIRPF. COLL GOMILA destaca la aparente incompatibilidad de esta medida con el régimen de los trabajadores impatriados, del artículo 93 LIRPF.⁹⁴

El propio artículo 95.bis de la LIRPF dispone, en su apartado 8⁹⁵, una regla especial por la cual el cómputo de diez períodos impositivos empezará a computarse desde el primer período impositivo en que no resulte de aplicación el régimen especial.

B) Imputación temporal y retorno del contribuyente.

Las ganancias patrimoniales deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por el IRPF practicándose autoliquidación complementaria⁹⁶, sin sanción, intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición, como consecuencia del cambio de residencia.

No obstante, el apartado 5 del artículo 95.bis de la LIRPF permite que, si el obligado recupera la condición de contribuyente por el IRPF sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas en aplicación de este impuesto. Tal devolución se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 LGT, salvo en lo relativo a los intereses de demora, que comenzarán a devengarse desde la fecha en que se realizó el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

C) Requisitos objetivos

El impuesto se aplicará cuando el citado sujeto sea: a) Titular de acciones o participaciones cuyo valor de mercado conjunto exceda de cuatro millones de euros; o b) Cuando en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse

menos, se debe haber tenido la condición de contribuyente del IRPF>>; tal y como sostiene la DGT en CV de 13-10-15 (Núm. Consulta 3065-15).

⁹⁴ A los que permite optar por la tributación por el Impuesto a la Renta de No Residentes manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF.

⁹⁵ Conocido coloquialmente como <<Ley Bechkam>>.

⁹⁶ Que, en el ejercicio 2017, deben declararse en la rúbrica que corresponda al apartado G₄ de la página 13 de la declaración, de acuerdo con el Modelo aprobado a través de la Orden HAP/2835/2015, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 113 de comunicación de datos relativos a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia cuando se produzca a otro Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria, se establece la forma y plazo para su presentación y se modifica otra normativa tributaria.

por este impuesto y con un valor situado entre el millón de euros y los cuatro millones antes indicados, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 %. En opinión de RAMÍREZ GÓMEZ ⁹⁷, únicamente han de computarse los activos que lleven implícita una plusvalía, sin tener en cuenta otros que manifiesten una minusvalía en el momento del cambio de residencia⁹⁸. Por su parte, COLL GOMILA entiende que debería tomarse en consideración, a estos efectos, la totalidad de las acciones y participaciones, aunque puedan estas suponer para el contribuyente una pérdida patrimonial.

De estos requisitos objetivos, se extrae que el impuesto no solo se encuentra dirigido al gravamen de las rentas más altas, sino que además utiliza el criterio de la “participación relevante”⁹⁹, un criterio que perjudica a los inversores que puedan tener control de las sociedades participadas y que se aplica a aquellos capaces de ejercer una influencia significativa sobre la gestión de las sociedades o entidades.

Comparto el criterio de COLL GOMILA, pues, a mi juicio, que debe tenerse en cuenta la participación real del contribuyente en la sociedad, a fin de comprobar si procede o no la aplicación del impuesto en relación con su ámbito objetivo, si bien el propio tenor literal del artículo excluye la tributación de las minusvalías, tal y como se expone a continuación.

2.2 Reglas de cuantificación

Tal y como establece el artículo 95.1 bis de la LIRPF: << (...) Se considerarán ganancias patrimoniales¹⁰⁰ las diferencias positivas resultantes entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente y su valor de adquisición (...) >>. Esta definición al hecho conforme al cual un individuo no obtiene rentas por el mero incremento nominal de sus

⁹⁷ <<Las ganancias patrimoniales por cambio de residencia: el nuevo impuesto de salida en el IRPF>>, en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, op. Cit, pag. 376.

⁹⁸ CARRERAS MANERO y de MIGUEL ARIAS, <<El exit tax...>> cit. p. 15.

⁹⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M.; CARMONA FERNANDEZ, N.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. y TRAPÉ VILADOMAT, M. (2007). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Wolters Kluwer España. Pp. 339-340.

¹⁰⁰ Definidas en el artículo 33 LIRPF: << Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos>>.

bienes, sino que ha de producirse un efectivo aumento de dicho patrimonio, y que tal valor se ponga de manifiesto.¹⁰¹

Dado que no se dispone de reglas particulares en el artículo 95.bis de la LIRPF para el cálculo valor de adquisición habrá de ser el general expuesto en el artículo 35 de la citada norma¹⁰². Sin embargo, el apartado 3 del referido artículo 95.*bis* establece unas determinadas reglas para el cálculo del valor de mercado de las acciones y participaciones en las que distingue entre:

- a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores definidos en la Directiva 2007/4/39/CE¹⁰³, cuyo valor corresponderá al de su cotización.
- b) Los valores no incluidos entre los anteriores.¹⁰⁴
- c) Las participaciones representativas de capital o patrimonio en instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversiones, SIM, SICAV y otros.¹⁰⁵

Asimismo, esta regla se modifica para aquellos supuestos en los que el traslado se produzca a un paraíso fiscal, ya que se tomará como valor de mercado aquel que tuviera en el último período en el que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español.

¹⁰¹ LOPEZ TELLO, J. “El nuevo impuesto español tipo Exit tax sobre acciones y participaciones”. *Actualidad jurídica de Uría Menéndez*. Nº 41. (2015) pp. 71-79.

¹⁰² Conforme al cual el valor de adquisición será la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado y el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses siempre que hubiesen sido satisfechos por el adquirente.

¹⁰³ Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades y entidades.

¹⁰⁴ Cuya valoración será, salvo prueba de un valor de mercado distinto, la mayor entre el patrimonio neto que resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto; el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto; o el que resulte de capitalizar al veinte por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

¹⁰⁵ Que se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por el IRPF o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado.

2.3 Regla especial: El aplazamiento de la deuda por desplazamientos temporales

El apartado 4 del artículo 95.bis de la LIRPF (desarrollado en el artículo 122 RIRPF) concede la posibilidad de aplazamiento del pago de la deuda tributaria siempre que se trate de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal; o bien que el desplazamiento se produzca a un país con el que España tenga suscrito un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información.

Este aplazamiento habrá de ser solicitado por el contribuyente y quedará regulado por lo dispuesto en la LGT y sus Reglamentos de desarrollo¹⁰⁶, con determinadas especialidades¹⁰⁷:

a) La solicitud deberá formularse dentro del plazo reglamentario de declaración correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia y en la solicitud deberá indicarse el país o territorio al que el contribuyente traslada su residencia;

b) El aplazamiento vencerá como máximo el treinta de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF, o a la misma fecha del año siguiente a la finalización del año que se hubiera fijado en el aplazamiento;

c) En caso de que el desplazamiento se realizase por motivos laborales, deberá aportarse un documento justificativo, emitido por el empleador, de la relación laboral que motiva el traslado.

d) En caso de que el contribuyente transmita la titularidad de las acciones o participaciones antes de que llegue el término del aplazamiento, este vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión.

El aplazamiento se concederá por cinco ejercicios, que podrán ser prorrogables por otros cinco años como máximo cuando existan causas que justifiquen un desplazamiento temporal por causas laborales a un país o territorio no considerado

¹⁰⁶ Artículo 65 LGT y 44 y ss. del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

¹⁰⁷ Artículo 122 RIRPF.

paraíso fiscal, cuya duración no permita que el obligado adquiera de nuevo la condición de contribuyente del IRPF. Para solicitarlo habrán de constar los motivos que justifiquen la prolongación del desplazamiento.

2.4 Régimen especial: El cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea

El apartado 6 del artículo 95.bis de la LIRPF prevé otra especialidad para aquellas situaciones en que el cambio de residencia se produzca a otro Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un intercambio efectivo de información tributaria¹⁰⁸, en los términos previstos en la normativa para la prevención del fraude fiscal¹⁰⁹, si bien cabe destacar que el régimen aquí expuesto es de carácter opcional

En principio, la ganancia patrimonial solo deberá ser objeto de autoliquidación si en los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse se produce alguna de estas circunstancias: a) se transmitan *inter vivos* las acciones o participaciones, b) el contribuyente pierda la condición de residente de un Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, o bien c) se incumpla la obligación de información del artículo 123.1 RIRPF¹¹⁰.

Con la presentación de autoliquidación (en tiempo y forma señalados por el artículo 123.2 RIRPF), se podrá minorar en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones y su valor de transmisión. Además, este último valor se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente, salvo que tales percepciones hubieran tributado en el Impuesto a la Renta de No Residentes.¹¹¹

¹⁰⁸ CARRERAS MANERO y de MIGUEL ARIAS, <<El exit tax...>> *cit.* p. 10.

¹⁰⁹ Apartado 4 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

¹¹⁰ Que establece que esta opción, para ser ejercitada., requiere de comunicación a la Administración Tributaria en la que se hagan constar una serie cierta de datos como: a) Identificación de las acciones o participaciones que dan lugar a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia; b) Valor de mercado de las acciones o participaciones; y c) Estado al que se traslada la residencia.

¹¹¹ Según RIBES RIBES, A. (“Un nuevo *exit tax* en el ordenamiento español: el ar.95.bis LIRPF”, *Crónica tributaria*, núm. 154, 2015, pág. 136) seguirá existiendo un problema de doble

2.5 Régimen especial: Traslado a un paraíso fiscal

De conformidad con el ya expuesto artículo 8.2 LIRPF, el contribuyente que se desplace a un paraíso fiscal mantendrá la condición de contribuyente por el IRPF. Ahora bien, el apartado 7 del artículo 95.bis de dicha norma dispone de ciertas especialidades para tales supuestos en los que las ganancias patrimoniales deberán imputarse al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual, aplicando para el cómputo el valor de mercado que las acciones y participaciones tuvieran en la fecha de devengo.

En caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el sujeto mantenga su condición de contribuyente por el IRPF se considerará como obtenida una nueva ganancia¹¹².

V. CONCLUSIÓN

A pesar de que esta nueva modalidad impositiva -conocida como *exit tax*- fue presentada como una norma anti-elusiva dirigida a aquellas actividades que pretendieran falsear o abusar de los derechos concedidos en el ámbito comunitario, el resultado ha sido uno muy distinto, resultando en la creación de un nuevo impuesto que no solo rompe con la tradición de la Filosofía del Derecho Tributario, conforme a la cual las rentas fiscales ha de ser aquella que implique la medida de los efectivos incrementos en el patrimonio; sino que produce un perjuicio al desarrollo de los individuos al penalizar la deslocalización.

Es cierto que aparentemente solo las rentas más altas van a estar sujetas a este nuevo impuesto por la vía de las participaciones por valor de cuatro millones de euros, pero no es difícil observar cómo con el nuevo modelo empresarial de las *start ups* se alcanzan los umbrales de representatividad que exige el artículo 95.bis de la LIRPF, concentrando el patrimonio en los (habitualmente) pocos directores que tienen la

imposición internacional si el Estado de Residencia computa la ganancia patrimonial desde la fecha de adquisición sin admitir la corrección de la misma. *Vid.* CARRERAS MANERO y de MIGUEL ARIAS, <<El exit tax...>> *cit.* p. 11.

¹¹² Para cuyo cálculo habrá de tomarse como valor de adquisición el valor de mercado que se hubiera tenido en cuenta como valor de transmisión para determinar la ganancia patrimonial prevista en el artículo 95.bis LIRPF.

necesidad de ampliar sus ámbitos de actuación profesional a los diferentes mercados europeos.

Además, resulta ingenuo que estos elevados valores de cartera puedan estar en manos de ciudadanos y que estos no opten por los refugios patrimoniales que constituyen las sociedades como por ejemplo las SICAV; por lo que la norma parece relativamente fácil de eludir para el contribuyente español.

Desde el punto de vista de la compatibilidad del artículo 95.bis de la LIRPF con la libertad de establecimiento, no parecen haber conflictos con los límites que el TJUE ha ido configurando en torno a los *exit taxes*, si bien cabría observar futuros posibles pronunciamientos que puedan llevar a restringir este fenómeno.

Por otra parte, el contribuyente ha de asumir una serie de costes en términos de recursos generales bastante alto, dado que, para poder mantener las ventajas que concede este régimen, está obligado a mantener un contacto casi constante con la Administración Tributaria; al deber informar cada ejercicio de la situación de los bienes que son objeto de aplazamiento; lo que sin duda resta atractivo a este sistema y hace sumamente inconveniente su adopción.

VI. BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Manual Práctico de Renta y Patrimonio*. Madrid: Ministerio de Hacienda y función Pública, 2016.

Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Manual Práctico de Renta*. Madrid, 2017.

CARRERAS MANERO, O. y de MIGUEL ARIAS, S. «La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal.» *"Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión internacional"* (Instituto de Estudios Fiscales), 2013.

CARRERAS MANERO, O., y de MIGUEL ARIAS, S. «Efectos en el ámbito tributario del abuso de libertades comunitarias y la Jurisprudencia dada por el TJUE.»

Javier Villalba Torres
LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO COMUNITARIA Y EL EXIT
TAX ESPAÑOL

Revista española de Derecho Financiero (Thomson Reuters), nº 162 (abril-junio 2014).

—. «Las restricciones a la libertad de establecimiento: el caso del "exit tax" español.» Barcelona, 2017.

COLL GOMILA, J. «El nuevo "exit tax" del ordenamiento jurídico español. El cambio de residencia a un Estado Miembro.» Trabajo de Final de Grado, Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, 2015-2016.

FALCON Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E.. *Derecho Fiscal Internacional*. 2ª. Madrid: Marcial Pons, 2013.

G. DUFF, D. «Rethinking the Concept of Income in Tax Law and Policy.» Faculty of Law, University of Toronto, Toronto, 2005.

HERRERA MOLINA, P.M. «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?» *Revista General del Derecho Europeo* 29 (Iustel), 2013.

JIMENEZ-VALLADOLID, D. «De Lasterye a Comisión c. España: ¿Hacia una mayor coordinación en el diseño de los exit taxes de los Estados Miembros?» *Revista española de Derecho Europeo* (CIVITAS), nº 47 (Julio-Septiembre 2013).

MARTÍN QUERALT, J.M., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CAYÓN GALIARDO, A. *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*. 14ª edición. Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

MUÑOZ BERGER, C. «El concepto de renta fiscal.» Centro de estudios políticos y constitucionales. Archivo histórico., Ministerio de la Presidencia y para la Relaciones Territoriales, s.f.

RIBES RIBES, A. *La problemática de los exit taxes en la Unión Europea*. Repositorio de la Universidad de Alicante, 2014.

—. *Los impuestos de salida*. Editado por Universidad de Alicante. Valencia: Tirant lo Blanc, 2014.

Javier Villalba Torres
LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO COMUNITARIA Y EL EXIT
TAX ESPAÑOL