

RAKOTO Sophie

***EXIT TAX EN MATERIA SOCIETARIA Y LIBERTAD DE
ESTABLECIMIENTO***

-
Entre logros jurisprudenciales y retos legislativos,
estudio desde la perspectiva española y francesa

Trabajo de Fin de Grado
Derecho Internacional Privado
Director : Rafael Arenas Garcia

Universitat Autònoma de Barcelona
2015

INDICE

Introducción	3
I. <u>Jueces-legisladores : el Tribunal de justicia de la Unión europea frente a las <i>exit taxes</i>, elaboración progresiva de una solución equilibrada</u>	<u>8</u>
A. Un presupuesto necesario: el abandono explícito de la inmunidad del Estado de origen a las disposiciones del TFUE sobre la libertad de establecimiento, un avance jurisprudencial significativo	8
1. <i>Daily Mail y National Grid, unas características comunes</i>	
2. <i>De una lectura liberal de la libertad de establecimiento a favor del derecho del Estado de salida, al reconocimiento de un derecho al traslado de sede para las sociedades</i>	
B. Modalidades de la compatibilidad de los impuestos de salida con la libertad de establecimiento según el TJUE, una solución pragmática	14
1. <i>El gravamen de las plusvalías latentes o una restricción legítima: el argumento del justo reparto de la competencia fiscal</i>	
2. <i>Idoneidad y proporcionalidad del gravamen de las plusvalías latentes con el objetivo de adecuada distribución de la competencia fiscal : la cuestión de las modalidades de pago</i>	
II. <u>Plasmación legislativa de la opción del pago diferido del gravamen sobre plusvalías latentes e instrumentos normativos para su puesta en práctica: ¿ardua supresión de entorpecimientos?</u>	<u>20</u>
A. Consagración de la opción del pago diferido en los ordenamientos español y francés : entre éxitos y relucencia persistente, dos <i>iter legislativos</i> distintos	20
1. <i>La normativa española o una evolución adecuada</i>	
2. <i>La normativa francesa, una progresión insuficiente</i>	
B. La cooperación inter estatal, instrumento determinante para la práctica del cobro diferido o un argumento frente a los legisladores refractarios	36
1. <i>La Directiva 2010/24/CE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos</i>	
2. <i>La asistencia mutua convencional - especial consideración de España y Francia</i>	
Conclusión	58
BIBLIOGRAFÍA	62

INTRODUCCIÓN

- “En este mundo no hay nada cierto, salvo la muerte y los impuestos”, decía Benjamin Franklin. También se ha dicho que “En la situación actual, no es posible mantener que la movilidad internacional de las sociedades carezca de costes; la libertad de establecimiento no permite llegar aun a este resultado.”¹

Determinadas cargas fiscales, los impuestos de salida, vienen así a acompañar el traslado transfronterizo de la sede social, a propósito de los cuales el Parlamento Europeo exige una cierta neutralidad, tal como se establece en su resolución de 02 de febrero de 2012 que contiene recomendaciones a la Comisión sobre un 14^a directiva en materia de derecho de sociedades relativa al traslado transfronterizo de la sede social².

A continuación estudiaremos cómo la libertad de establecimiento amparada por el TFUE condiciona los impuestos de salida en materia de sociedades, y como este condicionamiento se traduce realmente en las prácticas legislativas española y francesa. El examen del Derecho español y del Derecho francés, y de sus relaciones con el Derecho de la Unión Europea, ha condicionado la extensión del trabajo, que se justifica para así poder abordar de manera completa el tema objeto de estudio.

¹ ARENAS GARCÍA, Rafael, “Transferencia intraeuropea de la sede de dirección de la empresa: Derecho privado, fiscalidad y libertad de establecimiento”, *La Ley*, núm. 7848, de 30-4-2012, pp. 1-7.

² Recomendación 2 sobre las consecuencias de un traslado transfronterizo de la resolución del Parlamento europeo de 2 de febrero de 2012 con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre la Decimocuarta Directiva sobre el Derecho de sociedades referente al traslado transfronterizo del domicilio social de las empresas.

Ya en el considerando F figura que la movilidad de las empresas sigue topándose con importantes cargas fiscales. En esta recomendación se dice: “*El traslado tiene que ser fiscalmente neutral, conformeamente a las disposiciones de la directiva 90/434/CEE*” relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.”

Hay que notar que esta directiva la deroga la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

- - *Libertad de Establecimiento, asimilación del régimen de las personas jurídicas al de las personas físicas en el TFUE.*

El principio de la libertad de establecimiento, objeto del capítulo 2 del Título IV del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) alcanza tanto a las personas físicas (artículo 49 TFUE) como a las personas jurídicas, estas últimas siendo asimiladas a aquellas en virtud del art.54 TFUE.

Éste establece: “*Las sociedades (...) quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.*” La aplicación del art. 54 TFUE presupone sin embargo el cumplimiento de dos condiciones cumulativas para las sociedades según el apartado 1 del mismo artículo: constitución según el Derecho de un Estado miembro de la Unión Europea y ubicación en la Unión Europea de su sede social, administración central o centro de actividad principal.

Sin embargo, se nota que la acepción de sociedades según el apartado 2 es bastante amplia, lo importante es el ánimo de lucro : “*Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo.*”

Así, el art. 49.2 TFUE define la libertad de establecimiento respecto a las personas físicas como el derecho al acceso y al ejercicio de actividades no asalariadas, a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro, la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades.

El principio de la libertad de establecimiento del TFUE significa así que un nacional de un Estado miembro y, en particular, lo que nos interesa aquí, una sociedad que responde a los criterios del art.54 TFUE, puede establecerse en otro sin que las autoridades de este Estado miembro de acogida puedan discriminarles con respecto a sus nacionales.

Se prohíbe así la discriminación *directamente* fundada sobre la nacionalidad: exigir condiciones que no se imponen a los propios nacionales para

el ejercicio de la actividad, o impedir el goce de condiciones concedidas a los nacionales para el ejercicio de la actividad.

Pero se prohíbe también cualquier discriminación *indirectamente* basada en la nacionalidad de la persona: exigencia de condiciones también impuestas a los nacionales, pero que dificultan de hecho el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte del nacional de otro Estado miembro.

Más generalmente, este derecho tiene como corolario la obligación del Estado miembro de acogida de **suprimir todos los tipos de restricción** que prohíba, obstaculice, o haga menos interesante el ejercicio de la libertad de establecimiento³.

- *Sociedades y libertad de establecimiento en la jurisprudencia : obligaciones del Estado de acogida vs. obligaciones del Estado de origen*

En materia societaria, la jurisprudencia comunitaria ha podido “construir” dos regímenes distintos según el origen de la medida restrictiva a la libertad de establecimiento: Estado de origen o Estado de acogida de la sociedad.

Aunque entre las dos sentencias que nos interesan específicamente aquí, *Daily Mail* y *National Grid*⁴ transcurrieron veintitrés años, la actividad jurisprudencial en materia societaria durante el largo periodo de tiempo que les separa está lejos de ser inexistente. Las sentencias *Centros*, *Überseering*, *Inspire Art*⁵ (principalmente), han permitido la edificación del régimen de obligaciones aplicable al Estado de acogida, mientras que las sentencias *Daily Mail* y *National Grid* son relativas al del Estado de origen de la sociedad que traslada su sede.

Sin detenernos en ellas, las obligaciones del Estado de acogida consisten en:

³ Aunque, tal como lo veremos más adelante, las restricciones son posibles si cumplen con el triple criterio de la exigencia imperativa de interés general, la idoneidad y la proporcionalidad del obstáculo a esta exigencia de interés general.

⁴ Sentencia (Gran Sala) de 27 de septiembre de 1988, As. C-81/87 ; STJUE (Gran Sala) de 29 de noviembre de 2011, As. C-371/10, *National Grid Indus BV e Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*.

⁵ STJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd. Y Erhvevs-og Selskabsstyrelsen*, As C-212-97 ; STJUE de 5 de noviembre de 2002, *Überseering BV y Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*, As. C-208/00. ; STJUE de 30 de septiembre de 2003, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Ámsterdam y Inspire art Ltd.*, As. C-167/01

la obligación de reconocer la personalidad jurídica de las sociedades que trasladan su sede en su territorio, siempre que se han válidamente constituidas en otro Estado miembro (sentencia *Centros*) ;

la obligación de aplicar a la sociedad el Derecho de su Estado de constitución, (sentencia *Überseering*, afirmación reiterada en la sentencia *Inspire Art*) ;

por fin, el Estado de acogida tiene que descartar su ordenamiento jurídico para aplicar a la capacidad jurídica y procesal de la sociedad (sentencia *Überseering*) así como a la responsabilidad de los administradores (sentencia *Inspire Art*) la ley de su Estado de constitución.⁶

- *Estado de origen e impuestos de salida*

En este trabajo nos interesa el régimen fiscal aplicable a la sociedad por su Estado de origen. Como lo veremos más adelante, si la problemática fiscal había sido descartada por el Tribunal en la sentencia *Daily Mail*, en cambio aportó una respuesta directa en la sentencia *National Grid*. En concreto, se cuestionó en esta sentencia la compatibilidad con la libertad de establecimiento de un impuesto de salida, el gravamen de las plusvalías⁷ todavía no realizadas de la sociedad que traslada su sede de dirección efectiva en otro Estado miembro.

Más precisamente y como lo veremos más adelante, los Estados prevén impuestos de salida cuando la movilidad de la sociedad supone un cambio de residencia fiscal - lo que es generalmente el caso cuando la sociedad traslada su sede de dirección efectiva porque los Estados suelen utilizar el criterio del lugar de la sede de dirección efectiva para determinar la residencia fiscal.

⁶ ARENAS GARCÍA, Rafael "Sombras y luces en la jurisprudencia del TJUE en materia de derecho internacional privado de sociedades", en : ESPLUGUES MOTA, C. y G. PALAO MERENOS, G. (Eds.), *Nuevas fronteras del Derecho de la Unión Europea. Liber amicorum José Luis Iglesias Buhigues*, Valencia : Ed. Tirant lo Blanch, 2012, pp. 739-759.

⁷ *Id est* diferencia entre valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que sean propiedad de la sociedad (MARTIN, Adolfo & CALDERON, José Manuel, « Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española », *Crónica Tributaria*, n°125/2007, p. 67) ; beneficio que derivado del aumento de valor de un activo de la sociedad desde el momento de su adquisición se realiza a la transmisión del bien.

- La problemática consiste así en poder **facilitar la movilidad de las sociedades** por un lado, **sin perjudicar a la competencia fiscal de los Estados** por otro. Dicho de otra manera, las sociedades deberían poder aprovecharse de la influencia del Derecho de la Unión Europea sobre las condiciones del traslado de sede, debiendo ser razonable la incidencia de la fiscalidad nacional sobre la libertad de establecimiento. Así,

¿ en qué medida los impuestos de salida exigidos por los Estados de origen de las sociedades que trasladan su sede a otro Estado miembro son compatibles con el principio de libertad de establecimiento previsto por el artículo 54 del Tratado de Funcionamiento de Unión Europea ?

- Veremos en una primera parte que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desempeñado un papel primordial en la fijación de los límites impuestas a las legislaciones fiscales de los Estados miembros en materia de impuestos de salida (I), para luego analizar la puesta en práctica de los principios destacados por su jurisprudencia en dos Estados miembros, España y Francia (II).

I. JUECES-LEGISLADORES ? EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA FRENTE A LAS EXIT TAXES, ELABORACIÓN PROGRESIVA DE UNA SOLUCIÓN EQUILIBRADA⁸

Los impuestos de salida pueden ser compatibles con la libertad de establecimiento, bajo determinadas condiciones (B), posición que el Tribunal pudo adoptar gracias a un importantísimo avance operado en 2011, mostrando la superación de una tendencia muy liberal con respecto al régimen del Estado de origen de la sociedad abierta en 1988 e incambiada desde aquella época (A).

A. Un presupuesto necesario : el abandono explícito de la inmunidad del Estado de origen a las disposiciones del TFUE sobre la libertad de establecimiento, un avance jurisprudencial significativo

El estudio de este cambio pretoriano necesita de algunas consideraciones previas comunes a las dos sentencias (1), para luego poder apreciar el cambio entre las sentencias *Daily Mail* y *National Grid*, sentencia en la cual el TJUE aporta precisiones sobre el sentido que se debe dar a las disposiciones del Tratado sobre la libertad de establecimiento (2).

1. Daily Mail y National Grid, unas características comunes

Las circunstancias de hecho y la problemática en las dos sentencias son parecidas.

La sociedad *Daily Mail* constituida en el Reino Unido quería trasladar su administración central a los Países Bajos para dejar así de tributar en el Reino Unido (su residencia fiscal siendo entonces fijada allí), sin perder su nacionalidad

⁸ Así califica la solución de la sentencia *National Grid* Laurence Idot, (IDOT, Laurence, « Transfert du siège social réel et imposition des gains de change latents », *Revue Europe* n° 1 (enero de 2012), comm. 25.) visto que como lo veremos más adelante se ha encontrado un cierto compromiso entre la salvaguarda del poder fiscal del Estado y la del derecho a la movilidad intraeuropea de la sociedad.

británica. Pero las autoridades británicas no autorizaron este cierre del periodo impositivo en Reino Unido.

La sociedad *National Grid Indus* quería trasladar su sede de dirección efectiva de los Países Bajos al Reino Unido, conservando también su nacionalidad neerlandesa. Como la sociedad *Daily Mail*, su sede estatutaria quedó en el Estado de origen. En el Estado de acogida, al seguir el modelo de constitución⁹, el problema de reconocimiento de sociedades extranjeras no se planteó.

A diferencia del caso *Daily Mail*, sí que en el caso *National Grid* el cambio de residencia fiscal que suponía el traslado fue acordado. Más precisamente, los Países Bajos y el Reino Unido lo habían previsto convencionalmente, en aras de evitar la doble imposición y en aras de la prevención de la evasión fiscal. Según el art. 4.3 de la convención de doble imposición en vigor entre el Reino Unido y los Países Bajos, una sociedad que tiene una doble sede (estatutaria en los Países-Bajos, y de dirección efectiva en Reino-Unido) es residente sólo en el Estado en el territorio del cual tiene establecida su sede de dirección efectiva. Según el art.7.1, este Estado tiene entonces competencia exclusiva para gravar los beneficios de la sociedad, (siempre que no sean afectados a un establecimiento situado en el otro Estado). Pero visto que las plusvalías latentes al momento del traslado nacieron en su territorio, la normativa neerlandesa preveía para el Estado neerlandés el derecho de gravarlas.

Por consiguiente, en los dos casos el problema no era la pérdida de la personalidad jurídica, de la nacionalidad, sino un problema de naturaleza fiscal.

⁹ Para los Estados que siguen el modelo de constitución, la ley que rige la sociedad -*lex societatis*- es la ley de acuerdo con el cual se ha constituido la sociedad (i.e. la ley elegida por los socios). En cambio, para los que siguen el modelo de sede, el derecho rector de la sociedad es el del Estado en cuyo territorio la sociedad tiene su sede real. Así, resulta que estos últimos no reconocen la personalidad jurídica de sociedades constituidas según el Derecho de un Estado donde no tienen su sede real (y reconocen así como sometidas a su propio Derecho las sociedades que tienen su sede real en su territorio), lo que muestra en este punto y desde la perspectiva del Estado de acogida que el modelo de la sede real es incompatible con la libertad de establecimiento (cf. Sentencias Centros, Überseering). ARENAS GARCÍA, Rafael "Sombras y luces", cit., pp.740-741. *Vid.* también GARCIMARTÍN ALFÉREZ, Francisco J., *Derecho Internacional Privado*, Madrid : Civitas, 2^a Ed., 2014, pp.357-362

En *Daily Mail* se cuestionó la compatibilidad con el Derecho de las Comunidades Europeas de la denegación por las autoridades británicas a la sociedad del derecho a que el traslado de su sede de administración central produjera el cierre del periodo impositivo de la sociedad en Reino Unido. Dicho de otra forma, la cuestión era la de **saber si el Estado tenía el derecho a obstaculizar el traslado**¹⁰. En *National Grid* la problemática era la misma, más precisamente, la de la compatibilidad con la libertad de establecimiento del gravamen de las plusvalías ficticias de la sociedad¹¹.

2. De una lectura liberal de la libertad de establecimiento a favor del derecho del Estado de salida, al reconocimiento de un derecho al traslado de sede para las sociedades

Los jueces del Tribunal de Luxemburgo acabaron por rechazar explícitamente una interpretación inicial del ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento bastante radical.

En el caso *Daily Mail*, aunque la cuestión prejudicial consistía en preguntar si los Estados tienen derecho a no conceder el cambio de residencia fiscal, el TJUE respondió a la pregunta de **saber si el TFUE otorgaba a las sociedades el derecho al traslado** conservando al mismo tiempo su condición de sociedades del Estado de salida (Estado de constitución). Dicho de otra manera, no respondió a la problemática fiscal planteada sino a una cuestión previa sobre el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento: la afectación o no de la

¹⁰ Cuestión a la que no respondió propiamente el tribunal, que se pronunció sobre si la sociedad tenía el derecho al traslado. *Vid.* ARENAS GARCÍA, Rafael, "Sombras y luces", *cit.*, pp.743.; *cf.* también "Transferencia intraeuropea", *cit.*

¹¹ En realidad, se trataba de una triple cuestión prejudicial, una problemática múltiple "en cascada" si se puede decir así, porque de la respuesta positiva a la primera dependía la posibilidad de tratar las otras.

El punto de partida no es una cuestión fiscal: se trataba de la determinación del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, para saber si se podían aplicar al caso, visto la respuesta negativa aportada a esta cuestión en la sentencia *Daily Mail*.

legislación del Estado de origen por el artículo 54 TFUE. Aportando una respuesta negativa a ésta, no llegó a responder a aquella.

El razonamiento del TJUE se puede exponer de la manera siguiente.

En primer lugar, subrayó el hecho de que cada Estado miembro es libre para decidir de los criterios de conexión relevantes para atribuir a las sociedades su nacionalidad, y asimismo para condicionar el traslado de sociedades a otro Estado miembro, porque el Tratado no armoniza estas cuestiones.

A continuación, concluyó que los Estados miembros son libres para imponer condiciones que puedan restringir el libre establecimiento de una sociedad que no quiere perder su nacionalidad – en este caso, pueden denegar el cambio de residencia fiscal.

Consecuentemente, para los jueces, la cuestión de si la normativa del Estado de constitución obstaculizaba o no la libertad de establecimiento no se planteaba: el **TFUE no otorga a las sociedades el derecho** a trasladar su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro conservando la nacionalidad del Estado miembro de constitución. De esta manera el Estado de origen adquiere una cierta inmunidad a la normativa del TFUE sobre la libertad de establecimiento. Esta **interpretación** del art. 54 TFUE parece “**radical**”: muy **restrictiva** para las sociedades y muy **permisiva** para los Estados.

En el caso *National Grid*, la inmunidad que estableció el tribunal en 1988 decayó: el Estado de origen se ve obligado a adecuar su normativa con las disposiciones del Tratado sobre la libertad de establecimiento, porque se reconoce que el TFUE otorga a la sociedad el derecho a trasladar su sede conservando la nacionalidad del Estado miembro de salida (Estado de constitución).

El razonamiento del Tribunal es el siguiente:

Empieza por recordar los requisitos exigidos por el art. 54 *TFUE* para que las personas jurídicas puedan gozar de la libertad de establecimiento.

Recuerda después lo que ya afirmó en la sentencia *Daily Mail*: que en cambio, el Tratado no unifica los criterios que permiten afirmar que una sociedad ha sido constituida según el Derecho de un Estado miembro determinado, por lo que los Estados miembros tienen absoluta libertad para determinar este aspecto.

Además los jueces constataron (como en el caso *Daily Mail*) que el Estado de salida, Países Bajos, seguía el modelo de constitución (i.e. que el criterio de conexión que utilizan los Países-Bajos para otorgar su nacionalidad a una sociedad no es la ubicación de su sede real en el territorio neerlandés, por lo que la emigración a otro Estado de la sociedad no afectaba su nacionalidad).

Ahora bien, a nivel *práctico*, no saca las conclusiones directas y radicales del caso *Daily Mail*. La libertad de los Estados para determinar el criterio de conexión de otorgamiento de nacionalidad a una sociedad no significa que las sociedades no tengan el derecho a la libertad de establecimiento. Se descarta la posibilidad sin límites para los Estados miembros de restringir la movilidad de una sociedad que quiere trasladar su sede a otro Estado miembro. Siempre que una sociedad responda a los criterios del art.54 TFUE, puede gozar del derecho a la libertad de establecimiento. La sociedad *National Grid* cumpliendo estos requisitos, sí que el Estado de salida está constreñido por las exigencias del TFUE sobre libertad de establecimiento.

El tribunal pasó de la **posición liberal** de 1988 a una posición que parece más correcta, porque más **protectora de la libertad** que consagra el Tratado.

Esta evolución constituyó un cambio significativo en la jurisprudencia, pero en realidad era implícito en la Sentencia *Cartesio*¹². En aquel caso, el TJUE no dijo que la normativa del Estado de origen obstaculizaba la libertad de establecimiento de la sociedad que trasladaba su sede a otro Estado miembro, pero ya se había admitido que la libertad de establecimiento podía aplicarse al Estado de constitución. En efecto, en esta sentencia se había afirmado que el Estado miembro de origen no tenía derecho a imponer la disolución y liquidación de la sociedad, impidiéndole transformarse en una sociedad del Estado miembro de destino, porque tal restricción constituiría un obstáculo a la libertad de establecimiento.

Gracias a este reconocimiento, se permitió, por fin, el tratamiento de la problemática fiscal. La sumisión de la fiscalidad al régimen de derecho común aplicable a las medidas estatales susceptibles de obstaculizar el ejercicio de la

¹² TJUE, 16/12/2008, As. C-210/06.

libertad de establecimiento hace que tales medidas tendrán que ser condenadas, salvo que satisfagan exigencias imperiosas de interés general. Así, se plantean unas sub-problemáticas: constitución o no por este gravamen de un **obstáculo** a la libertad de establecimiento, posibilidad de justificarlo por una exigencia imperiosa de **interés general**, su **necesidad** y **proporcionalidad** de acuerdo con este objetivo de interés general¹³.

¹³ Un trio clásico para conciliar obstáculos a las libertades amparadas por el TFUE y éstas, cf. STJCE 20/02/1979 *Cassis de Dijon*, As. 120/78. Como lo nota R. Kovar (KOVAR, Robert « Liberté d'établissement, fiscalité et transfert de siège social : la CJUE persiste » *Recueil Dalloz* 2012, p. 784.), este tratamiento no presenta ninguna especificidad.

B. Modalidades de la compatibilidad de los impuestos de salida con la libertad de establecimiento según el TJUE : una solución pragmática

El Tribunal volvió a analizar a la luz del clásico triple criterio de interés general, idoneidad y proporcionalidad el gravamen litigioso, llegando así a legitimarlo (1), siempre que se enmarca en determinadas condiciones a favor de la sociedad (2).

1. El gravamen de las plusvalías latentes o una restricción legítima : el argumento del justo reparto de la competencia fiscal

a. Un obstáculo innegable...

La duda sobre la compatibilidad con el art.54 TFUE de la exigencia del pago inmediato de las plusvalías latentes aferentes a los elementos de patrimonio de una sociedad que transfiere su sede de dirección efectiva en otro Estado miembro, al momento mismo de este traslado (y sin tener en cuenta las minusvalías susceptibles de realizarse tras el traslado), no persiste mucho tiempo.

Hemos dicho que la libertad de establecimiento implica la obligación del Estado miembro de acogida de suprimir cualquier restricción que prohíba, obstrucione, o haga menos interesante el ejercicio de la libertad de establecimiento.

Ahora bien, se ha observado que una sociedad que quiere trasladar su sede dentro del Estado en cuyo territorio ya está establecida solamente verá sus plusvalías gravadas en la medida en que hayan sido realizadas, efectivas. Dicho de otra forma, la sociedad en movilidad internacional (y más precisamente en lo que nos interesa aquí, intra-europea), dado que los beneficios derivados de las plusvalías no son todavía efectivos, no tiene necesariamente los recursos suficientes para pagar el gravamen, por lo que, al tener que recurrir a sus reservas o a un préstamo, se encuentra con **desventajas de tesorería** con respecto a una

sociedad que mantiene su sede de dirección efectiva en los Países-Bajos, y puede ser **disuadida** de proceder al traslado.

En tal sentido, podemos afirmar que existe una **discriminación** entre el régimen de traslado interno y el régimen de traslado transfronterizo, discriminación que constituye así una limitación a la libertad de establecimiento que tendría que ser prohibida.

b. ...pero justificado

Ahora bien, una razón de interés general subyace el gravamen de las plusvalías latentes: la justa distribución de la competencia fiscal.

Al **trasladar su sede de dirección efectiva**, la sociedad cambiaba al mismo tiempo de **residencia fiscal**, que desde entonces se iba a fijar en el Estado de acogida. La mayoría de los países, en efecto, consideran que las sociedades tienen su residencia fiscal en su territorio cuando son constituidas en su territorio (o conforme a su legislación) y/o tienen la sede de dirección efectiva en su territorio.

Consecuentemente, la sociedad dejaba de ser sujeto pasivo del impuesto sobre sociedad en el Estado de origen, i.e. las autoridades administrativas neerlandesas perdían la competencia tributaria relativa a dicha sociedad – que pasó a ser de las autoridades del Estado de acogida, Reino-Unido. Esta perdida de competencia comprende la privación del poder de gravar las potenciales plusvalías al momento de la realización del traslado, pese a que el beneficio que las origine surgió antes del traslado. Porque no parece muy legítimo que los beneficios generados en el Estado *x* sean gravados por el Estado *y*, se justifica la discriminación que saltaba a la vista en un primer momento¹⁴. Como lo dijo la Comisión¹⁵, tal práctica es conforme al **principio de la territorialidad fiscal** que tiene un **elemento temporal** - la residencia en el territorio durante el periodo en el cual el beneficio se generó. Por lo tanto, no se puede hablar de una verdadera

¹⁴ Se hace así una distribución territorial y temporal de las competencias fiscales entre los Estados miembros.

¹⁵ Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros» [COM (2006) 825 final]

discriminación : bien sabemos que es justo tratar diferentes situaciones diferentes – la diferencia residiendo aquí en la posición del Estado de origen de la sociedad que pierde injustamente su poder fiscal.

En conclusión, no es el derecho por el Estado miembro de imponer las plusvalías latentes que se cuestiona. Además, en realidad, este objetivo de interés general había sido consagrado varias veces por el Tribunal¹⁶. Lo que sí que puede plantea problema es la modalidad del gravamen, en concreto el momento en que se exige su pago, con respecto a su proporcionalidad con el objetivo expuesto más arriba. *El fin no justifica los medios.*

2. Idoneidad y proporcionalidad del gravamen de las plusvalías latentes con el objetivo de adecuada distribución de la competencia fiscal, la cuestión de las modalidades de pago

Recordamos que un medio es proporcional al objetivo que se propone de alcanzar cuando no existe **medio menos gravoso** para alcanzarlo o dicho de otra forma, cuando el medio utilizado no va más allá de lo necesario para alcanzarlo.

a. *Indiferencia de las minusvalías, relevancia del momento de pérdida de competencia fiscal*

Antes que nada, hay que mencionar que el TJUE no consideró contrario a la libertad de establecimiento el hecho de no tomar en cuenta las minusvalías que se produzcan hasta el momento de la realización del beneficio.

Parte de la consideración de que el único momento en que el Estado de origen puede fijar el importe de la deuda fiscal es el momento (justo antes) del traslado de la sociedad, porque después de este momento cesa su competencia fiscal tal como hemos expuesto anteriormente.

De ahí que para el TJUE, pese a que la Comisión había alegado lo contrario, la cuestión de las minusvalías producidas tras el traslado de sede (por el

¹⁶ STJUE 13/12/2005, As. C-446/03, pt. 45; STJUE 07/09/2006, As. C-470/04, N, pt. 42; STJUE 18/07/2007, As. C-231/05, pt. 51; STJUE 15/05/2008, As. C-414/06, pt. 31

motivo de la depreciación de bienes) no es pertinente para determinar la proporcionalidad del gravamen de las plusvalías latentes. En este sentido, el TJUE muestra su indiferencia en cuanto a la desaparición del beneficio constitutivo de la plusvalía. Persiste así una diferencia con el régimen de las personas físicas destacado por el Tribunal en la Sentencia *N*¹⁷.

b. Punto clave : el diferimiento del pago

i. National Grid, sentencia pionera : formulación del principio

En cambio, sí que se destacó la incompatibilidad con la libertad de establecimiento de la exigencia del pago inmediato del gravamen, i.e. simultáneo al traslado. No era proporcionada, considerando que existe una alternativa menos gravosa para la sociedad. La propuesta por el TJUE consiste en dejar a la sociedad una opción entre pago inmediato y pago diferido, esto es, darle la oportunidad de aplazar el pago hasta el momento de la realización efectiva de la plusvalía.

De hecho, diez gobiernos habían hecho observaciones para argumentar el hecho de que el cobro diferido presentaría cargas administrativas excesivas¹⁸, mientras que la Comisión estimaba lo contrario. Según esta institución, el Estado de origen hubiera podido satisfacerse de una **declaración anual** de la sociedad atestando de que tenga los activos trasladados, y de una **declaración hecha al momento de la realización** de la plusvalía. Consideraba este sistema como suficiente para permitir al Estado de origen cobrar el gravamen sobre las plusvalías latentes, pero al momento de la realización del activo.

ii. La puesta en práctica del principio, pragmatismo

Así, se trataría de encontrar un mecanismo que permitiría alcanzar el objetivo de reparto de la competencia fiscal menos restrictivo de la libertad de

¹⁷ STJUE 07/09/06, As. C-470/04, precitada.

¹⁸ En particular, exponían que según determinadas circunstancias la situación patrimonial de una sociedad puede presentarse de manera tan compleja que la trazabilidad de sus elementos de activos hasta la realización de las plusvalías sería casi imposible, o constituiría una carga demasiado importante o excesiva para la sociedad.

establecimiento que la carga implicada por la tributación inmediata del gravamen. Debe permitir no sólo a las *sociedades* tener la **opción** de pago diferido, sino además garantizar al *Estado* un eficaz **control fiscal** sobre la veracidad de las declaraciones de las sociedades.

En contrapartida del abandono de la inmediatez, la *sociedad* se ve obligada de suministrar informaciones relativas a su patrimonio a la Administración de su Estado de origen, haciendo a la Hacienda **informes periódicos** y, si lo prevé la legislación del Estado de origen, también deberá pagar una **garantía** del pago diferido y/o los **intereses** derivados de éste. Así, aunque la opción se debe “conceder” automáticamente, no es realmente incondicional.

En cuanto al *Estado* podrá utilizar **Convenios bilaterales** sobre la distribución de la tributación para evitar la doble imposición, o **mechanismos de cooperación del Derecho de la Unión Europea** en materia de cobro.

iii. Influencias de la solución, asimilación significativa

La solución ha sido influenciada por el régimen de las personas físicas. En la Sentencia *Lasteyrie du Saillant*¹⁹ fue declarado contrario a la libertad de establecimiento un impuesto de salida que gravaba las plusvalías latentes sobre los derechos sociales de personas físicas que trasladaban su domicilio fiscal fuera de Francia, cuyo pago se exigía inmediatamente i.e. al momento del traslado.²⁰

En este sentido, la Comisión consideraba en su comunicación de 19 de diciembre de 2006 sobre «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros»²¹ que la interpretación de la libertad de establecimiento dada en el asunto *de Lasteyrie* tenía también incidencia directas en materia societaria. Se refería a las observaciones que algunos comentadores hicieron: por una parte, salvo un único párrafo, la sentencia se refería a la noción de “contribuyentes” y no a las personas físicas; por otra parte el TJUE citó esta sentencia en la Sentencia *Sevic Systems* relativa a la materia societaria (en concreto, a la fusión transfronteriza de sociedades).

¹⁹ STJUE 11/03/2004, As. C-9/02

²⁰ Cf. art.167 bis Code Général des Impôts.

²¹ Cf. § 3.1.“Consecuencias de la sentencia de Lasteyrie para la sociedades”.

iv. Repetición y precisión sobre la puesta en práctica de la solución

Así, fue pionera en la materia la Sentencia *National Grid* de 2011. La solución fue confirmada en otras sentencias: *Comisión c/ Portugal* en 2012²²; *Comisión c/ Reino de Países Bajos*²³; *Comisión c/ España*²⁴; y *Comisión c/ Dinamarca*²⁵ en 2013.

En la Sentencia *Comisión contra Portugal*, el TJUE amplió el alcance de la jurisprudencia sentada en *National Grid* al traslado de activos de un establecimiento estable en un Estado miembro hacia otro, sin que este traslado se acompañe necesariamente de un traslado de sede. La legislación fiscal portuguesa preveía el gravamen inmediato de las plusvalías latentes de las sociedades que transferían fuera de Portugal su domicilio social y su dirección efectiva, o sus activos afectados a un establecimiento permanente en Portugal.

La sentencia que opuso la Comisión Europa a los Países Bajos condenó el pago inmediato en caso de traslado de elementos de activos o de parte autónoma de empresa que cesa de ser sujeto pasivo al impuesto en Países-Bajos.

La Comisión Europea no ha planteado recursos contra Francia, por lo que este Estado no ha visto su legislación fiscal societaria cuestionada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Vamos a ver, tanto para Francia como para España, en qué medida su legislación fiscal es compatible con el derecho al libre establecimiento protegido por el Tratado, y si resulta necesario la adaptación de su normativa a la libertad de establecimiento.

²² STJUE 06/09/2012 As. C-38/10. Se cuestionaba la compatibilidad con la libertad de establecimiento de la normativa portuguesa sobre tributación inmediata de las plusvalías latentes en los supuesto de que una sociedad portuguesa traslada sus activos o su domicilio social o su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro.

²³ STJUE 31/01/2013 As. C-301/11

²⁴ STJUE 25/04/13 As. C-64/11

²⁵ STJUE, 18/07/2013, As. C-261/11

II. PLASMACIÓN LEGISLATIVA DE LA OPCIÓN DEL PAGO DIFERIDO DEL GRAVAMEN SOBRE PLUSVALÍAS LATENTES E INSTRUMENTOS NORMATIVOS PARA SU PUESTA EN PRÁCTICA : ¿ARDUA SUPRESIÓN DE ENTORPECIMIENTOS?

La plasmación de la opción del pago diferido en las legislaciones nacionales no es completa para todos los Estados miembros (A), a pesar de la existencia de medios que aseguren al Estado de origen de la sociedad el cobro del gravamen sobre plusvalías latentes (B).

A. Consagración de la opción del pago diferido en los ordenamientos español y francés : entre éxitos y relucancia persistente, dos iter legislativos distintos

El análisis de la evolución de los regímenes español y francés en la materia nos lleva a concluir que subsiste un importante contraste entre los dos, debido al momento hasta que se permite diferir el pago.

1. La normativa española o una evolución adecuada

El régimen fiscal societario español ha mostrado una significativa evolución, del Real-Decreto Ley 4/2004, en vigor hasta el 1º de enero de 2015, hacia la Ley 27/2014 que le sucede.

a. La introducción progresiva de la posibilidad de aplazar el pago en el artículo 17.1.a) LIS

El gravamen de las plusvalías latentes en caso de traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad española lo prevé el artículo 17.1 a) de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, “*Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención.*

Reglas especiales.” - ley aprobada por el Real-Decreto Ley 4/2004, de 11 de marzo de 2004, en vigor del 12 de marzo de 2004 hasta el 1º de enero de 2015.

i. Disposición original del art. 17.1 LIS²⁶

Preveía el derecho del Estado a gravar las plusvalías latentes aferentes a los activos de la sociedad en tres casos: transferencia de la residencia de una sociedad fuera de España (excepto mantenimiento de elementos patrimoniales afectados a un establecimiento permanente en España), cesación de la actividad del establecimiento permanente de una sociedad en el territorio español²⁷, transferencia de los activos situados en España al extranjero. Sin embargo, **no preveía la posibilidad de aplazar el pago del gravamen sobre plusvalía latente**, por lo cual aparece una incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

La modificación de la LIS publicada el 30 de noviembre de 2006, en vigor a partir del 1º de diciembre de 2006, no modificó esta disposición.

Existía así una diferencia notable y manifiesta entre el régimen previsto por el artículo 17 y el de los **arts. 87.4 y 88.3 LIS**, que prevén el gravamen para las sociedades que pierden su residencia fiscal en España en el caso de operaciones de fusión, absorción o escisión, o operaciones de canje de valores. Estos amparaban el derecho a aplazar el pago de las plusvalías hasta el momento de su realización, i.e. hasta el momento de la transmisión de los valores a los cuales son afectados las plusvalías. Cabe sin embargo notar que la sociedad solicitante del aplazamiento tiene que prestar una garantía de esta deuda. Estas

²⁶ “Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. (...)
- b) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.
- c) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero.”

²⁷ Este segundo supuesto no plantea la problemática de la compatibilidad con la libertad de establecimiento. La consecuencia fiscal que se da al cese de la actividad (cese que implica la disolución, liquidación de la sociedad, y que equivale a la extinción de la sociedad), i.e. el gravamen sobre plusvalías latentes, no supone un trato fiscal diferente de las sociedades que trasladaban su sede al extranjero con respecto a las que la trasladan dentro del territorio Español.

reglas de los arts.87.4 y 88.3 LIS aparecen así como **reglas especiales** frente al art.17.1 a).

De hecho, la posibilidad de aplazar el pago de deudas tributarias era posible mediante el **art. 65 de la Ley General Tributaria**, sobre “Aplazamiento y fraccionamiento del pago”²⁸. Dispone: “*1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, (...)*” En los apartados 3 y 4 aparecen las cargas para la sociedad implicadas por la tributación diferida, que el TJUE consideraba en su sentencia *National Grid* menos restrictivas de la libertad de establecimiento que el pago inmediato: prestación de **garantía**²⁹, **intereses de demora**.

Sin embargo, la opción no es absoluta, porque el segundo apartado³⁰ la suprime en determinados supuestos. Pero tal como ha podido ser observado³¹, es posible justificar tal restricción por **razones imperiosas de interés general**. En efecto, podemos pensar que en tales casos la situación económico-financiera de la sociedad **pone en riesgo el derecho del Estado Español al cobro de su crédito**

²⁸ El art.44.2 del Reglamento General de Recaudación (RGR, que viene a desarrollar la LGT), permite así el aplazamiento de todas las deudas tributarias, salvo las excepciones previstas en las leyes.

Por su parte, la LGT anterior, entrada en vigor en 1963, ni siquiera regulaba la institución del aplazamiento y del fraccionamiento del pago de las deudas tributarias.

²⁹ “(...) deberán garantizarse en los términos previstos en el **artículo 82** de esta ley y en la normativa recaudatoria.” - apartado 3 del art.65 LGT.

³⁰ Tal como modificado por el art.1.4 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude” : “ *No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.*

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.”

³¹ ZHANG, Huang, “La compatibilidad de los impuestos de salida y la libertad de establecimiento desde la perspectiva española”, en : ARENAS GARCÍA, R.; GÓRRIZ LÓPEZ, C.; MIQUEL RODRÍGUEZ, J. (coord.), *Autonomía de la voluntad y exigencias imperativas en el derecho internacional de sociedades y otras personas jurídicas*, Barcelona: Ed. Atelier, 2014, p.202.

(en particular en caso de concurso). Así, tal como hemos visto con la justificación del gravamen sobre las plusvalías latentes, podemos decir que nos encontramos de nuevo ante un **obstáculo a la libertad de establecimiento**, pero motivado por razones imperiosas de interés general.

Pero por otra parte, se observa sobre todo ³² que podría ser la **discrecionalidad de la Administración** para apreciar las dificultades económicas financieras y pues conceder el pago diferido que pone realmente en peligro la efectividad de la opción para el pago diferido. Y así lo reconoce el propio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su sentencia de 17 de junio de 2004³³. En efecto, los arts. 65.1 LGT y 48.1 RGR³⁴ someten el derecho al aplazamiento y fraccionamiento del pago a la **situación económico-financiera** del deudor solicitante, que debe ser tal que le impida pagar el tributo de manera **temporal** (“*transitoria*”, dice la ley). Es este carácter transitorio que puede ser objeto de una interpretación contestable por parte de la Administración, visto que la ley no contempla los motivos, más bien los criterios según los cuales la Administración tiene que apreciarlo³⁵.

Por fin, podemos suponer que esta transitoriedad también puede ser objeto de una **prueba difícil** por parte del administrado³⁶.

Así, si la versión de LGT de 1963 ni siquiera regulaba la institución del aplazamiento y del fraccionamiento del pago de las deudas tributarias, la LGT de 2003 que ha remediado a este vacío jurídico es lejos de ser perfecta, al no dejar a las sociedades una verdadera opción entre pago inmediato y pago aplazado.

³² *Ibid.*

³³ Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1^a (JUR 2004/224708)

³⁴ El procedimiento para la concesión del aplazamiento y fraccionamiento del pago lo desarrolla reglamentariamente en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación.

³⁵ De ahí que, a propósito de la discrecionalidad de la Administración para conceder el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda fiscal, se hablaba de “*requisitos legales que pueden ser calificados como conceptos jurídicos indeterminados*” (*Vid.* GALAPERO, Rosa María, “La extinción de la Deuda Tributaria, Regulación en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid* (versión electrónica), n°21 (2005), p.2).

³⁶ La carga de la prueba de la dificultad económica del deudor fiscal pertenece en efecto a éste, como lo muestran las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2^a) y de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7^a) de 7 de octubre de 2002.

ii. La modificación de 26 de diciembre de 2013 : buena noticia para la libertad de establecimiento de las sociedades

La última actualización de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, en vigor a partir del 1º de enero de 2014, hizo aparecer la posibilidad de aplazar. Después de prever la imposición de las plusvalías latentes en los mismos tres supuestos que los previstos por su versión anterior, el artículo 17 dispone que “*El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de las letras a) o c) anteriores, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del sujeto pasivo hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados*” Vemos pues que si el art. 65 LGT (en cuyo ámbito podíamos incluir el supuesto del traslado de sede de dirección efectiva de una sociedad a otro Estado miembro a falta de normativa especial en la legislación societaria fiscal) disponía (y sigue disponiendo) “*podrá ser aplazado*”, el artículo 17 prevé un **aplazamiento automático**: la solicitud del deudor tributario es suficiente para el diferimiento del pago, ya no es precisa una autorización de la Administración tributaria.

La disposición sigue así: “*resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.*”

Así se ha tomado en cuenta el fallo del TJUE en la sentencia que enfrentaba la Comisión Europea al Reino de España del 25 de abril de 2013³⁷, mediante el cual declaró contrario a la libertad de establecimiento las anteriores disposiciones fiscales españolas, que no preveían esta opción de pago aplazado hasta la fecha de realización de las plusvalías, fecha correspondiente al momento de realización del beneficio, derivado pues de la cesión de activos (“*la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados*”).

³⁷ STJUE 25/04/13 As. C-64/11

**b. Consagración de la opción del pago diferido en la Ley
27/2014, y nuevas dudas**

El Real Decreto Ley de 4/2004 fue derogado por la Ley 27/2014 (disposición derogatoria primera), cuyo artículo 19 sustituye el artículo 17 LIS.

El artículo de la nueva LIS cambia de título - se suprime la alusión al cese de establecimientos permanentes que regía el apartado b) del art.17 LIS³⁸, y dispone : “*Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. (...)*”

Y sigue : “*El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos³⁹ a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto*

³⁸ *Vid. supra, nota nº 27 : El cese de la actividad de un establecimiento permanente en el territorio de España, equivale a la extinción de la sociedad, y por tanto no supone la discriminación que sí que hemos podido destacar en un primer tiempo entre las sociedades que trasladaban su sede al extranjero y las que las trasladaban dentro del territorio Español.*

³⁹ *La utilización de la expresión “supuesto de elementos patrimoniales transferidos” permite así abarcar tanto el traslado de residencia de una entidad residente en España propietaria de elementos patrimoniales gravados por el gravamen sobre plusvalías amparado por el antiguo art.17.a) LIS, como la transferencia de elementos patrimoniales gravados por el impuesto sobre plusvalías previamente afectos a un establecimiento permanente en España del 17.c) LIS.*

al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.”

Cabe así entender que la ventaja que presenta para la sociedad en movilidad intra-europea la opción entre pago inmediato y pago diferido, en aras de la libertad de establecimiento, la consagra este apartado.

Y es más, esta opción se extiende a los supuestos de traslados en países del EEE, siempre que existan garantías del cobro para el Estado acreedor, vinculadas a la posibilidad para éste de seguir el estado del patrimonio de la sociedad. Según el apartado 4 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006⁴⁰, existe un efectivo intercambio de información cuando al país en cuestión (que no debe tener la consideración de paraíso fiscal – concepto definido reglamentariamente, el apartado 1 de la DA 1^a de la Ley 36/2006 remitiendo a disposiciones reglamentarias) le resulte de aplicación:

- « a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;*
- b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o*
- c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010. »*

Sin embargo, nos pueden surgir algunas dudas. En particular, no sabemos si la solicitud de aplazamiento (y fraccionamiento) se tiene que efectuar en un determinado plazo⁴¹ - podríamos así pensar que si el plazo para la solicitud es

⁴⁰ Tal como modificado por la disposición final 2 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, publicada el 28 /11/2014, en vigor a partir del 01/01/2015.

⁴¹ Sabemos que el régimen del aplazamiento del art.65 LGT (al que hemos aludido para explicar el régimen previo a la introducción de la posibilidad de aplazar el pago del gravamen sobre plusvalías latentes en la LIS) prevé condiciones para la presentación de solicitud. El art.46 RGR prevé así que, para que pueda aplicarse a las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas el régimen del periodo voluntario, deberán presentarse en los plazos que para el pago voluntario fija el art.62 LGT (es decir la solicitud se puede presentar en cualquier momento antes de que transcurra el periodo voluntario.)

demasiado corto, podría existir una restricción a la libertad de establecimiento incompatible con ésta libertad.

En cambio, como lo vamos a ver, pese a las mejoras introducidas en el régimen de *exit tax* francés, ya podemos adelantar que las modalidades de imposición francesas siguen siendo contrarias al art. 54 TFUE.

2. La normativa francesa, una progresión insuficiente

a. *Una situación manifiestamente contraria a las exigencias de la libertad de establecimiento: la situación anterior a la Loi de Finances rectificative du 29 décembre 2012*

i. *El hecho imponible del gravamen sobre plusvalías latentes, unos supuestos de asimilación a la cesación de empresa*

Antes de la entrada en vigor de la tercera Loi de Finances rectificative para 2012, el art.221.2 del Código General de los Impuestos (*Code General des Impôts* – en adelante, CGI) asimilaba el traslado de la sede (acompañado o no de una transferencia de activos!)⁴² o de un establecimiento (que necesariamente se acompaña de una transferencia de activos⁴³) al extranjero a un caso de “cesación de empresa”. Por lo tanto, se producían las consecuencias de la cesación de empresa: entre otras consecuencias y en lo que nos interesa en este estudio, el gravamen de las plusvalías latentes aferentes a todos los activos de la sociedad trasladados con su sede.

En cambio, si la deuda se encuentra ya en vía de apremio (*i.e. si el deudor se encuentra en demora, en periodo ejecutivo*), la solicitud tendrá que presentarse antes de la enajenación de los bienes embargados.

⁴² Como lo vamos a ver, la existencia de transferencia de activos acompañando el traslado de la sede tendrá su importancia a partir de la reforma de 2012, para los traslados a destinación de Estados miembros de la Unión Europea o del EEE : permite la neutralidad fiscal.

⁴³ El establecimiento se caracteriza por una instalación material ella misma caracterizada por una cierta permanencia ; de ahí que cuando se traslada el establecimiento, necesariamente se transfieren activos. (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8653-PGP.html> Bulletin Officiel des Finances Publiques – Impôts)

Sin embargo, este principio tenía una excepción. El traslado de sede a otro Estado miembro de la Unión Europea con mantenimiento en Francia de un establecimiento estable es fiscalmente neutro. La neutralidad, que tiene así su razón de ser en el hecho de que el Estado guarda competencia fiscal en cuanto a los activos que siguen afectados al establecimiento estable en Francia, parecía así estar sometida a dos requisitos: la pertenencia del Estado de destino a la UE, y el mantenimiento en Francia de un establecimiento estable.

Así, el art. 221.2 CGI preveía **supuestos de gravamen de las plusvalías latentes similares que la Ley de Impuesto sobre Sociedades española**.

Como lo hemos visto, el art. 17.1 LIS, en su redacción originaria y tras la modificación de 26 de diciembre de 2013 que introduce la posibilidad de aplazar, preveía el derecho del Estado a gravar las plusvalías latentes en tres casos: cuando una sociedad traslada su residencia fuera de España – excepto el caso de que los elementos patrimoniales sigan afectados a un establecimiento permanente en España (apartado a), cuando se produzca el cese de la actividad de un establecimiento permanente en el territorio de España (apartado b), cuando se realiza la transferencia de los activos situados en España al extranjero (apartado c).

La redacción del art. 19 de la nueva LIS (Ley 27/2014), que suprime la alusión al cese de establecimientos permanentes y precisa las modalidades del pago diferido cuya opción fue introducida por la reforma de 26 de diciembre de 2013, conforta nuestra afirmación :

*“1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que **traslada su residencia** fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad.(...) El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (...)”*

ii. La exigibilidad del impuesto: contrariedad con la libertad de establecimiento

En realidad la regla establecida por el CGI era manifiestamente incompatible con las exigencias de la libertad de establecimiento tal como establecidas por el TJUE en la Sentencia *National Grid*, ya que la *exit tax* francesa gravaba automáticamente las plusvalías latentes sin que la sociedad pueda aplazar el pago hasta el momento de su realización.

La Loi de Finances rectificative du 29 décembre 2012, aplicable a los traslados realizados desde el 14 de noviembre de 2012, modificó este artículo⁴⁴. Pero tal reforma no es suficiente porque la modificación es incompleta. De este modo, actualmente existe una importante diferencia entre las legislaciones española y francesa sobre la opción de pago diferido del gravamen.

b. ¿Hacia la compatibilidad con el TFUE? La Loi de Finances rectificative de 29 décembre 2012, una solución de compromiso insuficiente

La modificación del art. 221.2 CGI puede decepcionar: si prevé supuestos de neutralidad fiscal de determinados traslados intra-europeos (i), los supuestos de gravamen de las plusvalías latentes (ii) muestran una adaptación limitada de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

i. La neutralidad fiscal como “principio”. La relevancia de la cooperación entre Estados y de la transferencia de activos

El nuevo art. 221.2 CGI reitera la neutralidad fiscal del traslado europeo de sede (o del traslado de un establecimiento). Esta neutralidad es condicionada al cumplimiento de dos requisitos cumulativos. En primer lugar, el traslado de sede

⁴⁴ Como lo hemos indicado en los párrafos anteriores, a esta fecha la disposición del art.17 LIS tampoco preveía la opción del pago diferido - esta opción fue introducida mediante la modificación de 26 de diciembre de 2013.

no debe acompañarse de una transferencia de activos. En segundo lugar, el Estado de destino debe ser o bien un Estado miembro de la Unión Europea o bien un Estado del EEE (nuevo grupo de Estados no comprendidos por la legislación anterior) con el que Francia tiene un convenio sobre asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, y un convenio sobre asistencia mutua en materia de cobro con alcance similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE del consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos relativo a tasas, impuestos, derecho y otras medida (cuya relevancia se analizara en la parte II.B)⁴⁵. Dicho de otra forma, la ausencia de gravamen sobre las plusvalías potenciales se prevé porque el traslado de sede no se considera que entrañe un cese de la actividad empresarial.

Visto que de su ausencia o existencia depende la neutralidad y el gravamen sobre las plusvalías latentes en los casos de traslado europeo, podemos hacer precisiones sobre los traslados de activos, que también se aplicarían a los traslados desde España: cuando la totalidad de los activos de la sociedad que traslada su sede queda afectada a un establecimiento estable en el territorio francés pese al traslado de la sede, no hay traslado de activos; cuando solamente una parte de los activos sigue afectada a un establecimiento estable francés posteriormente al traslado de sede, únicamente los que se trasladan con la sede serán objeto del gravamen; cuando no queda ningún establecimiento estable en Francia, la totalidad de los activos trasladados serán objeto del gravamen.

ii. Los supuestos de gravamen sobre las plusvalías latentes, sus modalidades y dudosa compatibilidad con la libertad de establecimiento.

a) Lectura de la disposición. Conclusiones negativas.

Dos supuestos se exceptúan de la neutralidad fiscal de la movilidad

⁴⁵ Entran en esta segunda categoría de Estados Islandia y Noruega únicamente. Liechtenstein no firmó con Francia convenio de asistencia mutua en materia de cobro.

societaria. O bien no existen convenios de cooperación en materia de fraude o de cobro entre el Estado de acogida y Francia - en este caso, no importa la ausencia o existencia de transferencia de activos. O bien tales convenios vinculan el Estado de acogida y Francia, pero hay transferencia de activos.

Las modalidades de pago del gravamen, en tales supuestos, consisten en dejar a la sociedad una opción que podrá ejercer dentro de los dos meses a contar de la fecha del traslado (que se diferencia así de la opción configurada en la Sentencia *National Grid*, y pues de la opción transpuesta en la legislación española): pagar la totalidad del gravamen, o pagarla de manera fraccionada sobre cinco años (sobre demanda expresa). En este último caso, durante cinco años, cada año, la sociedad tendrá que pagar la quinta parte del gravamen⁴⁶. Es decir, **la sociedad puede proceder al pago del gravamen sobre plusvalías inmediatamente a la fecha del traslado o en cualquier momento dentro de los dos meses desde esta fecha – pagándolo en su totalidad o fraccionándolo** (derecho al fraccionamiento que decae al realizarse la plusvalía).

Finalmente, cabe observar que el art. 221.2 CGI no prevé nada expresamente sobre la constitución de garantías, ni sobre el pago de intereses⁴⁷, pero establece que la obligación anual para la sociedad de informar la Administración de la situación de su patrimonio, para el seguimiento de las plusvalías latentes aferentes a los elementos de activos transferidos⁴⁸. Así, vemos que la sugerición de informe periódico anual de la Comisión y del TJUE ha sido observada.

Ahora, si debemos fijarnos en la idoneidad y oportunidad de esta configuración del pago sobre plusvalías latentes, considerando la jurisprudencia

⁴⁶ Pero el pago se exigirá inmediatamente en determinados casos: cuando en este plazo de cinco años se produce la cesión de activos (i.e. cuando se realiza la plusvalía), cuando los activos se transfieren a un Estado tercero (i.e. Estados que no permiten la aplicación del art.54 TFUE), cuando se produce la disolución de la sociedad, o cuando no se respetan las modalidades de fraccionamiento (i.e. ausencia de pago).

⁴⁷ Mientras que el art.19 LIS (y antiguo 17 LIS) alude a las disposiciones de la LGT y sus disposiciones reglamentarias de desarrollo para las modalidades de prestación de garantía y pago de intereses de la deuda tributaria.

⁴⁸ El art.221.2 CGI prevé en efecto a continuación que : «*La société adresse chaque année au service des impôts des non-résidents un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values latentes sur les éléments de l'actif immobilisé transférés, mentionnées au troisième alinéa.* »

del TJUE, notamos que se puede diferir el pago del gravamen sobre plusvalías latentes en los límites de los dos meses a partir de la fecha del traslado, fraccionando el pago o no, **que el beneficio derivado de la transmisión de los activos a los cuales son referentes las plusvalías se haya realizado o no**⁴⁹. Así pues, si una de las principales aportaciones de la reforma es permitir modalidades menos estrictas de pago del gravamen sobre plusvalías latentes, la compatibilidad con la libertad de establecimiento, sobre el punto de la proporcionalidad de los medios empleados en la legislación francesa con el objetivo de justo reparto de la competencia fiscal, parece dudosa. Con este nuevo sistema, puede que el cobro del gravamen sobre plusvalías latentes haya tenido lugar (que sea o no con esta opción de fraccionamiento del pago del importe de la deuda sobre cinco años) sin que se haya todavía realizado la plusvalía – **mientras que, en la legislación española, sí que el diferimiento puede ir hasta la transmisión de los activos objeto de las plusvalías.**

Podemos afirmar que subsiste una cierta incompatibilidad con la libertad de establecimiento en la legislación fiscal societaria francesa. El objetivo de la reforma, adecuar la normativa a las exigencias del Derecho de la Unión Europea, parece imperfectamente alcanzado. El nuevo art. 221.2 CGI consiste en una solución de compromiso por el Estado francés, visto el estado de la legislación anterior que ni siquiera permitía expresamente el pago diferido o fraccionado, pero es manifiestamente desequilibrada. Podemos ver el hecho de no esperar la realización de las plusvalías como una **subsistencia de la fobia del fraude fiscal**. Por ello, las sociedades sometidas a la obligación de pagar la totalidad o la quinta parte del gravamen sobre plusvalías latentes de sus activos transferidos, sin que las plusvalías sean realizadas, podrían formular una reclamación judicial en base al artículo 54 del TFUE.

⁴⁹ Sin embargo, cuando el activo transferido es un bien inmueble, sí que la imposición se difiere hasta el día de la cesión del inmueble.

Otro elemento que puede ser de interés, es que, pese a que en la Sentencia *National Grid* la consideración de las minusvalías no afecta a la proporcionalidad del gravamen sobre plusvalías latente, los art.39 quaterdecies y 39 quindecies CGI prevén una compensación entre plusvalías y minusvalías de misma naturaleza para determinar el importe neto de las plusvalías, base para el cálculo del impuesto sobre sociedades que, como lo estamos viendo, puede ser fraccionado pero no diferido hasta la realización de la plusvalía (salvo en materia de inmueble como lo acabamos de decir). <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8653-PGP.html>

β) Consideración de la voluntad del legislador y de la jurisprudencia.
Reiteración de las conclusiones.

La exposición de motivos del artículo 16 de la Ley de 29 de diciembre de 2012, artículo que plasma la reforma del art. 221.2 CGI, subraya su semejanza con dos regímenes europeos que no han sido (todavía) condenados por el tribunal de justicia de la UE: “*un pago diferido (...) como lo prevén las legislaciones sueca y alemana, permite conciliar la libertad de establecimiento y el objetivo de justa repartición de la competencia fiscal entre los Estados miembros*”. En el informe nº 465 de la Comisión financiera de la Asamblea Nacional son alegados diferentes motivos para justificar esta afirmación. Se alegan las **conclusiones del abogado general del asunto Comisión c/ Portugal** (punto 68), diciendo que él propuso reconocer otra alternativa al cobro inmediato, además del diferimiento del pago: el fraccionamiento⁵⁰. Además, se alega el **reconocimiento implícito por la Comisión** Europea de la compatibilidad del régimen sueco, por el hecho de que retiró su recurso por incumplimiento contra Suecia después de la introducción de la opción del pago fraccionado.

Y es que a más de eso, aunque el TJUE no dijo nada sobre la proposición del abogado general de reconocer como adecuado la opción del fraccionamiento en la Sentencia *Comisión c/ Portugal* de 6 de septiembre de 2012, parece que en la **Sentencia DMC**⁵¹ consagró el sistema alemán de fraccionamiento del pago sobre cinco años. En este asunto, el gravamen de las plusvalías latentes por el Estado alemán (que perdió su competencia fiscal en virtud de una convención con Austria) era relativo a una operación consistente en el intercambio de participaciones en una sociedad de personas contra acciones de una sociedad de capitales. Y sí que es posible la transposición de la sentencia DMC a los casos de transferencia de activos o de sede, porque en la sentencia DMC se cita la

⁵⁰ Lo que algunos autores desmintieron – *vid. BLANLUET, Gauthier ; GUTMANN, Daniel – « La localisation des centres de décision : critères et enjeux. - Compte-rendu de la soirée de l'IFA du 7 novembre 2012 », Revue de Droit fiscal, nº13 (28 mars 2013), 214.*

Para ellos, el abogado general no hizo tal propuesta, sino que sólo escribió “*que no se debe excluir (...) que ofrecer también a las sociedades la opción de fraccionar el pago (...) por ejemplo (...) en función de la realización de las plusvalías, pueda constituir una medida adecuada y proporcionada (...)*”.

⁵¹ STJUE, 23/01/2014, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, As. C-164/12.

jurisprudencia relativa estos casos⁵².

Sin embargo, podemos mantener que la compatibilidad es dudosa. El argumento derivado del traslado al régimen francés de las conclusiones de la Sentencia DMC decae si consideramos que, **por mucho que se fraccione el pago, si no se realizan las plusvalías**, este sistema sigue siendo desproporcional al objetivo de justo reparto de las competencias fiscales, visto la diferencia de trato que existe con las transferencias internas y visto las posibilidades de asistencia mutua para el cobro diferido que desarrollaremos en las últimas partes de este trabajo. Esta Sentencia no permite realmente concluir a la compatibilidad del régimen francés reformado, que además todavía no ha sido examinado por el TJUE.

Y aun en el caso de que el TJUE aprobara el fraccionamiento del art. 221.2 CGI, quedaría otra **duda en relación con el plazo de diferimiento de dos meses**. Nos podríamos preguntar si el TJUE podría introducir un matiz a la afirmación reiterada en las sentencias que siguieron *National Grid*. Es decir, si este plazo de dos meses que tiene la sociedad para pagar el gravamen (que pague la totalidad o que empiece a pagar una parte de la deuda optando por el fraccionamiento) podría ser considerado adecuado o si haría falta ampliarlo. Pero hemos de recordar que la desproporcionalidad subrayada por el tribunal en su sentencia *National Grid* se fundaba en la desventaja financiera soportada por la sociedad pagando el impuesto sobre plusvalía potencial y, otra vez, tenemos que hacer hincapié sobre el hecho de que **no es relevante la duración del plazo concedido a la sociedad para diferir el pago si no se le permite aplazar éste hasta la realización del beneficio derivado de las plusvalías**. Evidentemente, los defensores del art. 221.2 CGI podrían avanzar la opción del fraccionamiento, que acabamos de analizar: uno no puede negar que la desventaja de caja que supone el pago de la deuda sin que se haya realizado la plusvalía, pero con la posibilidad de fraccionar el pago durante cinco años, entraña dificultades financieras menos importantes

⁵² Sin embargo, cabe notar que la cuestión prejudicial consistía en saber si era compatible con el Derecho de la UE fraccionar sobre cinco años el pago del gravamen, no si era compatible la ausencia de opción de diferimiento hasta la realización del beneficio (aunque ciertamente uno podría alegar que estas dos cuestiones son idénticas).

que las que supone el pago sin fraccionamiento.

Al fin y al cabo, pese a existen, en nuestra opinión, argumentos para seguir sosteniendo la dudosa compatibilidad con el Derecho de la UE del art. 221.2 CGI, **quizás** sería más sabio considerar que esta cuestión depende de las circunstancias del caso concreto (situación financiera de la sociedad), y debe dar lugar a una **apreciación casuística por parte del TJUE**.

Lo seguro es que, como lo hemos dicho en la primera parte de este trabajo, **la opción del pago diferido supone unos compromisos por parte de la sociedad que traslada su sede** - informes periódicos, garantía del pago diferido, pago de intereses derivados del pago diferido, **y otros compromisos por parte de su Estado de origen** - utilización de convenios bilaterales o multilaterales, y de directivas europeas. En esta última parte del trabajo, no analizaremos las normativas española y francesa sobre garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias, ni las relativas a los intereses de demora⁵³. Nos focalizaremos sobre los compromisos que tiene que hacer el Estado de origen.

⁵³ Se trata respectivamente : en España, de los artículos 82 LGT y 26 LGT ; en Francia, de los artículos 1717 CGI (cuya aplicación se restringe a ciertos impuestos, en particular : derechos de registro) y 1727 CGI.

B. La cooperación inter estatal, instrumento determinante para la práctica del cobro diferido o un argumento frente a los legisladores refractarios

En esta última parte, analizaremos los convenios de cooperación que, entre otras aportaciones, permiten la cooperación en materia de cobro (interesante para el cobro diferido del gravamen sobre plusvalías latentes), sobre la base de un intercambio de informaciones (2). Pero antes, estudiaremos una Directiva europea que tiene especial relevancia en estos temas (1).

1. La Directiva 2010/24/CE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos

a) Introducción : relevancia en materia de gravamen sobre plusvalías latentes

Tal como lo hemos podido ver, el **pago simultáneo** al traslado de la sede de la sociedad en otro Estado miembro de la UE del gravamen sobre plusvalías latentes se fundamentaba en la **dificultad que suponía el cobro diferido para el Estado de origen, acreedor⁵⁴**.

De hecho, si la colaboración fiscal internacional tiene relevancia para solucionar los problemas de doble imposición y de fraude fiscal, también es primordial en materia de recaudación. En el caso que nos ocupa, tal asistencia mutua permitiría al Estado de origen de la sociedad asegurarse que va a poder cobrar el gravamen sobre las plusvalías latentes cuyo pago se difiere hasta el momento de su realización⁵⁵, tras haber intercambiado con las autoridades del

⁵⁴ Hemos de recordar que la espera del momento de realización de las plusvalías para gravarlas sí es permitido por la legislación española, pero no plenamente por la legislación francesa.

⁵⁵ De manera preliminar y como lo hemos observado anteriormente, podríamos apuntar que estas directivas son claves para la neutralidad fiscal del traslado hacia países del EEE.

El actual art.221.2 CGI francés permite la neutralidad fiscal del traslado europeo de sede (o del traslado de un establecimiento), cuando se cumplen dos requisitos : ausencia de transferencia de activos, existencia entre el Estado de acogida de la sociedad del EEE y Francia de un convenio no sólo sobre asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, sino también sobre asistencia mutua en materia de cobro con alcance similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos relativo a tasas,

Estado de acogida de la sociedad informaciones acerca de su crédito y de la situación patrimonial de la sociedad (realización o no de la plusvalía). Así el momento del traslado de la sociedad solamente será importante en cuanto a la cuantificación del gravamen⁵⁶.

Así lo expone la **Comisión Europa** en introducción de su **informe de 8 de febrero de 2006** sobre el uso de las disposiciones de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas⁵⁷: “*(...) no basta con detectar casos de fraude, también es preciso recaudar los impuestos y contribuciones de quienes se muden o trasladen su patrimonio a otro Estado miembro, sin que tales hechos constituyan un obstáculo infranqueable para el cobro de créditos fiscales.*”

También lo apunta en su **Comunicación de 19 de diciembre de 2006** precitada sobre Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros⁵⁸: “*Independientemente del método utilizado por los Estados miembros a fin de eliminar las discrepancias entre sus regímenes tributarios, la clave del éxito de dichas medidas será una cooperación administrativa eficaz. El Estado miembro de salida sólo podrá ejercer sus derechos de imposición en el momento de la venta si tiene conocimiento de la misma. (...) Así pues, los Estados miembros deberían aprovechar plenamente las posibilidades que ofrecen las Directivas sobre asistencia mutua y sobre cobro.*” En esta comunicación, concluía que “*La imposición de salida constituye un excelente ejemplo de ámbito con respecto al cual los Estados miembros podrían sacar provecho de una coordinación a escala comunitaria. Un enfoque coordinado puede contribuir a que los Estados miembros compatibilicen sus*

impuestos, derechos y otras medida. Es decir, esta directiva debe inspirar los convenios de cooperación entre Francia y países del EEE que permiten la neutralidad fiscal del traslado.

⁵⁶ Sobre este punto, podemos recordar que en la Sentencia *National Grid* las minusvalías relativas a los activos transferidos, realizadas después del traslado, no incidan sobre la proporcionalidad del gravamen – a diferencia de lo que se dijo en la Sentencia *N* para las personas físicas. *Vid. n°s 54 y 56-59* de las respectivas sentencias.

⁵⁷ Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo (sobre el uso de las disposiciones de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas) - COM(2006) 43 final.

⁵⁸ Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «*Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros*» - COM (2006) 825 final

normas entre sí y con los requisitos impuestos por la legislación comunitaria. (...)".

El ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/CE, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas⁵⁹, extendido a medida de las sucesivas reformas de las directivas de asistencia mutua en materia de cobro de impuestos, comprende el gravamen sobre plusvalías-latentes aferentes a los activos transferidos con la sede de la sociedad. En realidad, antes de la extensión del ámbito de aplicación de la Directiva operada en la reforma de 2010, este gravamen entraba en el ámbito de aplicación de la Directiva, visto que ésta alcanza los impuestos sobre sociedades.

Sin detenernos en ello, pero sólo para mostrar la existencia de una voluntad de establecer un régimen de cooperación completo, podemos notar uno de los puntos importantes de la reforma : la extensión del ámbito de aplicación de la Directiva a otro tipo de entidades distintas del Estado, y a un gran número de créditos y derechos⁶⁰.

b) Evolución: un reforzamiento de la cooperación facilitador del cobro diferido del gravamen sobre plusvalías latentes

La Directiva que aquí nos interesa, la Directiva 2010/24/CE, con efectos de 1 de enero de 2012, ha derogado la **Directiva 2008/55/CE**. En realidad, ésta había ampliado de (forma notoria) el ámbito de aplicación de la **Directiva**

⁵⁹ El desarrollo de esta Directiva lo prevé el Reglamento de ejecución 1189/2011, adoptado por la Comisión europea el 18 de noviembre de 2011.

⁶⁰ Amplía su ámbito de aplicación a los tributos regionales (autonómicos o de los Estados federados) y locales, al señalar su artículo 2.1.a) que la asistencia mutua abarcará al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, "sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre o por cuenta de la Unión". En particular, se aplica a las créditos aferentes a las tasas, impuestos y derechos percibidos por un Estado miembro por su cuenta por (medio de) sus entidades infra-estatales o por cuenta de la UE.

Prevé también la extensión al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo de carácter público (impuestos, sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos).

76/308/CEE⁶¹ que estableció por primera vez mecanismos de asistencia mutua en materia de cobro.

Para mejor entender estas reformas, es interesante mencionar los informes elaborados por la Comisión sobre el uso de estas disposiciones de asistencia mutua⁶²: muestran los problemas de su puesta en práctica, y las consiguientes reformas en aras de solucionarlos.

En el **informe (COM 2006 43 final) de 8 de febrero de 2006 referido a la primera directiva⁶³**, las estadísticas suministradas por los Estados miembros ponen de relieve el amplio uso de la asistencia mutua que prevé la directiva en 2003 y 2004. Sin embargo el **porcentaje de las peticiones de cobro satisfechas era bajo** (1,13% en 2003, 1,14% en 2004) - observación que podía constituir un argumento a favor de los Estados miembros refractarios al pago diferido de las plusvalías latentes. Los Estados miembros explican este desfase, entre otras razones, por “problemas de comunicación”⁶⁴.

Así la Comisión reservó en su informe un apartado especial sobre las iniciativas comunitarias para reforzar la asistencia mutua al cobro. Subrayó el apoyo “continuado” que podía ofrecer a los Estados miembros a través del Comité de cobros (que asiste a la Comisión y tiene por objeto discutir las cuestiones y sugerencias de la Comisión y los Estados miembros), así como a través del programa Fiscalis 2003-2007 (financiación de seminarios sobre el tema de asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales).

⁶¹ Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del FEOGA así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana.

⁶² Con arreglo a las disposiciones de las Directivas precitadas, la Comisión tiene el deber de elaborar un informe periódico dirigido al Parlamento y al Consejo sobre el uso de las disposiciones de las directivas, haciendo un resumen de los resultados de la asistencia mutua en el cobro llevada a cabo con las directivas.

⁶³ El ámbito de aplicación material de la Directiva 76/308/CEE fue ampliado por la Directiva 2001/44/CE a los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre las primas de seguros, modificando así el título de la Directiva inicial de 1976. La Directiva 2002/94/CE fija las modalidades prácticas para la aplicación de ciertas de sus disposiciones.

⁶⁴ Según la Comisión este desfase entre peticiones de cobro y cobros efectivamente realizados no tenía que sorprender: “*la experiencia demuestra por lo general que la probabilidad de proceder al cobro efectivo de un crédito disminuye con su antigüedad*”, observación corroborada por el hecho de que “*los créditos que son objeto de peticiones de asistencia constituyen de todos modos créditos cuyo cobro resulta difícil*”.

En conclusión, escribió que “*tiene previsto presentar propuestas concretas para mejorar la asistencia mutua en 2007*”.

El segundo **informe (COM 2009 451 final)** de 4 de septiembre de 2009, referido a la primera Directiva de 1976 y a la Directiva 2008/55/CE que la sustituyó, recoge datos sobre la asistencia prestada en el periodo 2005-2008, así como las iniciativas de la Comisión cuya necesidad se mencionaba en el precedente informe.

La Comisión puso de realce el **aumento de las solicitudes** de asistencia mutua basadas en la Directiva (en el informe precedente, se habla de un “*uso amplio*”), **salvo en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio** (entre los cuales se encuentran los gravámenes sobre plusvalías latentes aferentes a los activos de la sociedad que ejerce su libertad de establecimiento), que según el informe hacen objeto de las principales solicitudes de asistencia mutua⁶⁵. Esta observación se reiteró en el siguiente informe.

El análisis recaba también el **aumento de las cantidades cobradas**, lo que representa una evolución positiva con respecto a los resultados analizados en el informe anterior. **Pero todavía se subrayaba la diferencia entre las cantidades para las que se solicita asistencia y las efectivamente cobradas**, lo que como bien lo hemos dicho, no parece ser un argumento a favor de la opción del pago diferido (un instrumento no eficaz pone en peligro el derecho del Estado acreedor del gravamen sobre plusvalías latentes).

Así, la Comisión insistía sobre el deber de los Estados miembros de reforzar los instrumentos de cobro disponibles en su legislación y el deber muy general de la UE de facilitar esta asistencia mutua. Sobre este ultimo punto la Comisión había adoptado el Reglamento 1179/2008, para sustituir la Directiva 2002/94/CE tomada en aplicación de la Directiva 76/308/CEE, que contenía en particular disposiciones sobre la **comunicación** entre autoridades competentes, y **nuevos formularios de solicitud**. Además, la Comisión citó la propuesta del Consejo para sustituir la Directiva 2008/55/CE.

⁶⁵ El IVA es objeto de la mitad de las peticiones.

El **informe COM(2012) 58 final**, de 15 de febrero de 2012 analiza los resultados de la utilización de la Directiva 2008/55/CE en el periodo 2009-2010. Como en el informe precedente, incluía las iniciativas que llevaba en aquel momento la Comisión y se observa el aumento del recurso a la directiva salvo en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, materia en que las solicitudes disminuyeron.

Por fin, analiza los esfuerzos de los Estados y la UE declarados necesarios en el precedente informe, y alude a la nueva Directiva 2010/24/UE, que es la actualmente en vigor.

c) *Transposición⁶⁶ en los dos Estados que nos interesan*

Es el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, que transpuso la Directiva 2010/24/CE al ordenamiento español.

La transposición se realizó mediante la modificación de la **Ley General Tributaria**, cuyo Título III se completó por un **sexto capítulo**, “Asistencia mutua” (arts.177 bis a 177 quaterdecies). Pero en la Sección 1 de este capítulo, el art.177 bis.3 precisa: “*las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas les será de aplicación lo establecido en los capítulos anteriores de este título, con las especialidades contenidas en este capítulo*”. Así no sólo se ha añadido este capítulo VI al Título III, sino que también **en Capítulos precedentes se ha añadido o modificado determinadas disposiciones** para que las ya existentes puedan abarcar los supuestos de asistencia mutua⁶⁷.

⁶⁶ La fecha límite para la transposición de la Directiva 2010/24/CE era el 31 de diciembre de 2012.

⁶⁷ La lista de todos los artículos que han sido modificados es bastante larga.
De entre los que pueden parecer relevantes para el gravamen sobre plusvalías latentes (visto lo ya expuesto más arriba), podemos mencionar los artículos relativos a:
- Intereses de demora (el art.26.2.e) establece que éstos se pueden exigir expresamente en el caso de asistencia mutua entre Estados miembros) ;
- Recargos del periodo ejecutivo (el art.28.6 les excluye cuando se realicen actos recaudatorios en el marco de la asistencia mutua) ;
- Plazos para el pago (el art.62.6 prevé plazos especiales cuando se trate de deudas de titularidad de otros Estados cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua) ;

En Francia, la transposición de la Directiva 2010/24/UE se hizo mediante la adopción del Decreto n°2012-417 de 28 de marzo de 2012⁶⁸, adoptado en aplicación del art.59 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011, de 28 de diciembre de 2011⁶⁹.

Este largo artículo 59 prevé en particular la modificación del **Livre des Procédures Fiscales** y del **Code Général des Impôts**. Así es el nuevo art. L 283.A del Livre des Procédures Fiscales que prevé que la Administración pueda solicitar la asistencia en materia de intercambio de informaciones, notificaciones, medidas cautelares, y de cobro a los otros Estados de la UE, así como su obligación de prestar asistencia.

d) Contenido : una cooperación idónea en materia de intercambio de información, de notificación, y de cobro para el pago diferido del gravamen sobre plusvalías latentes

-
- Aplazamiento y fraccionamiento del pago (el art.65.6 dispone expresamente que podrán ser objeto de aplazamiento y fraccionamiento el pago de gravámenes de los cuales son acreedores otros Estados (*que España*). Por lo cual, hay que poner en paralelo este artículo 65.6 LGT con el art.19 LIS (Ley 27/2014) que es más específico al pago de gravamen sobre plusvalías latentes exigidas por el Estado de origen de la sociedad y que como hemos de recordar, prevé la posibilidad de aplazar el pago de dicho gravamen hasta el día de la realización del beneficio) ;
 - Medidas cautelares (art.81.2 “*Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento (...) por parte de la Administración tributaria española.*”)

También han sido modificados artículos de la LGT relativos a : la relación jurídico-tributaria (art.17.4), obligados tributarios (art.35.6), interrupción de los plazos de prescripción (art.68.5), prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados (art.80bis), ámbito de la aplicación de los tributos (art.83.1), carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria (art.95.5), normas sobre medios y valoración de la prueba (art.106.2), sujetos infractores (art.181.1.g)), infracción tributaria por resistencia, obstrucción (art.203.6), excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (DA 17^a).

Por fin, cabe notar que ha sido añadida la subsección 6^a del Titulo II (“Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua”)

⁶⁸ Décret n° 2012-417 du 28 mars 2012 relatif à l'assistance internationale au recouvrement de certaines créances publiques.

⁶⁹ Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011. Su artículo 59 también modifica el Código monetario y financiero, el Código aduanero, el Código rural y de la pesca marítima y el Código General de las Colectividades Territoriales.

i. Precisión inicial : una limitación a las obligaciones de la autoridad requerida relevante para el cobro del gravamen sobre plusvalías latentes

Antes que nada, cabe observar que la autoridad requerida no tiene la obligación de cooperar en tres casos: si el cobro del crédito entraña graves dificultades económicas o sociales en el país de la UE requerido, si la solicitud de asistencia inicial es relativa a créditos de más de 5 años, o por fin, si el importe total de los créditos es inferior a 1500 euros⁷⁰.

Sería sobre todo la segunda excepción que podría influir sobre la asistencia al cobro del gravamen sobre plusvalías latentes, diferido hasta el momento de su realización conformemente a la Sentencia *National Grid*. Podemos imaginar que, **si las plusvalías no se realizan en los 5 años desde el traslado⁷¹, el Estado de origen de la sociedad podrá enfrentarse a la negativa del Estado de acogida de cooperar para el cobro del gravamen.**

ii. Petición de informaciones sobre el deudor, sus bienes o el crédito: etapa clave para el seguimiento de los activos de la sociedad en movilidad

Una autoridad competente⁷² requerida tiene la **obligación** de comunicar a la autoridad solicitante toda información pertinente para el cobro de la deuda (informaciones sobre el deudor, sus bienes o el crédito); se trata pues de un mandato que le obliga⁷³.

⁷⁰ Se suprimió la excepción del secreto bancario.

⁷¹ Como bien sabemos, el traslado constituye el momento de nacimiento del crédito a favor del Estado de salida.

⁷² Para que sea posible la aplicación de esta directiva, los Estados miembros tenían una obligación inicial en virtud de la Directiva : indicar a la comisión su(s) autoridades competentes nacionales a más tardar el 20 de mayo de 2010. Cada autoridad competente tenía que designar un bureau central responsable privilegiado para la comunicación con los otros Estados miembros de la UE (en materia de cooperación en materia de cobro.)

⁷³ Unas excepciones a esta obligación de comunicación de informaciones son previstas por la Directiva, que no consideramos muy relevantes en relación con el gravamen sobre plusvalías latentes : cuando la autoridad requerida no puede obtener tales informaciones para el cobro de créditos similares en su propio país, cuando las informaciones podrían difundir un secreto

La facilitación al Estado acreedor de informaciones sobre la existencia de derechos de crédito a su favor contra una persona presente en el territorio del Estado requerido, le permite así valorar debidamente la oportunidad de solicitar la asistencia para el cobro de estas deudas. Y la directiva habilita el Estado requerido para desplegar **cualquier actuación de investigación necesaria** para el cumplimiento de su mandato asistencial (“*cuantas investigaciones administrativas se precisen (...)*”). Es decir, el margen de maniobra del Estado solicitado es bastante amplio para que pueda suministrar les informaciones pertinentes al Estado solicitante.

Gracias a estas disposiciones de la Directiva, el Estado de origen de la sociedad podría por un lado **saber si la sociedad ha procedido a la transmisión de los activos** a los cuales son aferentes las plusvalías latentes (i.e. saber si las plusvalías se han realizado o no), y por otro lado saber si los beneficios derivados de las plusvalías han sido gravados ya por el Estado de acogida (esto siendo contrario al principio de territorialidad y temporalidad fiscal - *cf. supra parte I.B*) y si procede evitar así una doble imposición.

En el ordenamiento español, las disposiciones de la Directiva sobre petición de información se encuentran en la Sección 2 del Capítulo VI, Título III, de la LGT. Así el art. 177.ter sobre intercambio de información prevé la obligación de la Administración tributaria española requerida de realizar las actuaciones que se precisen para obtenerla, “**incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos**”. Dado que tal cooperación permite a la Administración española llevar a cabo actuaciones *ad hoc*, yendo más allá de lo permitido en principio, esta disposición nos parece mostrar la fuerza de la cooperación en materia de intercambio de información, **favorable al derecho al crédito detenido por el Estado solicitante**.

En Francia, esta obligación se transpuso al art L.283.D del Livre de Procédures Fiscales. Cabe recordar que el propio art. 221.2 CGI prevé la

comercial, industrial o profesional, o cuando la difusión de estas informaciones podría menoscabar la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido.

obligación anual para la sociedad de informar la Administración de la situación de su patrimonio, para el seguimiento de las plusvalías latentes aferentes a los elementos de activos transferidos (*cf. supra - II.A.2.b.ii.α*).

iii. Petición de notificación de documentos : actos administrativos o judiciales, o decisiones, relacionadas con el crédito o su cobro

Si la autoridad solicitante de la cooperación lo pide, la autoridad requerida notificara al deudor los documentos referidos a la deuda o a su cobro, que provienen del Estado de origen. Esta obligación la prevé el art.177 sexies LGT, “Asistencia en la notificación”: “*La notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en el artículo 110 de esta Ley, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.*” Podemos así reiterar la observación hecha en el párrafo precedente, sobre el la libertad de actuación otorgada al Estado solicitante. Evidentemente, la notificación podrá hacerse por vía electrónica lo que *a priori* no necesita realmente la asistencia del Estado requerido (la cooperación en este tema sólo parece relevante a efectos de comunicar al Estado solicitante el correo electrónico del sujeto pasivo i.e. en el supuesto que nos ocupa, de la sociedad.)

Visto lo anterior, parece que la notificación no es un punto del procedimiento de cooperación que plantearía especial dificultad en materia de gravamen sobre plusvalías latentes.

iv. Petición de cobro

En cambio, sí que la petición de cobro, que se desarrolla mediante las actuaciones de embargo y enajenación previstas por el Derecho del Estado miembro requerido, podría ser más difícil.

La Directiva prevé la **imposibilidad de petición de cobro en caso de impugnación del crédito** (o del título que permita su ejecución) en el Estado

solicitante⁷⁴. Y es más, si la impugnación es posterior a la petición de asistencia, la recaudación se suspenderá. Por lo cual, en el caso de impugnación del crédito por una sociedad que traslada su sede (o activos) desde Francia a otro Estado miembro para cuestionar la compatibilidad con la libertad de establecimiento de la exigencia a los dos meses desde el traslado del gravamen sobre plusvalías latentes (exigibilidad que como lo hemos subrayado, es independiente de la realización efectiva o no de las plusvalías), **parece que las Autoridades francesas no podrían solicitar la asistencia para el cobro.**

Precisión interesante: **no es preciso que el Estado solicitante haya agotado sus procedimientos internos de cobro** (diferencia importante con el sistema de asistencia en la recaudación previsto Modelo OCDE, que analizaremos más adelante), ni que tras haber utilizado uno de ellos éste no sea exitoso. Y es más, la reforma de 2010 permite la petición de cobro **sin necesario uso de procedimientos internos si por antelación se pueda prever que estos procedimientos no van ser fructuosos** (por ejemplo si se sabe que la ejecución en el Estado solicitante daría lugar a dificultades desproporcionadas - lo que sería interesante analizar en materia de gravamen sobre plusvalías latentes).

En el ordenamiento español, los procedimientos de recaudación están descritos al Capítulo V (“Actuación y procedimientos de recaudación”) del Título III de la LGT sobre aplicación de los tributos. Los procedimientos internos franceses de cobro están descritos a lo largo del Libro II del CGI (“Recouvrement de l’impôt”) y Título IV del Livre des Procédures Fiscales.

Además, el Estado requerido puede conceder aplazamientos o fraccionamientos de pago, conforme a su propio ordenamiento, si lo acuerda

⁷⁴ Pero el art.14.4 §3 de la Directiva prevé una excepción a este principio : cuando la normativa de ambos Estados permita cobrar un crédito impugnado ! Esto es muy frecuente si el interesado no solicita la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

En España por ejemplo, en materia de revisión por vía administrativa (Título V LGT), el art.224 LGT regula la suspensión de la ejecución del acto impugnado mediante recurso de reposición, el art.233 LGT regula la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa. El RGRVA (Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de Revisión en Vía Administrativa), completa en esta materia la LGT.

el Estado solicitante. Esta posibilidad también se prevé en el convenio contra la doble imposición que España tiene con Francia, sobre el cual nos detendremos a continuación – *vid. II.B.2.a.*).

Esta concesión de aplazamiento o fraccionamiento nos parece relevante si consideramos las modalidades de pago de las plusvalías latentes previstas en la legislación francesa. Supongamos el **caso de una sociedad que ejerza su libertad de establecimiento de Francia a España**, de tal modo que naciera un gravamen sobre las plusvalías no todavía realizadas, de acuerdo con el **art. 221.2 CGI**. Porque por sus propios medios la Administración fiscal francesa no consigue cobrar por sí-misma el impuesto, solicita la asistencia de la Hacienda española.

Ahora bien, supongamos que España, en virtud de las disposiciones de la Directiva sobre petición de cobro que acabamos de citar, y basándose sobre el **art.19 LIS** que regiría el supuesto similar si fuera España el Estado de origen de la sociedad, decide aplazar el pago hasta el momento de la realización de los beneficios que se derivaran de la transmisión de los activos.

Pues bien, dado que el art.221.2 CGI no establece modalidades de pago tan ventajosas como el ordenamiento español (cf. §II.A.2.), puede presumirse que **Francia no va a permitir el aplazamiento**, porque sería extraño que lo permitiera más allá del tope máximo de dos meses siguientes al traslado que prevé el art.221.2 CGI.

v. Solicitud de medidas cautelares en caso de contestación del crédito, relevancia en relación con el art.221.2 CGI

Una **novedad** de la Directiva de 2010 consiste en la posibilidad de adoptar medidas cautelares para poder garantizar el cobro de la deuda de la autoridad solicitante de la cooperación, **en caso de contestación del crédito** (o del instrumento que permite la adopción de medidas ejecutorias en el Estado solicitante de la cooperación) cuando se presenta la solicitud. Tales medidas cautelares se adoptan por la autoridad requerida conformemente a su ordenamiento.

En el ordenamiento español, la transposición de estas medidas se encuentra el art. 81 LGT, que prevé una interesante aplicación del reconocimiento mutuo de las decisiones, al establecer : “*el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento (...) por parte de la Administración tributaria española*”.

Otra vez, tales disposiciones podrían ser muy relevantes en el caso de una sociedad que traslada de Francia a otro Estado miembro su sede. Si la sociedad contesta la obligación de pagar el impuesto dentro de los dos meses desde la fecha del traslado (el beneficio derivado de las plusvalías no siendo realizado), el Estado francés podría, sobre la base de la Directiva, adoptar medidas cautelares para asegurarse del cobro de su crédito - pese a que el momento del pago aplazado no es, según nuestra opinión, realmente conforme al derecho de la Unión tal como definido en la Sentencia *National Grid*.

e) Conclusiones

. En definitiva, la Directiva 2010/24/CE nos parece ser un modo adecuado para la puesta en práctica del cobro diferido del gravamen sobre plusvalías latentes (principio plasmado en la legislación española pero no en la francesa como lo hemos visto), constituyendo un mecanismo de equilibrio entre intereses del Estado e interés de la sociedad.

Además, es interesante notar que la Directiva permite **prescindir de la homologación del título ejecutivo original**: prevé un instrumento uniforme que otorgue al título ejecutivo original carácter inmediatamente ejecutivo en el Estado requerido ⁷⁵.

. El informe de la Comisión de 8 de febrero de 2006 precitado hizo hincapié sobre el hecho de que las estadísticas que recoge no reflejan necesariamente el

⁷⁵ Esta ausencia de exequáтур nos recuerda la modificación operada del Reglamento 44/2001/CE al Reglamento 1215/2012/UE.

auténtico alcance de la asistencia mutua en el cobro : no toma en cuenta los resultados de la **asistencia mutua que puede tener lugar en virtud de otros convenios no comunitarios**⁷⁶.

En los informes de 2009 y de 2012, el hecho de que la Comisión observe que “*los Estados miembros recurren más a las directivas que a cualquier otro acuerdo de asistencia mutua para el cobro de créditos*” también parece aludir a estos convenios.

Es que el **artículo 24 de la Directiva 2010/24/UE** (y ya en su época la disposición correspondiente en su predecesora Directiva 2008/55/CE) no excluye la asistencia mutua que pueda existir en virtud de convenios o acuerdos entre los Estados miembros⁷⁷. Una diferencia existe así con la propuesta de Directiva de la Comisión de 2009, que preveía lo contrario.

Así mismo, la **reforma de 2010 del Convenio multilateral de 25 de enero de 1988 de la OCDE y del Consejo de Europea** al que vamos a aludir a continuación, puso fin a la exclusión de su ámbito de aplicación de las relaciones entre los Estados miembros de la UE que, en la versión inicial del Convenio, se consideraban exclusivamente regidas por el Derecho comunitario (i.e. por las Directivas que acabamos de analizar).

De este modo, en materia de asistencia mutua para la recaudación de impuestos, **los Estados miembros pueden optar o bien por el procedimiento previsto por la Directiva 2010/24/UE, o bien por el del Convenio multilateral de 25 de enero de 1988 de la OCDE y del Consejo de Europea, o bien por el de los convenios sobre doble imposición que tiene establecido otros Estados.**

⁷⁶ Así citaba : el Convenio nórdico de 7 de diciembre de 1989 utilizado por los países escandinavos, el Convenio multilateral de 25 de enero de 1988 de la OCDE y del Consejo de Europea, o Convenios bilaterales que algunos Estados miembros podrían aplicar con arreglo al art.23 de la Directiva 76/308/CEE.

⁷⁷ Artículo 24 (Aplicación de otros acuerdos en materia de asistencia) :
“*1. La presente Directiva se entenderá sin perjuicio del cumplimiento de toda obligación de prestar una asistencia más amplia resultante de acuerdos o arreglos bilaterales o multilaterales, incluidos los relativos a la notificación de actos judiciales o extrajudiciales. (...)*

Además, un vínculo importante existe entre la Directiva y los convenios, el apartado 3 disponiendo que “*Cuando se presten una asistencia más amplia conforme a acuerdos bilaterales o multilaterales o arreglos, los Estados miembros podrán hacer uso de la red de comunicación electrónica y de los modelos normalizados adoptados para la aplicación de la presente Directiva.*”

A continuación mencionaremos, en tanto que constituyen otros medios para los Estados acreedores del gravamen sobre plusvalías latentes para conseguir su cobro. **Estos instrumentos tienen importancia no sólo en relación con los traslados hacia países de la Unión, sino también con las transferencias realizadas hacia Estados del EEE, a los cuales se ha extendido el régimen de la libertad de establecimiento.** Podemos a este efecto citar de nuevo la Ley 27/2014, que extiende la opción del pago diferido a los supuestos de traslados en países del EEE, siempre que con éste exista un “*efectivo intercambio de información*”. La definición de este “*efectivo intercambio de información*” la da la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, apartado 4 ; la supedita a la existencia entre España y el otro Estado de:

- « a) *un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;*
- b) *un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o*
- c) *el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010. »*

2. La asistencia mutua convencional

a. *La asistencia mutua en los convenios bilaterales para la eliminación de la doble imposición, enfoque sobre el CDI franco-español*

España⁷⁸ y Francia⁷⁹ tienen establecidos Convenios para la eliminación de la Doble imposición (más adelante, CDI) con todos los países de la UE y del EEE (salvo Liechtenstein).

Visto que se inspiran del Modelo OCDE, analizaremos los preceptos previstos por éste. Intentaremos ver si sus preceptos se incluyen en los convenios concluidos por España y Francia y, más precisamente, en el convenio concluido entre Francia y España, que podría ser útil en caso de transferencia de sede social de España a Francia o *viceversa*. Se trata del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995. Su artículo 3.6, que define los impuestos a los cuales se aplica la convención, precisa que los impuestos sobre sociedades se incluyen en el ámbito de aplicación de la convención.

i. Las disposiciones sobre intercambio de información

Como lo hemos dicho en la parte relativa a las Directivas, el intercambio de información es imprescindible para que el Estado de origen de la sociedad

⁷⁸ Lista de los Convenios de Doble Imposición concluidos por España – Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas http://www.minhap.gob.es/ES-Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

Podemos notar que el CDI con Chipre es bastante reciente : fue firmado el 14/02/2013, y entró en vigor el 26/05/14. Lo mismo se puede decir de CDI con Malta, de 07/09/06. Estas novedades así como la exclusión de Liechtenstein tiene que ver con el tema de los paraísos fiscales : estos países eran considerados como tales. (Lista de los Estados que España considera como paraísos fiscales : <https://www5.aeat.es/ES13/S/IAFRIAFC11F?REFERENCIA=0112604>) cf. RD. 1080/1991, de 15.07.

⁷⁹ Lista de los Convenios fiscales concluidos por Francia – Ministère de l’Economie et des Finances - Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2509-PGP.html>
http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/documentation.impot?pageId=docu_international&es_pId=-1&sfid=440&choix=ESP#pays

pueda saber por un lado si la sociedad ha procedido a la transmisión de los activos a los cuales son aferentes las plusvalías latentes (i.e. si las plusvalías se han realizadas o no), y por otro lado si los beneficios derivados de las plusvalías han sido ya gravados por el Estado de acogida (y así evitar una doble imposición).

Aquí es relevante el **art. 26 modelo OCDE**. El suministro de información puede ser sobre petición de un Estado (pero tras haber agotado sus procedimientos internos, lo que puede resultar fastidioso para el Estado de origen de la sociedad⁸⁰), con carácter automático para cierto tipo de rentas, o espontáneo, cuando un Estado obtiene una información que puede ser útil al otro Estado.

Pero la **denegación** al suministro de información es posible en dos casos (art. 26.3). El Estado requerido puede denegarse cuando su cooperación implique la adopción de medidas *contrarias* a su legislación o a su práctica administrativa, o a la del Estado que solicita la información. También lo puede cuando la información *no pueda* obtenerse sobre la base de su legislación o de su práctica administrativa, o de la del Estado solicitante. De tal modo, la opción del pago diferido podría verse afectado.

Pero según el apartado 4, se prohíbe la denegación sobre la base del apartado 3 si estas limitaciones son susceptibles de impedir comunicar informaciones únicamente porque éstas no tienen **interés para el Estado requerido a nivel nacional**. Es decir, el Estado requerido no puede considerar contrario a su legislación o a su práctica administrativa el hecho de suministrar informaciones cuando éstas no tienen interés para él. El precepto establece así la obligación del Estado requerido de actuar para que el solicitante obtenga las informaciones requeridas, **aunque “no les necesita a sus propias fines fiscales.”** Podemos imaginar que estas disposiciones del modelo de CDI impedirían al Estado de acogida de la sociedad guardar la información relativa a la realización de la plusvalía impidiendo al Estado de origen proceder a la recaudación del gravamen. Sin embargo, **el convenio concluido entre España y Francia no incluye este precepto.**

⁸⁰ Como lo vamos a ver, la obligación de asistencia en materia de cobro también se supedita al agotamiento por el Estado de origen de sus procedimientos internos (contrariamente a lo que prevé la Directiva 2010/24/UE – *vid. p.46*).

La disposición correspondiente al art.26 modelo OCDE en el CDI franco-español es el art. 27. Su apartado 3 prevé que el intercambio de información es de oficio o a petición para casos concretos. Las autoridades competentes de los dos Estados tienen que fijar una lista de informaciones que serán comunicadas de oficio. Sería así interesante que España y Francia previeran en esta lista las informaciones relativas a la situación patrimonial de las sociedades. El apartado 2 plasma el art. 26.3 del modelo OCDE. En todo caso, en el supuesto de una sociedad que opera un traslado desde Francia, el art.221.2 CGI entonces aplicable establece la obligación anual de informar la Administración de la situación de su patrimonio, para el seguimiento de las plusvalías latentes aferentes a los elementos de activos transferidos.

ii. Asistencia mutua en materia de recaudación

La prevé el **art. 27** del modelo OCDE, y puede ser también utilizada para la adopción de medidas cautelares⁸¹. Su apartado 5 precisa que los trámites de ejecución se desarrollan según el Derecho del Estado requerido. De hecho, los CDI de España con los demás Estados miembros, salvo con Francia y Bélgica, no incluyen este artículo.

Según el apartado 3 del art. 27 modelo OCDE, tal asistencia debe referirse al cobro de créditos vencidos, liquidados y exigibles, que sean inmediatamente ejecutivos, i.e. **que no hayan sido suspendidos ni aplazados** en el Estado de que proceden. Así el Estado de origen de la sociedad sólo puede recurrir a la asistencia mutua cuando haya transcurrido el plazo de diferimiento del pago solicitado por la sociedad. En el caso español: la Administración española puede empezar a poner en práctica el convenio una vez realizado el beneficio derivado de las plusvalías,

⁸¹ Así lo prevé el convenio franco-español en su art.28.11 : « *En lo referente a las deudas tributarias de un Estado contratante que sean objeto de recurso o sean todavía susceptibles de recurso, la autoridad competente de este Estado podrá, para salvaguardar sus derechos, solicitar a la autoridad competente del otro Estado contratante que adopte las medidas cautelares previstas por la legislación de este otro Estado.* » Así, esto permitiría al Estado francés exigir la adopción en España de medidas cautelares si la sociedad que ha trasladado su sede de Francia a España contesta la exigibilidad del pago del gravamen sobre plusvalías cuyas modalidades, como lo hemos apuntado en este trabajo, todavía es contraria al Derecho de la UE. Esta posibilidad la prevé también desde 2010 la Directiva en materia de asistencia mutua expuesta *supra*.

más precisamente una vez que haya tenido lugar la transmisión a terceros. El Estado francés no tendrá que esperar la realización de las plusvalías, podrá exigir el pago una vez transcurridos los dos meses desde la fecha del traslado, independientemente de la realización de las plusvalías.

El apartado 8 del art. 27 establece supuestos que permiten al Estado requerido **denegar la asistencia**.

Encontramos de nuevo la denegación en caso de adopción de **medidas contrarias a la legislación o a la práctica** administrativa del Estado requerido, o del Estado solicitante. Si entendemos este precepto de manera amplia, implicaría que el **Estado español podría denegar a Francia la asistencia** al cobro del gravamen sobre plusvalías latentes si, a los dos meses desde la fecha del traslado (fecha máxima de aplazamiento del pago según el art.221.2 CGI), la plusvalía todavía no ha sido realizada. En efecto, España, basándose sobre la jurisprudencia *National Grid* y sobre su art.19 TRLIS (que tras la “sanción” de la Sentencia *Comisión c/ España* de 25 de abril de 2013 es conforme al Derecho de la UE, permitiendo el aplazamiento hasta la fecha de la realización del beneficio), podría considerar que la asistencia a la recaudación del tributo sobre plusvalías todavía latentes es contrario a su legislación. Sin embargo, la disposición del art.27 modelo OCDE no aparece en la convención franco-española.

Otro supuesto de legítima denegación a la asistencia al cobro ya visto *supra*: cuando el Estado del que procede el crédito no haya agotado todos los recursos internos para su cobro⁸². Esto restringe la posibilidad de cobro diferido a través de los convenios. Este precepto sí que lo prevé el convenio franco-español, en su art.28.4.

Por fin, otro posible límite a la asistencia al cobro diferido del gravamen sobre plusvalías: el Estado requerido puede denegar la asistencia en la recaudación cuando implique una carga administrativa desproporcionada (por la escasa cuantía del crédito o por la dificultad de ejecución, por ejemplo).

⁸² En cambio en el marco de la Directiva sobre asistencia mutua analizada más arriba, hemos visto que no es preciso que el Estado solicitante haya agotado sus procedimientos internos de cobro, ni que haya puesto en marcha uno de sus procedimientos sin éxito, ni que les haya puesto en marcha si se prevea que no van ser fructuosos. *Vid.* Parte II.B.1.e.iv.

Una disposición interesante del convenio franco-español sería el art.28.13, que se parece a una disposición de la Directiva 2010/24/CE analizada supra: «*Si su legislación o su práctica administrativa lo permite en circunstancias análogas, el Estado requerido podrá permitir un pago aplazado o un pago fraccionado, pero previamente deberá informar al Estado requirente.*»

Formulamos entonces aquí la misma observación hecha en relación con la Directiva 2010/24/CE: visto que el art.19 LIS permite el aplazamiento del pago hasta la realización de las plusvalías, podríamos suponer que España podría permitirlo a la sociedad que viene de Francia. Sin embargo, dudamos de que las autoridades francesas lo aceptaran visto el contenido del art. 221.2 CGI cuyo límite de diferimiento es, como bien lo hemos recordado, de dos meses desde la fecha del traslado, independientemente de la realización de la plusvalía. No obstante lo dicho, hay que notar una diferencia entre este precepto del art. 28.13 modelo OCDE y el precepto equivalente de la Directiva 2010/24/CE: en éste la concesión del aplazamiento por parte del Estado solicitado se somete a la autorización del Estado solicitante, mientras en el art. 28.13 modelo OCDE parece que la “mera” información previa a éste es suficiente.

Hechas estas suposiciones y antes de concluir, tenemos que aludir al Convenio multilateral de 25 de enero de 1988 de la OCDE y del Consejo de Europa, último instrumento de cooperación (además de la Directiva 2010/24/UE, y de los convenios sobre doble imposición) que pueda utilizar el Estado acreedor del gravamen sobre plusvalías latentes para recaudar el mismo.

b. *El Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua*

Lo elaboró un comité de expertos del Consejo de Europa sobre la base de un primer borrador de la OCDE, y entró en vigor en 1995. Lo desarrolla un protocolo. En España (que lo ha ratificado 8 de noviembre de 2010) entró en vigor el 1 de diciembre de 2010; Francia lo ratificó en 2011.

Como el Convenio precedentemente visto y la Directiva 2010/24/CE, permite la asistencia administrativa mutua para el intercambio de información (así como la participación de las autoridades del Estado solicitante en la inspección realizada en el Estado requerido), la asistencia en la recaudación (arts.11-16) y adopción de medidas cautelares, y la notificación por cuenta del Estado solicitante.

Como ya lo hemos adelantado cuando acabamos de hablar de la Directiva 2010/24/CE, su **modificación en 2010**⁸³ consistió en poner fin a la exclusión del ámbito de aplicación del Convenio multilateral de las relaciones entre los Estados miembros de la UE. El art. 27 prevé en efecto que las posibilidades de asistencia del Convenio “*no limitan ni se ven limitadas por las derivadas de cualquier acuerdo internacional o cualquier disposición que exista, o pueda existir, entre las partes afectadas, o cualquier otro instrumento que se refiera a la cooperación en materia fiscal.*” De ahí su relevancia para el supuesto que nos interesa en este trabajo, el de la cooperación entre autoridades fiscales de dos Estados miembros de la Unión Europea a efectos de permitir al Estado de origen de una sociedad que ejerce su libertad de establecimiento trasladando su sede (o activos) en otro Estado miembro, cobrar el gravamen sobre plusvalías latentes debido a su pérdida de competencia fiscal, gravamen cuyo pago aplazado se concede de manera incondicional.

De hecho, otra reforma del mismo año permitió adaptar el Convenio multilateral a los estándares internacionales en materia de intercambio de información que fueron incluidos a los arts.26 y 27 Convenio modelo de la OCDE que acabamos de ver. De ahí que los **contenidos de ambos Convenios son casi idénticos**. De hecho el informe explicativo de este convenio expone que la modificación de 2010 se basó en los Comentarios al art.26 del Modelo OCDE (artículo relativo al intercambio de información), y que la interpretación del convenio multilateral se debe hacer según las pautas indicadas por estos

⁸³ La modificación de 2010 permitió también extender la aplicación del convenio a terceros Estados que no sean parte del Consejo de Europa ni de la OCDE.

Comentarios. De esta manera, no repetiremos aquí las observaciones hechas en el apartado *a)* anterior.

En conclusión de esta parte relativa a la cooperación interestatal, y sin que nos hayamos extendido exhaustivamente sobre todos los instrumentos de cooperación en materia de intercambio de información o de recaudación, podemos decir que unos **instrumentos idóneos** para el cobro diferido del gravamen sobre plusvalías latentes existen. Su efectividad práctica merece un estudio profundo y estadístico que desafortunadamente no nos da tiempo realizar aquí. A lo mejor la Directiva es más adecuada que los medios convencionales, visto que no exige el agotamiento de las vías internas antes de que pueda jugar la asistencia. Los legisladores refractarios, como el legislador francés, deberían más tomar en cuenta estas posibilidades y por fin, tal como lo hizo el legislador español, dar a las sociedades la opción del pago diferido del gravamen sobre plusvalías latentes hasta su realización.

CONCLUSIÓN

- Como se ha intentado mostrar en el título de este trabajo, los impuestos de salida que gravan las plusvalías latentes aferentes a los activos trasladados con la sede de las sociedades han dado lugar a ciertos logros y retos.

Logros jurisprudenciales (grandes pasos de *Daily Mail* a *National Grid*: caída de la inmunidad del Estado de origen de la sociedad respecto a la libertad de establecimiento, paso previo a la delimitación legal de los impuestos de salida - *cf. parte I.A*). Nos parece legítimo el compromiso hecho entre salvaguardia de la competencia fiscal en virtud del principio de territorialidad fiscal y diferimiento del pago del gravamen sobre plusvalías latentes en aras de evitar las desventajas de tesorería que supondría la ausencia de aplazamiento - *cf. parte I.B*. Retos legislativos: integración de las reglas jurisprudenciales destacadas de la famosa *National Grid*, progresiva para España, pero incompleta en Francia - *cf. parte II.A*.

Los desafíos que supone la plasmación en la legislación de los Estados Miembros, relativos a las modalidades de pago diferido hasta la realización del beneficio, pueden encontrar apoyo significativo en la cooperación entre Estado de emigración (acreedor) y el Estado de inmigración de la sociedad en materia de cobro (a través de la Directiva 2010/24/CE o de los convenios bilaterales o multilaterales), y en las garantías e intereses que no hemos detallado para focalizarnos sobre la asistencia mutua en materia de cobro - *cf. parte II.B*. Pese a que estos medios de cooperación pueden plantear problemas de aplicación práctica que por ende, reducen su eficacia (además de suponer un cierto coste para el Estado solicitante), ciertamente la posición de la Comisión Europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto debe consistir en decir que son bases suficiente para que el pago diferido del gravamen debatido - protector de la libertad de establecimiento - deba ser considerado como obligatorio.

Todo este desarrollo nos muestra que las **dificultades propias a la materia fiscal**, que ciertamente permiten explicar los argumentos criticables de la

Sentencia *Daily Mail* y que todavía (y seguramente siempre) resulta(rá) arduo integrar en el pilar de la integración, son **innegables**.

- Una apertura a este trabajo consistiría en ver cuales son los países que siguen infringiendo el Derecho de la UE sobre impuestos de salida en materia societaria, contra los cuales la Comisión Europea tiene la posibilidad (¿el deber?) de interponer un recurso por incumplimiento. Esperamos la Sentencia *Comisión c/ Francia*, para saber si el fraccionamiento del pago sobre cinco años puede ser una alternativa que palie adecuadamente la ausencia de diferimiento hasta la realización de las plusvalías, y ver si sería necesario un giro en el *iter legislativo* francés⁸⁴. Ciertamente hay otros países de la Unión con una legislación similar, de dudosa compatibilidad con el Derecho de la UE, pero con certeza podemos decir que tras la Ley 27/2014 España ha salido del “club” de los Estados infractores del derecho a la libertad de establecimiento.

También cabría mencionar otra problemática que podrían plantear los impuestos de salida, que la Comisión subrayó en su Comunicación de 19 de diciembre de 2006 precitada sobre «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros»: la doble imposición de las plusvalías, que se tiene que arreglar mediante los Convenios de Doble Imposición.

- **Ciertamente al origen de todo es la escasa armonización europea de los impuestos sobre sociedades:** las condiciones fiscales más favorables en determinados Estados miembros están al origen de los traslados motivados por el cambio de residencia fiscal, cambio que está en base al gravamen sobre plusvalías, cuyas modalidades de cobro plantean el problema que hemos estudiado en este trabajo.

⁸⁴ Cf. dudas § II.A.2.b.ii.

Pese a que, como lo hemos visto a lo largo de este trabajo, la fiscalidad directa en materia societaria es elemento clave para el correcto funcionamiento del mercado interior, y pese al precepto del art.115 TFUE⁸⁵, no parece que la Comisión haya actuado mucho para resolver la problemática fiscal aferente a los traslados de sede⁸⁶. En realidad, excepto algunas comunicaciones, recomendaciones, y códigos de conductas, hay pocos actos normativos en vigor en materia de fiscalidad directa de sociedades⁸⁷:

- Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes⁸⁸;
- Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros⁸⁹, cuyo

⁸⁵ “Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.” (Título VII “Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones”, Capítulo 3 “Aproximación de las legislaciones”). Hemos de recordar que el artículo 114, que establece el deber del Parlamento Europeo y del Consejo de adoptar medidas relativas a la aproximación de las normativas de los Estados Miembros excluye de su ámbito de aplicación la materia fiscal en su apartado 2.

⁸⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/index_fr.htm

⁸⁷ Desde 1975 la Comisión emitió propuestas de directivas técnicas en materia de impuestos sobre sociedades, todas ellas retiradas. Se puede citar por ejemplo la armonización de la base imponible en 1988.

A este respecto, cabe notar la proposición de un sistema común de calculo de 16 de marzo de 2011, que sin embargo, no suprime la soberanía de los Estados para fijar el tipo impositivo de las sociedades

(http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm “L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (CCCTB) implique que les sociétés bénéficiaient d'un système de "guichet unique" pour déposer leur déclaration fiscale et qu'elles pourraient consolider tous les bénéfices et toutes les pertes enregistrés dans l'ensemble de l'Union européenne. Les Etats membres garderaient leur droit souverain de fixer le taux d'imposition des sociétés.”).

Un grupo de trabajo (GT ACCIS) se reúne en esta materia desde 2004, la última reunión es de abril de 2008 (!).

⁸⁸ Modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes,

y la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 , por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía

⁸⁹ Modificada por la Directiva 1005/19/CE.

objeto es próximo al de este trabajo: diferimiento hasta su realización efectiva del gravamen sobre plusvalías aferentes a los bienes aportados en el marco de una restructuración intracomunitaria de sociedades ;

- Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros ;
- La Convención relativa a la eliminación de las dobles imposiciones en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas ('convención de arbitraje'), de 23 de julio de 1990.

De hecho, si la oportunidad de armonización es importante dado que los Estados miembros "padecen" y/o aprovechan de la **inseguridad jurídica** al momento de fijar las modalidades de sus impuestos de salida, lo que "obliga" la Comisión a interponer recursos por incumplimiento, por el momento **a lo mejor es suficiente la jurisprudencia del TJUE a la hora de conocer los límites que establece el Derecho de la UE en materia de impuestos de salida.**

- Citabamos al principio de este trabajo la famosa frase de Benjamin Franklin "*En este mundo no hay nada cierto, salvo la muerte y los impuestos*", y podemos añadir que lo cierto es que la Unión Europea, el Tribunal de Justicia de la UE y los Estados miembros tienen retos pendientes en materia fiscal societaria. Los logros en materia de impuestos de salida han sido sustanciales, pero la evolución parece incierta.

BIBLIOGRAFÍA

Última visita de las páginas web : 12.04.2015

FALCÓN Y TELLA, Ramón ; PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Madrid : Marcial Pons, 2013 (2^a ed.), p.29, p.202, pp.204-209, pp.214-217

FERNANDEZ ROZAS, José Carlos ; ARENAS GARCIA, Rafael ; DE MIGUEL ASENSIO, Pedro Alberto, *Derecho de los Negocios Internacionales* , Madrid : Iustel, 2013 (4^a ed.), pp.179-188, 202-207, 223-236

GARCIMARTÍN ALFÉREZ, Francisco J., *Derecho Internacional Privado*, Madrid : Civitas, 2014 (2^a ed.), pp.357-362

GROSCLAUDE, Jacques ; MARCHESSOU, Philippe, *Droit fiscal général*, Paris : Dalloz, 2013 (9^e éd.), pp.36-37

LAMARQUE, Jean ; NEGRIN, Olivier ; AYRAULT, Ludovic, *Droit fiscal général*, Paris : Lexis Nexis, 2011 (2^e éd.), pp.913-912

ACÍN, Angela, "La concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos locales", *Boletín derecho Local* (1/10/2012), en : http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/concesion-aplazamientos-fraccionamientos-tributos-locales_11_325930003.html

ARENAS GARCÍA, Rafael "Lex societatis y Derecho de establecimiento", en : ARENAS GARCÍA, R. ; GÓRRIZ LÓPEZ, C. ; MIQUEL RODRÍGUEZ, J. (coord.), *Autonomía de la voluntad y exigencias imperativas en el derecho internacional de sociedades y otras personas jurídicas*, Barcelona: Ed. Atelier, 2014, pp.127-166

ARENAS GARCIA, Rafael, "Incompatibilidad del gravamen inmediato de plusvalías latentes en supuestos de traslado de la sede social y real de una sociedad portuguesa a otros Estado miembro - Nota a la Sentencia STJUE 06/09/2012 As. C-38/10.", *Anuario español de Derecho Internacional Privado 2012*, pp.1079-1083

ARENAS GARCÍA, Rafael, "Sombras y luces en la jurisprudencia del TJUE en materia de derecho internacional privado de sociedades", en : ESPUGUES MOTA, C. y G. PALAO MERENOS, G. (Eds.), *Nuevas fronteras del Derecho de la Unión Europea. Liber amicorum José Luis Iglesias Buhigues*, Valencia : Ed. Tirant lo Blanch, 2012, pp. 739-759.

ARENAS GARCÍA, Rafael, "Transferencia intraeuropea de la sede de dirección de la empresa: Derecho privado, fiscalidad y libertad de establecimiento", *La Ley*, núm. 7848, de 30-4-2012, pp. 1-7

BLANLUET, Gauthier ; GUTMANN, Daniel, « La localisation des centres de décision : critères et enjeux. - Compte-rendu de la soirée de l'IFA du 7 novembre 2012 », *Revue de Droit fiscal*, n°13 (28 mars 2013), 214

GALAPERO, Rosa María, "La extinción de la Deuda Tributaria, Regulación en la nueva Ley General Tributaria", *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, n°21 (2005), en : http://www.madrid.org/cs/Satellite?c=CM_Revista_FP&cid=1142296599232&esArticulo=true&idRevistaElegida=1142296593940&language=es&pagename=RevistaJuridica%2FPage%2Fhome_RJU&seccion=1109168469736&siteName=RevistaJuridica

GARCÍA DE PABLO, Félix, "La Asistencia Mutua Comunitaria de Créditos Tributarios", 4 de mayo de 2012 in : <http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-novedades-tributarias/la-asistencia-mutua-comunitaria-de-creditos-tributarios>

GARDEÑES SANTIAGO, Miquel, "La libertad de establecimiento en la Unión Europea tras veinte años de mercado interior", *Revista Aranzadi de la Unión Europea*, núm. 10 (octubre de 2012), pp.114-121.

GELIN, Stéphane, « Fiscalité des transferts de siège, un frein à la délocalisation ? » *Revue Option Finance* (11 mars 2013), in: <http://www.cms-bfl.com/Fiscalite-des-transferts-de-siege-un-frein-a-la-delocalisation--14-03-2013>

IDOT, Laurence, « Transfert du siège social réel et imposition des gains de change latents », *Revue Europe* n° 1 (janvier 2012), comm. 25

DE JUAN CASADEVALL, Jorge, "El exit tax en el Derecho español: una perspectiva comunitaria" IMPUESTOS 11/2010, en : http://www.cuaticas.com/media_repository/docs/esp/el_exit_tax_en_el_derecho_espanol_una_perspectiva_comunitaria_145.pdf.

KOVAR, Robert « Liberté d'établissement, fiscalité et transfert de siège social : la CJUE persiste » *Recueil Dalloz 2012*, p. 784.

LEIBLE, S., "El traslado transfronterizo del domicilio social y la libertad de establecimiento", en : ARENAS GARCÍA, R. ; GÓRRIZ LÓPEZ, C. ; MIQUEL RODRÍGUEZ, J. (coord.), *La internacionalización del Derecho de sociedades*, Barcelona : Ed. Atelier, 2010, pp. 103-128.

MARTIN, Adolfo ; CALDERON, José Manuel, « Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria*, n°125/2007, pp.49-76"

MICHAUD, Patrick, « Assistance internationale en matière de recouvrement : le décret 29/03/2012 », *Etudes Fiscales Internationales* (29 mars 2012), in : <http://www.etudes->

fiscales-internationales.com/archive/2010/12/26/assistance-internationale-en-matiere-de-recouvrement-des-imp.html

MONTERO DOMINGUEZ, Antonio, "Comentarios sobre las modificaciones en materia de cobro de créditos introducidas por la Directiva 2010/24/UE del Consejo" – Blog del Máster Universitario en Tributación y Asesoría Fiscal de la Universidad de Loyola (Andalucía), 04 de octubre de 2010, *in* : <https://blogmastercaf.wordpress.com/2010/10/04/comentarios-sobre-las-modificaciones-en-materia-de-cobro-de-creditos-introducidas-por-la-directiva-201024ue-del-consejo/>

POPOWSKI, Natacha, « L'imposition des plus-values latentes sur les valeurs mobilières – L'exit tax », *Revue Master 2 OFIS* (Décembre 2012), *in*: http://www.univ-paris1.fr/fileadmin/diplome_M2OFIS/OFIS_2012-2013/Articles_Revue_Sorbonne_OFIS/Exit_tax.docx.pdf.

SERLOOTEN, Patrick, « Impôt sur les sociétés », *Répertoire de droit des sociétés*, mars 2011 (date de la dernière mise à jour : janvier 2015), 430 (*Titre 5 - Impôt lié à la disparition de la société, Chapitre 2 - Transfert de siège social à l'étranger*)

SESEKE, Christoph ; BOISSELIER, Céline, « Transfert de siège et apport partiel d'actif transfrontalier la portée de l'arrêt DMC », *Les nouvelles fiscales* n°1133 (1^e mai 2014), *in* : http://www.wtsf.fr/fr/img/Transfert_de_siege_et_apport_partiel_d_actif_transfrontalier_la_portee_de_l_arret_DMC.pdf.

VIALARD, V. ; CHARTIER, E. « Transfert du siège social intracommunautaire et liberté d'établissement : une mise en conformité inachevée? », *Revue Fiscalité de l'entreprise* n° 3 (juin 2013), pp.49-55, en : http://www.dauphine.fr/fileadmin/mediatheque/publications/revue/Revue_fiscalite_de_1_entreprise_juin_2013.pdf.

ZHANG, Huang, "La compatibilidad de los impuestos de salida y la libertad de establecimiento desde la perspectiva española", en : ARENAS GARCÍA, R. ; GÓRRIZ LÓPEZ, C. ; MIQUEL RODRÍGUEZ, J. (coord.), *Autonomía de la voluntad y exigencias imperativas en el derecho internacional de sociedades y otras personas jurídicas*, Barcelona: Ed. Atelier, 2014, (pp.191-208)

Página web de la Comisión Europea en materia de Fiscalidad y Unión aduanera http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_fr.htm

- « Fiscalité directe individuelle - Les conventions en matière de double imposition » http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/index_fr.htm
- « Fiscalité des entreprises » http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/index_fr.htm
- « Coopération en matière fiscale et contrôle » http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/index_fr.htm

Página web de la OCDE

- Convenios Fiscales <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/>

- Intercambio de informaciones <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/échange-de-renseignements-fiscaux/>

Páginas web Ministerio de Haciendas y de Administraciones Públicas

"*Lista de los Convenios de Doble Imposición concluidos por España – Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*" http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx
 "Lista de los Estados que España considera como paraísos fiscales"
<https://www5.aeat.es/ES13/S/IAFRIAFC11F?REFERENCIA=0112604>

Página web Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación <http://www.exteriores.gob.es/>

Página web du Ministère de l'Economie et des Finances – Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (**BOFIP impôts**) : **Doctrina administrativa fiscal** <http://bofip.impots.gouv.fr>

- « Impôt sur les sociétés - *Cession ou cessation, transformation de sociétés, transfert de siège et situations assimilées - Transfert du siège ou d'un établissement, accompagné du transfert d'éléments de l'actif immobilisé, dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen* » <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8653-PGP.html>
- « Recouvrement » <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6601-PGP>
- « Fiscalité internationale » <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3022-PGP>
 - « INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Assistance entre États » <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5333-PGP.html>
 - « Généralités - Les sources de la fiscalité internationale - Le droit de l'Union européenne L'interprétation par la jurisprudence de la CJUE des libertés fondamentales garanties par le Traité. » <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7664-PGP.html>

Página web Ministère de l'Economie et des Finances « *Les conventions fiscales* »
http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/documentation.impot?pageId=docu_international&es_pId=-1&sfid=440&choix=ESP#pays

Página web Ministère des Affaires étrangères et du Développement international, « *Fiscalité dans les pays ayant conclu une convention fiscale avec la France* »,
<http://www.diplomatie.gouv.fr/fr/services-aux-citoyens/preparer-son-expatriation-22367/fiscalite-22112/article/fiscalite-dans-les-pays-ayant>

COMUNICACIÓN de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «*Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros*» [COM (2006) 825 final]

RESOLUCIÓN del Parlamento europeo de 2 de febrero de 2012 con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre la Decimocuarta Directiva sobre el Derecho de sociedades referente al traslado transfronterizo del domicilio social de las empresas (2011/2046(INI))

INFORME de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre el uso de las disposiciones de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas – COM (2006) 43 final

INFORME de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas en el período 2005-2008 – COM (2009) 451 final

INFORME de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas en el período 2009-2010 – COM (2012) 058 final

STJCE 20/02/1979, *Cassis de Dijon*, As. 120/78

STJCE (Gran Sala) 27/09/1988, *Daily Mail*, As. C-81/87

STJUE 9/03/1999, *Centros Ltd. Y Erhvevs-og Selskabsstyrelsen*, As C-212-97

STJUE 5/11/2002, *Überseering BV y Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*, As. C-208/00

STJUE 30/09/2003, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Ámsterdam y Inspire art Ltd.*, As. C-167/01

STJUE 11/03/2004, *Lasteyrie du Saillant*, As. C-9/02

STJUE 13/12/2005, As. C-446/03

STJUE 07/09/2006, *N*, As. C-470/04

STJUE 18/07/2007, As. C-231/05

STJUE 15/05/2008, As. C-414/06

STJUE, 16/12/2008, *Cartesio*, As. C-210/06

STJUE (Gran Sala) 29/11/2011, *National Grid Indus BV e Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, As. C-371/10

STJUE 06/09/2012, *Comisión c/ Portugal*, As. C-38/10

STJUE 31/01/2013, *Comisión c/ Reino de Países Bajos*, As. C-301/11

STJUE 25/04/2013, *Comisión c/ España*, As. C-64/11

STJUE, 18/07/2013, *Comisión c/ Dinamarca*, As. C-261/11

STJUE, 23/01/2014, As. C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*

Sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de abril de 2001, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2^a

Sentencia de la Audiencia Nacional, de 7 de octubre de 2002, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7^a

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 17 de junio de 2004, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1^a (JUR 2004/224708)