



MIGRACIÓN INTRAEUROPEA DE SOCIEDADES E IMPUESTOS DE SALIDA

Jose Manuel Calderón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Consejero Académico de Gómez Acebo & Pombo Abogados

En fechas relativamente recientes el Tribunal de Justicia de la UE se ha pronunciado sobre la compatibilidad con el Derecho de la UE de los impuestos exigidos por algunos Estados miembros con motivo del traslado de la sede de dirección efectiva (y la residencia fiscal) de una sociedad a otro Estado miembro. En concreto, la sentencia del (Gran Sala) de 29 de noviembre de 2011, C-371/10, *National Grid Indus BV*, aborda esta cuestión en relación con la normativa fiscal neerlandesa, alcanzando conclusiones que son extensibles a otras legislaciones como la española.

Curiosamente, el TJUE adopta una posición que no coincide plenamente con posicionamientos precedentes en materia mercantil/societaria e incluso con su jurisprudencia en materia de impuestos de salida aplicables en relación con cambios de domicilio/residencia de personas físicas.

En materia de migración de sociedades y impuestos de salida nacionales, el TJUE adoptó una posición de cierto equilibrio que permite la exacción por los Estados miembros de un impuesto de salida con liquidación final en el momento de la transferencia de la residencia fiscal, cuando la legislación del Estado miembro de origen otorga al contribuyente la opción de:

- a) Pago inmediato de la liquidación tributaria en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva (con migración fiscal) de la sociedad de su Estado de origen; o
- b) Pago diferido o aplazado de la liquidación tributaria en el momento de la realización efectiva de la plusvalía del activo de que se trate en el Estado de acogida, tras el traslado de la sede de dirección efectiva (con migración fiscal) de la sociedad de su Estado de origen.

En este segundo caso, el Estado de origen podría exigir "intereses" con arreglo a la normativa nacional aplicable (de forma no discriminatoria respecto de los exigidos normalmente en supuestos de aplazamiento de deudas tributarias), así como requerir (sin discriminación) una "garantía" suficiente frente al riesgo de falta de cobro como una garantía bancaria. La entidad que opte por el pago diferido hasta el momento de realización

de la plusvalía tendría que hacer un seguimiento de los elementos del activo respecto de los cuales se ha apreciado la existencia de una plusvalía latente en el momento del traslado de la residencia, debiendo presentar las correspondientes declaraciones anuales al Estado de origen sin que las cargas administrativas que se generen por ello puedan considerarse excesivas. Tal Estado no está obligado a tomar en cuenta las futuras fluctuaciones (minusvalías) en el valor del activo.

Nótese que en materia de traslado de la residencia habitual de una persona física, el TJUE ha adoptado una posición mucho más restrictiva sobre las condiciones de compatibilidad con el Derecho UE de los impuestos de salida, de manera que las liquidaciones tributarias dictadas por el Estado de origen deben quedar suspendidas sin necesidad de aportación de garantías hasta que se realice efectivamente la plusvalía del activo de que se trate. El contribuyente debe presentar una declaración anual al Estado de origen a los efectos de acreditar que no se ha realizado la plusvalía, pero tal Estado (a diferencia de lo que acontece en sede de migración de sociedades) debe tener en cuenta las eventuales minusvalías producidas sobre el valor del activo si éstas no son tenidas en cuenta en el Estado de acogida.

Existen muchas dudas en torno a la compatibilidad de la legislación española (arts.17.1 TRLIS y art.14.3 LIRPF) con el Derecho de la UE, a la luz de esta jurisprudencia del TJUE. De hecho, existe un procedimiento de infracción iniciado por la Comisión UE frente a España, de 8 de octubre de 2009 (IP/09/1460), cuestionando la compatibilidad de la normativa europea con el Derecho de la UE.

Estamos, por tanto, ante un pronunciamiento de gran relevancia en materia de fiscalidad internacional y europea al redefinir en cierta medida el campo de juego, esto es, la tensión entre la necesidad de garantizar la efectiva aplicación de las libertades económicas fundamentales por parte de los operadores económicos y las restricciones al ejercicio de tales libertades que se derivan de normas fiscales de los distintos Estados miembros que protegen intereses recaudatorios nacionales.