

EL IMPUESTO DE SALIDA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOLA

THE EXIT TAXES OF LEGAL PERSONS IN THE SPANISH CORPORATE TAX LAW

ORLANDO ALVAREZ-ARIAS 

Abogado – Asesor Fiscal
orlando@alvarezarias.com

Resumen

Los impuestos de salida, aunque puedan estar justificados válidamente por la preservación del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros dentro del contexto de evitar la elusión fiscal, sus regulaciones concretas pueden ser contrarias al Derecho de la Unión, si van más allá de lo necesario para asegurar las razones de imperioso interés general, que le sirven de fundamento.

En este trabajo, abordamos ciertos aspectos de la regulación de los impuestos de salida, previstos en la Directiva Antiabuso y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que resultan contrarios al derecho comunitario, pues no son adecuados, ni necesarios y sus ventajas no superan las desventajas producidas a las restricciones que causan a las libertades fundamentales previstas en el Derecho Originario de la Unión Europea.

Palabras clave: impuestos de salida; directiva antiabuso; libertad de establecimiento; principio de proporcionalidad.

Abstract

Exit taxes may be validly justified in preserving the balanced distribution of fiscal power between Member States, based on the context of avoiding tax avoidance. However, their specific regulation may be contrary to Community Law, if it goes beyond what is necessary to ensure reasons of overriding general interest, which serve as its foundation.

In this research work, we have addressed aspects that regulate exit taxes and that are foreseen in the Anti-Abuse Directive and in Law on Corporation Tax that are contrary to Community Law, as they do not adapt to the need and the difference that is created between the advantages introduced and the disadvantages produced to the restrictions that cause to the fundamental freedoms foreseen in the Original Law of the European Union.

Keywords: exit taxes; anti-abuse directive; freedom of establishment; principle of proportionality.

1. INTRODUCCION

Uno de los aspectos más controvertidos en materia de la fiscalidad comunitaria es la compatibilidad de los impuestos de salida con las libertades fundamentales de la Unión Europea, principalmente, con la libertad de circulación de personas, la de establecimiento y, en menor medida, la libertad de circulación de capitales.

La movilidad de las empresas, fruto de la internacionalización de los negocios, puede estar justificada por motivos económicos válidos, ajenos al desarrollo de estructuras notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido, distinto del mero ahorro fiscal.

Es la lucha entre la potestad tributaria de los Estados contra la libertad de circulación de personas y la libertad de establecimientos, que se manifiesta con el traslado de residencia. Es una lucha desigual por el claro interés de los Estados miembros en proteger esta fuente de recaudación, ya que los impuestos de salida son frecuentes en la mayor parte de las economías occidentales y se aplican en la mayoría de los países de la Unión Europea¹.

Las modalidades de tributación, establecidas con motivo del cambio de residencia fiscal, son muy variadas y heterogéneas, aunque siempre estarán limitadas por los principios constitucionales de la tributación y por las libertades fundamentales de la Unión Europea.

En España, los impuestos de salida están regulados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en el Impuesto sobre Sociedades.

En el presente trabajo, analizaremos la posible vulneración del Derecho de la Unión por el impuesto sobre las plusvalías latentes previsto en el art. 19.1 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, según su última modificación entrada en vigor el 11 de julio de 2021 con motivo de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que transpone la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.

2. LOS IMPUESTOS DE SALIDA Y LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

Los impuestos de salida forman parte de los impuestos directos sobre los que, en principio, los Estados miembros conservan sus potestades tributarias. No obstante, estas formas de tributación están limitadas, pues en ningún caso pueden vulnerar el Derecho de la Unión Europea.

Los impuestos de salida no pueden servir para limitar las libertades fundamentales que son el pilar a la Unión Europea, aunque éstos busquen proteger las legítimas expectativas de los Estados en gravar la “riqueza acumulada en su territorio”² y, por ende, garantizar que la renta tribute en el lugar donde se crea el valor.

El principio de primacía del Derecho de la Unión y la obligación de no aplicar el derecho interno que vulnere alguna de las libertades fundamentales de la Unión Europea tiene plena vigencia cuando el cambio de residencia afecta situaciones intracomunitarias.

En el ámbito comunitario, su uso no ha estado exento de polémica porque los cambios de residencia están vinculados a las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, principalmente, a la libertad de circulación de personas, la libertad de establecimiento y, en una menor medida, la libertad de circulación de capitales.

La libertad de establecimiento es la principal libertad fundamental sobre la que ha girado toda la controversia con respecto a la imposición de salida.

El TJUE considera una restricción a la libertad de establecimiento a toda medida que prohíba, obstaculice o restrinja el ejercicio del derecho de establecimiento³.

La regulación de los impuestos de salida en el Estado de origen puede tener un efecto disuasivo respecto a los contribuyentes que desean instalarse en otro Estado miembro y puede ser discriminatoria con respecto al trato dispensado a quienes mantienen su residencia.

Obviamente, la invocación de las libertades fundamentales contra los impuestos de salida no implica despojar a los Estados miembros de sus legítimas expectativas de recaudación justificadas por razones de imperioso interés general.

El TJUE ha aceptado que los impuestos de salida están justificados por la preservación del equilibrio en el reparto de la competencia tributaria entre los Estados. No obstante, su regulación específica no puede generar situaciones discriminatorias con respecto a quienes mantengan su residencia, ni ir más allá de lo necesario para alcanzar el reparto equilibrado de las potestades tributarias⁴.

El control de la legalidad comunitaria supone que la medida sea adecuada para la consecución de la justificación (test de adecuación), necesaria en el sentido que no existan medidas menos restrictivas para la consecución de la justificación (test de la necesidad) y que las ventajas introducidas por la medida interna superen las desventajas producidas (test de la proporcionalidad), teniendo en consideración la lógica o métrica del sistema⁵.

En el caso de los impuestos de salida, dado el reconocimiento de su justificación, corresponderá analizar si la regulación específica asumida por el Estado de origen, es adecuada, necesaria y que sus ventajas superan las desventajas producidas por la restricción de las libertades fundamentales afectadas.

3. LOS IMPUESTOS DE SALIDA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

La incidencia de los impuestos de salida en las libertades fundamentales de la Unión Europea ha dado lugar a diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que luego inspiraron su regulación en la Directiva UE 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, que fue objeto de transposición por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

El análisis de la doctrina del TJUE resulta un tema trascendental, pues ayuda a comprender el alcance y las limitaciones del impuesto de salida en relación con su vinculación con el ejercicio de las libertades fundamentales, principalmente, libertad de circulación de personas y libertad de establecimiento.

Las principales sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que directa o indirectamente, se refieren a los impuestos de salida son:

- Caso Dyal Mail⁶.
- Caso Lasteyrie du Saillant⁷.
- Caso N⁸.

- Caso National Grid Indus BV⁹.
- Caso Comisión Europea contra Reino de España¹⁰.
- Caso Comisión Europea contra República Portuguesa¹¹.
- Caso Comisión Europea contra Reino de España¹².
- Caso Comisión Europea contra Reino de los Países Bajos¹³.
- Caso Comisión Europea contra Reino de Dinamarca¹⁴.
- Caso DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v. Finanzamt Hamburg-Mitte¹⁵.
- Caso Verder LabTec GmbH & Co. KG v. Finanzamt Hilden¹⁶.
- Caso A Oy contra Finlandia¹⁷.
- Caso Christian Picart¹⁸.
- Caso Martin Wächtler contra República Alemana¹⁹.

Todas las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea reconocen que los impuestos de salida suponen una restricción a una libertad comunitaria, generalmente, a la de establecimiento, aunque en algunos casos se consideran justificados por razones imperiosas de interés general²⁰.

La mera pérdida de ingresos que sufre un Estado miembro a causa del traslado de la residencia fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro en el que la normativa tributaria es distinta y, en su caso, más beneficiosa para el contribuyente, no puede, por sí misma, justificar una restricción del derecho de establecimiento europeo²¹. No obstante, sí lo justifica, el garantizar un reparto equilibrado de la potestad impositiva entre los Estados miembros²².

El hecho que los impuestos de salida estén justificados por razones de imperioso interés general no garantiza que su regulación, en el Estado de salida, sea proporcional, ni que no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persigue. Esto es lo que ha propiciado que el TJUE se haya pronunciado en aspectos concretos de su regulación, tales como:

- Cabe gravar las plusvalías latentes con motivo del canje de las participaciones en una sociedad en comandita simple por participaciones de una sociedad de capital, siempre que el Estado de salida se encuentre imposibilitado de ejercer su potestad tributaria sobre tales plusvalías en el momento de su realización efectiva²³.
- La tributación sobre las plusvalías latentes correspondientes a la transferencia de activos a un establecimiento permanente situado en el territorio de un Estado miembro distinto del país de salida, cuyos rendimientos están exentos de impuesto en el Estado de acogida, es una medida apta para garantizar la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros interesados²⁴.
- La obligación de constituir garantías para acceder la concesión de un aplazamiento, aunque facilita la percepción del impuesto de un residente extranjero, va más allá de lo estrictamente necesario para garantizar el funcionamiento y la eficacia de tal régimen tributario basado en el principio de territorialidad fiscal, pues existen algunos mecanismos menos restrictivos de las libertades fundamentales, como son los mecanismos de asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros²⁵.
- La obligación de constituir una garantía bancaria se justifica únicamente en función del riesgo real de que no se pueda recaudar el impuesto²⁶.

- Las minusvalías posteriores a la salida no necesariamente deben modificar el importe de la plusvalía determinada en el momento de la salida²⁷. No obstante, a fin de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, se considera proporcionado un régimen tributario que tenga íntegramente en cuenta las minusvalías que puedan realizarse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente interesado, excepto cuando ya se han tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida²⁸.
- Es contrario a la libertad de establecimiento, el cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes a una sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro²⁹.
- La tributación sobre las plusvalías latentes generadas por la transmisión de un establecimiento permanente no residente a una sociedad que tampoco sea residente, en el marco de una operación de aportación de activos es contraria a la libertad de establecimiento cuando se exija su tributación inmediata y no se permita la recaudación diferida del impuesto en cuestión³⁰.
- Resulta adecuado permitir al contribuyente optar entre el pago inmediato o el aplazamiento hasta que se transmiten efectivamente los elementos patrimoniales, pues de esa forma se protege la tesorería de la sociedad.
- El pago escalonado del impuesto antes de la realización efectiva de las plusvalías latentes en cinco anualidades³¹ o diez anualidades³² es una medida adecuada y proporcionada para lograr preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.
- Los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros son suficientes para permitir que el Estado miembro de origen controle el cobro del tributo³³.
- Es contrario a la libertad de establecimiento, gravar las ganancias de capital no realizadas de elementos patrimoniales no destinados a la venta, por el solo hecho de su traslado comunitario³⁴.
- Es contrario a la libertad de establecimiento, el cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes por la transferencia de activos desde un establecimiento permanente de una empresa cuando la sociedad mantiene su vinculación con el país de origen³⁵.

4. LOS IMPUESTOS DE SALIDA EN LA DIRECTIVA ANTIABUSO

A nivel comunitario, la tributación por cambio de la residencia fiscal está regulada en el art. 5 de la Directiva UE 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente el funcionamiento del mercado interior, conocida como Directiva Antiabuso.

4.1. Implicaciones de la regulación del impuesto de salida en la Directiva Antiabuso

La regulación de los impuestos de salida en la Directiva Antiabuso tiene un significado propio que no supone el reconocimiento absoluto de la legalidad de todas las formas de su implementación. La Directiva no crea el impuesto de salida ni su hecho imponible, aunque obliga a los Estados miembros a crearlo³⁶, pero siempre vinculado con el fin que se persigue: Impedir las prácticas elusivas en relación con el impuesto que grava los beneficios de las empresas³⁷.

Los impuestos de salida en la Directiva Antiabuso buscan castigar las prácticas elusivas y no el mero desplazamiento de actividades entre los Estados miembros. No obstante, su configuración, en la práctica, se orienta como una medida protectora de la soberanía fiscal basada en el principio del reparto equilibrado del poder tributario entre los Estados³⁸.

Los impuestos de salida, a nivel comunitario, tienen por objeto evitar que el cambio de residencia se utilice como una práctica elusiva capaz de desplazar los beneficios latentes generados en el país de origen a otro Estado con menor carga impositiva. No se trata de proteger los ingresos fiscales del Estado de origen, pues esta forma de tributación no busca preservar la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro a causa del traslado de la residencia fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro.

No se puede aplicar una presunción de evasión fiscal por el mero hecho del cambio de residencia. Es necesario que la propia normativa distinga los comportamientos artificiosos de los auténticos traslados de residencia³⁹.

No se discute que los impuestos de salida son una limitación legítima de las libertades fundamentales de la Unión Europea por estar justificados por razones de imperioso interés general, pero su implementación no puede constituir un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros.

Tal como señala SERRANO ANTON⁴⁰, la protección del interés fiscal nacional está sometida a los siguientes límites:

- a. No se puede considerar abusivo que los contribuyentes operen con sociedades residentes en otros Estados, en los que la fiscalidad es más ventajosa o porque trasladan su residencia a Estados con una presión fiscal menor.
- b. Las cláusulas antiabuso o anti-elusión no pueden aplicarse de manera general, no pueden crear restricciones a comportamientos en los que no existe abuso o fraude.
- c. Las cláusulas antiabuso deben atacar los comportamientos artificiosos para eludir las obligaciones tributarias nacionales.
- d. Las cláusulas antiabuso están sometidas a las estrictas exigencias del principio de proporcionalidad.

Son varios los elementos que se deben tomar en consideración para valorar la compatibilidad de los impuestos de salida con el ordenamiento jurídico comunitario: su justificación, la existencia o no de discriminaciones arbitrarias o encubiertas con respecto a quienes mantienen su residencia en el país de origen, la adecuación, la necesidad y el juicio de proporcionalidad propiamente dicho.

En principio, se deben gravar las plusvalías latentes cuando el cambio de residencia no responde a motivos económicos válidos o razones empresariales sustantivas y se hace con miras a la posterior

enajenación de los activos, pero no se pueden gravar los elementos patrimoniales mientras continúan afectos a la actividad económica en el país de destino.

Los impuestos de salida deben ser neutros, en el sentido que no supongan una sobreimposición que afecte la continuidad de la actividad económica en beneficio del Estado de origen. No cabe gravar el inmovilizado mientras éste continúa destinado a la actividad empresarial, ni pueden afectarse las inversiones inmobiliarias mientras su valor no se realiza mediante la transmisión a terceros.

Lo que se busca es gravar los cambios de residencia abusivos, no la continuidad de la actividad empresarial en otro Estado miembro; o en último caso, las rentas generadas por la transmisión efectiva de los activos a terceros.

El verdadero equilibrio en el reparto de las potestades tributarias no implica el reconocimiento del derecho a la sobreimposición en beneficio del Estado de origen sobre unas plusvalías nunca alcanzadas en el momento de su efectiva transmisión.

Se trata de evitar desplazamiento irregular de beneficios garantizando el equilibrio en el reparto de las potestades tributarias. Equilibrio no es sobreimposición en beneficio de uno de los Estados cuando no se producen ganancias o rentas.

La Directiva Antiabuso establece pautas para que los Estados miembros puedan instrumentar un impuesto de salida por cambio de residencia de las personas jurídicas como mecanismo para evitar la elusión fiscal. No obliga a los Estados miembros a imponer un modo de tributación específica, ni supone un gravamen o sanción al mero desplazamiento. Los que se quieren evitar son los desplazamientos con finalidad puramente fiscal⁴¹, sin perjuicio de asegurar que los beneficios se graven allí donde tienen lugar las actividades económicas y en donde se ha añadido valor conforme a la capacidad contributiva.

El asegurar que los beneficios se graven allí donde se generaron y donde se ha añadido valor no supone que el Estado de origen tiene derecho a una sobreimposición sobre una plusvalía nunca alcanzada, pues esto vulnera el principio de capacidad contributiva.

El impuesto de salida busca evitar el traslado temporal de la residencia fiscal antes de la transmisión de los elementos patrimoniales, con el único fin de eludir el pago del impuesto de las plusvalías devengado.

La tributación por cambio de residencia busca garantizar que las plusvalías se graven en la jurisdicción fiscal en donde se han generado, mas ello no supone una prolongación indefinida e ilimitada del poder tributario del Estado de origen.

No se puede afectar la continuidad de la actividad empresarial en el Estado de destino gravando los activos afectos a la actividad empresarial, sin tomar en consideración el resultado final de su eventual realización. La exigibilidad del tributo solo se justifica cuando se produce la transmisión de los elementos patrimoniales trasladados a terceros, pues en ese momento es que se puede medir la verdadera capacidad contributiva.

La regulación de los impuestos de salida en la Directiva Antiabuso no impide la verificación de la conformidad o no del sistema propuesto con el derecho originario, pues las directivas no pueden vulnerar el derecho originario ni ir más allá del objetivo perseguido. A través del recurso de anulación, previsto en el art. 263 TFUE, los tribunales de la Unión pueden controlar la legalidad de las Directivas cuando vulneran una libertad fundamental o su regulación va más allá de lo necesario para salvaguardar los intereses jurídicos tutelables⁴².

4.2. Reglamentación del impuesto de salida en la Directiva Antiabuso

Hechas las consideraciones que anteceden, corresponde analizar los elementos más importantes de la regulación de los impuestos de salida, contenida en el art. 5 de la Directiva Antiabuso.

4.2.1. Hecho imponible

El art. 5 de la Directiva Antiabuso no solamente regula la imposición de salida por cambio de residencia, sino también la movilidad transfronteriza de activos entre establecimientos permanentes y entre la sede de dirección a su establecimiento permanente o viceversa, incluyendo el traslado o el cese de actividad de un establecimiento permanente, ya sea que se produzca entre Estados miembros o con un tercer país.

El modelo de impuesto establecido en la Directiva no se aplica a los traslados de residencia de las personas físicas, traslados de establecimientos permanentes de sociedades apátridas, traslados de entidades híbridas no sujetas al impuesto sobre sociedades o en régimen de transparencia, ni a los traslados de establecimientos permanentes de personas físicas no sometidos a gravamen conforme al impuesto sobre sociedades.

4.2.2. Base imponible

El impuesto de salida grava las plusvalías latentes no realizadas, calculadas en base a la diferencia entre valor de mercado de los activos trasladados para el momento de la salida de los activos, menos su valor a efectos fiscales.

Se gravan los activos trasladados y no todo el patrimonio empresarial que se mantiene en el país de origen, sin importar que quede o no vinculado a un establecimiento permanente, pues el Estado de origen puede mantener su control fiscal sobre los activos que permanecen en su territorio. No cabe el impuesto de salida, si el Estado de origen retiene la potestad tributaria sobre los activos correspondientes⁴³.

Según los términos como está redactado el art. 5 de la Directiva (UE) 2016/1164, resulta discutible que el impuesto de salida afecte los bienes de la entidad que previamente estaban localizados en el extranjero aunque, en mi opinión, los Estados miembros pueden establecer en sus respectivas regulaciones, modelos más estrictos que el previsto en el estándar establecido en la Directiva⁴⁴, para proteger la tributación sobre la renta mundial, aunque se graven los rendimientos en un lugar distinto a donde se crea el valor.

4.2.3. Devengo

El devengo del impuesto sobre las plusvalías latentes se produce con el traslado transfronterizo. No se mencionan las modificaciones de los valores que puedan ocurrir con posterioridad al devengo, lo que no significa que, para garantizar el respeto a la capacidad contributiva y a la prohibición de la confiscatoriedad del tributo en origen, no pueda modificarse la base imponible cuando la aplicación de las minusvalías por el Estado miembro de destino sea ineficaz.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea no prohíbe la aplicación de las minusvalías sobrevenidas con posterioridad al cambio de residencia, salvo que hayan sido tenidas en cuenta en el Estado miembro de acogida⁴⁵, pues lo que se quiere es evitar el doble aprovechamiento de un gasto, pérdida o deducción a través de las llamadas asimetrías híbridas⁴⁶.

4.2.4. Aplazamiento, garantías e intereses

La Directiva determina el pago del impuesto de forma distinta según que el traslado se produzca dentro del ámbito de la Unión Europea o Espacio Económico Europeo; o se haga con destino a un tercer país, pues lo que se quiere es garantizar la protección de la libertad de establecimiento que no alcanza a terceros países⁴⁷.

Las modalidades de pago no se configuran como un capítulo cerrado, pues según la naturaleza de los elementos patrimoniales transferidos, puede aplicarse la libertad de movimientos de capitales, prevista en el art. 63 TFUE, que opera tanto entre los Estados miembros y entre éstos y terceros países.

Sin perjuicio de la aplicación de la libertad de movimientos de capitales, si el traslado tiene por destino un Estado miembro de la UE o un Estado del EEE con el que exista un acuerdo de asistencia mutua en la recaudación análogo a los mecanismos previstos en la UE, los contribuyentes tienen la opción de pagar el impuesto de forma inmediata o de diferirlo, mediante cinco anualidades.

El fraccionamiento en cinco anualidades, establecido en la Directiva Antiabuso, constituye una mera facilidad de pago, que no protege la tesorería de la entidad que ejerce su derecho a la libertad de establecimiento como lo hace el cobro del impuesto en el momento de la realización efectiva de la plusvalía.

El fraccionamiento como una mera facilidad de pago, no es la alternativa menos restrictiva, ni sus ventajas superan las desventajas que produce sobre la libertad de establecimiento, pues afecta los activos que se mantienen destinados a la actividad económica.

El aplazamiento hasta el momento de la efectiva transmisión de los elementos patrimoniales a terceros es la alternativa más eficaz y menos restrictiva, pues asegura la capacidad de pago y permite corregir cualquier sobreimposición derivada del cálculo anticipado de la base imponible.

En el caso *National Grid Indus BV*⁴⁸, el TJUE consideró que es contrario a la libertad de establecimiento que una normativa no prevea el aplazamiento del pago del impuesto hasta el momento de la realización efectiva de las plusvalías, ni tenga en cuenta las minusvalías que puedan sobrevenir con posterioridad al traslado de dicha sede.

Diferir el pago del tributo hasta el momento de la realización efectiva de las plusvalías protege la tesorería de la entidad que ejerce su derecho a la libertad de establecimiento, pues se entiende que en ese momento es que dispone del beneficio real obtenido por la enajenación de los elementos trasladados.

La Directiva Antiabuso al concebir el aplazamiento como una mera facilidad de pago va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos planteados en la misma, que es garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor.

Las rentas y la concreción del valor reflejado con la efectiva enajenación de los elementos patrimoniales trasladados aseguran el respeto a la capacidad de pago, implícito en toda forma de tributación.

El pago del impuesto en cinco anualidades no es proporcional con la restricción de la libertad de establecimiento y va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos planteados en la Directiva Antiabuso, ya que este impuesto, por incidir directamente en la libertad de establecimiento, no puede basarse simplemente en la protección de la recaudación, sino que debe entenderse, de modo excepcional, como un instrumento útil en la lucha contra las prácticas elusivas que inciden negativamente en el funcionamiento del mercado interior.

El modelo propuesto por la Directiva tiene un efecto disuasorio respecto a los contribuyentes que deseen instalarse en otro Estado miembro, es discriminatorio con respecto al trato dispensado a quien mantiene su residencia y es una medida más gravosa, pues afecta los bienes trasladados aunque continúen destinados a la actividad económica.

El fraccionamiento por cinco años constituye una mera facilidad de pago, que no es proporcional con el objetivo previsto en la Directiva Antiabuso que busca evitar las prácticas de elusión fiscal que afectan el funcionamiento del mercado interior. Se afecta la libertad de establecimiento, cuando el impuesto abarca el inmovilizado destinado a la actividad económica que no ha sido objeto de enajenación.

Se fracciona en cinco anualidades el pago del tributo sobre los elementos patrimoniales trasladados, pero no se regula la extinción del tributo cuando los elementos patrimoniales continúan afectados hasta el agotamiento de su vida útil.

Los impuestos de salida deberían gravar, a fin de no afectar las libertades fundamentales de la Unión Europea, los beneficios obtenidos con las transmisiones a terceros de los activos trasladados o el subsiguiente traslado a terceros países. Necesariamente se debe tomar en consideración el resultado de la enajenación para determinar la magnitud del impuesto conforme a la verdadera capacidad contributiva acreditada en la operación.

El carácter estático de la base imponible a la fecha del devengo, agravado por el uso de los intereses de demora, vulnera el principio de capacidad contributiva aplicable a nivel comunitario por formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión, derivados de las tradiciones jurídicas de los Estados miembros.

En todo caso, el fraccionamiento es un derecho del contribuyente, cuando el traslado transfronterizo se produce entre Estados miembros o a un tercer país que sea parte en el Acuerdo sobre el EEE. No obstante, este fraccionamiento no es automático, pues el apartado 3 del art. 5 de la citada Directiva lo considera como una opción, sin perjuicio que no es potestativo su otorgamiento por parte del Estado miembro de origen.

El fraccionamiento de los impuestos de salida devengados será de aplicación cuando el traslado transfronterizo se produzca a terceros países que sean parte en el Acuerdo sobre el EEE, únicamente cuando exista un convenio bilateral con el Estado miembro del contribuyente o con la Unión sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo.

La constitución de garantías no es un requisito indispensable para conceder el aplazamiento. Solo se exige cuando existe un riesgo demostrable y real de impago, es decir, corresponderá al Estado miembro de origen demostrar el riesgo real de impago. La constitución de garantías no se mide por los perjuicios de imposible o difícil reparación que puede causar su pago inmediato.

No se aplica el fraccionamiento cuando la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro. No obstante, esta previsión contenida en el art. 5 de la Directiva Antiabuso coloca en

peor posición al sustituto o responsable, establecido según la legislación del Estado de origen, con respecto a la deuda que hubiera tenido la entidad trasladada, en caso de que la legislación interna no prevea o no sea aplicable ninguna forma legal de derivación de responsabilidad.

El art. 5 de la Directiva Antiabuso deja abierta la posibilidad de que los Estados miembros puedan establecer formas de derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria, que entrarían en el marco de la llamada discrecionalidad legislativa. Se pueden establecer formas de derivación de responsabilidad a los administradores que acuerden el traslado de la residencia fiscal, el cese de un establecimiento permanente o el traslado de bienes hacia la sede de dirección o un establecimiento permanente.

Por último, aparte de la finalización del plazo de fraccionamiento del impuesto, el art. 5 de la Directiva establece ciertas formas de finalización anticipada del aplazamiento, produciendo la exigibilidad inmediata de la deuda tributaria, cuando: a) los activos trasladados o la actividad realizada por el establecimiento permanente del contribuyente se vendan o se enajenen de algún otro modo; b) los activos se trasladen posteriormente a un tercer país distinto de un Estado miembro o de un Estado del EEE con el que exista un acuerdo de asistencia mutua en la recaudación análogo a los mecanismos previstos en la UE; c) la residencia fiscal del contribuyente o la actividad realizada por su establecimiento permanente se trasladen posteriormente a un tercer país distinto de un Estado miembro o de un Estado del EEE con el que exista un acuerdo de asistencia mutua en la recaudación análogo a los mecanismos previstos en la UE; d) el contribuyente se halle en situación de quiebra o liquidación; e) el contribuyente incumpla sus obligaciones en relación con los pagos fraccionados y no corrija su situación a lo largo de un período razonable, que no excederá de doce meses.

Las causas de finalización del fraccionamiento aunque, *prima facie*, luzcan razonables, pueden ser contradictorias con el derecho originario debido a la interacción entre el devengo, la exigibilidad y la base imponible calculada a la fecha del devengo, pues no se toma en cuenta la verdadera capacidad contributiva reflejada en la transmisión a terceros, ni los motivos que dieron lugar a la enajenación, verbigracia, sustitución por motivos de actualización tecnológica o por mera vetustez.

5. EL IMPUESTO SOBRE LAS PLUSVALÍAS LATENTES POR CAMBIO DE RESIDENCIA EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley de Impuesto sobre Sociedades, además de gravar las plusvalías que se ponen de manifiesto con motivo de la transmisión efectiva a título lucrativo u oneroso de bienes de la entidad a terceros, también grava las plusvalías latentes con causa en el cambio de residencia, ordenando integrar en la base imponible la diferencia entre el valor contable de los activos y su valor mercado⁴⁹.

Esta forma de tributación no se vincula con la transmisión efectiva de los elementos patrimoniales de la entidad, sino que se supedita al cambio de residencia de la entidad.

No se trata de un tributo independiente, sino que se enmarca en el impuesto sobre sociedades⁵⁰. Se gravan los rendimientos presuntos derivados de las plusvalías latentes de los elementos patrimoniales de la sociedad al momento del cambio de residencia. No es, propiamente, un impuesto sobre el patrimonio, pues tiene por objeto las rentas presuntas no realizadas, calculadas sobre el valor hipotético que tienen los bienes en el momento del cambio de residencia.

5.1. Hecho imponible y devengo

El art. 19.1 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, según su última modificación entrada en vigor el 11 de julio de 2021 con motivo de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que transpone la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, y su posible vulneración del derecho comunitario, grava las plusvalías latentes por cambio de residencia de las personas jurídicas.

El impuesto sobre las plusvalías latentes se devenga con el cambio de residencia de la entidad y la subsiguiente pérdida de la residencia fiscal en España. Solo cuando se pierde la residencia fiscal en España y los elementos patrimoniales de la entidad no quedan afectos a un establecimiento permanente en España es que, en principio, se puede exigir el impuesto a la plusvalía latente, establecido en el art. 19.1 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades⁵¹.

No obstante, la pérdida de la residencia fiscal en España no es un tema sencillo de definir, pues su determinación no depende necesariamente de la constitución y registro de la sociedad conforme a las leyes españolas.

El art. 8 de la Ley de Impuesto de Sociedades establece varios elementos de conexión, no concurrentes, por lo que una entidad se puede considerar residente en territorio español, aunque no se haya constituido conforme a las leyes españolas. Una persona jurídica puede tener su residencia en España, aunque no esté constituida y registrada en España, cuando tiene su domicilio social o su sede de dirección efectiva en territorio español.

Son tres elementos no concurrentes que pueden determinar la residencia fiscal de una sociedad, basta que se cumpla uno de estos tres requisitos que a continuación se mencionan, para que una entidad se considere residente en España y quede sometida a las leyes españolas⁵²:

- a. Que se haya constituido conforme a las leyes españolas.
- b. Que tenga su domicilio social en territorio español.
- c. Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

Como dice MERINO JARA “es suficiente con que se verifique cualquiera de los tres criterios citados para que una entidad sea considerada como residente en España, por lo que seguirá siendo residente en España cualquier entidad constituida en España, aunque traslade su sede de dirección o su domicilio social al extranjero. O bien será residente en España cualquier sociedad constituida en el extranjero, pero que cuente con una sede de dirección efectiva en España o que haya fijado su domicilio social en nuestro territorio”⁵³.

Una sociedad también puede considerarse residente en España y tributar por su renta mundial, pese a estar radicada en algún país o territorio de nula tributación, cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste.

En el caso de que el cambio de residencia se produzca a un algún país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, no se producirá la tributación de las plusvalías latentes de sus activos patrimoniales porque continuará tributando en España por toda la renta mundial.

El cambio de residencia a un algún país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, no deja de tener aspectos conflictivos, pues la justificación del cambio de domicilio fiscal por motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores

u otros activos es posterior al traslado y, por ende, consecutivo al devengo del impuesto de salida. Se trata de una defensa dirigida a desvirtuar la presunción de residencia fiscal en España, por lo que, mientras se aplica la presunción, no hay cambio de residencia y no se devenga el impuesto de salida.

Por otra parte, una sociedad constituida en el extranjero puede considerarse residente fiscal en España cuando, a través de un establecimiento permanente, ejerce la dirección y control efectivo del conjunto de sus actividades⁵⁴.

No obstante, la solución simplista, aplicable al criterio de la constitución, está, pues, en la cancelación de la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, sin disolución ni pérdida de la personalidad jurídica, conforme al procedimiento previsto en los arts. 93 y 94 de la Ley 3/2009 sobre Modificaciones Estructurales de Sociedades Mercantiles⁵⁵. Si la entidad se disuelve y pierde su personalidad jurídica, los bienes transmitidos a los socios por causa de disolución serán integrados en la base imponible de la sociedad disuelta por la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal (art. 17.5 LIS).

En el caso de que la sociedad se haya constituido conforme a las leyes españolas, el cambio de residencia se verificará con la cancelación de la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil que tendrá lugar cuando se aporten el certificado que acredite la inscripción de la sociedad en el Registro de su nuevo domicilio social y los anuncios de esa inscripción en el “Boletín Oficial del Registro Mercantil” y en uno de los diarios de gran circulación en la provincia en que la sociedad ha tenido su domicilio (art. 103 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles). En la medida en que la inscripción de la entidad sea cancelada en el Registro Mercantil español, previa inscripción en el Registro Mercantil del Estado de destino, se produce un cambio en la “lex societatis” aplicable a la entidad y, con ello, la pérdida de toda conexión con el ordenamiento jurídico español, siempre que no se cumpla otro de los elementos de conexión previsto en el art. 8.1 de la LIS⁵⁶.

El domicilio social puede o no coincidir con el lugar de la constitución, ya que éste se deriva de una situación de hecho referida al lugar en el que se halla el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radica su principal establecimiento o explotación (Ley de Sociedades de Capital, art. 9)⁵⁷.

Se puede conservar el domicilio social, pese al traslado de la sociedad al exterior, cuando mantiene en España un establecimiento permanente, en el que realiza la mayor parte de su actividad y a través de éste, ejerce la dirección y control efectivo del conjunto de sus actividades.

Una sociedad conserva su residencia en territorio español, pese a su traslado formal a otro Estado, cuando en el territorio nacional radica la sede de dirección efectiva, es decir, cuando en territorio español se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad, se celebran habitualmente las reuniones del consejo de administración, se encuentra situada su oficina central, están archivados sus documentos contables o es el sitio donde el consejero delegado y demás altos ejecutivos realizan sus funciones, etc.⁵⁸

Si la sociedad mantiene la sede de dirección efectiva en territorio español, pese a la cancelación formal de su inscripción en el Registro Mercantil español, no se produce el devengo del impuesto por las plusvalías latentes de los elementos patrimoniales trasladados. No obstante, esta situación no supone una ventaja para la entidad, pues puede causar un solapamiento entre jurisdicciones de distintos países con respecto a su renta mundial.

En todo caso, la solución del conflicto entre jurisdicciones por la doble imposición puede alcanzarse, a opción del contribuyente, mediante el convenio para evitar la doble imposición que sea aplicable. En la actualidad, el Modelo Convenio de la OCDE⁵⁹ y el de la ONU⁶⁰, establecen que los conflictos de doble residencia de las personas jurídicas se resolverán mediante acuerdo amistoso en el que se debe tener en cuenta diversos factores, tales como su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución o de creación o cualquier otra circunstancia que se considere pertinente. La actualización de los Modelos Convenios supone una ampliación de las reglas de solución del conflicto que va más allá del criterio tradicional relativo a la sede de dirección efectiva (Lucas Durán, 2018, p. 21), aunque siempre queda la opción de que los Estados contratantes excluyan el acuerdo amistoso y mantengan como criterio dirimente a la sede de dirección efectiva.

La solución del conflicto de doble residencia mediante un acuerdo amistoso, puede provocar que España deje de considerar a la sociedad como residente, con independencia de que la sociedad mantenga su domicilio social en España o esté constituida conforme a las leyes españolas, lo que no supone, para un sector importante de la doctrina, un traslado de residencia en los términos del impuesto de salida, razón por la que no resulta aplicable el impuesto sobre las plusvalías latentes, ya que la solución del problema de doble residencia se basa en la aplicación de la ficción de residencia única y no en el traslado de la sociedad⁶¹.

Este criterio, en mi opinión, resulta discutible, pues, según la doctrina de los actos propios, no son admisibles las conductas contradictorias⁶². Resulta contradictorio que el interesado solicite la resolución del conflicto de doble residencia mediante un acuerdo amistoso o que alegue que su sede de dirección efectiva está en otro Estado; y pretenda, al mismo tiempo, que se le excluya de las consecuencias derivadas de la modificación de su residencia fiscal. El impuesto de salida grava las plusvalías latentes por cambio de residencia de las personas jurídicas, solo cuando se pierde la residencia fiscal en un Estado. Aunque, en un principio, pudo existir un conflicto de doble residencia, por aplicación de los diversos factores tomados en cuenta en el acuerdo amistoso o por la aplicación del criterio de sede de dirección efectiva, según lo establezca el convenio aplicable, se considera que debido a una causa sobrevenida, la entidad perdió su residencia fiscal en uno de los Estados, y por ende, se puede aplicar el impuesto de salida.

5.2. Base imponible

La base imponible del impuesto sobre las plusvalías latentes está conformada por 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. Solo se excluyen los elementos patrimoniales que queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español y los que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deban volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

La exclusión de los elementos patrimoniales que queden afectos a un establecimiento permanente supone que se pueden gravar los activos de la sociedad que continúen localizados en territorio español, pero que no estén destinados a un establecimiento permanente.

Bajo este esquema es posible gravar la tenencia de acciones o participaciones en sociedades españolas, los bienes inmuebles destinados al arrendamiento y demás inversiones inmobiliarias localizadas en el país de origen no vinculados a ningún establecimiento permanente.

El art. 19.1 LIS no vincula el impuesto de la salida al traslado de activos, como lo hace el art. 5.1 de la Directiva (UE) 2016/1164, sino que grava todos elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia, con la excepción de los trasladados temporalmente con fines de garantía y de los que queden destinados a un establecimiento permanente localizado en territorio español.

La afectación de la totalidad del patrimonio de una sociedad en caso de cambio de residencia puede dar lugar a soluciones injustas, ya que se pueden afectar elementos patrimoniales de la entidad localizados en el extranjero, cuya plusvalía no se generaron en territorio español⁶³.

En un sentido contrario, el impuesto de salida, como medida antielusiva, va más allá de lo necesario cuando grava los activos de la sociedad trasladada situados en territorio español, pero que no están destinados a un establecimiento permanente, ya que el Estado de salida puede continuar ejerciendo su potestad tributaria sobre dichos bienes⁶⁴.

En el caso de las participaciones en fondos propios en una entidad española, un sector de la doctrina considera que si en el patrimonio de la entidad hay participaciones en el capital de otras entidades, residentes en territorio español o en el extranjero, esa renta estará exenta, siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas en el art. 21 LIS⁶⁵, y por ende, no debe incluirse en la base imponible del impuesto sobre las plusvalías latentes.

No obstante, el problema subsiste cuando las participaciones no han sido poseídas de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produce el cambio de residencia. La regla del devengo impide que se pueda tomar en consideración, la continuidad en la posesión, posterior al traslado, hasta cumplir el tiempo necesario para alcanzar el periodo de tenencia ininterrumpida establecido en la ley, pues no hay una norma específica que regule esta situación.

La regla del devengo en el impuesto a las plusvalías latentes hace que este tributo se cause y liquide, aunque no sea exigible, en el momento del traslado de la residencia, por lo que no parece posible aplicar una exención *ex nunc* no prevista expresamente.

5.3. Exigibilidad y fraccionamiento

El impuesto sobre las plusvalías latentes se devenga con el cambio de residencia, pero su pago se puede diferir, a solicitud del contribuyente, fraccionándolo en cinco anualidades si el cambio de residencia se efectúa entre Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

El art. 19.1 LIS establece la liquidación definitiva del valor de las plusvalías latentes para el momento en que se produce el cambio de residencia⁶⁶.

El devengo y su exigibilidad se produce con el cambio de residencia, solo que, en el supuesto de que los elementos patrimoniales sean transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE, el contribuyente podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por quintas partes anuales iguales.

Se trata de una opción tributaria que se debe ejercer exclusivamente en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia.

El impuesto sobre las plusvalías latentes se configura como un tributo definitivo, pues el pago de la primera fracción se debe hacer en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho período impositivo.

El vencimiento y la exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes, junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas, se producirá de forma sucesiva transcurrido un año desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al último período impositivo.

5.4. Régimen de garantías

Según la actual redacción del art. 19.1 LIS, entrada en vigor a partir de 11 de julio de 2021 con motivo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la Administración puede exigir la constitución de garantías, únicamente, cuando justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se puede ver frustrado o gravemente dificultado. Se necesita motivar, según las circunstancias del caso concreto, el porqué el cobro de la deuda se puede ver frustrado o gravemente dificultado. No basta el uso de frases estereotipadas o genéricas aplicables a cualquier caso, se necesita analizar la situación económica-financiera de la sociedad o la conducta de la obligada que hagan presumir el riesgo de impago.

La Administración dispone de un plazo 6 meses siguientes a la finalización del plazo voluntario de pago de la primera fracción para requerir en forma motivada a la parte interesada que aporte garantías suficientes en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de su notificación. Se entiende que este plazo es de caducidad, aunque esto no impide que se pueda requerir la constitución de garantías cuando por circunstancias sobrevenidas quede acreditado el riesgo de impago. Mientras subsista la deuda se puede exigir la constitución de garantías cuando afloren indicios racionales de que por causas sobrevenidas, el cobro del remanente de la deuda se puede ver frustrado o gravemente dificultado. No cabe alegar hechos de nueva noticia para ampliar el plazo de 6 meses para requerir la constitución de garantías, pues se entiende que la Administración dispone de un plazo específico para verificar la existencia de indicios racionales que hagan presumir el eventual impago de la obligación.

Si el requerimiento motivado no es atendido o, siéndolo, no se considera aportada garantía suficiente, se exigirá la totalidad de la deuda pendiente en los plazos a los que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio.

La entidad puede impugnar el requerimiento de constitución de garantías si considera que no está suficientemente motivado o mediante prueba en contrario que desvirtúe los indicios racionales de riesgo de impago alegados por la Administración.

La constitución de garantías basada en que la Administración justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se puede ver frustrado o gravemente dificultado, resuelve el problema que planteaba la anterior redacción del art. 19.1 LIS que remitía al régimen general de garantías para el aplazamiento de las obligaciones tributarias previsto en la Ley General Tributaria, pues en el sistema general, la constitución de garantías para el aplazamiento de las obligaciones tributaria es la regla y el automático solo se prevé cuando el contribuyente ofrezca y constituya

ciertas garantías cualificadas (aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución).

5.5. El vencimiento anticipado

Otra modificación de interés realizada en materia del impuesto a la emigración de las personas jurídicas con motivo de la entrada en vigor de la reforma efectuada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se refiere a la regulación del vencimiento anticipado por causa de la pérdida de vigencia del fraccionamiento legal.

El fraccionamiento optado perderá su vigencia cuando: a) los elementos patrimoniales afectados sean objeto de transmisión a terceros; b) los elementos patrimoniales afectados se trasladen con posterioridad a un tercer Estado distinto de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo; c) el contribuyente traslade con posterioridad su residencia fiscal a un tercer Estado distinto de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo; d) el contribuyente se encuentre en liquidación o esté incurso en un procedimiento de ejecución colectiva, como el concursal, o cualquier procedimiento equivalente; o e) el contribuyente no efectúe el ingreso en el plazo previsto en el fraccionamiento.

En caso de que la transmisión o traslado de los elementos patrimoniales sea parcial, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto a la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente, debiéndose ingresar las cantidades resultantes en el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la pérdida de vigencia del fraccionamiento. La falta de ingreso en el plazo previsto provocará el inicio del procedimiento de apremio con respecto a las cantidades para las cuales se perdió la vigencia del fraccionamiento. De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas en dichos plazos, se considerará vencida, en su caso, el resto de deuda fraccionada, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de la totalidad de la deuda.

La pérdida de vigencia del fraccionamiento cuando el contribuyente se encuentra en liquidación o está incurso en un procedimiento de ejecución colectiva, determina el vencimiento y exigibilidad de la totalidad de la deuda pendiente en el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la misma. La falta de ingreso en el referido plazo provoca el inicio del periodo ejecutivo, aunque técnicamente no es correcto señalar, como lo hace el art. 19.1 LIS, que se puede iniciar el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 LGT, ya que declarado el concurso de acreedores no se pueden seguir los apremios tributarios sobre el patrimonio del deudor, ni cabe dictar la providencia de apremio al margen del procedimiento concursal (art. 77.2 LGT)⁶⁷.

Si el contribuyente incumple el pago de las anualidades del fraccionamiento, se iniciará el procedimiento de apremio únicamente con respecto de la fracción incumplida, con los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido, y el recargo del período ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos. De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de la totalidad de la deuda. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

6. ASPECTOS CONFLICTIVOS DEL IMPUESTO DE SALIDA DE LAS PERSONAS JURIDICAS

El reconocimiento de los impuestos de salida en el Derecho Comunitario no supone aceptar la legalidad de todas las formas de implementación que establezcan los Estados miembros. Por ello resulta necesario analizar ciertos aspectos de la regulación del impuesto de salida en el impuesto sobre sociedades.

6.1. Aplicación del impuesto de salida a elementos patrimoniales no trasladados

El art. 19.1 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, a diferencia de lo previsto en el art. 5.1 de la Directiva Antiabuso, no se limita a gravar las plusvalías latentes de los activos trasladados, sino que grava la totalidad de los elementos patrimoniales que sean propiedad de la entidad que traslada su residencia fuera del territorio español, salvo los activos que queden afectos a un establecimiento permanente.

Pueden existir elementos patrimoniales no trasladados, pero si no quedan vinculados a un establecimiento permanente, deben incluirse en la base imponible del impuesto a la emigración.

Una sociedad puede mantener elementos patrimoniales en el Estado de origen, sin tenerlos afectos a un establecimiento permanente, verbigracia, las participaciones en fondos propios en entidades españolas, las inversiones inmobiliarias y los inmuebles destinados al arrendamiento.

La mera titularidad de inmuebles destinados al arrendamiento no determina la creación de un establecimiento permanente. Según la Dirección General de Tributos, no se configura un establecimiento permanente cuando el contribuyente no residente se dedica solamente a la actividad de arrendar⁶⁸, ni siquiera la utilización de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa, no genera, por si sola, la existencia de un establecimiento permanente, cuando la carga de trabajo producida por la actividad no lo justifica⁶⁹.

En mi opinión, el gravamen sobre la totalidad de los elementos patrimoniales propiedad de la entidad que traslada su residencia fuera de España, con la excepción de los que queden afectos a un establecimiento permanente, va más allá de lo establecido en el art. 5 de la Directiva Antiabuso y de la necesidad de garantizar el reparto equilibrado del poder tributario entre Estados, pues el Reino de España puede continuar manteniendo su control fiscal sobre los bienes localizados en su territorio.

El gravamen sobre los elementos patrimoniales localizados en territorio español, pero no afectos a un establecimiento permanente, produce trato discriminatorio con respecto a la régimen fiscal de las ganancias patrimoniales aplicables a los no residentes, pues los no residentes calculan su base imponible por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición, se les reconoce la minoración por los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hayan sido por cuenta del vendedor y, se les aplica el tipo impositivo del 19%⁷⁰; mientras que en el caso del impuesto por plusvalías latentes, el importe de la base imponible se calcula estáticamente al momento de producirse el cambio de residencia y se aplica el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades, usualmente superior al de los no residentes.

Por su parte, la tributación sobre las plusvalías latentes por cambio de residencia por las participaciones en fondos propios de entidades españolas, cuando en el momento del devengo no se cumple el período de tenencia ininterrumpida de un año establecido en el art. 21 LIS, va más allá de lo necesario para garantizar el reparto equilibrado de las potestades tributarias, pues la localización de los activos, aunque no estén vinculados a un establecimiento permanente, garantiza a plenitud el ejercicio de su potestad tributaria.

La tributación sobre las plusvalías latentes de las participaciones en fondos propios de entidades españolas, en los casos en que no se trate de participaciones significativas o no se cumplan los requisitos para la aplicación de la exención por la transmisión, vulnera la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales, ya que se produce un trato discriminatorio con respecto a la tributación aplicable a los no residentes, en cuanto al uso del valor real de la transmisión⁷¹.

6.2. La tributación de salida y el inmovilizado que continúa destinado a la actividad económica

El art. 19.1 LIS establece un gravamen definitivo fraccionable en cinco anualidades sin permitir modificar el impuesto devengado debido a la pérdida de valor por agotarse la vida útil de los elementos gravado.

El mero fraccionamiento de la obligación tributaria en cinco anualidades sin permitir modificar la base imponible en función del agotamiento de la vida útil de los elementos patrimoniales destinados a la actividad económica, convierte a esta forma de tributación en un impuesto perseguidor, pues grava los elementos patrimoniales por el solo traslado del lugar donde se va a continuar realizando la actividad.

Se gravan los elementos del inmovilizado material, aunque con posterioridad se hayan mantenido destinados a la actividad económica de la sociedad hasta agotar su vida útil y se pueda demostrar que no es posible esperar obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

El impuesto sobre las plusvalías latentes grava el valor ficticio o latente de los elementos del inmovilizado, que han continuado afectos a la actividad económica de la entidad, aunque se haya superado su vida útil y no se pueda esperar racionalmente obtener beneficios o rendimientos económicos futuros.

El art. 19.1 LIS va más allá de lo necesario para garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria, cuando hace exigible el tributo en cinco anualidades, sin permitir ninguna variación posterior debido a la superación de la vida útil del elemento gravado.

La tributación sobre las plusvalías latentes de los elementos del inmovilizado material que continua destinado a la actividad productiva, una vez agotada su vida útil, vulnera la libertad de establecimiento, pues excede de lo necesario para salvaguardar el reparto equilibrado de la potestad tributaria, ya que agotada la vida útil y no reflejándose ningún beneficio con la transmisión, el contribuyente que mantuvo su residencia en el Estado miembro de origen, no tiene que tributar, mientras que al que traslada su residencia, se le grava en base a un valor ficticio no realizado.

La verdadera razón de la regulación de los impuestos de salida en la Directiva Antiabuso es evitar que el cambio de residencia se utilice para sustraer el poder tributario de un Estado con miras a la posterior enajenación de los elementos patrimoniales trasladados. El impuesto sobre plusvalías latentes, por respeto a la libertad de establecimiento, no puede afectar el inmovilizado, salvo que su enajenación produzca algún beneficio. Se va más allá de lo necesario para asegurar el equilibrio en el reparto de las potestades tributarias cuando se pretende gravar los activos empresariales, por el solo hecho de su disposición, una vez superada su vida útil y sin haber producido beneficios.

Sobre la tributación de las plusvalías latentes con respecto a los elementos del inmovilizado que continua afecto a la actividad económica de la sociedad trasladada, el Tribunal TJUE en sentencia de fecha de 18 de julio de 2013⁷² declaró el incumplimiento de los artículos 49 TFUE y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, por el establecimiento de un régimen fiscal que prevea la tributación inmediata de las plusvalías latentes relacionadas con una transferencia de activos utilizados para las necesidades empresariales. En este caso, Dinamarca trató de justificar su pago inmediato alegando que si las empresas pudieran aplazar la imposición de los activos utilizados para las necesidades empresariales hasta su enajenación, podrían evitar el pago de impuestos, ya que dichos activos se utilizarían con la frecuencia necesaria hasta que, por desgaste u obsolescencia, ya no tengan valor en libros o su valor en libros sea menor que el monto del impuesto adeudado.

6.3. La liquidación definitiva y el resultado de la enajenación de los elementos patrimoniales a terceros

El carácter definitivo de la liquidación hecha al momento de producirse el cambio de residencia y la eventual aplicación de las minusvalías sobrevenidas con posterioridad al cambio de residencia, reflejadas en el momento de la transmisión efectiva de los activos a terceros son unos de los aspectos más controversiales de los impuestos de salida.

Según el art. 19.1 LIS, el impuesto se calcula y devenga definitivamente al momento de producirse el cambio de residencia. No se prevé su variación a consecuencia de la posterior transmisión a terceros, salvo en lo referente a la pérdida de vigencia del fraccionamiento.

Prima facie, el TJUE ha considerado que la liquidación definitiva hecha en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad es adecuada para garantizar las razones de imperioso interés general que sustenta este tipo de tributación, pues este impuesto tiene por objeto gravar los beneficios latentes generados en el Estado de origen antes de producirse el traslado⁷³.

No obstante, el Tribunal de Luxemburgo no excluye la eventual aplicación de las minusvalías posteriores a la salida. Lo que descarta es la utilización de las minusvalías cuando el Estado miembro de acogida las tuvo en cuenta⁷⁴.

El reconocimiento de las minusvalías posteriores al traslado de la residencia es una cuestión de hecho que debe analizarse en cada caso concreto, pues su aplicación en el Estado miembro de acogida no necesariamente es eficaz para garantizar el respeto a la capacidad contributiva.

Las minusvalías sufridas posteriormente al traslado de residencia de la sociedad, no necesariamente se soluciona cuando el Estado miembro de acogida las tiene en cuenta en la aplicación de sus tributos, pues el resultado de la operación de enajenación puede no generar rendimientos y en este caso, los mecanismos de corrección de la doble imposición en la fiscalidad

internacional serían innecesarios e ineficaces, principalmente, cuando se aplica el método de la exención o el método de imputación ordinaria con tope máximo.

El método de la exención en el país de destino es innecesario e inoperante cuando la transmisión de los elementos patrimoniales a terceros no genera beneficios, pues no se puede aprovechar el tributo pagado en el Estado de origen. No obstante, el impuesto calculado idealmente sobre un presunto rendimiento no realizado no cumple con el principio de justicia tributaria y vulnera el principio de capacidad contributiva, pues se grava al contribuyente por el solo hecho de ejercer su libertad de establecimiento con el pago de un tributo, cuya plusvalía en definitiva no se produjo.

Lo mismo sucede con el método de la imputación ordinaria con tope máximo aplicado en el país de destino. La falta de beneficios en la transmisión a terceros de los activos patrimoniales trasladados impide, de facto, que la entidad pueda deducir en el Estado de acogida, el impuesto satisfecho en el extranjero. El resultado de la operación hace que la entidad no tenga que pagar nada en el país de la residencia; mientras que la contribuyente se ve obligada a pagar un impuesto en el país de salida, aunque la posterior transmisión a terceros no genere ganancias o incluso produzca pérdidas.

La capacidad económica exige que los tributos sobre incrementos de valor de los bienes operen sobre bases reales y no sobre aumentos nominales⁷⁵.

Aunque, junto a la renta, el patrimonio puede constituir o aumentar la capacidad impositiva⁷⁶, no debemos olvidar que el impuesto de salida de las personas jurídica no es un impuesto que grava el patrimonio de la sociedad, sino que grava una modalidad de las rentas (plusvalías latentes) dentro del contexto del impuesto sobre sociedades.

El impuesto de salida regulado en la Directiva Antiabuso, solo puede ser concebido como un instrumento de prevención de traslados artificiosos de la residencia.

Es contrario al principio de capacidad contributiva y al de justicia tributaria gravar formas inexpresivas de capacidad económica por lo que luce necesario permitir al sujeto pasivo demostrar la minusvalía o decremento de valor según el resultado de la transmisión del elemento patrimonial concreto.

La valoración estática de las plusvalías latentes no es proporcionada con la finalidad de garantizar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre el Estado de origen y el de destino, cuando el Estado de salida puede tener conocimiento cierto del resultado final de la enajenación y recaudar el impuesto correspondiente con base en los convenios relativos al intercambio de información y asistencia mutua aplicables.

Se debe permitir al sujeto pasivo demostrar fehacientemente las minusvalías o decrementos de valor, según el resultado de la enajenación.

Los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados de la Unión Europea permiten al Estado miembro de origen conocer cualquier eventual transmisión a terceros, pero no para exigir el tributo debido a la pérdida del derecho al fraccionamiento. El Estado miembro está en capacidad de controlar la veracidad de los datos suministrados por la contribuyente relativos al resultado de la enajenación. Se opone al principio de equivalencia y al de efectividad que el Estado de origen limite a la entidad que traslada su residencia, su derecho a demostrar, según los medios de prueba admisibles en derecho, el resultado concreto de la transmisión con respecto a las posibilidades probatorias que tiene un contribuyente que mantuvo su residencia en el Estado de origen.

El interesado debe demostrar la veracidad de las minusvalías producidas en el momento de la enajenación, para lo que deberá disponer de los mismos medios de prueba que tienen los contribuyentes que no han cambiado su residencia.

Es contrario a los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria, la valoración estática de los elementos patrimoniales de la sociedad al momento del cambio de residencia, cuando el resultado final de su transmisión es inexpresivo de la capacidad económica y el reconocimiento de las minusvalías posteriores a la salida, tomadas en cuenta por el Estado miembro de destino, no es suficiente para corregir el problema de sobreimposición.

Toda liquidación aunque firme puede ser revisada conforme a los procedimientos especiales de revisión previstos en los art. 216 y ss. de la Ley 58/2003 General Tributaria⁷⁷, por lo que siempre podrán ser objeto de revisión las liquidaciones del valor de las plusvalías latentes hechas para la época en que se produjo el cambio de residencia, máxime cuando este tributo se exige cuando los bienes se transmiten a terceros. Por supuesto, corresponderá al interesado demostrar la modificación de los valores conforme a las minusvalías sobrevenidas con posterioridad al cambio de residencia y que las medidas adoptadas por el Estado miembro de destino no son suficientes para garantizar los principios de capacidad contributiva y justicia tributaria.

En todo caso, los principios constitucionales de la tributación pueden ser invocados en el ámbito del Derecho de la Unión, como principios generales del derecho que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros (art. 6 TUE).

El Reino Español no puede desconocer sus principios constitucionales de la tributación, reconocidos en el art. 31 de su Texto Fundamental, aunque se refiera a la aplicación del derecho comunitario, en virtud de la doctrina de los actos propios.

Resulta contradictorio que la ley reconozca que la transmisión de los elementos patrimoniales a terceros es causa de exigibilidad inmediata de los pagos fraccionados, pero no permita la modificación del impuesto a la emigración según el resultado definitivo de esa transmisión.

La Administración mantiene el control sobre los activos trasladados exigiendo el pago inmediato del impuesto fraccionado, junto con los intereses de demora devengados, cuando sean transmitidos a terceros, pero no reconoce la posible modificación de la base imponible, aunque la transmisión a terceros sea inexpresiva de la capacidad económica.

El art. 19.1 LIS es inconstitucional, pues no permite acreditar un resultado distinto del resultante de la aplicación de la presunción de plusvalías latentes y, por ende, modificar la autoliquidación hecha, ya que impide a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica⁷⁸.

No cabe limitar los efectos de la transmisión a terceros a la mera pérdida del fraccionamiento, se debe permitir a los obligados tributarios probar la verdadera expresión de la capacidad económica derivada de la transmisión a fin de modificar la declaración realizada.

Se trata de asegurar la vigencia de los principios constitucionales de la tributación que deben prevalecer sobre el interés de la Administración a conservar lo recaudado. El art. 105.1 LGT establece que "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", por lo que corresponderá al obligado tributario probar la inexistencia o que los rendimientos derivados de la transmisión de los elementos patrimoniales a terceros fueron menores de las plusvalías latentes calculadas a la fecha del cambio de residencia.

El impuesto de salida de las personas jurídicas previsto en el art. 19.1 LIS vulnera el principio de coherencia fiscal cuando estipula que la transmisión de los elementos patrimoniales a terceros

provoca la pérdida del fraccionamiento a la transmisión de los elementos patrimoniales a terceros, pero no permite ajustar el tributo de acuerdo con el resultado de esa enajenación.

Se vulnera el principio de proporcionalidad cuando en un tributo liquidado en firme al momento del traslado de la residencia, en el que se devengan intereses de demora y se puede exigir la constitución de garantías en caso de riesgo de impago, se establezca como causa de pérdida del fraccionamiento a la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, pero no se pueda modificar la base imponible del tributo con miras a la verdadera capacidad contributiva reflejada en dicha enajenación.

El principio constitucional de la capacidad contributiva debe prevalecer sobre la aplicación de la ficción de las plusvalías latentes derivadas del cambio de residencia, pues el propio legislador reconoce ciertos efectos a esa posterior transmisión de los elementos patrimoniales a terceros.

En conclusión, el régimen fiscal de la tributación por cambio de residencia de las personas jurídicas va más allá de lo necesario para garantizar el objetivo que persigue tal impuesto (proporcionalidad), cuando no toma en consideración el rendimiento efectivo derivado de la transmisión de los elementos patrimoniales a terceros debido a que esta forma de tributación no pretende gravar el patrimonio como mecanismo de penalización por el cambio de residencia, sino que lo que busca es evitar el uso abusivo del derecho a la libertad de establecimiento que perjudique la potestad tributaria del Estado de origen.

7. CONCLUSIONES

- La tributación de salida supone una restricción de la libertad de establecimiento, tanto desde el punto de vista de las situaciones intracomunitarias (art. 49 TFUE) como del relativo a los movimientos entre el espacio económico europeo (art. 31 Acuerdo EEE), que puede justificarse por razones de imperioso interés general, tales como la preservación del equilibrio del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros.
- Los impuestos de salida tienen por objeto evitar que el cambio de residencia se utilice como una práctica elusiva capaz de desplazar los beneficios latentes generados en el país de origen hacia otro Estado con menor carga impositiva.
- El aplazamiento en cinco anualidades constituye una mera facilidad de pago, que va más allá de lo necesario para evitar la elusión fiscal, pues no es la alternativa menos restrictiva, ni sus ventajas superan las desventajas que produce la aplicación del gravamen sobre la libertad de establecimiento, ya que no toma en consideración la situación de los elementos patrimoniales de la empresa que continúan destinados a su actividad económica. Es contrario a la libertad de establecimiento, el gravamen sobre las ganancias de capital no realizadas de los elementos patrimoniales no destinados a la venta, por el solo hecho de su traslado comunitario, con independencia de que se otorguen facilidades de pago al contribuyente.
- La aplicación del impuesto de salida a elementos patrimoniales no trasladados, por no estar vinculados a un establecimiento permanente, va más allá de lo necesario para asegurar el ejercicio equilibrado de las potestades tributarias, pues el Estado de salida puede mantener su efectivo control fiscal sobre todos los bienes localizados en su territorio.
- El equilibrio en el reparto de las potestades tributarias no se logra cuando en virtud del resultado de la enajenación, el reconocimiento de las minusvalías por el Estado miembro

de acogida y la aplicación de los mecanismos de corrección de la doble imposición de la fiscalidad internacional, no impiden una sobreimposición en beneficio del Estado de salida. El verdadero equilibrio en el reparto de las potestades tributarias, no implica el reconocimiento del derecho a la sobreimposición en beneficio del Estado de origen sobre unas plusvalías nunca alcanzadas en el momento de su efectiva transmisión.

- El impuesto de salida de las personas jurídicas previsto en el art. 19.1 LIS vulnera el principio de proporcionalidad y de coherencia fiscal cuando estipula como motivo de pérdida del fraccionamiento la transmisión de los elementos patrimoniales a terceros, pero no permite modificar la base imponible del tributo con base a la verdadera capacidad contributiva reflejada en dicha enajenación.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Abogacía General del Estado. (2006). *Manual de Revisión de los Actos en Materia Tributaria*. Thomson Reuters-Aranzadi.
- Agulló Agüero, A., & Coll Gomila, J. (2017). Exit tax y cambio de residencia en la UE y en el EEE. *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, 6. <https://signon.thomsonreuters.com>
- Atienza Jiménez, C. (2017). *El Exit Tax de las personas jurídicas: el traslado de residencia en el marco de la Unión Europea*. <http://hdl.handle.net/10230/33166>
- Caamaño Anido, M. A. (2017). Artículo 19, Cambio de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas Especiales. En J. A. SANCHEZ PEDROCHE (Ed.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch.
- Calderon Carrero, J. M., & Martin Jiménez, A. (2017). La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? *Revista de Contabilidad y Tributacion, CEF*, 407, 5-56.
- Calvo Ortega, R. (1999). *Curso de derecho financiero* (3a ed.). Civitas.
- Calvo Vergez, J. (2015). El nuevo exit tax creado por la Ley 26/2014 y su compatibilidad con las libertades comunitarias de circulación y de establecimiento. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 9. <https://signon.thomsonreuters.com>
- Calvo Vergez, J. (2017). *El Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Tirant lo Blanch.
- Casadevall, J. de J. (2018). *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*. Aranzadi.
- Díez-Picazo, L. (2014). *La doctrina de los actos propios un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo* (2a ed.). Civitas Thomson Reuters.
- García Carretero, B. (2017). *Impuesto de salida español*. Juruá Editorial.
- Hernández González-Barreda, P. (2018). Los impuestos de salida sobre personas jurídicas: la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la Directiva Antielusión y la normativa española. En J. M. Almudí Cid, J. A. Ferreras Gutierrez, & P. Hernández González-Barreda (Eds.), *La armonización de las normas contra la alusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*.
- LEFEBVRE. (2020). Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre sociedades 2020. *En Impuesto sobre sociedades 2020*. Francis Lefebvre. <https://acceso.qmemento.com>
- Lucas Durán, M. (2018). Residencia y territorialidad: beps y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional. En I. Merino Jara (Ed.), *Problemas actuales sobre la*

residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e interna. Instituto de Estudios Fiscales. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf

- Martín Jiménez, A., & Calderón Carrero, J. M. (2007). Los impuestos de salida y el Derecho comunitario Europeo a la luz de la legislación española. *Crónica tributaria*, 125, 49-76.
- Merino Jara, I. (2020). *Derecho tributario*. Editorial Tecnos. <https://www.tecnos.es>
- Neumark, F. (1994). *Principios de la imposición* (2a ed.). Instituto de Estudios Fiscales.
- OCDE. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017 (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version)*. (Instituto de Estudios Fiscales (ed.); Vol. 53, Número 9). <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- Pinto Nogueira, J. (2016). Justificaciones y proporcionalidad. Los dos últimos tramos en la jurisprudencia del TJUE en materia de compatibilidad de normas tributarias internas sobre fiscalidad directa con las libertades fundamentales. En A. Martín Jiménez & F. Carrasco González (Eds.), *Impuestos directos y libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [Cuestiones fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea]*. Thomson-Reuters/Aranzadi. https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/aranz/monografias/173929721/v1/document/178365852/anchor/a-V-BIB_2016_80060
- Sanz Gadea, E. (2016). La Directiva Antiabuso (I). *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 403, 39-82.
- Sanz Gadea, E. (2018). La directiva antiabuso (IV). La tributación de salida. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 421, 35-84.
- Sarmiento, D. (2016). *El derecho de la Unión Europea*. Marcial Pons.
- Serrano Antón, F. (2019). *Manual de derecho tributario de la Unión Europea*. Universidad Complutense de Madrid.
- United Nations. (2017). *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
- Vázquez del Rey Villanueva, A. (2016). Traslado de residencia de sociedades al extranjero. Exit tax y dudas de compatibilidad con el derecho comunitario. En I. Merino Jara, T. García Luis, & C. Blasco Delgado (Eds.), *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Vázquez Taín, M. (2017). *Fiscalidad de no Residentes*. Tirant lo Blanch.
- Viana Barral, V., & Montoya Esteban, D. (2013). La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna. En *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Aranzadi.

Notas

- Máster en Tributación / Asesoría Fiscal (CEF – UDIMA)
Máster en Fiscalidad Internacional y Comunitaria (USC)
Doctorando en Derecho
- 1 (García Carretero, 2017, pp. 50-55).
 - 2 (Serrano Antón, 2019, p. 141).
 - 3 STJUE de 13 de diciembre de 2007, asunto C-465/2005. Caso: Comisión vs. Italia.
 - 4 (Pinto Nogueira, 2016).
 - 5 (Pinto Nogueira, 2016).
 - 6 STJUE de 27 de septiembre de 1988, asunto 81/87.
 - 7 STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02.
 - 8 STJUE de 07 de septiembre de 2006, asunto n.º C-470/04.
 - 9 STJUE de 29 de noviembre de 2011, asunto C-371/10.

- 10 STJUE de 12 de julio de 2012, asunto C-269/09.
 11 STJUE de 06 de septiembre de 2012, asunto C-38/10.
 12 STJUE de 25 de abril de 2013, asunto C-64/11.
 13 STJUE de 31 de enero de 2013, asunto C-301/11.
 14 STJUE de 18 de julio de 2013, asunto C-261/11.
 15 STJUE de 23 de enero de 2014, asunto C-164/12.
 16 STJUE de 21 de mayo de 2015, asunto C-657/13.
 17 STJUE de 23 de noviembre de 2017, asunto C-292/16.
 18 STJUE de 16 de marzo de 2018, asunto C-355/16.
 19 STJUE de 26 de febrero de 2019, asunto C-581/17.
 20 (Sanz Gadea, 2018, p. 41).
 21 STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, caso Lasteurie du Saillant.
 22 STJUE de 7 de septiembre de 2006, Asunto n.º C-470/04, caso N.
 23 STJUE de 23 de enero de 2014, asunto C-164/12, caso: DMC Beteiligungsgesellschaft mbH contra Finanzamt Hamburg-Mitte.
 24 STJUE de 21 de mayo de 2015, asunto C-657/13, caso: Verder LabTec GmbH & Co. KG v. Finanzamt Hilden.
 25 STJUE de 7 de septiembre de 2006, Asunto n.º C-470/04, Caso N.
 26 STJUE de 23 de enero de 2014, asunto C-164/12, caso: DMC Beteiligungsgesellschaft mbH contra Finanzamt Hamburg-Mitte.
 27 (Sanz Gadea, 2016, p. 45)
 28 STJUE de 29 de noviembre de 2011, asunto C-371/10. Caso: National Grid Indus BV.
 29 *Idem*.
 30 STJUE de 23 de noviembre de 2017, asunto C 292/16, caso: A Oy contra Finlandia.
 31 STJUE de 23 de enero de 2014, asunto C-164/12, caso: DMC Beteiligungsgesellschaft mbH contra Finanzamt Hamburg-Mitte.
 32 STJUE de 21 de mayo de 2015, asunto C-657/13, caso: Verder LabTec GmbH & Co. KG contra Finanzamt Hilden.
 33 STJUE de 25 de abril de 2013, asunto C-64/11, caso: Comisión Europea contra Reino de España.
 34 STJUE de 18 de julio de 2013, asunto C - 261/11. Caso Comisión Europea contra Reino de Dinamarca.
 35 *Idem*.
 36 (Calderon Carrero & Martin Jiménez, 2017, p. 27).
 37 (Sanz Gadea, 2016, p. 39).
 38 (Agulló Agüero & Coll Gomila, 2017).
 39 (Serrano Antón, 2019, p. 142).
 40 (Serrano Antón, 2019, p. 143).
 41 (Sanz Gadea, 2018, p. 35).
 42 (Sarmiento, 2016, p. 362).
 43 (Hernández González-Barreda, 2018, p. 278).
 44 (Hernández González-Barreda, 2018, p. 285).
 45 STJUE de 29 de noviembre de 2011, asunto C-371/10. Caso: National Grid Indus BV.
 46 (Casadevall, 2018, p. 235).
 47 (Hernández González-Barreda, 2018, p. 278).
 48 STJUE de 29 de noviembre de 2011, asunto C-371/10.
 49 (Caamaño Anido, 2017, p. 561).
 50 (Atienza Jiménez, 2017).
 51 (Martín Jiménez & Calderón Carrero, 2007, p. 68).
 52 (Calvo Vergez, 2017, pp. 48-59).
 53 (Merino Jara, 2020, pt. 1635).
 54 DGT, Consulta Vinculante V0962-14 de 04 de abril de 2014.
 55 (Viana Barral & Montoya Esteban, 2013, pp. 138-141).
 56 DGT, Consulta Vinculante V0928-15 de 25/03/2015.
 57 (Viana Barral & Montoya Esteban, 2013, p. 137).
 58 (Vázquez del Rey Villanueva, 2016, p. 686).
 59 (OCDE, 2019, p. 114).
 60 (United Nations, 2017, p. 140).

- 61 (Martín Jiménez & Calderón Carrero, 2007, p. 68).
62 (Díez-Picazo, 2014, p. 147).
63 (Calvo Vergez, 2015).
64 STJUE de 23 de enero de 2014, asunto C-164/12, caso: DMC Beteiligungsgesellschaft mbH contra Finanzamt Hamburg-Mitte.
65 (LEFEBVRE, 2020).
66 (Agulló Agüero & Coll Gomila, 2017).
67 STSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) N.º 1319/2019, 11 de noviembre de 2019, Recurso N.º 650/2018.
68 DGT Consulta N.º 1694-99 de 29 de septiembre de 1999.
69 TEAC, Resolución 6320/2011 de fecha 02 de junio de 2015; SAN 1144/2014 de fecha 05/03/2014, Rec. N.º 229/2013.
70 (Vázquez Taín, 2017, pp. 265-269).
71 (Calvo Vergez, 2017, p. 387).
72 STJUE de 18 de julio de 2013, asunto C - 261/11, caso: Comisión Europea contra el Reino de Dinamarca.
73 STJUE de 29 de noviembre de 2011, asunto C-371/10. Caso: National Grid Indus BV.
74 *Idem*.
75 (Calvo Ortega, 1999, p. 79).
76 (Neumark, 1994, p. 153).
77 (Abogacía General del Estado, 2006, p. 197).
78 STC N.º 26/2017, de 16 de febrero de 2017, Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial N.º 1012/2015; STC N.º 7/2017, de 1 de marzo de 2017, Rec. de inconstitucionalidad N.º 6444/2015.