

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 23 de noviembre de 2017

Asunto: C-292/16.

Partes: A Oy.

Síntesis: “Procedimiento prejudicial – Libertad de establecimiento – Fiscalidad directa – Impuesto sobre Sociedades – Directiva 90/434/CEE – Artículo 10, apartado 2 – Aportación de activos – Establecimiento permanente no residente transmitido, en el marco de una operación de aportación de activos, a una sociedad que tampoco es residente – Derecho del Estado miembro de la sociedad transmitente a gravar los beneficios o las plusvalías de dicho establecimiento resultantes de la aportación de activos – Legislación nacional que establece la tributación inmediata de los beneficios o las plusvalías en el ejercicio en que se produzca la transmisión – Recaudación del impuesto adeudado como ingreso tributario del ejercicio fiscal en el que se haya producido la operación de aportación de activos”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La génesis del presente pronunciamiento se encuentra en la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 49 TFUE. El contexto en el que se enmarca el asunto vuelve a ser, nuevamente, el de los *exit taxes*; en particular, el de la imposición de las plusvalías resultantes de la transmisión de un establecimiento permanente no residente de una sociedad residente en Finlandia, en el marco de una operación de aportación de activos, a una sociedad no residente.

En efecto, a resultas de la operación descrita, en virtud de la cual la entidad A transmitió en 2006 un establecimiento permanente situado en Austria a una sociedad austriaca, recibiendo en contraprestación participaciones de esta última, dicha entidad fue sometida a tributación en dicho ejercicio por las plusvalías latentes, recaudándose el impuesto como ingreso tributario de tal ejercicio fiscal.

La posterior solicitud de rectificación cursada por la entidad ante la Administración Tributaria finlandesa fue desestimada, lo que motivó la presentación de un recurso contencioso-administrativo, sobre la base de un posible trato discriminatorio, toda vez que en una situación nacional idéntica o análoga el gravamen no se produce hasta la realización de las plusvalías, esto es, cuando se enajenan los activos aportados.

Ante las dudas suscitadas sobre una posible restricción de la libertad de establecimiento, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki decidió suspender el procedimiento, elevando al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- “1) ¿Se opone el artículo 49 TFUE a una normativa finlandesa según la cual, si una sociedad nacional transmite, mediante una aportación de activos, un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro a una sociedad establecida en este Estado y obtiene a cambio participaciones sociales nuevas, la aportación de activos se grava de inmediato en el ejercicio en que se produce la transmisión, mientras que, en un supuesto interno análogo, la tributación se difiere al momento de la realización?
- 2) ¿Constituye una discriminación directa o indirecta el hecho de que Finlandia grave de inmediato la operación en el ejercicio en que se produce la aportación de activos, antes de que se realice la renta, mientras que en situaciones internas lo difiera al momento de la realización?

- 3) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones 1 y 2, ¿puede estar justificada esta restricción a la libertad de establecimiento por una razón imperiosa de interés general o la salvaguardia de la potestad tributaria interna? ¿Es compatible la restricción prohibida con el principio de proporcionalidad?”

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

En los últimos años, la imposición de salida ha protagonizado no pocas sentencias del TJUE que, paulatinamente, ha ido perfilando los contornos de esta controvertida figura, con el fin de adecuarla a los principios y libertades comunitarios. No constituye excepción a ello el pronunciamiento que analizamos, que viene a refrendar la ya consolidada doctrina del Tribunal de Luxemburgo sobre la materia.

La cuestión nuclear del asunto se polariza, de nuevo, en torno a si la tributación inmediata de dichas plusvalías latentes, sin opción alguna a la entidad contribuyente de diferir su pago, atenta contra el artículo 49 TFUE, por comparación con una situación equivalente interna, en la que tales incrementos patrimoniales solo serían objeto de gravamen cuando fueran reales.

La legitimidad del *exit tax* aplicado deriva de la propia Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 (en adelante, Directiva de fusiones), cuyo artículo 10, apartado 2, habilita al Estado miembro de la sociedad transmitente, en caso de que entre los bienes aportados con motivo de una fusión, escisión o aportación de activos figure un establecimiento permanente de la sociedad transmitente situado en otro Estado miembro, a gravar -cuando aplique la tributación por la renta mundial- los beneficios o las plusvalías del establecimiento permanente resultantes de dicha operación, siempre y cuando admita la deducción del impuesto que, de no existir las disposiciones de esta Directiva, se hubiera aplicado a dichos beneficios o plusvalías en el Estado en el que radique el establecimiento permanente y que admita dicha deducción del mismo modo y por el mismo importe por el que lo habría hecho si el impuesto hubiera sido aplicado y pagado efectivamente.

Esta regulación fue implementada en el Derecho finlandés que, ante el silencio de la Directiva sobre el marco temporal, precisó que dicho impuesto se recaudaría como ingreso tributario del ejercicio fiscal en que la referida operación hubiera tenido lugar. Tomando en consideración tanto los hechos acontecidos como la normativa aplicable, procede seguidamente aclarar si, no tanto el impuesto en sí, sino la forma de exigir dicho gravamen, se reputa contraria a la libertad de establecimiento.

Repasa entonces el TJUE su jurisprudencia sobre el significado de la libertad fundamental, haciendo especial hincapié en el dato de que también se consideran restrictivas de esta libertad todas aquellas medidas que prohíban o dificulten su ejercicio⁶. De ahí se colige que una normativa nacional que tenga como consecuencia la imposición inmediata de las plusvalías resultantes de la transferencia indicada (transmisión, en el marco de una aportación de activos, de un establecimiento permanente no residente a una sociedad no residente), cuando las mismas no son objeto de imposición si se produce una transferencia similar dentro del territorio nacional, hasta tanto no se materialicen las rentas consiguientes, constituye sin duda una restricción a la libertad de establecimiento. Nótese que esa diferencia de trato puede disuadir a las sociedades establecidas en Finlandia de ejercer una actividad económica en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente.

Fiel a su esquema tradicional de razonamiento, el Tribunal europeo se pregunta si existe alguna diferencia objetiva entre estas dos situaciones, que explique su diverso tratamiento fiscal. La conclusión, previa comparación de ambas situaciones, es la ausencia de tal diferencia objetiva, tal y

6 Véase, recientemente, la STJUE de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, apartado 59 y jurisprudencia allí citada.

como ya se puso de relieve al hilo de los Asuntos *Comisión europea contra República Federal de Alemania*⁷, C-591/13, y, *Verder LabTec*⁸, C-657/13.

Constatada, pues, la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento, el TJUE prosigue su *iter* habitual, es decir, examina si tal restricción puede justificarse por razones imperiosas de interés general y, en caso afirmativo, si las medidas nacionales adoptadas -constitutivas de dicha restricción- son o no proporcionadas en relación con el fin que persiguen. En relación a la primera cuestión, la respuesta ha de ser positiva, por cuanto la restricción encuentra su fundamento en la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros, objetivo éste que ha sido declarado legítimo por el propio Tribunal, pues la transmisión de un establecimiento permanente no residente de una sociedad residente a una sociedad no residente con ocasión de una operación de aportación de activos no puede significar que el Estado miembro de que se trate (Finlandia, en este caso) deba renunciar a su derecho a gravar las plusvalías generadas en el ámbito de su potestad tributaria antes de tal aportación.

En el asunto examinado, la transferencia realizada supondría que Finlandia perdiera todo vínculo con tal establecimiento permanente y, en consecuencia, también su poder tributario para gravar las plusvalías correspondientes a los activos de dicho establecimiento *a posteriori* de la citada operación; lo que convierte en adecuada, a la postre, la normativa nacional controvertida a efectos de garantizar la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros⁹.

Llegados a este punto, únicamente resta examinar si la norma en cuestión resulta proporcionada en relación con el objetivo a alcanzar. El Tribunal distingue a este respecto, dos aspectos diferenciados. En primer término, admite el carácter proporcional de la liquidación del *exit tax* sobre las plusvalías generadas en el ámbito de la soberanía tributaria de Finlandia antes de que dicha potestad tributaria se extinga (en este caso, cuando se produjo la aportación de activos), de acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior. Pero seguidamente, constata la falta de proporcionalidad de la medida impositiva que nos ocupa, puesto que el Estado recaudador no otorga a la sociedad contribuyente opción alguna para, o bien abonar de inmediato el impuesto, o bien diferir su pago en el tiempo.

Numerosos son ya los pronunciamientos del Alto Tribunal acerca de este extremo, relativo a las cargas administrativas que deba soportar el contribuyente en cada caso, que ha tratado en sus distintas modalidades, habiendo siempre subrayado que el Estado impositor resulta obligado, bien a conceder la posibilidad de aplazamiento del pago, o bien, como mínimo a brindar tal posibilidad de elección como *conditio sine qua non* para que la medida recaudatoria devenga proporcionada. En efecto, además de en los Asuntos *National Grid Indus* y *Comisión contra Alemania*, ya citados, el Tribunal de Luxemburgo ha abordado esta concreta cuestión en otros pronunciamientos.

Buen exponente de ello representa el Asunto *DMC*, C-164/12¹⁰, con ocasión del cual el Tribunal europeo vino a declarar que la recaudación del gravamen sobre las plusvalías latentes a lo largo de cinco años, en vez de la recaudación inmediata del mismo, se consideraba una medida proporcionada en este ámbito. Con posterioridad, tal afirmación fue corroborada al hilo del Asunto *Verder LabTec*, también citado, donde la recaudación escalonada del impuesto en diez anualidades, se estimó igualmente por el Alto Tribunal como una medida respetuosa con el principio de proporcionalidad.

7 STJUE de 16 de abril de 2015, Asunto C-591/13, *Comisión europea contra República Federal de Alemania*.

8 STJUE de 21 de mayo de 2015, Asunto C-657/13, *Verder LabTec GmbH & Co. KG y Finanzamt Hilden*, apartado 38 y jurisprudencia allí citada.

9 Idéntica solución fue la adoptada por el TJUE en *National Grid Indus*, pese a que el supuesto no era exactamente coincidente con el ahora analizado, pero sí provocaba el mismo resultado. Véase: STJUE de 29 de noviembre de 2011, Asunto C-371/10, *National Grid Indus*.

10 STJUE de 23 de enero de 2014, Asunto C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbtt y Finanzamt Hamburg-Mitte*.

Por lo demás, el Tribunal europeo rechaza asimismo la posible justificación, invocada por los Gobiernos alemán y sueco, basada en la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de los impuestos, pues, a pesar de que en otras ocasiones la misma ha sido admitida como razón imperiosa de interés general para justificar una restricción al ejercicio de las libertades del TFUE, en este caso el hecho de que un Estado miembro permita a una sociedad transmitente residente optar por el pago diferido no afecta ni a la posibilidad de dicho Estado de solicitar a la sociedad la información necesaria para la recaudación del impuesto adeudado, ni tampoco la de proceder efectivamente a dicha recaudación.

En definitiva, nos hallamos ante un pronunciamiento más del TJUE sobre imposición de salida que, sin embargo, poco aporta a la doctrina jurisprudencial ya sentada en esta sede, más allá de versar sobre unos hechos que todavía no habían sido sometidos al conocimiento del Tribunal europeo, pero que presentan identidad de razón con otras muchas situaciones ya examinadas en el pasado, lo que explica que las soluciones arbitradas para aquellas sean extrapolables al presente supuesto. Así las cosas, este asunto debe interpretarse, como hemos destacado, a la luz de dicha jurisprudencia, de la que es claramente deudor el fallo adoptado por el Alto Tribunal. Ello no significa, ahora bien, que la aplicación y exacción de los *exit taxes* esté ya exenta de controversia en la actualidad. Antes al contrario, subsisten todavía algunos aspectos problemáticos que, sin duda, llegarán también al Tribunal de Luxemburgo próximamente y prometen ofrecernos nuevos capítulos merecedores de análisis en esta órbita.

3. Fallo.

De acuerdo con todo ello, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en el supuesto de que una sociedad residente transmita, en el marco de una operación de aportación de activos, un establecimiento permanente no residente a una sociedad que tampoco sea residente, por un lado, establece la tributación inmediata de las plusvalías resultantes de dicha operación y, por otro, no permite la recaudación del impuesto adeudado, siendo así que, en una situación nacional equivalente, esas plusvalías no tributan hasta la enajenación de los activos aportados, en la medida en que dicha normativa no permite la recaudación diferida del impuesto en cuestión”.