



COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 19.12.2006
COM(2006) 825 final

**COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO
EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO**

**Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los
Estados miembros**

ÍNDICE

1.	Introducción	3
2.	Marco jurídico de la imposición de salida	3
2.1.	Decisión del TJE en el asunto <i>de Lasteyrie</i> y sus implicaciones para las personas físicas.....	3
2.2.	Resolución de discrepancias y eliminación de la doble imposición y de la doble no imposición	4
3.	Imposición de salida en relación con las empresas	6
3.1.	Implicaciones del asunto <i>de Lasteyrie</i> para las empresas	6
3.2.	Resolución de discrepancias y eliminación de la doble imposición y de la doble no imposición.....	7
4.	Imposición de salida en caso de emigración o traslado de activos a los Estados EEE/AELC	9
4.1.	Libertades aplicables a los Estados EEE.....	9
4.2.	Emigración de personas / traslado de la sede de una empresa – libre circulación de trabajadores/ libre establecimiento.....	10
4.3.	Transferencia de activos – libre establecimiento, libre circulación de mercancías y de capitales.....	10
5.	Imposición de salida en relación con los terceros países	11
6.	Conclusión.....	11

1. INTRODUCCIÓN

La presente Comunicación se presenta en el marco de la Comunicación sobre coordinación de los regímenes fiscales directos de los Estados miembros en el mercado interior publicada hoy. En ella se analizan los requisitos legales previstos en el Tratado CE, según la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia Europeo (TJE) en el asunto *de Lasteyrie*¹, ratificada y desarrollada en el asunto *N*², y se examina la forma en que dichos requisitos afectan a los impuestos de salida que gravan a particulares y empresas. Asimismo, se examina el modo de compatibilizar las normas de los Estados miembros en materia de imposición de salida con las disposiciones de la legislación comunitaria, y se esbozan los grandes principios que podrían orientar la aportación de soluciones coordinadas a las actuales discrepancias entre las diversas disposiciones nacionales. La Comisión tiene previsto desarrollar orientaciones más pormenorizadas al respecto en estrecha cooperación con los Estados miembros.

2. MARCO JURÍDICO DE LA IMPOSICIÓN DE SALIDA

2.1. Decisión del TJE en el asunto *de Lasteyrie* y sus implicaciones para las personas físicas

El 11 de marzo de 2004, el TJE realizó una importante interpretación del principio de libertad de establecimiento en el contexto de la legislación francesa sobre imposición de las plusvalías latentes generadas por los valores mobiliarios, cuando los contribuyentes personas físicas trasladan su domicilio fiscal fuera del país. Cuando, en 1998, el Sr. de Lasteyrie du Saillant trasladó su residencia de Francia a Bélgica, las acciones que poseía en una empresa francesa fueron gravadas inmediatamente con un impuesto sobre las plusvalías latentes.

El TJE sostenía que la disposición francesa en cuestión era susceptible de limitar el ejercicio del libre establecimiento, y que, como mínimo, provocaba un efecto disuasorio en los contribuyentes que desearan establecerse en otros Estados miembros, dado que, por el mero hecho de trasladar su domicilio fiscal fuera de Francia, quedaban sujetos, en el país de salida, a un impuesto en forma de renta aún no realizada y, por tanto, sufrían un trato discriminatorio frente a las personas que mantenían su residencia en Francia.

Aunque la sentencia en el asunto *de Lasteyrie* alude a hechos y circunstancias específicos, de la interpretación de la legislación comunitaria realizada por el TJE cabe extraer ciertas conclusiones que afectan a la imposición de salida en general.

Gravar a los residentes con arreglo al valor de realización y, si abandonan el país, según el principio de devengo supone una diferencia de trato que constituye un obstáculo a la libre circulación. Aunque un Estado miembro decida hacer valer su derecho a gravar las plusvalías generadas durante la estancia de un contribuyente dentro de su territorio, no puede adoptar medidas que supongan una restricción a la libre circulación.

¹ Asunto C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, DO C 94 de 17.4.2004, p. 5.

² Asunto C-470/04 N contra Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo, 7 de septiembre de 2006.

Se suprime así la posibilidad de recaudación inmediata del impuesto adeudado sobre las plusvalías latentes en caso de que el contribuyente traslade su domicilio fiscal a otro Estado miembro. En los asuntos *de Lasteyrie y N*, el TJE dictó que la subordinación de la suspensión de pago a condiciones tales como el aporte de garantías tiene un efecto restrictivo, en la medida en que el contribuyente deja de disfrutar de los activos aportados como garantía. Del mismo modo, la sentencia en el asunto *de Lasteyrie* precisa claramente que la suspensión del pago no puede supeditarse a la designación de un representante en el Estado miembro de origen. Por lo general, cualquier medida destinada a preservar la deuda tributaria debe ser estrictamente proporcional a ese objetivo y no debe acarrear costes desproporcionados para el contribuyente.

Tal como confirmó el TJE en el asunto *N*³, cuando un residente de un Estado miembro traslada su residencia a otro Estado miembro, la legislación comunitaria no prohíbe al Estado miembro de salida calcular la renta sobre la que desea mantener su potestad impositiva, siempre que ello no dé lugar a una imposición fiscal inmediata y que no se impongan condiciones adicionales vinculadas al aplazamiento. Dicha práctica se atiene al principio de territorialidad fiscal, y lleva asociado un componente temporal, a saber, la residencia en el territorio nacional durante el periodo en que se ha originado el beneficio imponible. El requisito de presentación por parte del sujeto pasivo de una declaración fiscal en el momento de trasladar su residencia, necesario a efectos de cálculo de la renta, puede considerarse proporcionado, teniendo en cuenta el objetivo legítimo de reparto de la potestad tributaria entre Estados miembros⁴, en particular, a fin de evitar la doble imposición.

La mayoría de los Estados miembros que aplicaban a los accionistas particulares disposiciones fiscales similares a las cuestionadas en el asunto *de Lasteyrie* las han suprimido a raíz de la sentencia o modificado en consonancia, lo que ha permitido a la Comisión suspender los procedimientos de infracción incoados contra una serie de Estados miembros en relación con ese aspecto concreto. No obstante, la Comisión continuará efectuando un seguimiento de las disposiciones de los Estados miembros en este ámbito a fin de garantizar su compatibilidad con la legislación comunitaria.

2.2. Resolución de discrepancias y eliminación de la doble imposición y de la doble no imposición

Aunque la concesión de un aplazamiento incondicional puede resolver de manera inmediata la diferencia de trato entre los contribuyentes que se trasladan a otro Estado miembro y los que permanecen en el mismo, no resuelve necesariamente las discrepancias existentes entre los regímenes fiscales de los Estados miembros. De conformidad con la norma general contemplada en el artículo 13 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la renta y sobre el patrimonio, es el Estado miembro de residencia quien posee el derecho de imposición sobre la enajenación de acciones. El Modelo de Convenio no prevé disposiciones específicas sobre el tratamiento que debe concederse a las personas físicas que han cambiado de domicilio fiscal. En la práctica, algunos Estados miembros han incluido en sus convenios fiscales bilaterales disposiciones específicas que permiten garantizar que la atribución de derechos de imposición se corresponde con una extensión de la condición de sujeto pasivo con arreglo a la legislación nacional. Otros Estados miembros opinan que, dado que la venta supuesta «tiene lugar» en el momento inmediatamente anterior al traslado, se trata de una

³ Apartados 42-46.

⁴ Apartado 49.

operación nacional que queda fuera del ámbito de aplicación del convenio sobre doble imposición.

Podría producirse una restricción injustificada en caso de que el Estado de salida calculara las plusvalías en el momento de la venta supuesta y percibiera el impuesto en el momento de venta efectiva, y el nuevo Estado de residencia gravara toda la plusvalía generada desde la adquisición a la venta efectiva. Esta forma de proceder provocaría una doble imposición de la plusvalía desde la adquisición hasta la venta supuesta, si el Estados miembro de residencia considerara que posee un derecho de imposición exclusivo sobre la venta, y ningún Estado miembro concediera crédito fiscal para el impuesto percibido por el otro. La Comisión considera que cuando dos Estados miembros deciden ejercer sus derechos de imposición sobre las mismas rentas deben asegurarse de que ello no provoca una doble imposición. Esta opinión se ha visto respaldada implícitamente por la sentencia del TJE en el asunto *N*⁵.

La Comisión estima que los Estados miembros disponen de diversas alternativas a fin de eliminar tales discrepancias:

- En la práctica, diversos Estados miembros que o bien dan por efectuada una venta inmediatamente antes del traslado o bien aplican un régimen de extensión de la condición de sujeto pasivo tienen ya establecido un mecanismo de deducción de cualquier impuesto percibido por el nuevo Estado miembro de residencia sobre los mismos beneficios.
- Los Estados miembros pueden asimismo acordar el reparto de los derechos de imposición sobre las plusvalías, por ejemplo, dividiéndolos en función del periodo de tiempo que el sujeto pasivo haya residido en cada uno de ellos. Esto puede exigir la modificación de los convenios de doble imposición en vigor. Tal como confirmó el TJE en el asunto *N*, cualquiera de las soluciones aplicadas debería tener en cuenta la eventual depreciación del valor de las acciones⁶ por parte del Estado miembro de acogida o de origen. El hecho de que un sujeto pasivo haya ejercido su derecho a la libre circulación no debe dar lugar a la imposición sobre unas plusvalías superiores a las que hubieran sido objeto de gravamen de no haber cambiado de residencia.

Independientemente del método utilizado por los Estados miembros a fin de eliminar las discrepancias entre sus regímenes tributarios, la clave del éxito de dichas medidas será una cooperación administrativa eficaz. El Estado miembro de salida sólo podrá ejercer sus derechos de imposición en el momento de la venta si tiene conocimiento de la misma. Paralelamente, si el sujeto pasivo que ha trasladado su residencia se niega a pagar sus impuestos, el Estado miembro de salida deberá confiar en el nuevo Estado de residencia para que proceda a la recaudación del impuesto en su nombre⁷. Así pues, los Estados miembros deberían aprovechar plenamente las posibilidades que ofrecen las Directivas sobre asistencia mutua y sobre cobro⁸.

⁵ Apartado 49.

⁶ Apartado 54.

⁷ Tal como el TJE observó en el asunto *N*, véanse los apartados 52 y 53.

⁸ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19.12.1977, y Directiva 76/308/EEC del Consejo, de 15.3.1976, modificada en último lugar por la Directiva 2001/44/EC del Consejo, de 15.6.2001.

3. IMPOSICIÓN DE SALIDA EN RELACIÓN CON LAS EMPRESAS

3.1. Implicaciones del asunto *de Lasteyrie* para las empresas

La Comisión opina que la interpretación de libertad de establecimiento dada por el TJE en el asunto *de Lasteyrie* en relación con las disposiciones fiscales de salida aplicables a las personas físicas tiene también implicaciones directas sobre las disposiciones tributarias de salida que los Estados miembros aplican a las empresas⁹.

El Estatuto de Sociedad Anónima Europea, que entró en vigor el 8 de octubre de 2004, permite a las empresas que adoptan la forma jurídica de SE (*Societas Europaea*¹⁰) trasladar su domicilio social a otro Estado miembro sin que ello lleve aparejada su liquidación o la creación de una nueva persona jurídica. Las modificaciones¹¹ introducidas en 2005 en la Directiva sobre fusiones (90/434/CEE) garantizan que, siempre que se reúnan ciertas condiciones, la transferencia del domicilio social de una SE o de una Cooperativa Europea¹² de un Estado miembro a otro no provocará una imposición inmediata de las plusvalías latentes generadas por los activos que permanezcan en el Estado miembro a partir del cual se realiza el traslado. En las modificaciones, no se hace alusión a aquellos activos que se desvinculan de un establecimiento permanente en el Estado miembro a partir del cual se traslada el domicilio social. Sin embargo, la Comisión considera que los principios sentados en el asunto *de Lasteyrie* pueden hacerse extensivos a esos activos «transferidos».

La mayoría de los Estados miembros aplican también un tipo de impuesto de salida en caso de transferencia de activos o pasivos concretos por parte de una empresa a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, mientras que una transferencia de activos similar entre una sede y una sucursal en el mismo Estado miembro no tiene consecuencias inmediatas desde el punto de vista fiscal¹³.

Cuando una empresa transfiere activos a un establecimiento permanente en otro Estado miembro, el Estado miembro de residencia de la empresa puede desear hacer valer sus derechos de imposición sobre la diferencia entre el valor de mercado de los activos y pasivos en el momento de la transferencia y su valor a efectos tributarios (plusvalías). Generalmente, esa diferencia se grava con arreglo al principio de realización, y no con arreglo al principio de devengo. Sin embargo, en virtud de la legislación vigente en materia tributaria en muchos Estados miembros, los activos y pasivos transferidos por la sede de una empresa a su establecimiento permanente en otro Estado miembro se consideran enajenados y las plusvalías

⁹ Algunos comentaristas han señalado que, salvo en un apartado, en toda la sentencia se emplea el término «contribuyente», en vez de hacer referencia simplemente a la imposición de los particulares. Cabe señalar que el propio Tribunal de Justicia cita la sentencia en el asunto *de Lasteyrie* en su sentencia de 13.12.2005 en el Asunto C-411/03 *Sevic Systems AG* relativo a la fusión transfronteriza de empresas.

¹⁰ Reglamento (CE) n° 2157/2001 de 8.10.2001

¹¹ Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17.2.2005

¹² Reglamento (CE) n° 1435/2003 del Consejo, de 22.7.2003

¹³ Pueden plantearse el mismo tipo de cuestiones por lo que respecta a la transferencia de activos a partir de un establecimiento permanente a la sede en otro Estado miembro o, incluso, a las transferencias entre dos establecimientos permanentes de la misma empresa situados en diferentes Estados miembros. Por razones de simplificación, en la presente comunicación sólo se aborda la transferencia de activos a partir de la sede a un establecimiento permanente, aunque el análisis puede hacerse extensivo, asimismo, a esos otros tipos de transferencia. No obstante, es preciso señalar que las implicaciones prácticas de los distintos escenarios pueden variar en función de los métodos utilizados por el Estado miembro en el que está implantada la sede de la empresa para evitar la doble imposición internacional.

devengadas mientras los activos estaban vinculados de forma efectiva a la empresa residente en su territorio se suelen gravar inmediatamente después de la transferencia.

De la sentencia en el asunto *de Lasteyrie* se desprende que los contribuyentes que ejercen su derecho de libre establecimiento trasladándose a otro Estados miembro no pueden ser objeto de gravamen con anterioridad a aquellos que permanecen en el mismo Estado miembro o a un nivel más elevado. Si un Estado miembro permite el aplazamiento del pago del impuesto en relación con las transferencias de activos entre distintos establecimientos de una empresa residente dentro de su territorio, cabe suponer que cualquier imposición inmediata de una transferencia de activos a otro Estado miembro infringiría las libertades consagradas en el Tratado CE.

Un Estado miembro que desee ejercer sus derechos de imposición sobre la diferencia existente entre el valor contable y el valor de mercado de los activos en el momento de su transferencia, podrá determinar el volumen de renta en relación con la cual desea conservar su potestad tributaria, siempre que ello no dé lugar a una imposición inmediata y que no se impongan condiciones adicionales en relación con el aplazamiento. No obstante, este aplazamiento incondicional no solucionará necesariamente las actuales discrepancias entre los regímenes fiscales de los Estados miembros (véase el apartado 3.2).

En caso de aplazamiento, los Estados miembros pueden imponer a los contribuyentes obligaciones razonables dirigidas a mantener a las autoridades fiscales periódicamente informadas de si mantienen la propiedad de las acciones transferidas o las han vendido, siempre que dichas obligaciones no rebasen lo necesario para lograr su objetivo y no impidan a los contribuyentes ejercer los derechos que les confiere el Tratado. Por ejemplo, un Estado miembro podría exigir a sus contribuyentes que, al transferir activos a otros Estados miembros, completen una declaración en la que confirmen que no han procedido a su venta. También bastaría y se consideraría aceptable una simple declaración anual del sujeto pasivo de que su establecimiento permanente en otro Estado miembro sigue en posesión de los activos transferidos, combinada con una declaración en el momento de la venta efectiva de los activos o de su transferencia posterior a un tercer Estado miembro.

La Comisión anima asimismo a los Estados miembros a aprovechar mejor los medios a su alcance para mejorar el intercambio de información y asistencia entre las administraciones fiscales afectadas. La Comisión está dispuesta a ayudar a los Estados miembros a analizar las posibilidades de intercambio automático de información en ese ámbito.

Si un Estado miembro desea reducir al máximo las cargas administrativas, puede brindar a sus contribuyentes *la opción* de renunciar al aplazamiento del pago del impuesto y de efectuarlo en el momento de la transferencia. No obstante, tal opción debe tener carácter plenamente voluntario y ser equitativa. El Estado miembro no podrá forzar a los contribuyentes a decantarse por el pago inmediato del impuesto imponiéndoles unas cargas administrativas injustificadas en caso de aplazamiento del pago hasta la venta efectiva de los activos.

3.2. Resolución de discrepancias y eliminación de la doble imposición y de la doble no imposición

Los Estados miembros aplican diferentes métodos de valoración en relación con la transferencia transfronteriza de activos. Algunos de ellos permiten la transferencia de activos a un establecimiento permanente de otro Estado miembro a su valor contable. Se trata de los Estados miembros que optan por no ejercer sus derechos de imposición sobre la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado de los activos en el momento de la transferencia.

Estos Estados miembros también suelen valorar a su valor contable los activos transferidos a un establecimiento permanente en su propio territorio. Otros Estados miembros, en cambio, tratan de ejercer sus derechos de imposición sobre la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado en el momento de la transferencia.

Si un activo se transfiere a partir de un Estado miembro que opta por ejercer sus derechos de imposición en el momento de la transferencia a otro Estado miembro que valora el activo transferido a su valor contable y grava cualquier plusvalía ulterior en el momento de venta del activo, ello puede provocar una doble imposición de las plusvalías generadas. En cambio, si un activo se transfiere desde un Estado miembro que permite la transferencia a su valor de mercado a otro Estado miembro que valora el activo transferido a su valor de mercado, la imposición de la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado del activo no se lleva a cabo en ninguno de los dos Estados miembros, lo que provoca una situación de doble no imposición involuntaria.

También surgen discrepancias cuando dos Estados miembros aplican básicamente el mismo método de valoración pero, en la práctica, llegan a distintas conclusiones sobre el valor de los activos concretos. Si el Estado miembro al que se transfiere el activo asigna a este último un valor más elevado, permitiendo así una mayor depreciación del mismo en relación con el beneficio imponible del establecimiento permanente, y gravando unas plusvalías inferiores sobre cualquier venta ulterior del activo, ello puede provocar la doble no imposición de una parte de las plusvalías. Si, por el contrario, el Estado miembro al que se transfiere el activo le atribuye un valor inferior, la depreciación será inferior, y las plusvalías sobre una posible venta ulterior más elevadas, lo que provocará la doble imposición de una parte de las plusvalías.

Tales discrepancias impiden el correcto funcionamiento del mercado interior, en la medida en que disuaden a las empresas de invertir en otros Estados miembros. La posibilidad de doble no imposición, les puede impulsar, asimismo, a estructurar sus actividades transfronterizas de forma que puedan explotar las lagunas existentes en los distintos regímenes tributarios nacionales, disuadiéndoles de adoptar sus decisiones empresariales con arreglo a criterios de buena gestión económica.

El hecho de que un Estado miembro decida ejercer sus derechos de imposición en el momento de la transferencia del activo a otro Estado miembro no debería llevar aparejada la doble imposición del sujeto pasivo. Así pues, los Estados miembros afectados deberían asegurarse de que se adoptan medidas para evitar la doble imposición mencionada.

Una forma de hacerlo sería que el Estado miembro al que se transfiere el activo aceptara el valor determinado por el otro Estado miembro en el momento de la transferencia como valor de base del activo a efectos tributarios. Tal enfoque, basado en el mutuo reconocimiento, sería fácil de gestionar tanto para las administraciones fiscales como para los contribuyentes. Sin embargo, dejaría abierta la posibilidad de arbitraje fiscal, puesto que los contribuyentes podrían tratar de explotar las diferentes prácticas de valoración entre Estados miembros para incrementar al máximo el importe de la plusvalía gravada en el Estado miembro con el tipo impositivo más bajo del impuesto de sociedades. Otra alternativa consistiría en que los Estados miembros siguieran valorando los activos de acuerdo con sus propias disposiciones, pero establecieran un procedimiento para la resolución de las posibles diferencias en la valoración, por ejemplo, un mecanismo de resolución de litigios vinculante tal como el previsto en el Convenio de Arbitraje de la UE (90/436/CEE) o un mecanismo generalizado para solucionar el problema de la doble imposición dentro de la UE (como se afirma en la

comunicación sobre coordinación, la Comisión tiene previsto explorar oportunamente el alcance y la viabilidad de dicho mecanismo).

En los casos en que un activo se transfiera de un Estado miembro que permite la transferencia a su valor contable a otro Estado miembro que suele valorar el activo transferido a su valor de mercado, los Estados miembros deberían adoptar las medidas necesarias para evitar una doble imposición de la diferencia entre el valor contable del activo y su valor de mercado en el momento de la transferencia. Para ello, el Estado miembro al que se transfiera el activo podría utilizar el valor contable aplicado por el otro Estado miembro como valor de base a efectos tributarios. En tales circunstancias, la solución más evidente sería aplicar un enfoque basado en el reconocimiento mutuo.

En general, los enfoques mencionados en apartados anteriores se basan en la idea de que el Estado miembro de salida debe permitir el aplazamiento del pago del impuesto hasta la venta efectiva de los activos por el establecimiento permanente, o hasta su transferencia a un tercer país (véase el capítulo 4). Sin embargo, es preciso reconocer que existen algunos tipos de activos utilizados o creados por las empresas que, por su naturaleza, no están destinados a la venta, sino que son aprovechados por la propia empresa o acaban expirando (como, por ejemplo, ciertos activos inmateriales). En la práctica, los Estados miembros recurren a menudo a hechos imponderables distintos de la venta efectiva a fin de garantizar una imposición adecuada de los activos en situaciones de alcance puramente nacional, por ejemplo, los regímenes tributarios nacionales suelen compensar la depreciación acelerada que tiene lugar el primer año posterior a la compra con una depreciación reducida equivalente en años sucesivos. Otro ejemplo lo constituye el gravamen actual del flujo de ingresos generado por una patente de desarrollo propio (sin capitalización de la investigación ni gastos de desarrollo) durante el periodo de protección de la misma.

La Comisión opina que si los Estados miembros recurren a hechos imponderables distintos de la venta en el contexto nacional, deben poder aplicar esos mismos mecanismos en el contexto transfronterizo, siempre que ello no dé lugar a un trato desfavorable de las operaciones transfronterizas frente a las nacionales. No obstante, los Estados miembros deben asegurarse de que esos mecanismos alternativos no provocan una doble imposición o una doble no imposición involuntaria. Para ello, deberían coordinar la aplicación de dichos mecanismos con el Estado miembro al cual se han transferido los activos. La Comisión está dispuesta a asistir a los Estados miembros en el desarrollo de orientaciones pormenorizadas al respecto.

4. IMPOSICIÓN DE SALIDA EN CASO DE EMIGRACIÓN O TRASLADO DE ACTIVOS A LOS ESTADOS EEE/AELC

4.1. Libertades aplicables a los Estados EEE

Al igual que el Tratado CE, el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) establece cuatro libertades básicas de circulación (mercancías, personas, servicios y capitales). Asimismo, incluye disposiciones horizontales en relación con esas cuatro libertades. Sin embargo, el Derecho derivado comunitario en el ámbito de la fiscalidad aún no ha sido incorporado al Acuerdo EEE. Por lo tanto, la Directivas sobre asistencia mutua y sobre cobro no son de aplicación en esos Estados.

4.2. Emigración de personas / traslado de la sede de una empresa – libre circulación de trabajadores/ libre establecimiento

En principio, la imposición fiscal en caso de emigración de personas o de traslado de la sede de una empresa parece afectar a la libre circulación de trabajadores (artículo 39 del Tratado CE/artículo 28 del Acuerdo EEE) y a la libertad de establecimiento (artículo 43 del Tratado CE/artículo 31 del Acuerdo EEE), respectivamente. Se llegó a la conclusión de que los impuestos de salida a los que se alude en los asuntos *de Lasteyrie* y *N* que gravan a las personas físicas con un importante volumen de acciones infringían el principio de libre establecimiento. Dado que los Estados EEE gozan de esas mismas libertades básicas, las sentencias en los asuntos mencionados también les afectan directamente. Sin embargo, cabe plantearse la cuestión de si existen diferencias importantes que justifiquen tales restricciones en el caso de los Estados EEE. La Comisión opina que la recaudación inmediata del impuesto podría resultar justificada en determinadas circunstancias y por razones imperiosas de interés general, como por ejemplo, la necesidad de garantizar la eficacia de la supervisión fiscal o de evitar la evasión fiscal.

Los Estados EEE no están obligados a aplicar el derecho derivado comunitario en el ámbito fiscal, como por ejemplo, las Directivas sobre asistencia mutua y sobre cobro. Por consiguiente, en esos países, los Estados miembros no cuentan necesariamente con las mismas garantías que en el interior de la Comunidad de que la deuda fiscal aplazada pueda saldarse posteriormente. No obstante, muy a menudo, los Estados miembros han celebrado convenios fiscales bilaterales o multilaterales con los Estados EEE que incluyen obligaciones en materia de intercambio de información y que brindan un nivel equivalente de asistencia mutua. La Comisión considera que, en situaciones en que la falta de cooperación administrativa impida a los Estados miembros salvaguardar su deuda fiscal, debería autorizárseles a adoptar medidas adecuadas en el momento de la emigración o del traslado.

4.3. Transferencia de activos – libre establecimiento, libre circulación de mercancías y de capitales

La transferencia de activos a partir de la sede de una empresa en un Estado miembro a un establecimiento permanente situado en otro Estados miembro podría afectar, en función de las circunstancias y de la naturaleza de los activos, a la libertad de establecimiento, la libre circulación de mercancías y la libre circulación de capitales.

En el caso de los Estados EEE, que gozan de las mismas libertades, podrían plantearse problemas similares a los abordados en el apartado 4.2. en relación con la emigración de los contribuyentes personas físicas y con el traslado de la sede de las empresas. La Comisión opina que debería permitirse a los Estados miembros salvaguardar su deuda fiscal en el momento de la transferencia de los activos cuando no exista una relación adecuada con el Estado EEE afectado en materia de intercambio de información.

5. IMPOSICIÓN DE SALIDA EN RELACIÓN CON LOS TERCEROS PAÍSES

De las cuatro libertades básicas mencionadas anteriormente, la única de que gozan los terceros países es la de circulación de capitales y de pagos (artículo 56).

Por lo que respecta, en concreto, a la emigración o al traslado de una sede a terceros países¹⁴, no son de aplicación las disposiciones sobre la libre circulación de personas, y los Estados miembros gozan de libertad para determinar o recaudar sus impuestos en el momento de la salida. Sin embargo, la emigración de un particular o el traslado de la sede de una empresa pueden llevar aparejadas operaciones cubiertas por las disposiciones sobre libre circulación de capitales.

La transferencia de activos a un establecimiento permanente en un tercer país podría asimismo tener que ser examinada desde la perspectiva de la libre circulación de capitales. Dado que la aplicación de las distintas libertades debe tener los mismos efectos, la recaudación inmediata de un impuesto en el momento de la transferencia de los activos constituiría una restricción a la libre circulación de capitales. No obstante, como se ha señalado anteriormente, la Comisión considera que la falta de cooperación administrativa puede justificar una restricción en tales circunstancias. La Comisión desea animar a los Estados miembros, a que, en los casos oportunos, intensifique la cooperación administrativa con sus socios no comunitarios, puesto que es la mejor forma de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y evitar la evasión fiscal.

6. CONCLUSIÓN

La imposición de salida constituye un excelente ejemplo de ámbito con respecto al cual los Estados miembros podrían sacar provecho de una coordinación a escala comunitaria. Un enfoque coordinado puede contribuir a que los Estados miembros compatibilicen sus normas entre sí y con los requisitos impuestos por la legislación comunitaria.

La Comisión está dispuesta a asistir a los Estados miembros en el desarrollo de las soluciones coordinadas a las que se ha hecho referencia en la presente Comunicación, y tiene previsto establecer orientaciones más pormenorizadas sobre las cuestiones abordadas, en estrecha cooperación con los Estados miembros.

La Comisión invita al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social a emitir un dictamen en relación con la presente comunicación.

¹⁴ Con excepción de Suiza. En virtud del Acuerdo de 1999 entre la Comunidad Europea, sus Estados miembros, y la Confederación Suiza, la libre circulación de personas se aplica asimismo en relación con este país.