

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 3 de febrero de 2015

Asunto: C172/2013 ECLI:EU:C:2015:50

Partes: *Comisión Europea contra Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte*

Síntesis:

« Incumplimiento de Estado - Artículo 49 TFUE - Artículo 31 del Acuerdo EEE - Impuesto sobre sociedades - Grupos de sociedades - Consolidación fiscal de grupo - Trasferencia de las pérdidas sufridas por una filial no residente - Requisitos - Fecha con respecto a la cual se determina que las pérdidas de la filial no residente son definitivas ».

1. Comentario

A pesar de las buenas intenciones del Tribunal de Justicia en la Sentencia Marks & Spencer² -permitiendo a los grupos empresariales transfronterizos disfrutar de las ventajas de la consolidación fiscal, en caso de haber perdido toda otra posibilidad de tener en cuenta las pérdidas, mientras que el legislador de la Unión no regulase la cuestión-, esta sentencia ha dado lugar a numerosos conflictos jurídicos y muy diversas interpretaciones doctrinales. Por ejemplo, no indica en qué casos está excluida la posibilidad de tener en cuenta las pérdidas en el futuro ni en qué momento se ha de apreciar esta posibilidad.

La posibilidad de tener en cuenta las pérdidas por otra vía sólo queda realmente descartada cuando la filial ya no existe jurídicamente. Como la liquidación total puede prolongarse durante un largo período de tiempo, se intenta adelantar ese momento al cese de la actividad o al inicio de la liquidación, lo que tiene como consecuencia la determinación anticipada de la imposibilidad de tener en cuenta las pérdidas por otra vía.

Debe advertirse de que sólo es objeto de recurso, la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente, pero no de otras sociedades del grupo, y, las pérdidas de la actividad exterior, y no las sufridas por una filial no residente con sus establecimientos en el Reino Unido.

Como apunta la Sra. Kokott, la única forma practicable en el mercado interior de tener en cuenta las pérdidas de las filiales no residentes sería tomarlas en consideración de modo permanente e imputar los beneficios que se produzcan posteriormente. Tal solución reportaría a la sociedad matriz tanto la ventaja de tesorería como la de tener en cuenta las pérdidas totales³. Sin embargo, su consecuencia sería una considerable igualdad de trato entre las pérdidas de filiales no residentes y residentes, por lo que dejaría sin efecto el principio jurisprudencial de que un Estado miembro sólo debe tener en cuenta las pérdidas de una actividad exterior cuando también grave dicha actividad.

² C-446/03 EU:C:2005:763.

³ En caso de que la filial, en el saldo de todos los períodos impositivos de su actividad, sólo presente pérdidas («pérdidas totales»), la consolidación fiscal tendrá efectos más allá de la mera ventaja de tesorería: en este caso, en virtud de la compensación de pérdidas con sus beneficios, la sociedad matriz se ahorrará impuestos, y de forma definitiva, por el importe de las pérdidas totales de su filial.

En el caso que nos ocupa, en el Reino Unido, a diferencia de las pérdidas de las sociedades residentes, las pérdidas sufridas por las sociedades no residentes sólo pueden imputarse a los beneficios de otras sociedades del mismo grupo si cumplen determinados requisitos, previstos en los artículos 118 y 119 de la Ley de 2010 del impuesto sobre sociedades.

Según la Comisión, con ello se hace una interpretación particularmente restrictiva del criterio que exige que se agoten las posibilidades de tener en cuenta las pérdidas de la filial no residente en su Estado de residencia y se incumplen las obligaciones en virtud del artículo 49 TFUE y del artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992; también por restringir la consolidación a períodos posteriores al 1 de abril de 2006 - fecha en que entró en vigor una nueva legislación tras la Sentencia Marks & Spencer ⁴-. Dado que el artículo 31 del Acuerdo EEE tiene el mismo alcance jurídico que las disposiciones, sustancialmente idénticas, del artículo 49 TFUE, el Tribunal aboga por aplicar todas las consideraciones formuladas con respecto al mismo *mutatis mutandis*.

El Reino Unido admite que las condiciones son restrictivas, debido únicamente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia⁵. Añade que si la valoración se produjera sólo en el momento de solicitar la consolidación fiscal, se permitiría al sujeto pasivo elegir, en contra de la jurisprudencia, en qué Estado miembro quiere tener en cuenta sus pérdidas, porque antes de formular la solicitud podría estructurarlas de forma que, al presentarla, ya no tuviera posibilidad de tener en cuenta dichas pérdidas por otra vía.

En el procedimiento la parte demandada es apoyada por el Reino de España, la República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y la República de Finlandia, que comparten que no incumbe al Reino Unido ninguna obligación de prever la posibilidad de que se tengan en cuenta las pérdidas sufridas por filiales no residentes en todos los casos en que no puedan tenerse en cuenta en otro lugar; y consideran que la exigencia de la liquidación de hecho de la filial no residente no es desproporcionada.

2. Antecedentes

En su redacción original, la Ley de 1988 del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades (Income and Corporation Taxes Act 1988) no permitía tener en cuenta las pérdidas de las sociedades no residentes. Para satisfacer las exigencias del Derecho de la Unión en cuanto a la libertad de establecimiento, tras la Sentencia Marks & Spencer, pronunciada el 13 de diciembre de 2005 (EU:C:2005:763), dicha Ley fue modificada por la Ley de Presupuestos de 2006 y posteriormente la Ley de 2010 del impuesto sobre sociedades (Corporation Tax Act) reprodujo prácticamente las disposiciones. Su artículo 118 exige que la sociedad no residente agote las posibilidades de que se tomen en consideración las pérdidas en el ejercicio fiscal en el que se hayan originado y en los ejercicios fiscales anteriores; mientras que su artículo 119, apartados 1 a 3, requiere que no puedan tenerse en

4 Al respecto, el Reino Unido señala que la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos también se reconoce para períodos anteriores al 1 de abril de 2006, si bien se rige por la legislación entonces aplicable, interpretada de conformidad con el Derecho de la Unión a raíz de la sentencia Marks & Spencer, de lo que da muestras la sentencia de la Supreme Court of the United Kingdom de 22 de mayo de 2013.

5 Sentencia K (C-322/11 EU:C:2013:716) un Estado miembro no está obligado a tener en cuenta las pérdidas derivadas de una actividad exterior si la legislación del lugar de la actividad no permite tenerlas en cuenta; Sentencia Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee — Seniorenheimstatt (C-157/07 EU:C:2008:588) no puede obligarse a un Estado miembro a tener en cuenta, a efectos de la aplicación de su normativa fiscal, las consecuencias desfavorables derivadas de las particularidades de la legislación tributaria de otro Estado miembro; Sentencia A (C-123/11 EU:C:2013:84) tampoco el inicio de la liquidación de una filial constituye un caso claro de la excepción Marks & Spencer, ni siquiera la posterior pérdida de la personalidad jurídica.

cuenta en ejercicios fiscales futuros. Conforme al apartado 4, la posibilidad de que las pérdidas se tengan en cuenta en ejercicios fiscales futuros debe determinarse atendiendo a la situación inmediatamente posterior al cierre del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido dichas pérdidas.

La Comisión critica que la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos queda excluida en la situación en la que se decide poner término a la actividad de la filial no residente e iniciar el proceso de liquidación de ésta tras el ejercicio fiscal en el que haya experimentado las pérdidas, y que esa consolidación se limite a las pérdidas sufridas en un solo ejercicio fiscal. Tras los dictámenes motivados de 23 de septiembre de 2008 y de 25 de noviembre de 2010 la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 5 de abril de 2013.

Las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 23 de octubre de 2014 son estremecedoras. Defiende, tras una profunda revisión de la misma, la supresión de la llamada excepción Marks & Spencer⁶. A su juicio, esta solución favorecería el alineamiento con el resto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia fiscal, al delimitar las potestades tributarias de los Estados miembros⁷, respetar el principio de seguridad jurídica⁸, sin vulnerar el principio de capacidad contributiva, por ser la sociedad matriz y la filial sujetos de Derecho distintos. Considera que la denegación absoluta de la compensación de pérdidas con una filial no residente es conforme con el principio de proporcionalidad. Toda restricción de la compensación transfronteriza de pérdidas con una filial está justificada por el mantenimiento de la coherencia de un régimen tributario o por el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

3. Cuestiones planteadas

“La Comisión reprocha al Reino Unido una violación de la libertad de establecimiento tanto del Tratado FUE como del Acuerdo EEE. En este sentido, fundamenta su recurso en dos motivos: imposibilidad práctica de compensación transfronteriza de pérdidas dentro del grupo y limitación temporal de la compensación transfronteriza de pérdidas en el grupo”.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala) decide:

1. “Desestimar el recurso.
2. Condenar en costas a la Comisión Europea.

6 Textualmente dice lo siguiente: “la posterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia, además, ha restringido de tal manera la aplicación de la excepción Marks & Spencer que yo apenas consigo ver que aún tenga algún ámbito de aplicación” (...), “la sentencia Marks & Spencer nunca ha producido quietud porque siempre ha sido poco clara en sus efectos. Por este motivo, considero posible y oportuno revisar el sentido de la excepción Marks & Spencer” (...), ”.”

7 Sentencias National Grid Indus C-371/10 EU:C:2011:785 y X Holding C-337/08 EU:C:2010:89.

8 Sentencia Ålands Vindkraft C-573/12 EU:C:2014:2037.

3. La República Federal de Alemania, el Reino de España, el Reino de los Países Bajos y la República de Finlandia cargarán con sus propias costas”.

5. Fundamentos de la sentencia

“La consolidación fiscal de grupo establecida por la CTA 2010 constituye una ventaja fiscal para las sociedades a las que se aplica. Al acelerar la liquidación de pérdidas de las filiales deficitarias por medio de su imputación inmediata a los beneficios de otras sociedades del grupo, confiere a éste una ventaja de tesorería (véanse las sentencias Marks & Spencer, EU:C:2005:763, apartado 32, y Felixstowe Dock and Railway Company y otros, C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 19)” (apartado 22).

“Como se desprende del apartado 56 de la sentencia Marks & Spencer (EU:C:2005:763), cuando en un Estado miembro la sociedad matriz residente demuestra a las autoridades tributarias que una filial no residente ha sufrido pérdidas definitivas en el sentido del apartado 55 de la misma sentencia, resulta contrario al artículo 49 TFUE excluir la posibilidad de que deduzca de su beneficio imponible en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente” (apartado 27).

“Se desprende efectivamente de una jurisprudencia reiterada (véase la sentencia K, EU:C:2013:716, apartados 75 a 79 y jurisprudencia citada) que el hecho de que el Estado miembro de residencia de la filial no residente excluya toda posibilidad de imputar a un ejercicio posterior las pérdidas que ésta haya sufrido no implica que tales pérdidas deban considerarse definitivas, en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer (EU:C:2005:763). En esta situación, el Estado miembro de residencia de la sociedad matriz puede excluir la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos sin infringir el artículo 49 TFUE” (apartado 33).

“... El artículo 119, apartado 4, de la CTA 2010 prevé que la apreciación de si las pérdidas sufridas por una filial no residente tienen carácter definitivo, en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer (EU:C:2005:763), debe efectuarse en atención a la situación «inmediatamente posterior al cierre» del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido. Por lo tanto, como se desprende de su tenor, esta disposición no impone, en cualquier caso, ninguna exigencia sobre la apertura de un proceso de liquidación de la filial antes del cierre del ejercicio fiscal en el que se hayan experimentado las pérdidas” (apartado 35).

“... Debe recordarse que sólo pueden considerarse definitivas, en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer (EU:C:2005:763), las pérdidas sufridas por una filial no residente si ésta ya no percibe ingresos en su Estado miembro de residencia, pues mientras los perciba, aun cuando sean mínimos, existe la posibilidad de que las pérdidas puedan aún compensarse con los beneficios futuros obtenidos en el Estado miembro de residencia (véase la sentencia A, EU:C:2013:84, apartados 53 y 54)” (apartado 36).

“Ahora bien, con independencia de si, para satisfacer la exigencia de seguridad jurídica en relación con el acceso a la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos por las pérdidas sufridas antes del 1 de abril de 2006, puede ser suficiente con remitirse al modo en que interpreta la legislación nacional vigente antes de esa fecha la Supreme Court of the United Kingdom, que no excluye dichas pérdidas de la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos, procede señalar que la Comisión no ha demostrado que en alguna ocasión no

se ha concedido la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos para pérdidas anteriores al 1 de abril de 2006" (apartado 43).

