

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 12 de junio de 2018

Asunto: C-650/16

Partes: A/S Bevola, Jens W. Trock ApS y Skatteministeriet

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Artículo 49 TFUE — Impuesto sobre sociedades — Libertad de establecimiento — Sociedad residente — Beneficio imponible — Consolidación fiscal — Deducción de pérdidas de establecimientos permanentes residentes — Permiso — Deducción de pérdidas de establecimientos permanentes no residentes — Exclusión — Excepción — Régimen opcional de tributación conjunta internacional»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La importante sentencia Bevola tiene como objetivo la aclaración de las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento en relación con la deducibilidad en el Estado de residencia de la entidad de las pérdidas generadas por una sucursal establecida en otro Estado miembro y es el resultado de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca.

Conforme a la legislación tributaria danesa, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades danés no se incluirán los ingresos y gastos de un establecimiento permanente o de un bien inmueble situado en un país extranjero, en las Islas Feroe o en Groenlandia, salvo lo dispuesto en el artículo 31 A. Conforme a dicho precepto, ...” Las pérdidas de los establecimientos permanentes podrán compensarse con los ingresos de otras sociedades siempre y cuando, con arreglo a la normativa del Estado extranjero, de las Islas Feroe o de Groenlandia, donde la sociedad sea residente, las pérdidas no puedan incluirse en la cuenta de resultados de la sociedad en dicho Estado extranjero, en las Islas Feroe o en Groenlandia, donde la sociedad sea residente, o se haya optado por la tributación conjunta internacional con arreglo al artículo 31 A. Los ingresos sujetos a tributación conjunta se determinarán una vez compensadas, con respecto a cada sociedad individual, las pérdidas sufridas correspondientes a ejercicios anteriores que puedan imputarse a ejercicios posteriores. En caso de que los ingresos sujetos a tributación conjunta sean positivos, el beneficio podrá imputarse proporcionalmente a las sociedades que hayan arrojado beneficios. Si los ingresos sujetos a tributación conjunta de un ejercicio fiscal son negativos, las pérdidas podrán distribuirse proporcionalmente entre las sociedades que hayan incurrido en pérdidas y ser imputadas por la sociedad correspondiente al ejercicio inmediatamente posterior para ser compensadas. Las pérdidas de una sociedad sufridas en períodos anteriores a la tributación conjunta únicamente podrán compensarse con los beneficios obtenidos por esa misma empresa. Cuando se imputen pérdidas a ejercicios posteriores, las de mayor antigüedad deberán compensarse en primer lugar. Las pérdidas de una sociedad correspondientes a ejercicios fiscales anteriores únicamente podrán compensarse con los beneficios de otra sociedad si las pérdidas se hubieran registrado en un ejercicio fiscal en el que las sociedades hubieran tributado de forma conjunta y no se hubiera interrumpido tal tributación conjunta con posterioridad...

La sociedad Bevola, residente en Dinamarca, poseía una sucursal en Finlandia que obtuvo unas pérdidas que no pudo compensar en Finlandia y que, finalmente, cerró; por lo que solicitó la posibilidad de compensar o integrar dichas pérdidas en Dinamarca, algo que fue rechazado por la

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

Administración danesa por considerar que para que dicha inclusión resultara posible, el contribuyente debía optar por el régimen de tributación conjunta internacional y que el contribuyente no había ejercido dicha opción. Al existir dicha opción, el tribunal danés remitente albergaba dudas sobre la aplicación automática de la doctrina fijada en la sentencia Marks & Spencer del TJUE, por lo que planteó al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 49 TFUE a un régimen tributario nacional como el controvertido en el litigio principal en virtud del cual pueden deducirse las pérdidas de los establecimientos permanentes nacionales pero no las de los establecimientos permanentes establecidos en otros Estados miembros, incluso en condiciones análogas a las que constituyeron el objeto del asunto en el que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartados 55 y 56, a menos que el grupo haya optado por la tributación conjunta internacional en los términos establecidos en el litigio principal?»

2. Comentario.

La sentencia objeto del presente comentario es interesante por cuanto viene a perfilar la compatibilidad con la libertad de establecimiento de las normas tributarias relativas al tratamiento de la compensación transfronteriza de pérdidas, en este caso de un establecimiento permanente localizado en otro Estado miembro, a partir de la regla inicial formulada al respecto por la sentencia Marks & Spencer (C-446/03) que en su párrafo 55 indicó que la restricción impuesta a la libertad de establecimiento por la normativa de un Estado miembro resultará desproporcionada cuando, por un lado, la filial no residente haya agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas en que haya incurrido en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores y, por otro lado, no exista la posibilidad de que esas pérdidas puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a este. La sentencia es importante por cuanto aclara algunos aspectos de pronunciamientos posteriores en la materia, como las sentencias Nordea Bank, C-48/13 y Timac Agro, C-388/14.

El Tribunal considera que una disposición que permite tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente para determinar los beneficios imposables de la sociedad a la que aquel pertenece constituye una ventaja tributaria. Así, la concesión de esa ventaja cuando las pérdidas proceden de un establecimiento permanente situado en el Estado miembro de la sociedad residente pero no cuando proceden de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de dicha sociedad residente tiene como consecuencia que la situación tributaria de una sociedad residente que posee un establecimiento permanente en otro Estado miembro sea menos favorable que aquella en la que se encontraría si esta última entidad estuviera situada en el mismo Estado miembro que la sociedad residente.

Sin embargo, recordando la jurisprudencia consolidada, el Tribunal indica que no toda diferencia de trato infligida a las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento constituye un obstáculo a la misma, sobre todo cuando afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o cuando resulta justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo.

El Tribunal analiza en primer lugar la diferencia de trato entre los establecimientos daneses y los establecimientos en el extranjero de sociedades residentes en Dinamarca responden a una diferencia objetiva y si, en su caso, constituyen una desventaja para los establecimientos extranjeros.

En primer lugar, considera que la renuncia del Reino de Dinamarca a ejercer su competencia tributaria sobre los establecimientos permanentes de sociedades danesas que estén situados en el extranjero no tiene por qué ser una desventaja para estas y puede constituir incluso una ventaja

tributaria, especialmente cuando los ingresos del establecimiento permanente tributen a un tipo inferior que en Dinamarca. Sin embargo, entiende que para Bevola, en atención a sus circunstancias fácticas, la normativa danesa genera una diferencia de trato desfavorable en comparación con las sociedades que tengan los mismos establecimientos en Dinamarca.

Dicha diferencia de trato no queda desvirtuada por la facultad de optar por el régimen de tributación conjunta internacional, porque dicha posibilidad se supedita a dos requisitos muy restrictivos: (a) su aplicación a la integridad de ingresos del grupo y (b) la duración mínima de la opción por 10 años. El Tribunal continúa analizando si las sucursales danesas y las sucursales en el extranjero de sociedades danesas se encuentran en una situación objetivamente comparable, a pesar de que las primeras no están sujetas a la competencia tributaria del Reino de Dinamarca, y atendiendo a la exigencia de que la comparabilidad se supedita a que la normativa tributaria grave los ingresos de ambos (Nordea Bank, y Timac Agro).

La comparabilidad de las situaciones interna y transfronteriza depende del objetivo de la normativa nacional controvertida, sin que las sentencias Nordea y Timac supongan un cambio en la doctrina del Tribunal, como las sentencias Masco Denmark y Bechtel se han encargado de reiterar. La diferencia en dichos casos consiste en que si la normativa nacional otorga un mismo trato tributario a los establecimientos permanentes situados en el extranjero y a los radicados en territorio nacional no resulta necesario abordar la finalidad de la normativa nacional, puesto que se admite que en cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato. Por tanto, no cabe considerar que cuando la normativa tributaria nacional trate dos situaciones de manera distinta no quepa considerar que sí son comparables.

Desde esta perspectiva, el Tribunal considera que la comparabilidad depende del aseguramiento del objeto de la norma tributaria danesa, consistente en la prevención de la doble imposición de beneficios y, por simetría, la doble deducción de las pérdidas de las sociedades danesas que sean titulares de ese tipo de establecimientos permanentes, buscándose la correspondencia entre la tributación de las sociedades titulares de los establecimientos y la capacidad contributiva de las mismas.

A este respecto, se considera que en relación con la eliminación de la doble imposición las sociedades titulares de establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro no se encuentran en una situación comparable a las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes. Sin embargo, por lo que respecta a un establecimiento permanente no residente que ha cesado plenamente en sus actividades y cuyas pérdidas no han podido ser objeto de deducción de su beneficio imponible en el Estado miembro en que ejercía esas actividades ni puedan serlo ya, la situación de la sociedad residente titular de tal establecimiento no es distinta, a efectos del objetivo de evitar la doble deducción de las pérdidas, de la de una sociedad residente titular de un establecimiento permanente residente.

El TJUE considera que la capacidad contributiva de una sociedad titular de establecimientos permanentes no residentes que hayan incurrido en pérdidas definitivas resulta tan afectada como la de una sociedad cuyos establecimientos permanentes residentes hayan incurrido en pérdidas, por lo que la situación de ambas entidades resulta comparable desde esta óptica.

Asumida la comparabilidad entre las sociedades con establecimientos locales y establecimientos extranjeros, el Tribunal analiza la posible justificación de la restricción derivada del tratamiento más gravoso de la situación transfronteriza, y considera que la diferencia de trato se justifica por razones imperiosas de interés general que tienen que ver con el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la coherencia del régimen tributario danés y la necesidad de evitar riesgos de doble deducción de las pérdidas.

En primer lugar, se considera justificado que Dinamarca no puede otorgar a sus sociedades el derecho a elegir si deducir sus pérdidas en Dinamarca o en el Estado donde radica el establecimiento

permanente, porque dicha facultad pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

En segundo lugar, considera que el régimen tributario danés garantiza la coherencia del régimen tributario, por cuanto la contrapartida directa a la ventaja de la compensación de las pérdidas comporta la inclusión en el resultado imponible de la sociedad residente de los posibles beneficios de establecimientos permanentes residentes –y de los extranjeros que opten por el régimen de tributación conjunta internacional, a efectos de establecer una correspondencia entre la tributación y la capacidad contributiva manifestada.

No obstante, el régimen tributario danés no supera la exigencia de proporcionalidad de la restricción justificada. Considera, sin embargo, que limitar la libertad de definición del perímetro de la tributación conjunta está justificada por cuanto impide que se decida incluir únicamente los establecimientos permanentes no residentes que hayan incurrido en pérdidas, dejando fuera del mismo a los que tuvieran beneficios y estuvieran sujetos a un tipo impositivo más favorable que en Dinamarca.

Por el contrario, considera que cuando ya no hay posibilidad de deducir las pérdidas del establecimiento permanente no residente en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento, tampoco existe riesgo de doble deducción de las pérdidas. En consecuencia, el riesgo de doble deducción o de selección de la jurisdicción donde deducir las pérdidas desaparece cuando no existe posibilidad de deducir las pérdidas del establecimiento en el Estado de situación, lo que ocurre en relación con las pérdidas definitivas de dichos establecimientos, a efectos de ajustar su tributación a la capacidad contributiva de la sociedad.

La sentencia recopila la jurisprudencia anterior en torno al concepto de pérdidas finales y lo adapta, por analogía a los supuestos de los establecimientos extranjeros. Las pérdidas de uno de ellos serán definitivas cuando

- a) la sociedad titular de este, por un lado, haya agotado todas las posibilidades de deducción que le ofrezca el Derecho del Estado miembro en que se encuentre el establecimiento y,
- b) por otro, haya dejado de percibir de tal establecimiento ingreso alguno, de modo que ya no exista ninguna posibilidad de que tales pérdidas se compensen en ese mismo Estado miembro.

3. Fallo.

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que excluya la posibilidad de que una sociedad residente que no haya optado por un régimen de tributación conjunta internacional como el controvertido en el litigio principal deduzca de su base imponible pérdidas de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando esa sociedad, por un lado, haya agotado todas las posibilidades de deducción que le ofrezca el Derecho del Estado miembro en que esté situado el establecimiento y, por otro, haya dejado de percibir de tal establecimiento ingreso alguno, de modo que ya no exista ninguna posibilidad de que tales pérdidas se compensen en ese mismo Estado miembro, extremos que corresponde comprobar al tribunal nacional.