

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de julio de 2018

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-28/17

Partes: NN A/S y Skatteministeriet,

Síntesis: Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre Sociedades e Integración de Pérdidas — Normativa tributaria nacional que supedita la transferencia de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente, situado en el territorio nacional, de una sociedad establecida en otro Estado miembro, con destino a una sociedad residente que forma parte del mismo grupo, al requisito de que no sea posible utilizar las pérdidas a efectos de un impuesto extranjero

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Se trata de un procedimiento donde se plantea una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la interpretación del artículo 49 TFUE. En particular, el TJUE examina la compatibilidad con el Derecho de la UE de una medida nacional (danesa) que tenía por objeto limitar la deducción de pérdidas de establecimientos permanentes a efectos de evitar supuestos de doble compensación, por un lado, en el Estado miembro en que estaba situado (*host country*), y, por otro, en el Estado miembro donde residía la sociedad de la que formaba parte (*home country*).

Cabe destacar cómo la medida nacional controvertida no estaba configurada jurídicamente de forma discriminatoria, ya que la legislación danesa establecía cláusulas frente a la doble deducción de pérdidas que aplicaban tanto en relación con grupos de empresas respecto de las filiales domésticas como cuando se trataba de un establecimiento permanente (EP) de una entidad no residente integrado en

un grupo de empresas residentes. Precisamente, esta circunstancia motivó que el contribuyente y la administración tributaria danesa fundamentaran su posición (asimétrica) en un mismo pronunciamiento del TJUE (*Philips Electronics*, C-18/11) que ahora es objeto de clarificación.

La sentencia del Tribunal de Justicia en el caso *NN A/S* resulta relevante porque contribuye a fijar la interpretación europea de las medidas nacionales cuyo objetivo consiste en la prevención de la doble deducción de pérdidas en un contexto transfronterizo, impactando tanto sobre su configuración como sobre su aplicación efectiva o "enforcement" administrativo por parte de las autoridades fiscales de los Estados miembros en situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

El pronunciamiento del TJUE se enmarca en el contexto de un litigio entre la Administración tributaria danesa y una sociedad cabecera de un grupo de empresas danés que integra a dos filiales suecas (*Sverige 1 AB*, y *Sverige 2 AB*) propietarias cada una de ellas de una sucursal en Dinamarca (respectivamente *C* y *B*). Estas dos sucursales se fusionaron en una sola sucursal *A* mediante la transferencia de la sucursal *B* a la sociedad *Sverige 1 AB*.

En Suecia, el grupo optó por que la operación fuera tratada fiscalmente como una reestructuración de actividades acogida al régimen de neutralidad fiscal. En consecuencia, la transferencia a la sucursal *A* del fondo de comercio creado por la sucursal *B* no dio derecho a la amortización (fiscal) en Suecia.

En Dinamarca, en cambio, la fusión fue sometida a imposición como una transmisión de activos a valor de mercado, lo que permitió a la sucursal *A* proceder a la amortización del coste de adquisición del fondo de comercio creado por *B*, reflejando así un resultado negativo en el ejercicio 2008.

No obstante, la administración danesa denegó, con respecto a ese ejercicio, que las pérdidas de la sucursal *A* fueran imputadas a la renta global integrada del grupo, tal y como solicitaba su matriz (*NN*). Dicha administración fundamentó su posición en el hecho de que existía una cláusula (anti-doble deducción de pérdidas) en la ley del impuesto sobre sociedades (art.31.2) que se oponía a ello, dado que tales pérdidas podían imputarse a los resultados sujetos a tributación en Suecia en sede de la sociedad propietaria de la mencionada sucursal.

Tal decisión administrativa denegatoria, confirmada por la Comisión Tributaria Nacional danesa, fue objeto de un recurso contencioso-administrativo interpuesto por el contribuyente (la sociedad matriz danesa del grupo *NN*) ante el Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca que planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en relación con la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una medida nacional que limita la deducción de las pérdidas de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro a la acreditación por parte del contribuyente de que tales pérdidas no pueden deducirse en el Estado miembro de residencia de la entidad de la que forma parte tal EP.

La **cuestión prejudicial presentada** ante el TJUE se fijó en los siguientes términos:

«1) ¿Qué elementos han de ser tenidos en consideración a la hora de apreciar si las sociedades residentes que se encuentran en una situación como la controvertida en el presente asunto están sujetas a un "requisito equivalente", en el sentido del apartado 20 de la sentencia [de 6 de septiembre de 2012], Philips [Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532)], relativo a la compensación de pérdidas, al aplicable a las sucursales de sociedades no residentes?

2) Suponiendo que la normativa fiscal danesa no implique una diferencia de trato como la examinada en el asunto [que dio lugar a la sentencia de 6 de septiembre de 2012], Philips [Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532)], cuando las pérdidas del establecimiento permanente de la sociedad no residente también están sujetas a la potestad tributaria del Estado de acogida, una prohibición de compensación análoga a la descrita ¿constituye, en sí misma, una restricción a la libertad de establecimiento en virtud del artículo 49 TFUE que debe estar justificada por razones imperiosas de interés general?

3) En tal caso, ¿podría estar justificada esa restricción por el interés en evitar la doble imputación de pérdidas o por el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, o por ambos motivos?

2. Comentario

La doctrina fijada por el Tribunal de Justicia en este caso podría sintetizarse en los siguientes términos:

Sobre la aplicación de la libertad de establecimiento

El TJUE reconoció la aplicación al caso de la libertad de establecimiento del art.49 del TFUE. A este respecto, se puso de relieve que para que la legislación de un Estado miembro constituya un obstáculo a la libertad de establecimiento de sociedades se requiere que de ella resulte una diferencia de trato que afecte a situaciones objetivamente comparables y que no esté justificada por una razón imperiosa de interés general o no sea proporcionada respecto a ese objetivo.

Sobre la existencia de una diferencia de trato fiscal:

Con relación a esta cuestión, el Gobierno de Dinamarca rechazó la existencia de discriminación ya que, a su juicio, la legislación danesa establecía un requisito equivalente respecto a las sociedades residentes, de manera que éstas no pueden deducir aquellos gastos que, en virtud de la normativa de otro Estado, sean deducibles de los rendimientos sujetos a tributación en ese otro Estado. En tal sentido, el Gobierno danés argumentó que la legislación nacional no instaura, entre el EP de una entidad no residente y una filial doméstica, una diferencia de trato de la misma naturaleza que el TJUE declaró contraria a la libertad de establecimiento en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, referida al asunto *Philips Electronics UK*. El Gobierno danés, por tanto, enfatizó que la normativa nacional, a diferencia de lo que acontecía con la establecida por el Reino Unido en el referido asunto *Philips Electronics*, no se aplicaba con carácter discriminatorio y en tal sentido era acorde con el Derecho de la UE.

El contribuyente demandante por su parte defendió una interpretación distinta de la sentencia *Philips Electronics*, al considerar que, de acuerdo con la normativa nacional controvertida, las pérdidas de un establecimiento permanente (doméstico) situado en Dinamarca de una sociedad igualmente residente del grupo resultan deducibles sin limitación alguna de los rendimientos del grupo sujetos a tributación en Dinamarca; de esta forma, si en el caso objeto de la controversia el establecimiento permanente danés hubiera pertenecido a alguna de las filiales danesas (en lugar de a las suecas), sus pérdidas habrían podido en todo caso imputarse a los resultados del grupo en Dinamarca. Sin embargo, el trato fiscal aplicable a un grupo danés que posee un EP en Dinamarca a través de una filial no residente (v.gr., sueca) resulta, de acuerdo con la legislación danesa (medida de prevención de doble deducción de pérdidas), menos favorable que el que resulta aplicable a un grupo danés donde todas las sociedades que lo integran tienen su domicilio social en Dinamarca. Y tal diferencia de trato puede hacer menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento mediante la creación de filiales en otros Estados miembros. Ahora bien, tal diferencia de trato sólo resulta contraria al Derecho de la UE si afecta a situaciones objetivamente comparables.

Sobre la comparabilidad de las situaciones:

El TJUE comienza indicando que la comparabilidad entre una situación transfronteriza y una interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, que en este caso reside en evitar la doble deducción de las pérdidas (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16).

A continuación, el Tribunal recordó que, por lo que respecta a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente, las sociedades titulares de EPs situados en otro Estado miembro no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16). Y por analogía debe considerarse que, con respecto a las medidas destinadas a evitar la doble deducción de las pérdidas, un grupo nacional (residente) cuya filial no residente es titular de

un establecimiento permanente residente tampoco se encuentra en una situación comparable a la de un grupo nacional (residente) cuya filial y el establecimiento permanente de esta última son igualmente residentes.

Sin embargo, el TJUE realizó una salvedad con respecto a tal posición de no comparabilidad, con relación a los supuestos donde ya no exista ninguna posibilidad de deducir por parte de la filial no residente las pérdidas atribuibles al establecimiento permanente residente en el Estado miembro en el que la filial está establecida. Y ello porque en tal supuesto el grupo nacional cuya filial (no residente) esté situada en otro Estado miembro no se encuentra en una situación diferente de la de un grupo puramente nacional (con filiales o EPs domésticos) a la luz del objetivo de evitar la doble imposición de sus pérdidas, toda vez que la capacidad contributiva de los dos grupos se ve entonces afectada de la misma manera por las pérdidas de su establecimiento residente (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16).

El TJUE reconoció que la legislación danesa permite la deducción de las pérdidas de los EPs de sociedades no residentes situados en su territorio cuando "las normas aplicables en el país extranjero (...) donde la sociedad está establecida no permiten tener en cuenta tales pérdidas". No obstante, precisó que a pesar de ello no cabe excluir que tal deducción, aún autorizada por la normativa del Estado extranjero, no sea posible en la práctica, en particular en el caso de que la filial no residente haya cesado definitivamente toda actividad.

Por todo ello, el Tribunal de Justicia declaró que la diferencia de trato que resultaba de la normativa danesa, cuando menos allí donde existe una imposibilidad práctica de deducción de las pérdidas en el otro Estado miembro, puede afectar a situaciones comparables.

Sobre la concurrencia de una justificación legítima:

El TJUE rechazó la aplicación de la causa de justificación basada en el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros e invocada por el gobierno danés, ya que la inexistencia de una norma como la controvertida únicamente supondría una pérdida de ingresos fiscales para uno de los dos Estados.

La segunda causa de justificación invocada por el gobierno danés y basada en la necesidad de evitar la doble deducción de pérdidas fue aceptada por el TJUE con ciertos matices, trayendo a colación su jurisprudencia precedente (SSTJUE en los casos *Marks & Spencer* C446/03 y *Lidl Belgium* C-414/16). En particular, el Tribunal de Justicia vino a considerar la situación de un sujeto que, como acontece en el caso examinado, resulta sometido a imposición en dos Estados miembros (Estado fuente de situación del EP y Estado residencia de la casa central), de suerte que en este tipo de situaciones parece justificado que los gastos de ese establecimiento puedan deducirse en una u otra jurisdicción fiscal, de conformidad con las normas nacionales. No obstante, tal situación, según el TJUE, debe conectarse con lo establecido en los convenios fiscales para evitar la doble imposición concluidos entre Estados miembros, ya que la coordinación fiscal que articulan no obliga a tributar dos veces por los mismos rendimientos. El hecho de que tales convenios –en concreto el Convenio Nórdico de doble imposición de 1996— establezcan la tributación en la fuente (Estado de acogida/*host country*) con la obligación del Estado de la residencia (*home country*) de deducir el impuesto extranjero y excluyan tal doble tributación determina que en estas circunstancias no resulte justificada la facultad –reclamada por el grupo danés al que pertenece la sociedad sueca— de poder deducir dos veces las pérdidas de tal establecimiento, es decir, en uno y otro régimen tributario nacional.

Así las cosas, el TJUE consideró justificada la medida nacional dirigida a evitar la posibilidad de una doble deducción de pérdidas (por el EP y su casa central), ya que, en ausencia de tal medida, la situación transfronteriza conferiría una ventaja injustificada respecto a la situación nacional comparable en la que no es posible la doble deducción.

El cumplimiento del test de proporcionalidad:

La medida nacional que articula la diferencia de trato, además de requerir una justificación, debe ser proporcionada a su objetivo. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que la medida nacional

controvertida iría más allá de lo necesario para evitar la doble deducción de las pérdidas en caso de que tuviera por efecto privar a un grupo nacional (residente) de toda posibilidad de deducir las pérdidas de una "sucursal doméstica" (situada en su territorio) en una situación transfronteriza como la que es objeto del asunto planteado (EP situado en Dinamarca que forma parte de una sociedad europea no residente establecida en Suecia que es filial de un grupo con matriz danesa).

El TJUE puso de relieve cómo en el caso objeto de la cuestión prejudicial las pérdidas (atribuibles al EP danés) resultan de la fusión de dos sucursales danesas del grupo y del hecho de que el grupo optara – como lo permitía la ley sueca—por que la fusión fuera tratada fiscalmente en Suecia como una reestructuración de actividades no sujeta a tributación en este país; tal circunstancia tiene como consecuencia que la imputación de las pérdidas a los resultados de la filial sueca no sería posible en la práctica.

En un supuesto como este (imposibilidad práctica de deducir las mismas pérdidas en el Estado de la residencia de la casa central del EP situado en otro Estado miembro), el TJUE considera que la aplicación de la medida nacional dirigida a prevenir la doble deducción resulta desproporcionada ya que tiene por efecto excluir la posibilidad efectiva de deducir las pérdidas del EP.

Por el contrario, se considera que la medida sería proporcionada y compatible con el Derecho de la UE si se admitiera la imputación a los resultados del grupo danés de las pérdidas del EP de su filial no residente como excepción a tal medida, siempre que el grupo demostrara que la imputación de las pérdidas a los resultados de su filial es efectivamente imposible en el otro Estado miembro.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

"El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a una legislación nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual únicamente se autoriza a las sociedades residentes de un grupo a deducir de sus resultados consolidados las pérdidas de un establecimiento permanente residente de una filial no residente de ese grupo en el supuesto de que las normas aplicables en el Estado miembro en el que dicha filial tiene su domicilio social no permitan deducir tales pérdidas de los rendimientos de esta última sociedad, cuando la aplicación de la legislación nacional se combina con la de un convenio para evitar la doble imposición que autoriza, en este último Estado miembro, a deducir del impuesto sobre la renta de sociedades adeudado por la filial el importe correspondiente al impuesto sobre la renta de sociedades pagado, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el referido establecimiento permanente, en concepto de la actividad de tal establecimiento. No obstante, el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la mencionada legislación nacional si la aplicación de la misma tiene por efecto privar a dicho grupo de toda posibilidad efectiva de deducir tales pérdidas de sus resultados consolidados, cuando la imputación de esas mismas pérdidas a los resultados de la filial sea imposible en el Estado miembro en cuyo territorio está establecida, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente."