

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070733

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 4 de julio de 2018

Sala 1.º

Asunto n.º C-28/17

SUMARIO:

Libertad de establecimiento. Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. Deducibilidad de las pérdidas de los establecimientos permanentes irrecuperables en el estado en que se encuentran situados. Con respecto a las medidas destinadas a evitar la doble deducción de las pérdidas, un grupo cuya filial no residente es titular de un establecimiento residente no se encuentra en una situación comparable a la de un grupo cuya filial y el establecimiento de esta son igualmente residentes. No obstante, eso cambia cuando ya no existe ninguna posibilidad de deducir las pérdidas de la filial no residente atribuibles al establecimiento permanente residente en el Estado miembro en el que la filial está establecida; en efecto, en tal supuesto, el grupo cuya filial está situada en otro Estado miembro no se encuentra en una situación diferente de la del grupo puramente nacional a la luz del objetivo de evitar la doble deducción de sus pérdidas. En consecuencia, procede responder que el art. 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a una legislación nacional como la controvertida, 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 art. 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.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 49 y 54.

PONENTE:

Don J. C. Bonichot.

En el asunto C-28/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca), mediante resolución de 1 de noviembre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de enero de 2017, en el procedimiento entre

NN A/S

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de noviembre de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de NN A/S, por el Sr. A. Ottosen, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por los Sres. J. Nymann-Lindegren y C. Thorning, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. S. Riisgaard, advokat;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y R. Lyal, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. H. Peytz, advokat;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de febrero de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 49 TFUE.

2. Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre NN A/S, sociedad danesa, y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca), en relación con la negativa de este último a autorizar que dicha sociedad dedujera de su base imponible las pérdidas sufridas por la sucursal danesa de su filial sueca.

Marco jurídico

Derecho internacional

3. El artículo 7, apartado 1, del Convenio de los países nórdicos para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, celebrado en Helsinki el 23 de septiembre de 1996 (BKI nr. 92, de 25.6.1997; en lo sucesivo, «Convenio nórdico»), establece lo siguiente:

«Los beneficios de una empresa de un Estado contratante únicamente podrán estar sujetos a imposición en ese Estado, a menos que la empresa desarrolle su actividad en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en el mismo, en cuyo caso los beneficios de la empresa podrán gravarse en el otro Estado, aunque solamente en la medida en que puedan imputarse a ese establecimiento permanente.»

4. En virtud del artículo 25 del Convenio nórdico, los Estados contratantes optaron por neutralizar la doble imposición de los establecimientos permanentes mediante la técnica denominada de la «imputación». De este modo, el Estado de residencia de la empresa concede una desgravación por un importe igual al impuesto sobre la renta de sociedades pagado en el Estado de la fuente.

Derecho danés

5. En virtud del artículo 31, apartado 1, de la selskabsskattelov (Ley del impuesto sobre sociedades), las sociedades danesas que formen parte de un grupo de sociedades estarán sujetas obligatoriamente a una tributación común. El impuesto común será abonado por la sociedad matriz principal (o sociedad cabecera del grupo) si es

contribuyente en Dinamarca o, en caso contrario, por una sociedad residente del grupo, denominada «sociedad gestora».

6. La integración fiscal nacional se basa en el principio de territorialidad del impuesto en Dinamarca. En virtud de este principio, los resultados de las filiales y de los establecimientos permanentes del grupo establecidos fuera de Dinamarca no se incluyen en los resultados del grupo gravados en Dinamarca, a menos que este último haya optado por el régimen de la integración fiscal internacional, en aplicación del artículo 31 A de la Ley del impuesto sobre sociedades. En cambio, el ámbito de la integración fiscal del grupo incluye todas las sociedades y todos los establecimientos permanentes del grupo establecidos en Dinamarca.

7. El ámbito de la integración fiscal del grupo incluye igualmente los establecimientos permanentes, establecidos en Dinamarca, de sociedades del grupo que tienen su domicilio social en el extranjero. No obstante, en este caso, la imputación de las pérdidas constatadas en la sucursal danesa de una sociedad que tiene su domicilio social en otro Estado miembro al resultado fiscal común del grupo obedece a reglas especiales, precisadas en el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades, a cuyo tenor:

«Las pérdidas registradas por un establecimiento permanente únicamente podrán imputarse a los rendimientos de otras sociedades si las normas aplicables en el país extranjero [...] donde la sociedad está establecida no permiten tener en cuenta tales pérdidas para determinar la base imponible de la sociedad en ese país extranjero [...], o si se ha optado por la integración fiscal en virtud del artículo 31 A [...].»

8. De la exposición de motivos de la Ley del impuesto sobre sociedades, citada por el órgano jurisdiccional remitente, se desprende que la finalidad de aquella disposición es evitar que las pérdidas fiscales sean imputadas más de una vez en situaciones transfronterizas.

9. El artículo 5 G de la ligningslov (Ley relativa a la determinación de la base imponible) estipula lo siguiente:

«Los sujetos pasivos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 1 de la kildeskatteloven [(Ley sobre la retención en la fuente)], del artículo 1 de la Ley del impuesto sobre sociedades o del artículo 1 de la fondsbeskatningsloven [(Ley sobre la tributación de los fondos de inversión)] no podrán deducir gastos -deducibles con arreglo a una ley tributaria extranjera- de rendimientos que no se incluyan en la determinación de la base imponible del impuesto danés. Lo mismo será de aplicación en caso de que, en virtud de la ley tributaria extranjera, la deducción de los gastos pueda transferirse e imputarse a los rendimientos de sociedades del grupo [véase el artículo 3 B de la skattekontrolloven (Ley relativa a los procedimientos tributarios)], siempre que estos últimos no se incluyan en la determinación de la base imponible del impuesto danés.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10. NN es la sociedad cabecera de un grupo danés que integra en particular 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.

11. En Suecia, el grupo optó por que la operación fuera tratada fiscalmente como una reestructuración de actividades, operación no gravada en ese Estado miembro, según el órgano jurisdiccional remitente. En consecuencia, la transferencia a la sucursal A del fondo de comercio creado por la sucursal B no dio derecho a la amortización en Suecia.

12. En Dinamarca, en cambio, la fusión fue gravada 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 de 2008.

13. 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, como solicitaba NN. Dicha Administración se basó en el hecho de que el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades se oponía a ello, dado que tales pérdidas podían imputarse a los resultados sujetos a tributación en Suecia de la sociedad sueca propietaria de la sucursal.

14. Esta decisión denegatoria, confirmada por la Landsskatteretten (Comisión Tributaria Nacional, Dinamarca), fue objeto de un recurso contencioso-administrativo interpuesto por NN ante el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca).

15. En tales circunstancias, este órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?

4) En caso afirmativo, ¿sería proporcionada dicha restricción?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en materia de imposición de grupo en virtud de la cual las sociedades residentes de un grupo únicamente podrán deducir de sus resultados consolidados las pérdidas de un establecimiento permanente residente de una filial no residente del 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 sujetos a tributación.

Observaciones preliminares

17. La libertad de establecimiento, que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión Europea, incluye, con arreglo al artículo 54 TFUE, el derecho de las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de filiales, sucursales o agencias.

18. Para que la legislación de un Estado miembro constituya un obstáculo a la libertad de establecimiento de las sociedades, es preciso que de ella resulte una diferencia de trato en detrimento de las sociedades que ejercen esta libertad, que la diferencia de trato 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 20).

Sobre la diferencia de trato

19. En virtud del artículo 31, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre sociedades, las sociedades residentes de un mismo grupo están sujetas a una tributación común. Según las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente, esta integración fiscal nacional de grupo se aplica también, en principio, a los establecimientos permanentes daneses de sociedades extranjeras que sean miembros del grupo.

20. No obstante, en aplicación del artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades, las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente, situado en Dinamarca, de una sociedad no residente que sea miembro del grupo, únicamente podrán imputarse a los rendimientos del grupo sujetos a tributación en Dinamarca en caso de que tales pérdidas no puedan tenerse en cuenta para el cálculo de la base imponible de la sociedad no residente en virtud de la normativa del Estado en el que está establecida. La misma disposición prevé que este requisito no es aplicable en el supuesto -que no es objeto de las cuestiones prejudiciales— de que el grupo haya optado por el régimen de la integración fiscal internacional.

21. La cuestión de si la norma establecida en el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades insta una diferencia de trato desfavorable para el ejercicio de la libertad de establecimiento es objeto de apreciaciones divergentes de las partes en el asunto principal.

22. Según el Gobierno danés, ha de darse una respuesta negativa a tal cuestión, como se desprende de una interpretación a sensu contrario de la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532).

23. A este respecto, en el asunto que dio lugar a la citada sentencia, el órgano jurisdiccional remitente albergaba dudas acerca de la compatibilidad con la libertad de establecimiento de disposiciones del Derecho británico que sometían la posibilidad de transferir, mediante una desgravación de grupo y con destino a una sociedad residente, pérdidas soportadas por un establecimiento permanente residente de una sociedad no residente a un requisito comparable al establecido en el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades.

24. En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que tal requisito era contrario a la libertad de establecimiento, dado que la transferencia de las pérdidas sufridas por una sociedad residente a otra sociedad residente del mismo grupo no estaba sujeta a ningún requisito equivalente.

25. Ahora bien, el Gobierno danés subraya que la legislación danesa establece por el contrario un requisito equivalente respecto a las sociedades residentes. En efecto, el artículo 5 G de la Ley relativa a la determinación de la base imponible preceptúa que las sociedades no podrán deducir aquellos gastos que, en virtud de la normativa tributaria de otro Estado, sean ya deducibles de los rendimientos sujetos a tributación en ese Estado. Así pues, el citado artículo excluye la imputación a los resultados de un grupo sujeto a tributación en Dinamarca de las pérdidas de la filial residente de una sociedad no residente del grupo cuando la imputación de tales pérdidas sea posible en virtud del Derecho del Estado miembro en el que está establecida la sociedad no residente.

26. Por consiguiente, el Gobierno danés considera que el Derecho nacional no insta, entre establecimiento permanente y filial, una diferencia de trato de la misma naturaleza que la que el Tribunal de Justicia declaró contraria a la libertad de establecimiento en la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532).

27. No obstante, la demandante en el asunto principal observa que el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades instituye una diferencia de trato de otra naturaleza.

28. NN explica, en efecto, que las pérdidas de un establecimiento permanente, situado en Dinamarca, de una sociedad igualmente residente del grupo son deducibles, sin limitación alguna, de los rendimientos del grupo sujetos a tributación en Dinamarca. En el asunto principal, NN subraya que, si el establecimiento permanente danés

hubiese pertenecido a alguna de sus filiales danesas, sus pérdidas habrían podido, en todo caso, imputarse a los resultados del grupo.

29. A este respecto, procede constatar que la legislación tributaria en cuestión en el asunto principal instituye efectivamente una diferencia de trato. En efecto, el trato fiscal de un grupo danés que posee un establecimiento permanente en Dinamarca a través de una filial no residente es, en virtud del artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades, menos favorable que el de un grupo en el que todas las sociedades que lo integran tienen su domicilio social en Dinamarca.

30. Esta diferencia de trato puede hacer menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento mediante la creación de filiales en otros Estados miembros. Sin embargo, únicamente será incompatible con las disposiciones del Tratado si afecta a situaciones objetivamente comparables.

Sobre la comparabilidad de las situaciones

31. Procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la comparabilidad entre una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida (sentencias de 25 de febrero de 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 22; de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, apartado 28; de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, apartado 53, y de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 32).

32. En este caso, tanto de los términos del artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades como de las explicaciones del Gobierno danés correspondientes a tal disposición se desprende que el objetivo de esta última es evitar la doble deducción de las pérdidas.

33. El Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que respecta a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente, las sociedades titulares de establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro no se encuentran, en principio, en una situación comparable a la de las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes (sentencia de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 37).

34. Por analogía, debe considerarse pues, con respecto a las medidas destinadas a evitar la doble deducción de las pérdidas, que un grupo cuya filial no residente es titular de un establecimiento residente tampoco se encuentra en una situación comparable a la de un grupo cuya filial y el establecimiento de esta son igualmente residentes.

35. No obstante, resulta conveniente hacer una salvedad en el supuesto de que ya no exista ninguna posibilidad de deducir las pérdidas de la filial no residente atribuibles al establecimiento permanente residente en el Estado miembro en el que la filial está establecida. En efecto, en tal supuesto, el grupo cuya filial está situada en otro Estado miembro no se encuentra en una situación diferente de la del grupo puramente nacional a la luz del objetivo de evitar la doble deducción de sus pérdidas. La capacidad contributiva de los dos grupos se ve entonces afectada de la misma manera por las pérdidas de su establecimiento permanente residente (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 38).

36. Ciertamente, el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades elimina la diferencia de trato «si las normas aplicables en el país extranjero [...] donde la sociedad está establecida no permiten tener en cuenta tales pérdidas», admitiendo, en este caso, la imputación a los rendimientos del grupo de las pérdidas del establecimiento permanente residente de la filial no residente.

37. No obstante, no cabe excluir que tal deducción, aun 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.

38. Así pues, la diferencia de trato mencionada en el apartado 29 de la presente sentencia puede, al menos en este caso, afectar a situaciones objetivamente comparables.

Sobre la justificación y la proporcionalidad

39. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si esta diferencia de trato podría estar justificada por el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros o por el de evitar la doble deducción de las pérdidas.

40. A este respecto, ha de señalarse que el primer motivo no constituye una justificación pertinente. En efecto, si las pérdidas atribuibles al establecimiento permanente pudieran deducirse simultáneamente de los rendimientos del grupo sujetos a tributación en el Estado miembro en el que está situado ese establecimiento y de los rendimientos de la filial no residente de dicho grupo, sujetos a tributación en el otro Estado miembro, tal posibilidad de doble deducción no favorecería a ninguno de los dos Estados concernidos en detrimento del otro. Así, el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre estos últimos no se vería afectado. La inexistencia de una norma como la prevista en el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades supondría solamente una pérdida de ingresos fiscales para uno de los dos Estados.

41. La segunda justificación, relativa a la necesidad de evitar la doble deducción de las pérdidas, es la que pone de manifiesto el Gobierno danés.

42. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los Estados miembros deben ser capaces de combatir el riesgo de que las pérdidas sean objeto de una doble imputación (sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, apartado 47, y de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, apartado 35).

43. Es cierto que, en una situación en la que los rendimientos de un establecimiento permanente son gravados por dos Estados miembros, parece justificado que los gastos de ese establecimiento puedan deducirse de tales rendimientos en uno y otro régimen fiscal, de conformidad con las normas nacionales.

44. No obstante, la existencia de una situación de este tipo no puede deducirse simplemente de la circunstancia de que dos Estados miembros ejerzan de manera concurrente su potestad tributaria sobre los rendimientos del mismo establecimiento permanente, como es el caso —en el litigio principal— del Reino de Dinamarca y del Reino de Suecia.

45. En efecto, no se puede hacer abstracción de los convenios fiscales entre Estados miembros destinados precisamente a evitar la doble imposición. A este respecto, tal como se desprende tanto de las observaciones escritas de la Comisión Europea como de las respuestas del representante de NN a las preguntas formuladas en la vista, las relaciones entre el Reino de Dinamarca y el Reino de Suecia se rigen por el Convenio nórdico.

46. Pues bien, con arreglo al artículo 25 de este Convenio, si una persona residente en Suecia percibe rendimientos que están sujetos a tributación en otro Estado contratante, el Reino de Suecia autoriza la deducción del impuesto sobre la renta por un importe correspondiente al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado.

47. Habida cuenta de este mecanismo, el ejercicio paralelo de las competencias en materia tributaria del Reino de Dinamarca y del Reino de Suecia no obliga a la sociedad sueca que es titular de un establecimiento permanente en Dinamarca a tributar dos veces por los mismos rendimientos. En estas circunstancias, no resulta justificada la facultad —reclamada por el grupo danés al que pertenece la sociedad sueca— de deducir dos veces las pérdidas de tal establecimiento, es decir, en uno y otro régimen tributario nacional.

48. El artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades tiene precisamente por objeto impedir que el grupo de que se trate aproveche dos veces unas mismas pérdidas. De no existir una

disposición de esa naturaleza, tal como señaló el Abogado General en el punto 75 de sus conclusiones, la situación transfronteriza conferiría una ventaja injustificada respecto a la situación nacional comparable, en la que no es posible la doble deducción. Así pues, la diferencia de trato instaurada por la legislación nacional resulta justificada.

49. Es preciso además que tal diferencia de trato sea proporcionada a su objetivo, como se ha recordado en el apartado 18 de la presente sentencia.

50. Pues bien, una norma como la establecida en el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades 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 de toda posibilidad de deducir las pérdidas de una sucursal residente en una configuración transfronteriza como la controvertida en el asunto principal.

51. Así podría suceder, según el órgano jurisdiccional remitente, en el asunto principal.

52. En efecto, dado que las pérdidas sufridas por el establecimiento permanente en Dinamarca de la filial sueca de NN son, en principio, deducibles de los rendimientos de esta filial, sujetos a tributación en Suecia, tales pérdidas no podrán deducirse de los rendimientos del grupo, sujetos a tributación en Dinamarca, en virtud de la norma que figura en el artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades.

53. No obstante, en el asunto principal, las pérdidas resultan de la fusión de dos sucursales danesas del grupo y del hecho de que el grupo optara como le 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. Lo anterior tiene como consecuencia que la imputación de las pérdidas a los resultados de la filial sueca no sería posible en la práctica.

54. En un supuesto como este, las disposiciones nacionales en cuestión en el asunto principal, que tienen como consecuencia, según el órgano jurisdiccional remitente, privar al grupo danés de toda posibilidad efectiva de deducir las pérdidas del establecimiento permanente residente de su filial no residente, conculcan el principio de proporcionalidad.

55. En cambio, este principio sería respetado si se admitiera la imputación a los resultados del grupo danés de las pérdidas del establecimiento permanente residente de su filial no residente, como excepción a la regla del artículo 31, apartado 2, segunda frase, de la Ley del impuesto sobre sociedades, 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.

56. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si sucede así en el litigio principal, en lo que respecta a la sucursal danesa de la filial sueca de NN.

57. En consecuencia, procede responder al órgano jurisdiccional remitente 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.

Costas

58. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: danés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.