

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076686

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 27 de febrero de 2020

Sala 4.^a

Asunto n.º C-405/18

SUMARIO:

Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. Libertad de establecimiento. Normativa nacional que no permite invocar la pérdida fiscal sufrida en el Estado miembro de constitución con anterioridad al traslado de la sede. La posibilidad que ofrece el Derecho de un Estado miembro a una sociedad residente de invocar las pérdidas sufridas en ese Estado miembro durante un determinado período impositivo, para que dichas pérdidas se deduzcan del beneficio imponible obtenido por esa sociedad en períodos impositivos posteriores, constituye una ventaja fiscal. El hecho de excluir de esa ventaja las pérdidas que una sociedad residente en un Estado miembro pero constituida con arreglo al Derecho de otro Estado miembro sufrió en ese otro Estado miembro en un período impositivo en el que tenía en él su residencia, a pesar de que esa ventaja se concede a una sociedad residente en el primer Estado miembro que haya sufrido en él pérdidas durante ese mismo período, constituye una diferencia de trato fiscal. Solo puede admitirse esa diferencia de trato resultante de la legislación fiscal de un Estado miembro en perjuicio de las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general. El Tribunal de Justicia ha declarado que, 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, aun cuando las situaciones de estas dos sociedades no son, en principio, comparables. [Vid., STJUE de 12 de junio de 2018, asunto n.º C-650/16 (NFJ070619)]. Sin embargo, esto no puede admitirse en el caso de una sociedad que, tras haber trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal del Estado miembro de su sede social a otro Estado miembro, trata de deducir en este pérdidas que sufrió en el primer Estado miembro en un período impositivo en el que este ejercía, con carácter exclusivo, su competencia fiscal respecto a dicha sociedad. El Tribunal de Justicia ha declarado, que el art. 49 TFUE no se opone a que el Estado miembro de origen de una sociedad constituida con arreglo al Derecho de ese Estado miembro y que trasladó su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro pueda gravar las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del patrimonio de esa sociedad. [Vid., STJUE de 29 de noviembre de 2011, asunto n.º C-371/10 (NFJ045002)]. Igualmente, el Estado miembro al que una sociedad traslada su sede de dirección efectiva no puede estar obligado a considerar las pérdidas sufridas antes de ese traslado, referidas a períodos impositivos en los que ese Estado miembro carecía de competencia fiscal respecto a dicha sociedad. Por tanto, las sociedades residentes que han sufrido pérdidas en dicho Estado miembro, por una parte, y las sociedades que han trasladado su residencia fiscal a ese Estado miembro y que habían sufrido pérdidas en otro Estado miembro en un período impositivo en el que su residencia fiscal se hallaba en este último Estado miembro, por otra, no se hallan en una situación comparable habida cuenta de los objetivos que persiguen salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y evitar la doble deducción de las pérdidas. Así el art. 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de que una sociedad que ha trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal a ese Estado miembro invoque una pérdida fiscal sufrida, previamente a ese traslado, en otro Estado miembro, en el que conserva su sede social.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 49, 52 y 54.

PONENTE:

Doña K. Jürimäe.

En el asunto C-405/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 31 de mayo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de junio de 2018, en el procedimiento entre

AURES Holdings a.s.

y

Odvolací finanční ředitelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. M. Vilaras, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y D. Šváby, la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. N. Piçarra, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de junio de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de AURES Holdings a.s., por el Sr. M. Olík, advokát;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vláčil y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, inicialmente por los Sres. J. Möller, R. Kanitz y T. Henze, y posteriormente por los Sres. Möller y Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. E. de Moustier y C. Mosser, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen y M. L. Noort, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. C. Meyer-Seitz, A. Falk, H. Shev, J. Lundberg y H. Eklinder, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, inicialmente por la Sra. R. Fadoju y el Sr. F. Shibli, y posteriormente por el Sr. Shibli, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. B. McGurk y D. Yates y la Sra. L. Ruxandu, Barristers;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Salyková y N. Gossement y los Sres. H. Støvlbæk y L. Malferrari, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 17 de octubre de 2019;

dicta la presente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 TFUE, 52 TFUE y 54 TFUE.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AURES Holdings a.s. y la Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos»), en relación con la negativa de esta a permitir que dicha sociedad dedujera la pérdida fiscal que había sufrido en un Estado miembro distinto de la República Checa.

Marco jurídico

3. El artículo 34 de la zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (Ley n.º 586/1992 del Impuesto sobre la Renta), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre la Renta»), titulado «Elementos deducibles de la base imponible», establece, en su apartado 1:

«Cabe deducir de la base impositiva las pérdidas fiscales sufridas y liquidadas respecto al período impositivo precedente o una parte del mismo, a lo largo, como máximo, de los cinco períodos contables inmediatamente siguientes al período para el que se liquidan las pérdidas fiscales. [...]»

4. Con arreglo al artículo 38n, apartados 1 y 2, de dicha Ley, titulado «Pérdidas fiscales»:

«(1) Si los gastos (costes) ajustados conforme al artículo 23 superan a los ingresos ajustados conforme a dicho artículo, la diferencia apreciada equivaldrá a una pérdida fiscal.

(2) La pérdida fiscal será gestionada de la misma forma que las obligaciones fiscales. Sin embargo, la pérdida fiscal sufrida liquidada en una sociedad sujeta al impuesto disuelta sin liquidación no se transmitirá a su sucesor legal, salvo las excepciones establecidas en los artículos 23a, apartado 5, letra b), y 23c, apartado 8, letra b). La pérdida fiscal será evaluada por la Administración tributaria. La reducción de una pérdida fiscal estará sometida *mutatis mutandis* al mismo procedimiento que el incremento de impuesto. El incremento de una pérdida fiscal estará sometido *mutatis mutandis* al mismo procedimiento que la desgravación fiscal. El importe de la pérdida fiscal se redondeará a la unidad superior.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

5. AURES Holdings, anteriormente AAA Auto International a.s., sucedió a AAA Auto Group NV (en lo sucesivo, conjuntamente, «Aures»), sociedad neerlandesa cuyas sedes social y de dirección efectiva se encontraban en los Países Bajos, lo que la convertía en residente fiscal neerlandesa.

6. Con respecto al ejercicio de 2007, Aures sufrió pérdidas en los Países Bajos por importe de 2 792 187 euros, liquidadas por la Administración tributaria neerlandesa de conformidad con la legislación fiscal de ese Estado miembro.

7. El 1 de enero de 2008, Aures constituyó una sucursal en la República Checa que, según el Derecho checo, es un establecimiento permanente de dicha sociedad sin personalidad jurídica propia y cuya actividad está sometida al impuesto en ese Estado miembro.

8. El 1 de enero de 2009, Aures trasladó su sede de dirección efectiva de los Países Bajos a la República Checa y, más concretamente, al domicilio de dicha sucursal. Como consecuencia de ese traslado, Aures también trasladó su residencia fiscal de los Países Bajos a la República Checa, con efectos a esa misma fecha. En la actualidad ejerce todas sus actividades a través de esa sucursal.

9. En cambio, Aures mantuvo su sede social y su inscripción en el Registro Mercantil de Ámsterdam (Países Bajos). De este modo, en lo que respecta a sus relaciones internas, sigue rigiéndose por el Derecho neerlandés.

10. Habida cuenta de ese traslado de la sede de dirección efectiva y, con ello, de residencia fiscal, Aures solicitó a la Administración tributaria checa poder deducir de la base imponible del impuesto de sociedades del que era sujeto pasivo respecto del ejercicio 2012 las pérdidas que había sufrido en los Países Bajos respecto del ejercicio 2007.

11. Al término de un procedimiento de aclaración y regulación, iniciado el 19 de marzo de 2014, la Administración tributaria checa consideró que no podía invocarse esa pérdida como elemento deducible de la base imponible con arreglo al artículo 38n de la Ley del Impuesto sobre la Renta. A juicio de esa Administración, Aures, en su condición de residente fiscal checa, está sometida al impuesto por sus ingresos mundiales con arreglo a la legislación fiscal checa. Sin embargo, solo puede deducir de la base imponible las pérdidas derivadas de la actividad económica en la República Checa liquidadas de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que esta Ley no regula la deducción de pérdidas fiscales en caso de cambio de residencia fiscal ni permite transferir esas pérdidas desde un Estado miembro que no sea la República Checa.

12. Por tanto, en una liquidación de 11 de septiembre de 2014, la Administración tributaria checa liquidó el impuesto sobre sociedades adeudado por Aures con respecto al ejercicio 2012 sin deducir de la base imponible de dicho impuesto la pérdida sufrida con respecto al ejercicio 2007.

13. Aures presentó una reclamación contra esa liquidación, que fue desestimada por la Dirección de Recursos, y posteriormente un recurso contencioso-administrativo ante el Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga, República Checa), que también fue desestimado.

14. La Administración tributaria checa, la Dirección de Recursos y el Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga) indicaron, por una parte, que ni la Ley del Impuesto sobre la Renta ni el Convenio celebrado el 22 de noviembre de 1974 entre la República Socialista de Checoslovaquia y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, en su versión vigente a 31 de mayo de 2013, permitían la transferencia transfronteriza de pérdidas fiscales con ocasión del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad, salvo supuestos concretos que no son pertinentes en el caso de autos. A su entender, las disposiciones generales que figuran en los artículos 34 y 38n de dicha Ley no permiten deducir pérdidas que no hayan sido liquidadas con arreglo a la normativa checa.

15. Por otra parte, esas autoridades y dicho tribunal estimaron que, a diferencia de lo alegado por Aures, la imposibilidad de deducir la pérdida en cuestión no era contraria a la libertad de establecimiento. A su juicio, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), y de 21 de febrero de 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), invocadas por Aures, se referían a situaciones objetivamente diferentes de la controvertida en el litigio principal. Remitiéndose a la sentencia de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), la Dirección de Recursos estimó que, en el litigio principal, existía un riesgo real de tomar doblemente en consideración la pérdida fiscal sufrida con respecto al ejercicio de 2007.

16. Aures recurrió en casación la resolución del Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga) ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa).

17. Ante este último tribunal, Aures alega que el traslado transfronterizo de su sede de dirección efectiva está incluido en el ejercicio de la libertad de establecimiento y que su imposibilidad de deducir en la República Checa la pérdida sufrida con respecto al ejercicio 2007, pérdida que ya no puede invocar en los Países Bajos, constituye una restricción injustificada de esa libertad.

18. Dicho tribunal hace hincapié en que la Ley del Impuesto sobre la Renta no permite que una sociedad que, como Aures, haya trasladado a la República Checa su sede de dirección efectiva desde otro Estado miembro, invoque la pérdida fiscal sufrida en este último Estado. Solo cabe transferir pérdidas fiscales en las operaciones transfronterizas a las que se refiere expresamente esa Ley, que no son pertinentes en el litigio principal.

19. Por tanto, el órgano jurisdiccional remitente considera que, para resolver el litigio principal, es necesario examinar las alegaciones relativas a la libertad de establecimiento.

20. A este respecto, estima que procede determinar, por una parte, si esa libertad es aplicable a un supuesto de traslado transfronterizo de la sede de dirección efectiva de una sociedad.

21. Por otra parte, entiende que debe examinarse si es compatible con dicha libertad una normativa nacional que no permite a una sociedad invocar, en el Estado miembro de acogida, una pérdida sufrida en el Estado miembro de origen con anterioridad al traslado de su sede de dirección efectiva al Estado miembro de acogida. Aunque señala que el ámbito de los impuestos directos no es, en principio, objeto de armonización y que los Estados miembros son soberanos en la materia, el tribunal remitente se pregunta si esa libertad significa que el traslado de residencia fiscal de un Estado miembro a otro Estado miembro debe ser siempre neutro desde el punto de vista fiscal.

22. En estas circunstancias el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede entenderse que el concepto de libertad de establecimiento en el sentido del artículo 49 [TFUE] comprende un mero traslado de la sede de dirección de una sociedad desde un Estado miembro a otro?»

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿es contrario a los artículos 49 [TFUE], 52 [TFUE] y 54 [TFUE] que la legislación nacional no permita a una entidad de otro Estado miembro, al trasladar a la República Checa el lugar de ejercicio de la actividad económica o la sede de dirección, invocar las pérdidas fiscales sufridas en ese otro Estado miembro?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

23. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro sin que ese traslado afecte a su condición de sociedad constituida con arreglo al Derecho del primer Estado miembro puede invocar ese artículo para impugnar la negativa, en el otro Estado miembro, a diferir las pérdidas anteriores a dicho traslado.

24. A este respecto, procede señalar que el artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, reconoce la libertad de establecimiento a 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 Europea.

25. En particular, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una sociedad constituida de conformidad con el Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro, sin que dicho traslado de sede afecte a su condición de sociedad del primer Estado miembro, puede invocar el artículo 49 TFUE con el fin de impugnar las consecuencias tributarias ligadas a ese traslado en el Estado miembro de origen (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 33).

26. Del mismo modo, esa sociedad puede invocar, en tales circunstancias, el artículo 49 TFUE con el fin de impugnar el trato fiscal que le dispensa el Estado miembro al que traslada su sede de dirección efectiva. Por consiguiente, el traslado transfronterizo de esa sede está comprendido en el ámbito de aplicación de dicho artículo.

27. En efecto, cualquier otra interpretación sería contraria al propio tenor de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la libertad de establecimiento que se proponen, en especial, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 42, y de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 16).

28. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro sin que ese traslado afecte a su condición de sociedad constituida con arreglo al Derecho del primer Estado miembro puede invocar ese artículo para impugnar la negativa, en el otro Estado miembro, a diferir pérdidas anteriores a dicho traslado.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

29. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide, en esencia, que se dilucide si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de que una sociedad que ha trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal a ese Estado miembro, invoque una pérdida fiscal sufrida, previamente a ese traslado, en otro Estado miembro en el que conserva su sede social.

30. La libertad de establecimiento que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión incluye, en virtud del artículo 54 TFUE, para 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 en la Unión, el derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de filiales, sucursales o agencias.

31. Como se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la libertad de establecimiento se proponen, en especial, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida.

32. En cambio, el Tratado no garantiza a una sociedad comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 54 TFUE que el traslado de su sede de dirección efectiva de un Estado miembro a otro sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para una sociedad desde el punto de vista impositivo. La libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un Estado miembro esté obligado a dictar sus normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, una tributación que elimine toda disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales (sentencia de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 62 y jurisprudencia citada).

33. En el caso de autos, ha de señalarse que la posibilidad que ofrece el Derecho de un Estado miembro a una sociedad residente de invocar las pérdidas sufridas en ese Estado miembro durante un determinado período impositivo, para que dichas pérdidas se deduzcan del beneficio imponible obtenido por esa sociedad en períodos impositivos posteriores, constituye una ventaja fiscal.

34. El hecho de excluir de esa ventaja las pérdidas que una sociedad residente en un Estado miembro pero constituida con arreglo al Derecho de otro Estado miembro sufrió en ese otro Estado miembro en un período impositivo en el que tenía en él su residencia, a pesar de que esa ventaja se concede a una sociedad residente en el primer Estado miembro que haya sufrido en él pérdidas durante ese mismo período, constituye una diferencia de trato fiscal.

35. Como consecuencia de esa diferencia de trato, la sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro podría verse disuadida de trasladar su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro para ejercer en él sus actividades económicas.

36. Solo puede admitirse esa diferencia de trato resultante de la legislación fiscal de un Estado miembro en perjuicio de las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general (sentencias de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 23, y de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 26).

37. Por lo que respecta al primer supuesto contemplado en el apartado anterior de la presente sentencia, resulta oportuno 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 (sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 32 y jurisprudencia citada).

38. En el presente asunto, de los datos de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende -sin perjuicio de comprobación por parte del tribunal remitente- que, impidiendo a una sociedad invocar, en el Estado miembro en el que reside en la actualidad, las pérdidas sufridas durante un período impositivo en el que tenía residencia fiscal en otro Estado miembro, la legislación checa pretende, en esencia, salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y prevenir los riesgos de doble deducción de las pérdidas.

39. A la luz de una medida que persigue tales objetivos, procede considerar que, en principio, no se encuentran en una situación comparable una sociedad residente de un Estado miembro que ha sufrido pérdidas en él y una sociedad que ha trasladado su sede de dirección efectiva y, por tanto, su residencia fiscal a ese Estado miembro después de haber sufrido pérdidas durante un período impositivo en el que residía fiscalmente en otro Estado miembro, sin tener ninguna presencia en el primer Estado miembro.

40. En efecto, la situación de una sociedad que realiza un traslado de este tipo está sometida sucesivamente a la competencia fiscal de dos Estados miembros, concretamente, por una parte, el Estado miembro de origen, por lo que respecta al período impositivo en el que se han producido las pérdidas y, por otra, el Estado miembro de acogida, por lo que respecta al período impositivo en el que esa sociedad solicita la deducción de dichas pérdidas.

41. De ello se desprende que, si el Estado miembro de acogida carece de competencia fiscal en cuanto al período impositivo en el que se han producido las pérdidas de que se trate, la situación de una sociedad que ha trasladado su residencia fiscal a ese Estado miembro e invocado posteriormente en él las pérdidas sufridas con anterioridad en otro Estado miembro no es comparable a la de una sociedad cuyos resultados estaban sujetos a la competencia fiscal del primer Estado miembro con respecto al período impositivo en el que esta última sociedad sufrió pérdidas (véase, por analogía, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 65).

42. Además, el hecho de que una sociedad que ha trasladado su residencia fiscal de un Estado miembro a otro esté sometida sucesivamente a la competencia fiscal de dos Estados miembros puede generar un mayor riesgo de tomar doblemente en consideración las pérdidas, ya que tal sociedad podría verse obligada a invocar las mismas pérdidas ante las autoridades de esos dos Estados miembros.

43. No obstante, en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión Europea han señalado, en esencia, que, según la jurisprudencia resultante de la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), apartado 38, la comparabilidad de las situaciones depende del carácter definitivo de la pérdida controvertida en el litigio principal.

44. A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que, 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, aun cuando las situaciones de estas dos sociedades no son, en principio, comparables (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartados 37 y 38).

45. No obstante, no puede admitirse tal planteamiento en la situación de una sociedad que, tras haber trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal del Estado miembro de su sede social a otro Estado miembro, trata de deducir en este pérdidas que sufrió en el primer Estado miembro en un período impositivo en el que este ejercía, con carácter exclusivo, su competencia fiscal respecto a dicha sociedad.

46. En efecto, en primer término, como señaló la Abogada General en los puntos 56 y 57 de sus conclusiones, la jurisprudencia recordada en el apartado 44 de la presente sentencia fue formulada en circunstancias diferentes a las del litigio principal.

47. Así, esa jurisprudencia se refiere a la eventual consideración, por parte de una sociedad residente, de pérdidas sufridas por un establecimiento permanente no residente suyo.

48. Por tanto, la citada jurisprudencia se refiere a una situación caracterizada por la circunstancia de que, en un mismo período impositivo, la sociedad que pretende deducir de su base imponible las pérdidas de su establecimiento permanente no residente y ese mismo establecimiento permanente se hallan en dos Estados miembros diferentes.

49. Ahora bien, de la exposición de la cronología de los hechos pertinentes del litigio principal realizada por el tribunal remitente se desprende que Aures sufrió pérdidas con respecto a 2007 en los Países Bajos, en un período impositivo en el que tanto su sede social como su sede de dirección efectiva se hallaban en ese Estado miembro y cuando no había constituido aún un establecimiento permanente en la República Checa.

50. En segundo término, como señaló la Abogada General en los puntos 72 y 73 de sus conclusiones, trasladar la solución a la que se llegó en la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), apartado 38, al supuesto mencionado en el apartado 45 de la presente sentencia también sería incompatible con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de imposición de salida.

51. A este respecto, efectivamente, el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que el artículo 49 TFUE no se opone a que el Estado miembro de origen de una sociedad constituida con arreglo al Derecho de ese Estado miembro y que trasladó su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro pueda gravar las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del patrimonio de esa sociedad (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, apartados 59 y 64).

52. Igualmente, el Estado miembro al que una sociedad traslada su sede de dirección efectiva no puede estar obligado a considerar las pérdidas sufridas antes de ese traslado, referidas a períodos impositivos en los que ese Estado miembro carecía de competencia fiscal respecto a dicha sociedad.

53. Por tanto, las sociedades residentes que han sufrido pérdidas en dicho Estado miembro, por una parte, y las sociedades que han trasladado su residencia fiscal a ese Estado miembro y que habían sufrido pérdidas en otro Estado miembro en un período impositivo en el que su residencia fiscal se hallaba en este último Estado miembro, por otra, no se hallan en una situación comparable habida cuenta de los objetivos que persiguen salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y evitar la doble deducción de las pérdidas.

54. A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de que una sociedad que ha trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal a ese Estado miembro invoque una pérdida fiscal sufrida, previamente a ese traslado, en otro Estado miembro, en el que conserva su sede social.

Costas

55. 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 Cuarta) declara:

1) El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro sin que ese traslado afecte a su condición de sociedad constituida con arreglo al Derecho del primer Estado miembro puede invocar ese artículo para impugnar la negativa, en el otro Estado miembro, a diferir pérdidas anteriores a dicho traslado.

2) El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de que una sociedad que ha trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal a ese Estado miembro invoque una pérdida fiscal sufrida, previamente a ese traslado, en otro Estado miembro, en el que conserva su sede social.

Firmas

* Lengua de procedimiento: checo.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.