

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 19 de junio de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre sociedades — Grupos de sociedades — Libertad de establecimiento — Deducción de las pérdidas sufridas por una sociedad no residente — Concepto de “pérdidas definitivas” — Fusión por absorción de la filial por la sociedad matriz — Normativa del Estado de residencia de la filial que solo permite la deducción de pérdidas en una operación de fusión a la entidad que las ha generado»

En el asunto C-607/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), mediante resolución de 5 de octubre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de octubre de 2017, en el procedimiento entre

Skatteverket

y

Memira Holding AB,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, L. Bay Larsen y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de octubre de 2018; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Skatteverket, por el Sr. J. Anderberg, en calidad de agente;
- en nombre de Memira Holding AB, por el Sr. L. Staberg, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren y J. Lundberg, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, inicialmente por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, y posteriormente por el Sr. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. De Socio, avvocato dello Stato;

- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. S. Hartikainen, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon y la Sra. G. Brown, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. D. Yates, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. K. Simonsson y las Sras. N. Gossement, E. Ljung Rasmussen y G. Tolstoy, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de enero de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE.

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Skatteverket (Administración tributaria, Suecia) y Memira Holding AB (en lo sucesivo, «Memira»), en relación con la posibilidad de que esta última deduzca, con cargo al impuesto sobre sociedades, las pérdidas de una filial residente en otro Estado miembro que es absorbida mediante una fusión.

Marco jurídico

Derecho sueco

3 El régimen fiscal de las fusiones de empresas fue establecido por las disposiciones del capítulo 37 de la Inkomstskattelag (1999:1229) [Ley (1229:1999) del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre la Renta»].

4 Los artículos 16 a 29 de este capítulo contienen las normas fiscales especiales aplicables a las fusiones llamadas «cualificadas».

5 Para que una fusión sea considerada cualificada, los artículos 11 y 12 de dicho capítulo exigen, por un lado, que la empresa transmitente esté obligada a tributar en Suecia, inmediatamente antes de la fusión, por las rentas derivadas de al menos una parte de su actividad económica, y por otro, que, inmediatamente después de la fusión, la empresa beneficiaria esté obligada a tributar en Suecia por las rentas derivadas de la actividad económica respecto de la cual la empresa transmitente estuviera sujeta al impuesto. Además, las rentas en cuestión no deben estar exentas del impuesto en Suecia en virtud de un convenio de doble imposición.

6 En caso de fusión cualificada, los artículos 17 y 18 del capítulo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen que la sociedad transmitente no puede declarar ingresos ni deducir gastos relacionados con la fusión por la actividad económica a la que se refiere el artículo 11 de este capítulo y que la empresa beneficiaria sucede a la empresa transmitente en cuanto al tratamiento fiscal aplicable a esa actividad. Dicha subrogación implica, en particular, que la sociedad beneficiaria podrá deducir las pérdidas de ejercicios anteriores de la sociedad transmitente, dentro de ciertos límites definidos en los artículos 21 a 26 del mismo capítulo.

7 El capítulo 35a de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una consolidación fiscal transfronteriza por la que se permite transferir una pérdida definitiva sufrida por una filial extranjera participada al 100 % con domicilio en un Estado miembro del Espacio Económico

Europeo (EEE), siempre que, entre otros requisitos, dicha participación sea directa, la sociedad filial haya sido liquidada y la sociedad matriz no desarrolle actividad alguna, a través de una sociedad vinculada, en el Estado de la filial en la fecha de la liquidación. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente indica que estas disposiciones no se aplican a las fusiones.

Derecho alemán

8 De las observaciones del órgano jurisdiccional remitente, que no han sido cuestionadas por el Gobierno alemán, se desprende que el Derecho alemán excluye la transferencia de pérdidas entre las empresas sujetas al impuesto en Alemania en caso de fusión.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 Memira es una sociedad sueca que desarrolla, a través de sus filiales, actividades en el sector de la cirugía oftálmica. Es partícipe, en Alemania, en el capital de una única sociedad que posee y gestiona clínicas. Por tratarse de una filial deficitaria, Memira le concedió un préstamo para la financiación de sus actividades, sin conseguir resultados positivos. En vista de tal situación, se puso fin a las actividades de la filial, y ya solo aparecen en su balance deudas y algunos activos líquidos.

10 Memira se ha propuesto absorber a su filial alemana mediante una fusión transfronteriza que implicaría la disolución sin liquidación de esta última y, a continuación, el cese de todas las actividades ejercidas por la referida sociedad matriz en Alemania, directa o indirectamente.

11 Las pérdidas de la filial alemana de Memira que no pudieron compensarse con beneficios de pasados ejercicios se elevan a 7,6 millones de euros. Son deducibles a efectos del impuesto sobre sociedades alemán al que está sujeta dicha filial, mediante su compensación, bien con los beneficios del ejercicio corriente, bien con los beneficios de ejercicios ulteriores, de forma indefinida. En cambio, no serían deducibles en un supuesto como la operación proyectada por Memira, descrita en el apartado anterior, toda vez que el Derecho alemán excluye la transferencia de tales pérdidas, en caso de fusión, a otra empresa sujeta al impuesto en Alemania.

12 En este contexto, Memira formuló una consulta tributaria vinculante al Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Tributario, Suecia) con el fin de esclarecer si, en la hipótesis de que ejecutara su proyecto de fusión, podría ampararse en la libertad de establecimiento para deducir las pérdidas de su filial alemana con cargo al impuesto sobre sociedades al que está sujeto en Suecia, y la respuesta que recibió fue negativa.

13 En la respuesta a la consulta vinculante se indica, sobre el particular, que, según la legislación sueca que establece el régimen fiscal de las fusiones cualificadas, Memira no podría computar, como sociedad matriz, las pérdidas de su filial alemana, al no cumplirse el requisito que exige que dicha filial esté sujeta al impuesto en Suecia. Tampoco podría admitirse la deducción con arreglo al régimen de consolidación fiscal, dado que este no es aplicable a un supuesto como el de la operación proyectada por Memira.

14 La Comisión de Derecho Tributario reconoció que tal situación daría lugar a una restricción a la libertad de establecimiento, pero consideró que, conforme a la jurisprudencia que emana de la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, en lo sucesivo, «sentencia Marks & Spencer», EU:C:2005:763), semejante restricción puede estar justificada si se observa el principio de proporcionalidad y, por tanto, siempre que las pérdidas en cuestión no se hallen en alguna de las situaciones descritas en el apartado 55 de la citada sentencia, relativas a las pérdidas «definitivas».

15 Apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la Comisión de Derecho Tributario consideró que, para determinar si las pérdidas en cuestión son definitivas, debía atenderse al tratamiento aplicable a esas pérdidas según la legislación del Estado de la filial. A este respecto, señaló que el Derecho alemán no contempla, bajo ningún concepto, la posibilidad de aprovechar las pérdidas en caso de una fusión con otra empresa sujeta al impuesto en Alemania, y dedujo de ello que dichas pérdidas no debían ser consideradas definitivas.

16 Tres miembros de la Comisión de Derecho Tributario manifestaron una opinión divergente, afirmando que, por el contrario, las pérdidas de la filial alemana de Memira debían ser consideradas definitivas, al no existir, en el seno de este grupo, ninguna empresa alemana ni ninguna empresa titular de un establecimiento permanente en Alemania con la que pudiera fusionarse la filial. A su juicio, el hecho de que la legislación alemana excluya la transferencia de pérdidas en caso de fusión con otra empresa sujeta al impuesto en Alemania carece de pertinencia para negar el carácter definitivo de las pérdidas de la filial.

17 Tanto la Administración tributaria como Memira han impugnado ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) la respuesta de la Comisión de Derecho Tributario a la consulta vinculante.

18 Dicho órgano jurisdiccional considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular la sentencia de 21 de febrero de 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), no precisa si para apreciar el carácter definitivo de las pérdidas de una filial debe tenerse en cuenta hasta qué punto la normativa del Estado de residencia de la filial ofrece a otras entidades jurídicas la posibilidad de computar esas pérdidas ni, en caso afirmativo, de qué manera debe considerarse la referida normativa.

19 En estas circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) A efectos de apreciar si las pérdidas sufridas por una sociedad filial establecida en otro Estado miembro tienen carácter definitivo, en el sentido de, entre otras, la [sentencia de 21 de febrero de 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84)] —de suerte que la sociedad matriz podría deducir tales pérdidas en virtud del artículo 49 TFUE—, ¿es pertinente la circunstancia de que, con arreglo a la normativa del Estado de la filial, existan restricciones a la posibilidad de que otra entidad distinta de la que generó las pérdidas deduzca estas de su base imponible?

2) En caso de que sea pertinente la circunstancia descrita en la primera cuestión, ¿procede tomar en consideración si, en el caso de autos, existe efectivamente en el Estado de la filial otra entidad distinta que habría podido deducir las pérdidas si tal deducción hubiera estado legalmente permitida?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

20 Con carácter preliminar, procede recordar que, en los apartados 43 a 51 de la sentencia Marks & Spencer, el Tribunal de Justicia declaró que una restricción a la libertad de establecimiento ligada a una limitación del derecho de una sociedad a deducir las pérdidas de una filial extranjera, cuando se permite la deducción de las pérdidas de una filial residente, se justifica por la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de impedir el riesgo de doble imputación de las pérdidas, así como el de evasión fiscal.

21 No obstante, en el apartado 55 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que, aunque se trate de una restricción en principio justificada, no deja de ser desproporcionado que el Estado de residencia de la sociedad matriz excluya la posibilidad de que esta compute las pérdidas de una filial no residente, que se consideran definitivas, cuando:

- la filial no residente ha agotado las posibilidades de tener 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, en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o mediante la imputación de estas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y
- no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera 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.

Sobre la primera cuestión prejudicial

22 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide, en esencia, qué pertinencia debe atribuirse, en la apreciación del carácter definitivo de las pérdidas de una filial no residente en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer, a la circunstancia de que el Estado miembro de la filial no permita transferir las pérdidas de una sociedad a otro sujeto pasivo en caso de fusión, mientras que el Estado miembro de la sociedad matriz autoriza tal transferencia en caso de fusión entre sociedades residentes.

23 Se solicita al Tribunal de Justicia, pues, que aclare si una situación como la planteada por Memira se halla entre las que mencionó en el apartado 55, segundo guion, de la sentencia Marks & Spencer, en las que no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan computarse en su Estado de residencia en ejercicios futuros.

24 Pues bien, a este respecto, basta recordar que las razones esgrimidas por el Tribunal de Justicia en el apartado 55, segundo guion, de la sentencia Marks & Spencer contemplaban expresamente que la imposibilidad que determina el carácter definitivo de las pérdidas pudiera referirse al cómputo de estas en ejercicios futuros por un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a este.

25 En una situación como la planteada por Memira, y aun cuando resultaran probadas todas las otras imposibilidades mencionadas en el apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer, no cabe calificar las pérdidas de definitivas si sigue siendo posible obtener rendimiento de ellas transfiriéndolas a un tercero.

26 En efecto, como ha señalado la Abogado General en los puntos 65 a 70 de sus conclusiones, no puede excluirse *a priori* que un tercero pueda computar fiscalmente las pérdidas de la filial en el Estado de residencia de esta última, por ejemplo tras la cesión de esta filial por un precio que incluya el valor de la ventaja fiscal que representa la deducibilidad futura de las pérdidas (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, apartados 52 y ss., y de hoy, Holmen, C-608/17, apartado 38).

27 Por consiguiente, en una situación como la planteada por Memira, si esta no demuestra que la posibilidad mencionada en el apartado anterior está excluida, el mero hecho de que la legislación del Estado de residencia de la filial no permita transferir las pérdidas en caso de fusión no es motivo suficiente, *per se*, para considerar definitivas las pérdidas de la filial.

28 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que, para apreciar el carácter definitivo de las pérdidas de una filial no residente, en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer, la circunstancia de que el Estado miembro de la filial no permita transferir pérdidas de una sociedad a otro sujeto pasivo en caso de fusión, mientras que el Estado miembro de la sociedad matriz autoriza tal transferencia en caso de fusión entre sociedades residentes, no es determinante, a menos que la sociedad matriz demuestre que le es imposible materializar el valor de dichas pérdidas, en particular mediante una cesión, de modo que un tercero pueda computarlas fiscalmente en ejercicios futuros.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

29 Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si en el supuesto de que resulte pertinente la circunstancia mencionada en la primera cuestión prejudicial debe tenerse en cuenta el hecho de que no exista, en el Estado de residencia de la filial, ninguna otra entidad que habría podido deducir las pérdidas en una operación de fusión si tal deducción hubiera estado autorizada en ese Estado.

30 A este respecto, como se ha indicado en la respuesta a la primera cuestión prejudicial, las restricciones a la transferencia de pérdidas mediante fusión derivadas de la legislación del Estado de residencia de la filial no son determinantes mientras la sociedad matriz no demuestre la imposibilidad de que un tercero compute las pérdidas, en particular tras una cesión por un precio que incluya el valor fiscal de estas.

31 Si se aporta tal prueba y se cumplen igualmente los demás requisitos mencionados en el apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer, las autoridades fiscales están obligadas a considerar que las pérdidas de una filial no residente son definitivas y que, por consiguiente, no permitir a la sociedad matriz computarlas resulta desproporcionado.

32 Desde esta perspectiva, es irrelevante, para apreciar el carácter definitivo de las pérdidas, el hecho de que existan o no otras entidades en el Estado de residencia de la filial deficitaria a las que se habrían podido transferir las pérdidas de la filial mediante una fusión si hubiera estado permitida tal posibilidad.

33 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que, en el supuesto de que resulte pertinente la circunstancia mencionada en la primera cuestión, es irrelevante el hecho de que no exista en el Estado de residencia de la filial ninguna otra entidad que habría podido deducir las pérdidas en caso de fusión si tal deducción hubiera estado autorizada.

Costas

34 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:

1) **Para apreciar el carácter definitivo de las pérdidas de una filial no residente, en el sentido de la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartado 55, la circunstancia de que el Estado miembro de la filial no permita transferir pérdidas de una sociedad a otro sujeto pasivo en caso de fusión, mientras que el Estado miembro de la sociedad matriz autoriza tal transferencia en caso de fusión entre sociedades residentes, no es determinante, a menos que la sociedad matriz demuestre que le es imposible materializar el valor de dichas pérdidas, en particular**

mediante una cesión, de modo que un tercero pueda computarlas fiscalmente en ejercicios futuros.

2) En el supuesto de que resulte pertinente la circunstancia mencionada en la primera cuestión, es irrelevante el hecho de que no exista en el Estado de residencia de la filial ninguna otra entidad que habría podido deducir las pérdidas en caso de fusión si tal deducción hubiera estado autorizada.

Firmas

* Lengua de procedimiento: sueco.