

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 17 de julio de 2014 (*)

«Legislación tributaria — Libertad de establecimiento — Impuesto nacional sobre los beneficios — Tributación de los grupos — Tributación de la actividad de establecimientos permanentes extranjeros de sociedades residentes — Prevención de la doble imposición mediante imputación del impuesto (método de la imputación) — Reversión de las pérdidas anteriormente deducidas en caso de transmisión del establecimiento permanente a una sociedad del mismo grupo sobre la que el Estado miembro considerado no ejerce su potestad tributaria»

En el asunto C-48/13,

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 22 de enero de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2013, en el procedimiento entre

Nordea Bank Danmark A/S

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente, el Sr. A. Tizzano, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. M. Ilešić, E. Juhász y A. Borg Barthet, Presidentes de Sala, y los Sres. A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (Ponente), C. Vajda, S. Rodin y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Nordea Bank Danmark A/S, por el Sr. H. Hansen, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por la Sra. V. Pasternak Jørgensen, en calidad de agente, asistida por el Sr. K. Lundgaard Hansen, advokat;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. M. Bulterman y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. A. Posch, en calidad de agente;

- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. C. Barslev, en calidad de agentes;
- en nombre del Órgano de Vigilancia de la AELC, por los Sres. X. Lewis y G. Mathisen y la Sra. A. Steinarsdóttir, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, así como de los artículos 31 y 34 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), relativos a la libertad de establecimiento.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un procedimiento incoado por Nordea Bank Danmark A/S (en lo sucesivo, «Nordea Bank»), sociedad danesa, contra las resoluciones del Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés) por las que revierte en su base imponible las pérdidas anteriormente deducidas derivadas de algunos de sus establecimientos permanentes en el extranjero.

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 (SopS 26/1997; en lo sucesivo, «Convenio nórdico»), establece lo siguiente:

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

4 En virtud del artículo 25 de dicho Convenio, los Estados contratantes eligieron 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 pagado en el Estado de la fuente.

Derecho danés

5 En virtud de la legislación danesa aplicable al litigio principal, toda sociedad residente tenía regularmente en cuenta, para la determinación de su renta sujeta a gravamen, los beneficios y las pérdidas de sus establecimientos permanentes situados en el extranjero.

6 En el supuesto de transmisión total o parcial de la actividad de un establecimiento permanente a un tercero o a otra sociedad del mismo grupo, una sociedad danesa venía gravada teniendo en cuenta las plusvalías o minusvalías generadas en el conjunto de los activos afectos a

la actividad transmitida, incluidos los activos inmateriales no contabilizados.

7 A estos efectos, los activos transmitidos debían valorarse por su valor de mercado, con arreglo al artículo 2 de la lov om påligningen af indkomstskat til staten «ligningsloven» (Ley relativa a la determinación del impuesto estatal sobre la renta; en lo sucesivo, «ligningslov»), que, en su redacción aplicable al litigio principal, disponía lo siguiente:

«Los sujetos pasivos que

- 1) estén bajo el control de personas físicas o jurídicas,
- 2) controlen personas jurídicas,
- 3) formen parte del mismo grupo que una persona jurídica,
- 4) tengan un establecimiento permanente situado en el extranjero, o
- 5) sean personas físicas o jurídicas extranjeras con establecimiento permanente en Dinamarca

determinarán su renta sujeta a gravamen teniendo en cuenta las operaciones comerciales y financieras efectuadas con las personas físicas y jurídicas y establecimientos permanentes anteriormente citados (operaciones controladas) a los precios y condiciones que habrían conseguido si dichas operaciones hubiesen tenido lugar con sujetos con quienes no estén vinculados.»

8 El artículo 33 D, apartado 5, de la ligningslov, aplicable al litigio principal, estaba redactado como sigue:

«En el supuesto de transmisión total o parcial de un establecimiento permanente situado en el extranjero, en las Islas Feroe o en Groenlandia a una sociedad del mismo grupo [...] las pérdidas deducidas que no hayan sido compensadas con beneficios de ejercicios posteriores se tendrán en cuenta en la determinación de la renta sujeta a gravamen, cualquiera que sea el método de desgravación aplicado [...]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 Nordea Bank tiene su domicilio social en Dinamarca.

10 Entre 1996 y 2000, desarrolló actividades de banca minorista en Finlandia, Suecia y Noruega mediante establecimientos permanentes deficitarios y, por lo tanto, dedujo legalmente las pérdidas correspondientes de su renta sujeta a gravamen en Dinamarca.

11 En 2000, se reestructuraron las actividades de dichos establecimientos permanentes: se cerraron sus oficinas, se ofreció a sus clientes la posibilidad de conservar sus cuentas en idénticas condiciones en las filiales de Nordea Bank en los mismos Estados y la mitad de su personal fue contratado por dichas filiales o por otras sociedades locales del mismo grupo.

12 Según las declaraciones del tribunal remitente, no rebatidas por las partes del litigio principal, dicha operación se consideró una transmisión parcial de actividades sobre las que el Reino de Dinamarca ejercía su potestad tributaria, a sociedades del mismo grupo sobre las que no ejercía dicha potestad.

13 Aplicando el artículo 33 D, apartado 5, de la ligningslov, el Skatteministeriet rewertió en el beneficio sujeto a gravamen de Nordea Bank las pérdidas anteriormente deducidas por las

actividades transmitidas, que no habían sido compensadas con beneficios ulteriores.

14 Al considerar esta reversión contraria a la libertad de establecimiento, Nordea Bank presentó una reclamación ante el Landsskatteretten (Comisión tributaria nacional), y posteriormente recurrió la desestimación de dicha reclamación ante el Østre Landsret.

15 En estas circunstancias, el Østre Landsret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (anteriormente 43 CE y 48 CE) así como los artículos 31 y 34 [del Acuerdo EEE] ¿se oponen a que un Estado miembro, que permite a una sociedad residente deducir regularmente las pérdidas registradas por un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, realice la reversión íntegra de las pérdidas de la sociedad derivadas de dicho establecimiento permanente (en la medida en que no han sido compensadas con beneficios de ejercicios posteriores), en caso de que éste sea cerrado debido a que una parte de sus actividades se ha transferido a una sociedad perteneciente al mismo grupo y residente en el mismo Estado miembro del establecimiento permanente, cuando deba presumirse que se han agotado todas las posibilidades de imputar las pérdidas de que se trata?»

Sobre la cuestión prejudicial

16 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, así como los artículos 31 y 34 del Acuerdo EEE, se oponen a una legislación de un Estado miembro en virtud de la cual, en caso de transmisión, por una sociedad residente a una sociedad no residente del mismo grupo, de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE, las pérdidas anteriormente deducidas derivadas del establecimiento transmitido revierten en el beneficio sujeto a gravamen de la sociedad transmitente.

17 La libertad de establecimiento que el artículo 49 CE reconoce a los nacionales de la Unión Europea implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Comprende, conforme al artículo 54 TFUE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Unión, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de filiales, sucursales o agencias (véanse, en este sentido, las sentencias Saint-Gobain ZN, C?307/97, EU:C:1999:438, apartado 35, y Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, apartado 30).

18 Si bien es cierto que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento tienen por objetivo asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de una sociedad constituida de conformidad con su legislación, en particular, a través de un establecimiento permanente (véase, en este sentido, la sentencia Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, apartados 19 y 20).

19 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que se obstaculiza la libertad de establecimiento si, en virtud de una legislación de un Estado miembro, una sociedad residente que posee una filial o un establecimiento permanente en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE sufre una diferencia de tratamiento fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea un establecimiento permanente o una filial en el primer Estado miembro (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Papillon, C?418/07,

EU:C:2008:659, apartados 16 a 22, y Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, apartados 20 a 34).

20 Procede observar que una disposición que permite tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE para determinar los beneficios y calcular la base imponible de la sociedad principal, constituye una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia Lidl Belgium, EU:C:2008:278, apartado 23).

21 Pues bien, es preciso señalar que lo dispuesto en el artículo 33 D, apartado 5, de la *ligningslov* controvertido en el litigio principal lleva a privar de tal ventaja a las sociedades danesas que poseen establecimientos permanentes en el extranjero frente a aquellas que poseen establecimientos permanentes en Dinamarca. En efecto, establece una regla de reversión de las pérdidas legalmente deducidas derivadas de los establecimientos extranjeros transmitidos que no se aplica en caso de transmisión, en idénticas condiciones, de establecimientos residentes en Dinamarca.

22 Dicho tratamiento desfavorable puede disuadir a una sociedad danesa de ejercer sus actividades mediante un establecimiento permanente situado en un Estado miembro o en un Estado parte del Acuerdo EEE distinto del Reino de Dinamarca y, en consecuencia, constituye una restricción en principio prohibida por las disposiciones del Tratado y del Acuerdo EEE relativas a la libertad de establecimiento.

23 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que sólo puede admitirse tal restricción si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general (véase, en este sentido, la sentencia Philips Electronics UK, C-7/11, EU:C:2012:532, apartado 17 y jurisprudencia citada).

24 Por lo que respecta a la comparabilidad de las situaciones, es preciso señalar que, en principio, los establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE no se encuentran en una situación comparable a los establecimientos permanentes residentes en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente. Sin embargo, al sujetar al impuesto danés los beneficios de los establecimientos permanentes situados en Finlandia, Suecia y Noruega, Dinamarca asimiló estos últimos a los establecimientos permanentes residentes por lo que se refiere a la deducción de las pérdidas (véase, por analogía, la sentencia *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, apartados 34 y 35).

25 Por consiguiente, la justificación de la restricción sólo puede obedecer a razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase la sentencia *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, apartado 27 y jurisprudencia citada).

26 A este respecto, el Gobierno danés invoca la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros en relación con la prevención de la evasión fiscal.

27 Procede recordar que, a falta de medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para definir, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición y que la preservación de dicho reparto es un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia *Argenta Spaarbank*,

EU:C:2013:447, apartado 50 y jurisprudencia citada).

28 A tenor de la exposición de motivos de la *ligningslov*, la regla de la reversión de las pérdidas deducidas derivadas de establecimientos permanentes extranjeros «tiene por objeto impedir, por ejemplo, que una sociedad danesa deduzca pérdidas procedentes de una sucursal extranjera y, a continuación, venda dicha sucursal cuando comience a generar beneficios a una sociedad extranjera del mismo grupo, haciendo imposible la reversión efectiva en Dinamarca de las pérdidas deducidas».

29 Por lo tanto, el objetivo de la legislación danesa es evitar el riesgo de evasión fiscal consistente, en concreto, en que un grupo organice sus actividades de tal modo que deduzca de su renta sujeta a gravamen en Dinamarca las pérdidas de un establecimiento permanente deficitario situado en Finlandia, Suecia o Noruega para, a continuación, una vez que dicho establecimiento es rentable, transferir las actividades de este establecimiento a una sociedad controlada por el grupo pero que está sujeta al impuesto, no en Dinamarca, sino en Finlandia, Suecia o Noruega.

30 Si al Reino de Dinamarca se le privase de la facultad de revertir en el beneficio sujeto a gravamen de la sociedad transmitente danesa las pérdidas así deducidas, siendo así que pierda la facultad de gravar eventuales beneficios futuros, tal montaje erosionaría artificialmente su base imponible y, por lo tanto, afectaría al reparto de la potestad tributaria derivada del Convenio nórdico.

31 Sin embargo, dicha legislación va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

32 Sobre este particular, es preciso recordar que el objetivo del reparto equilibrado de la potestad tributaria tiene como finalidad mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas (véase la sentencia K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 51 y jurisprudencia citada).

33 La necesidad de mantener dicho equilibrio requiere que las pérdidas deducidas derivadas de un establecimiento permanente puedan ser compensadas mediante el gravamen de los beneficios de dicho establecimiento permanente obtenidos bajo la competencia tributaria del Estado miembro considerado, esto es, tanto los obtenidos durante todo el período en el que dicho establecimiento dependía de la sociedad residente como los obtenidos en el momento de la transmisión del mismo establecimiento.

34 Pues bien, no se discute que los beneficios de un establecimiento permanente que pertenece a una sociedad residente obtenidos con anterioridad a la transmisión de dicho establecimiento a una sociedad no residente del mismo grupo están sujetos a gravamen en Dinamarca, aun cuando el artículo 25 del Convenio nórdico establece la concesión de un crédito fiscal a la sociedad residente a fin de neutralizar el riesgo de una eventual doble imposición.

35 Por otra parte, el artículo 2 de la *ligningslov* establece concretamente la regla de que los activos transferidos dentro de un grupo se valorarán según las condiciones del mercado. Toda eventual plusvalía obtenida con la transmisión se añade posteriormente a la renta sujeta a gravamen de la sociedad transmitente danesa.

36 Por lo tanto, una disposición de un Estado miembro —como el artículo 33, apartado 5, de la *ligningslov*— que establece, en caso de transmisión, por una sociedad residente, de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE a una sociedad no residente del mismo grupo, la reversión de las pérdidas anteriormente deducidas derivadas del establecimiento transmitido, va más allá de lo necesario para alcanzar el

objetivo relativo a la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria, desde el momento en que el primer Estado miembro grava los beneficios obtenidos por dicho establecimiento antes de su transmisión, incluidos los resultantes de la plusvalía generada en la mencionada transmisión.

37 Esta conclusión no queda invalidada por la circunstancia, invocada por el Gobierno danés, de que le sería difícil, en el supuesto de transmisión dentro del grupo, comprobar el valor de mercado del fondo de comercio transferido en otro Estado miembro.

38 En efecto, tales dificultades no son específicas de las situaciones transfronterizas, puesto que la Administración danesa ya lleva a cabo necesariamente comprobaciones similares cuando la venta de un fondo de comercio se inscribe en el marco de la transmisión dentro del grupo de un establecimiento residente.

39 Además, y en cualquier caso, las autoridades tributarias danesas siempre pueden pedir a la sociedad transmitente los documentos que consideren necesarios para comprobar si el valor del fondo de comercio considerado para calcular la plusvalía de transmisión de un establecimiento extranjero coincide con el del mercado conforme a la regla establecida en el artículo 2 de la *ligningslov*.

40 De todas las consideraciones anteriores se desprende que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, así como los artículos 31 y 34 del Acuerdo EEE, se oponen a una legislación de un Estado miembro en virtud de la cual, en caso de transmisión, por una sociedad residente a una sociedad no residente del mismo grupo, de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE, las pérdidas anteriormente deducidas derivadas del establecimiento transmitido revierten en el beneficio sujeto a gravamen de la sociedad transmitente, siempre que el primer Estado miembro grave tanto los beneficios obtenidos por dicho establecimiento antes de su transmisión, como los resultantes de la plusvalía generada en la mencionada transmisión.

Costas

41 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 (Gran Sala) declara:

Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, así como los artículos 31 y 34 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, se oponen a una legislación de un Estado miembro en virtud de la cual, en caso de transmisión, por una sociedad residente a una sociedad no residente del mismo grupo, de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, las pérdidas anteriormente deducidas derivadas del establecimiento transmitido revierten en el beneficio sujeto a gravamen de la sociedad transmitente, siempre que el primer Estado miembro grave tanto los beneficios obtenidos por dicho establecimiento antes de su transmisión, como los resultantes de la plusvalía generada en la mencionada transmisión.

Firmas

* Lengua de procedimiento: danés.