

LA SENTENCIA LIDL O UN ERROR DE BASE

(Comentario a la Sentencia del TJCE
de 15 de mayo de 2008, asunto C-414/06)*

STELLA RAVENTÓS CALVO

Abogada. Balaguer-Morera & Asociados

JOSÉ LUIS DE JUAN Y PEÑALOSA

Abogado. Gabinete Jurídico XXI

Extracto:

EL 15 de mayo de 2008 el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas hizo pública la sentencia en el caso C-414/06. Se trata de una sentencia que no solo resulta incoherente con la jurisprudencia anterior, sino que contiene una serie de errores de concepto que forzosamente tenían que llevar a una conclusión equivocada.

Palabras clave: IS, exención, beneficios procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero y pérdidas.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 303, junio 2008 o en *Normacef Fiscal* (NFJ028333).

Sumario

1. Los hechos y la cuestión prejudicial.
2. Primer error conceptual del TJCE: el establecimiento permanente como una «entidad autónoma».
3. Segundo error conceptual del TJCE: el método de exención no es una ventaja fiscal.
4. Las justificaciones.
5. Conclusiones.

1. LOS HECHOS Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

Lidl Belgium, que forma parte del conocido grupo de distribución de mercancías Lidl y Schwarz, es una sociedad en comandita que tiene su sede social en Alemania y un establecimiento permanente (en adelante, EP) en Luxemburgo. En el año 1999 dicho establecimiento permanente sufrió pérdidas, pérdidas que Lidl quiso deducirse en la base imponible de la sociedad en Alemania. El *Finanzamt* alemán rechazó la deducibilidad de dicha pérdida, basándose en que el convenio de doble imposición entre Alemania y Luxemburgo prevé, para los beneficios de un establecimiento permanente, el método de exención. El procedimiento llegó hasta el *Bundesfinanzhof*, que decidió plantear la cuestión prejudicial en los siguientes términos: «Es compatible con los artículos 43 y 56 CE el hecho de que una empresa alemana que obtiene ingresos procedentes de su actividad industrial y mercantil no pueda deducir las pérdidas de un establecimiento situado en otro Estado miembro (en el presente asunto, Luxemburgo) al calcular sus beneficios porque, conforme al (...) Convenio (...), los rendimientos de dicho establecimiento no están sometidos a tributación en Alemania».

Desde el punto de vista del derecho fiscal español los hechos pueden provocar una cierta extrañeza. España exime, en virtud del artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), los beneficios procedentes de un establecimiento permanente en el extranjero ¹, pero ello no es óbice para que las pérdidas de ese mismo establecimiento puedan ser deducibles de la base imponible de la sociedad española. Para evitar la deducción doble de las pérdidas, se establece que la compensación con beneficios futuros del establecimiento en el país donde está situado debe reflejarse en España con un ajuste positivo en la casa central ². Este tratamiento está completamente en línea con lo previsto en el Modelo OCDE, pero es cierto que hay jurisdicciones que no comparten esa interpretación ³. Para ellas, la exención significa que,

¹ Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el mismo artículo. En cuanto a la jurisprudencia española, hay sentencias al respecto anulando Resoluciones del TEAC que seguían la tesis del Finanzamt.

² Así lo admite explícitamente el comentario al artículo 23 del Modelo OCDE (párrafo 44): «Otros Estados pueden, como Estado de residencia R, admitir a título de deducción de la renta que ellos gravan una pérdida sufrida en el Estado E (o S). En tal hipótesis el Estado R deberá quedar en libertad de restringir la exención que acuerda, con arreglo al apartado 1 del artículo 23 A, a los beneficios o rentas obtenidos ulteriormente en el otro Estado E (o S) deduciendo de esos beneficios o rentas subsiguientes el importe de las pérdidas anteriores que el contribuyente puede trasladar en el Estado E (o S).

³ También se refiere a esta práctica la OCDE: Al aplicar el artículo 23 A, varios Estados contratantes consideran las pérdidas sufridas en el otro Estado de la misma manera que las rentas procedentes de ese Estado; como Estado de residencia

simplemente, no se toman en cuenta los **resultados** del establecimiento. En realidad, la primera opción está mucho más en consonancia con el principio de tributación por la renta mundial preconizado por el modelo OCDE y, además, es evidente que la aplicación del método de exención (de cualquier método para evitar la doble imposición) solo puede aplicarse cuando el establecimiento tiene beneficios, lo que no significa que el método de exención impida el cómputo de las pérdidas del establecimiento. Habiendo pérdidas, estas no se ignoran. Se toman en cuenta porque obviamente estas disminuyen el beneficio de la empresa ⁴, son un componente negativo de sus resultados.

Alemania es, desde 1999, uno de los países que interpretan el método de exención como equivalente al principio de territorialidad ⁵.

2. PRIMER ERROR CONCEPTUAL DEL TJCE: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO UNA «ENTIDAD AUTÓNOMA»

En su línea habitual, el Tribunal examina la cuestión a la luz de la libertad de establecimiento del artículo 43 y no del artículo 56, correspondiente a la de movimientos de capitales.

Y es cuando el Tribunal intenta dilucidar si existe una restricción a la libertad de establecimiento, cuando aparece el primer error de bulto (párrafo 21): «En efecto, y como demuestran las disposiciones del Convenio, un establecimiento permanente constituye una entidad autónoma a efectos del Derecho fiscal convencional» ⁶. Lo cierto es que el derecho fiscal convencional en ningún momento considera al establecimiento permanente como una «entidad autónoma», por la sencilla razón de que no lo es. Un establecimiento permanente es parte de la propia empresa y no es autónomo. Cosa muy distinta es que el artículo 7.2 del Modelo OCDE disponga que «cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante **se atribuirán** a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener **de ser una empresa distinta y separada** que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento perma-

(Estado R) no conceden deducción por pérdidas sufridas referentes a establecimientos permanentes situados en el otro Estado (E o S). Habida cuenta de que este otro Estado permite la traslación de tal pérdida, el contribuyente no sufriría perjuicio, en el sentido de que solo se le impide solicitar una doble deducción por la misma pérdida en el Estado E (o S) y en el Estado R.

⁴ Los comentarios de la OCDE dejan la solución a la legislación interna de cada país.

⁵ La fuente del error puede ser confundir el «método de exención» como método para evitar la doble imposición con la «exención» clásica como excepción o privilegio a la regla general de sujeción al tributo.

El método de exención no significa que se prescindiera de las rentas del otro país de la fuente. Las integra en la base, incluso las tiene en cuenta para calcular el tipo impositivo (exención con progresividad), y luego las exime del gravamen.

Es un método «normal» y no tiene ninguna excepcionalidad –al contrario, la anomalía patológica es que se produzca y tolere la doble imposición–, todo lo contrario de la «exención» como regla, decimos, de excepción o ventaja.

⁶ La expresión coincide en todas las lenguas del tribunal.

nente». Está claro: el método de contabilidad separada se utiliza para determinar los beneficios del establecimiento ⁷, pero en ningún caso convierte al establecimiento en una entidad autónoma. Perdónese la insistencia, la Sentencia del Tribunal da al artículo 7 del Modelo una amplitud y una función que no tiene. El artículo 7 ni atribuye personalidad distinta al establecimiento respecto de su casa central, ni una responsabilidad propia. Se limita a establecer el principio de contabilidad separada (como opuesto a un sistema proporcional o de cifra relativa) para el cálculo de la base imponible.

La sentencia respalda este concepto de autonomía del establecimiento mencionando el artículo 2 del convenio entre Alemania y Luxemburgo aplicable al caso concreto. Y ahí la confusión podría estar algo más justificada, puesto que el convenio en cuestión data del año 1958 ⁸ y su formato no se ciñe a lo previsto en el Proyecto de 1963 ⁹. Así, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) dice que «con arreglo a su artículo 2, los sujetos a los que se aplica el convenio engloban, además de las personas físicas y jurídicas, todos los tipos de establecimiento permanente que se recogen en el apartado 1, punto 2, letra a) de dicho artículo, por oposición a otras categorías de entidades mencionadas en el apartado 1, punto 2, letra b), del mismo artículo, que están excluidas de esta definición convencional de establecimiento permanente». Es decir, en interpretación del Tribunal, puesto que el convenio menciona a las personas físicas y jurídicas y, además, a los establecimientos permanentes, eso significa que los establecimientos permanentes son autónomos en cuanto que comprendidos en el convenio. Pues no. Una mayor familiaridad del Tribunal con el modelo de convenio o, incluso, una lectura más pausada del convenio germano-luxemburgués, habría evitado, sin embargo, el error: ese artículo no se refiere al ámbito subjetivo de aplicación, sino a las definiciones generales. Claro que el convenio se aplica a los establecimientos permanentes, pero no porque sean autónomos, sino porque son parte de una empresa que es residente en uno de los Estados contratantes.

Por otra parte, en cuanto al modo de calcular los beneficios del establecimiento (a modo del art. 7 del Modelo OCDE), el artículo 5 del germano-luxemburgués sí refleja el espíritu de aquel: «se atribuirán a dicho establecimiento permanente las utilidades que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente»¹⁰. Es decir, **como si**, como empresa independiente, **hubiese** realizado las mismas actividades. No que fuera una empresa independiente o, como dice el TJCE, «autónoma». No es eso lo que dice la OCDE ni la práctica jurídica internacional, a pesar de lo que sostiene el TJCE (párrafo 22).

⁷ Párrafos 11 y siguientes del comentario al artículo 7.

⁸ Aunque fue modificado en 1973.

⁹ Para empezar, no se menciona el ámbito de aplicación subjetivo (personas residentes). Así, el artículo 1 del convenio enumera, como hace el artículo 2 del modelo, el ámbito objetivo (impuestos a los que se aplica), mientras que en el artículo 3, entre las definiciones generales, se da la de «establecimiento permanente», incluyendo así todo lo que sería el contenido del artículo 5 del modelo.

¹⁰ La única versión oficial del convenio es en lengua alemana. La versión que aquí se reproduce es la traducción de la versión inglesa (no oficial) de Tax Analysta.

3. SEGUNDO ERROR CONCEPTUAL DEL TJCE: EL MÉTODO DE EXENCIÓN NO ES UNA VENTAJA FISCAL

E, inmediatamente, el segundo error de concepto: «Respecto del régimen fiscal controvertido en el asunto principal, procede observar que una disposición que permite tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente para determinar los beneficios y calcular la base imponible de la sociedad principal, constituye una ventaja fiscal»¹¹. Pues otra vez no. La exención de una renta no es tal ventaja fiscal, sino un método, de los dos grandes métodos contemplados por el Modelo OCDE, de evitar la doble imposición. Eso no es una ventaja, es la supresión de una injusticia. Esa es la razón última del convenio, la de evitar la doble imposición, por lo que tiene de injusta y de freno a los movimientos internacionales de capital. Y, de ninguna manera, en absoluto, implica «una ruptura en la simetría entre sujeción al impuesto y desgravación», como mantuvo la abogada general Eleanor Sharpston en sus conclusiones (párrafo 12). Hay sujeción (por aplicación del principio de tributación sobre la renta mundial) y, posteriormente, eliminación de la doble imposición, **eximiendo la renta positiva (los beneficios)**.

De todos modos, no vamos a insistir en este punto porque el concepto de «ventaja fiscal» lo viene aplicando con cierta frecuencia, y también con cierta falta de precisión, el Tribunal de Luxemburgo, quizá contagiado por el lenguaje anglosajón que califica de «beneficios fiscales» lo que no son más que disposiciones de los convenios o que confunde «no sujeción» con «exención», términos que no son sinónimos en la terminología tributaria española.

Quedémonos con la idea, sin embargo, de que, puesto que la supuesta «ventaja fiscal» se concede, en Alemania, tan solo a las sociedades que tienen su establecimiento permanente en la misma Alemania y no en otro Estado miembro, el TJCE concluye en que existe una restricción a la libertad de establecimiento, ya que se trata menos favorablemente a estas últimas. En ello están de acuerdo tanto la abogada general como el Tribunal. Efectivamente, queda poca duda.

4. LAS JUSTIFICACIONES

Como es habitual en la jurisprudencia comunitaria¹², aceptada la restricción a la libertad de establecimiento corresponde examinar si dicha restricción puede estar justificada. Los gobiernos intervinientes¹³ alegan dos posibles justificaciones: la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros de que se trate y la necesidad de prevenir el riesgo de que las pérdidas sean objeto de una doble imputación.

Y es ahí donde el Tribunal retoma su error inicial –un establecimiento permanente es una entidad «autónoma»– para aceptar las posibles justificaciones, al basar la mayoría de sus afirmaciones en

¹¹ Párrafo 23.

¹² Y con independencia ya de la práctica convencional.

¹³ Alemán, griego, francés, neerlandés, finlandés, sueco y británico.

las sentencias Marks & Spencer¹⁴ y Oy AA¹⁵. Sentencias que, recordemos, tenían como objeto únicamente a filiales. Así, no tiene rubor en sentenciar que: «En circunstancias como las del litigio principal, la consecuencia de admitir que las pérdidas de un establecimiento permanente no residente puedan ser deducidas de los ingresos de la sociedad principal es permitir a esta última elegir libremente el Estado miembro en el que puede alegar tales pérdidas» (párrafo 34). O: «A este respecto, procede señalar que, en circunstancias como las que subyacen en el litigio principal, existe realmente un riesgo de que se impute dos veces la misma pérdida (véase la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 48)». De nada sirve que la reclamante y la Comisión se refieran a la posibilidad de la reintegración futura en caso de beneficios, sistema que, para mayor inri, autorizaba Alemania hasta 1999. El Tribunal, de nuevo, equipara a un establecimiento permanente con una filial cuando, siempre citando a Marks & Spencer, recuerda el requisito de que una filial haya agotado todas las posibilidades de recuperar esas pérdidas para que sean deducibles en la base imponible de la matriz (párrafo 47). Y concluye triunfalmente (párrafo 52): «A este respecto, cuando un convenio para evitar la doble imposición atribuye al Estado miembro en que está situado el establecimiento permanente el poder de gravar las rentas de este, el hecho de reconocer a la sociedad principal la facultad de optar por que se tomen en consideración las pérdidas de su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que tiene su domicilio o en otro Estado miembro¹⁶ pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 55)». De la existencia de la Directiva 77/79/CE, sobre asistencia mutua en materia de imposición directa, que debería ser el instrumento idóneo para evitar abusos, tal y como ha establecido en numerosas sentencias el propio Tribunal¹⁷, ni palabra. Pero es que, además, el párrafo transcrito de la sentencia es sencillamente inaceptable. De seguirse al pie de la letra, obligaría a cambiar las legislaciones internas de una gran parte de los países de la Unión Europea y a renunciar al principio básico de casi todas las legislaciones que no siguen el criterio (ya anticuado) de la territorialidad más estricta, el criterio del gravamen de la renta mundial de la empresa, cualquiera que sea el lugar o procedencia de los resultados, cuya suma algebraica –resultados positivos y negativos– es la renta gravable.

Por otra parte, la equiparación sin matices de filial y sucursal no es afortunada, puesto que, entre otras cosas, no tiene en cuenta las normas de contabilidad. Las pérdidas de las filiales se tienen en cuenta en la matriz de forma diferente, a través de los fondos de provisión por fluctuación de valores o similares. Las filiales pueden repartir dividendos o no, en tanto que los establecimientos permanentes reflejan en la casa central los beneficios sin más, sin necesidad de reparto alguno¹⁸, lo cual quiere decir que, si una filial no reparte beneficios, estos no tienen reflejo en la matriz y, en cambio, sí lo tendrían los de un establecimiento, con perjuicio para esta última forma de actuación empresarial¹⁹.

¹⁴ C- 446/03.

¹⁵ C-231/05, Sentencia de 18 de julio de 2007. El caso giraba en torno a la deducibilidad, en sede de una filial, de las transferencias financieras realizadas a favor de su sociedad matriz.

¹⁶ ¿En cuál? (nota de los autores).

¹⁷ Véase, por ejemplo, el párrafo 36 de la sentencia en el caso C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande Lda. En ella se menciona la Directiva como uno de los instrumentos apropiados para evitar la doble deducción de costes.

¹⁸ No hay transmisión alguna en el seno de una misma persona jurídica.

¹⁹ Precisamente, buscando tal equiparación, erróneamente a nuestro juicio, la legislación de USA establece el *branch tax*, y la legislación española lo incorpora en estricta reciprocidad.

5. CONCLUSIONES

La sentencia equivoca la función y alcance del artículo 7 del Modelo OCDE. El artículo 7 se introduce para determinar cuándo y con qué base imponible se gravan en el país de la fuente las rentas empresariales de una empresa que no reside en ese país.

Los EP no son empresas distintas y separadas de la casa central, no son en ningún caso «entidades autónomas». Las rentas del EP se determinan **como si** fueran distintas y separadas, lo que quiere decir que no lo son. Incluso, el artículo 7 prevé la deducción de gastos de la casa central en el EP.

Gran parte de los países legislan la sujeción de las empresas por la renta mundial, lo que implica, necesariamente, tomar en consideración por la casa central las pérdidas, cualquiera que sea el lugar donde se produzcan.

El mantenimiento de una equiparación entre EP y filiales sin tener en cuenta el resto del sistema fiscal no es correcto, y conduce a resultados contrarios en muchos casos. La equiparación que hace el Tribunal es aparente y visual, pero no real.

En definitiva, lo más preocupante de la sentencia del Tribunal de Justicia es la elevación a la categoría de regla comunitaria lo que es, en todo caso, un criterio de la legislación de un país o una decisión de una determinada administración.