SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 14 de diciembre de 2000 *

En el asunto C-141/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Hof van Beroep te Gent (Bélgica), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

y

Belgische Staat,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación),

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann (Ponente), Presidente de Sala, V. Skouris y J.-P. Puissochet, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de la Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID), por M^{e} F. Marck, abogado de Amberes;

— en nombre del Gobierno belga, por el Sr. P. Rietjens, directeur général del service juridique del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. H. Speyart, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno belga, representado por M^{e} B. van de Walle de Ghelcke, abogado de Bruselas, y de la Comisión, representada por el Sr. H. Speyart, expuestas en la vista de 13 de abril de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de junio de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 13 de abril de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de abril siguiente, el Hof van Beroep te Gent planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (en lo sucesivo, «AMID») y el Belgische Staat (Estado belga) sobre la denegación por éste a AMID de la deducción fiscal de las pérdidas sufridas por su establecimiento belga durante el ejercicio contable anterior de los beneficios obtenidos por ese mismo establecimiento durante el ejercicio contable posterior, por considerar que dichas pérdidas debieron compensarse con los beneficios efectuados por su establecimiento luxemburgués durante el ejercicio contable anterior.

El marco jurídico nacional

3 Con arreglo al artículo 114 del code belge des impôts sur les revenus, en su versión coordinada por el Real Decreto, de 26 de febrero de 1964, de coordinación de las disposiciones legales en materia de Impuestos sobre la Renta *(Moniteur belge* de 10 de abril de 1964, p. 3809; en lo sucesivo, «CIR de 1964»), de los beneficios del período impositivo se deducen las pérdidas de explotación sufridas durante los cinco períodos impositivos anteriores.

4 El artículo 66 del Real Decreto, de 4 de marzo de 1965, de aplicación del CIR de 1964 *(Moniteur belge* de 30 de abril de 1965, p. 4722; en lo sucesivo, «Real Decreto de aplicación del CIR de 1964») establece:

«El importe global de los beneficios establecidos con arreglo al artículo 65 se desglosará en su caso, en función de su origen, en

1.° beneficios efectuados en Bélgica, en lo sucesivo "beneficios belgas";

2.° beneficios efectuados en el extranjero para los que se reduce el impuesto, en lo sucesivo "beneficios imponibles con un tipo reducido";

3.° beneficios efectuados en el extranjero y exentos de impuestos en virtud de Convenios para evitar la doble imposición, en lo sucesivo "beneficios exentos por Convenio".

Antes de efectuar dicho desglose, las pérdidas efectuadas en su caso durante el período impositivo, en uno o varios establecimientos de que disponga la sociedad en Bélgica y en el extranjero, se compensarán sucesivamente con el importe global de los beneficios de los demás establecimientos, siguiendo el orden que se indica a continuación:

a) las pérdidas incurridas en un país donde los beneficios están exentos por Convenio: por prioridad con los beneficios exentos por Convenio y, en caso de que resulten insuficientes, con los beneficios imponibles con un tipo reducido y a continuación con los beneficios belgas;

b) las pérdidas incurridas en un país donde los beneficios se gravan con un tipo reducido: por prioridad con los beneficios imponibles con un tipo reducido y, en caso de que resulten insuficientes, con los beneficios exentos por Convenio y a continuación con los beneficios belgas;

c) las pérdidas incurridas en Bélgica: por prioridad con los beneficios belgas y, en caso de que resulten insuficientes, con los beneficios imponibles con un tipo reducido y a continuación con los beneficios exentos por Convenio.»

5 A tenor del artículo 69 del Real Decreto de aplicación del CIR de 1964, las pérdidas de explotación anteriores contempladas en el artículo 114 del CIR de 1964 se deducirán en la medida en que no se hayan podido deducir anteriormente o que no se hayan cubierto antes con beneficios exentos por Convenio.

6 El Reino de Bélgica ha celebrado con todos los demás Estados miembros Convenios bilaterales con el fin de evitar la doble imposición. Todos estos Convenios están inspirados en el modelo establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. El Convenio entre el Reino de Bélgica y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición (en lo sucesivo, «Convenio») se celebró el 17 de septiembre de 1970.

7 Según el artículo 7 del Convenio, «[los] beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo son imponibles en dicho Estado, a menos que la empresa ejerza su actividad en el otro Estado contratante por mediación de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa ejerce así su actividad, los beneficios de la empresa se gravarán en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean

imputables a dicho establecimiento permanente». A tenor del artículo 5, apartado 2, punto 3, del Convenio, la expresión «establecimiento permanente» se refiere, en particular, a una oficina o a una sucursal.

8 Con arreglo al artículo 23, apartado 2, punto 1, del Convenio, los ingresos procedentes de Luxemburgo, que son imponibles en dicho Estado en virtud del Convenio, están exentos de impuestos en Bélgica.

El litigio principal

9 AMID es una sociedad anónima belga con domicilio social y fiscal en Bélgica. Esta sociedad posee además un establecimiento permanente en el Gran Ducado de Luxemburgo. Con arreglo al Convenio, los ingresos de AMID procedentes de su establecimiento permanente de Luxemburgo están exentos de impuestos en Bélgica.

10 En el ejercicio contable de 1981, AMID sufrió pérdidas en Bélgica por importe de 2.126.926 BEF, mientras que su sucursal luxemburguesa generó en el mismo ejercicio beneficios por importe de 3.541.118 LUF.

11 Al no poderse compensar las pérdidas belgas con los beneficios luxemburgueses en el marco del Impuesto sobre Sociedades luxemburgués, en su declaración del Impuesto sobre Sociedades belga para el ejercicio contable de 1982 AMID dedujo sus pérdidas belgas de 1981 de sus beneficios belgas de 1982.

12 Mediante liquidación tributaria complementaria, la Administración de Impuestos Directos belga rechazó dicha deducción por considerar que, en el caso de autos, con arreglo al artículo 66, párrafo segundo, letra c), del Real Decreto de aplicación del CIR de 1964, las pérdidas belgas de 1981 habrían debido compensarse con los beneficios obtenidos el mismo año en Luxemburgo, de manera que, habida cuenta del artículo 69 del Real Decreto de aplicación del CIR de 1964, no se podían deducir de los beneficios belgas de 1982.

13 El 8 de marzo de 1985, AMID formuló una reclamación contra la liquidación tributaria de 8 de octubre de 1984 a que dio lugar la liquidación tributaria complementaria. Al rechazar el Director Regional de Impuestos Directos dicha reclamación el 11 de julio de 1990, AMID interpuso ante el Hof van Beroep te Gent un recurso contra la referida decisión denegatoria.

14 Durante el procedimiento ante dicho órgano jurisdiccional, AMID alegó que las disposiciones que le habían sido aplicadas eran incompatibles con el Convenio y que, además, ponían en una situación menos favorable a las sociedades con sucursales en el extranjero respecto de las sociedades con sucursales sólo en Bélgica, lo que era contrario al Tratado CE.

15 El Hof van Beroep te Gent consideró que la liquidación tributaria controvertida en el litigio principal se ajustaba al Convenio. Señaló sin embargo que AMID estuvo sujeta al Impuesto sobre Sociedades por los beneficios efectuados tanto en Bélgica como en su establecimiento permanente luxemburgués, sin haber podido deducir en ningún momento de los beneficios imponibles las pérdidas sufridas en Bélgica en 1981. En cambio, si AMID hubiera tenido su sucursal en Bélgica en lugar de en Luxemburgo, hubiera podido deducir las pérdidas que sufrió en Bélgica en 1981 de sus ingresos imponibles. El órgano jurisdiccional belga

consideró conveniente examinar si la normativa fiscal belga obstaculizaba así la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado CE.

16 En tales circunstancias, el Hof van Beroep te Gent decidió suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se opone el artículo 52 del Tratado de 25 de marzo de 1957 constitutivo de la Comunidad Europea a una normativa de un Estado miembro según la cual, a efectos de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas de explotación sufridas en este Estado miembro por una sociedad de dicho Estado miembro durante el período impositivo anterior sólo pueden deducirse de los beneficios de dicha sociedad en un período impositivo posterior en la medida en que dichas pérdidas de explotación no puedan ser compensadas con los beneficios de un establecimiento permanente de dicha sociedad en otro Estado miembro en ese período impositivo anterior, con la consecuencia de que las pérdidas de explotación así compensadas no pueden deducirse ni en este ni en otro Estado miembro de los ingresos imponibles de dicha sociedad con vistas a la declaración del Impuesto sobre Sociedades, mientras que, si el establecimiento permanente se encontrase en el mismo Estado miembro que la sociedad, las mencionadas pérdidas de explotación sí podrían ser deducidas de los ingresos imponibles de dicha sociedad?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en sustancia si el artículo 52 del Tratado se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad, constituida con arreglo al Derecho de dicho Estado miembro, en el que tiene su domicilio social, sólo puede deducir de los beneficios imponibles de un año, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas sufridas el año anterior a condición de que dichas pérdidas no se hayan podido compensar con los beneficios obtenidos, en ese mismo año anterior, por uno de sus establecimientos permanentes situado en otro Estado miembro, en la medida en que las pérdidas compensadas de este modo no pueden deducirse de los ingresos imponibles en ninguno de los Estados miembros afectados, mientras

que, si los establecimientos de dicha sociedad se encontrasen exclusivamente en el Estado miembro donde tiene su domicilio social, serían deducibles.

18 En sus observaciones, la Comisión pone en duda que las disposiciones belgas aplicadas en el litigio principal se ajusten al Convenio. Sin embargo, no procede pronunciarse sobre dicho extremo, puesto que el órgano jurisdiccional remitente no ha planteado ninguna cuestión al respecto (véase, en particular, la sentencia de 16 de septiembre de 1999, WWF y otros, C-435/97, Rec. p. I-5613, apartado 29) y que, en cualquier caso, en el marco del artículo 177 del Tratado, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre la interpretación de disposiciones que no sean de Derecho comunitario (véase, en particular, el auto de 12 de noviembre de 1998, Hartmann, C-162/98, Rec. p. I-7083, apartados 8, 9, 11 y 12).

19 Además de lo expuesto, debe recordarse que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, no obstante, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 21; de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 19, y de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 32).

20 Además, según jurisprudencia reiterada, la libertad de establecimiento, que el artículo 52 del Tratado reconoce a los nacionales de los Estados miembros y que implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio en las mismas condiciones que las definidas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE), 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 Comunidad, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia. Respecto a las sociedades, procede señalar en este contexto que su domicilio, en el sentido antes citado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado (véanse, en particular, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273,

apartado 18; de 13 de julio de 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 13, e ICI, antes citada, apartado 20).

21 Por último, debe precisarse que, si bien, según su tenor literal, las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento tienen por objeto, en especial, asegurar el trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación y que responda, por lo demás, a la definición del artículo 58 del Tratado (véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Rec. p. 5483, apartado 16, y de 18 de noviembre de 1999, × e Y, C-200/98, Rec. p. I-8261, apartado 26).

22 Procede señalar que, por lo que se refiere al cálculo de los ingresos imponibles de las sociedades, la normativa del Estado miembro controvertida en el litigio principal limita, para las sociedades constituidas con arreglo al Derecho del Estado donde tienen su domicilio social y que hayan ejercido su derecho de libre establecimiento con el fin de crear sucursales en otros Estados miembros, la posibilidad de aplazar las pérdidas sufridas en el Estado miembro de origen en un período impositivo anterior cuando, en ese mismo período impositivo, dichas sociedades hayan obtenido beneficios en otro Estado miembro por mediación de un establecimiento permanente, mientras que sería posible compensar esas mismas pérdidas si los establecimientos de las referidas sociedades estuvieran situados exclusivamente en el Estado miembro de origen.

23 Por consiguiente, mediante la compensación de las pérdidas nacionales con los beneficios exentos por Convenio, la normativa de dicho Estado miembro instaura un trato fiscal diferenciado entre las sociedades constituidas conforme al Derecho nacional que sólo tienen establecimientos en el territorio nacional y las que disponen de establecimientos en otro Estado miembro. En efecto, cuando tales sociedades tienen un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto del de origen y que un Convenio para evitar la doble imposición vincula a los dos Estados, dichas sociedades pueden, como reconoce el propio Gobierno belga, sufrir una desventaja fiscal que no deberían soportar si todos sus establecimientos estuvieran en el Estado miembro de origen.

24 Según el Gobierno belga, la normativa controvertida en el litigio principal no constituye un obstáculo contrario al artículo 52 del Tratado. En efecto, dicha normativa debe apreciarse en su contexto global. El Gobierno belga expone que, si bien es cierto que la situación específica sometida a la apreciación del órgano jurisdiccional remitente se traduce en una desventaja para AMID, también es cierto que, en el supuesto de que esa misma empresa obtenga beneficios en Bélgica y que el establecimiento situado en Luxemburgo incurra en pérdidas, la base imponible de la empresa en Bélgica disminuirá; además dichas pérdidas pueden compensarse en Luxemburgo con los beneficios que allí se obtengan posteriormente. En tal hipótesis, la posición de dicha empresa es mejor que la de las empresas sin establecimientos extranjeros. Así, para hacer frente a la complejidad ocasionada por las numerosas situaciones en las que se pueden encontrar las empresas respecto de la normativa fiscal, el artículo 66 del Real Decreto de aplicación del CIR de 1964 estableció un sistema eficaz de compensación de las pérdidas, con el consiguiente riesgo de perjudicar en ciertos casos y de favorecer en otros a una sociedad belga que tenga uno o varios de sus establecimientos en otros Estados miembros. A su juicio, este sistema no influye, en realidad, en las decisiones que toman las empresas de crear o no un establecimiento en el extranjero. Habida cuenta de que, en el momento en que una empresa decide abrir un establecimiento permanente en otro Estado miembro, no sabe si efectuará pérdidas o beneficios por mucho tiempo ni, desde luego, tampoco si las pérdidas corresponderán al nuevo establecimiento o al domicilio social, el referido sistema no crea obstáculos contrarios al Tratado.

25 El Gobierno belga alega además que, en el caso de autos, las empresas belgas que tienen un establecimiento permanente en el extranjero no están en la misma situación que las empresas que han concentrado todas sus operaciones en Bélgica. El conjunto de los ingresos de estas últimas se calcula de manera global y se grava con el tipo aplicable en Bélgica. La sociedades belgas que tienen establecimientos en el extranjero están gravadas, por los ingresos de éstos, con arreglo a las disposiciones fiscales del Estado miembro donde se encuentran dichos establecimientos, sin perjuicio de las disposiciones de los Convenios para evitar la doble imposición. El Gobierno belga afirma que, desde el punto de vista de su trato fiscal, las dos categorías de empresas siempre estarán en situaciones diferentes, de manera que la aplicación de un régimen que lleva a resultados diferentes no constituye necesariamente una discriminación.

26 No cabe acoger los argumentos antes expuestos.

27 Aun suponiendo que el régimen fiscal belga favorezca más a menudo a las sociedades con establecimientos en el extranjero, no es menos cierto que, cuando dicho régimen resulta perjudicial para dichas sociedades, da lugar a una desigualdad de trato respecto de las sociedades que no tienen establecimientos fuera de Bélgica y crea así un obstáculo a la libertad de establecimiento que garantiza el artículo 52 del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 21).

28 En cuanto a la alegación basada en las diferencias entre las sociedades belgas que poseen un establecimiento permanente en el extranjero y las que no lo tienen, es preciso señalar que las diferencias que evoca el Gobierno belga no pueden explicar en modo alguno por qué no se puede tratar de la misma manera a las primeras y a las segundas a los efectos de la deducción de las pérdidas.

29 En efecto, una sociedad belga que, sin tener establecimientos fuera de Bélgica, incurre en pérdidas en un ejercicio determinado está, a los efectos de su imposición, en una situación comparable a la de una sociedad belga que, teniendo un establecimiento en Luxemburgo, sufre pérdidas en Bélgica y efectúa beneficios en Luxemburgo en ese mismo ejercicio.

30 En la medida en que no ha quedado probada la diferencia de situación objetiva, no cabe admitir una diferencia de trato en cuanto a la deducción de las pérdidas al calcular los ingresos imponibles de las sociedades.

31 A falta de justificación, dicha diferencia de trato es contraria a las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento.

32 A este respecto, es preciso señalar que el Gobierno belga no ha intentado justificar, por razones distintas de las indicadas en el apartado 25 de la presente sentencia, dicha diferencia de trato a la vista de las disposiciones del Tratado sobre la libertad de establecimiento.

33 Habida cuenta de lo antes expuesto, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 52 del Tratado se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad, constituida con arreglo al Derecho de dicho Estado miembro, en el que tiene su domicilio social, sólo puede deducir de los beneficios imponibles de un año, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas sufridas el año anterior a condición de que dichas pérdidas no se hayan podido compensar con los beneficios obtenidos, en ese mismo año anterior, por uno de sus establecimientos permanentes situado en otro Estado miembro, en la medida en que las pérdidas compensadas de ese modo no pueden deducirse de los ingresos imponibles en ninguno de los Estados miembros afectados, mientras que, si los establecimientos de dicha sociedad se encontrasen exclusivamente en el Estado miembro donde tiene su domicilio social, serían deducibles.

Costas

34 Los gastos efectuados por el Gobierno belga y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Hof van Beroep te Gent mediante resolución de 13 de abril de 1999, declara:

El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad, constituida con arreglo al Derecho de dicho Estado miembro, en el que tiene su domicilio social, sólo puede deducir de los beneficios imponibles de un año, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas sufridas el año anterior a condición de que dichas pérdidas no se hayan podido compensar con los beneficios obtenidos, en ese mismo año anterior, por uno de sus establecimientos permanentes situado en otro Estado miembro, en la medida en que las pérdidas compensadas de ese modo no pueden deducirse de los ingresos imponibles en ninguno de los Estados miembros afectados, mientras que, si los establecimientos de dicha sociedad se encontrasen exclusivamente en el Estado miembro donde tiene su domicilio social, serían deducibles.

Gulmann Skouris Puissochet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de diciembre de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

C. Gulmann