Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 21 de febrero de 2013 *

«Libertad de establecimiento — Artículo 49 TFUE — Legislación tributaria — Fusión de una sociedad matriz establecida en un Estado miembro con una filial establecida en otro Estado miembro — Deducibilidad por la sociedad matriz de las pérdidas de la filial resultantes de las actividades de ésta — Exclusión respecto a las filiales no residentes»

En el asunto C-123/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), mediante resolución de 7 de marzo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de marzo de 2011, en el procedimiento entablado por:

A Oy,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), las Sras. C. Toader y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de junio de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de A Oy, por el Sr. A. Blomqvist, asianajaja;

— en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. M. Pere, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. K. Petersen, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. M. Santoro, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk y S. Johannesson, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Murrell, en calidad de agente, asistida por las Sras. K. Bacon y R. Hill, Barristers;

* Lengua de procedimiento: finés.

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal e I. Koskinen, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de julio de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

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

2 Dicha petición se presentó en el marco de un procedimiento entablado por A Oy (en lo sucesivo, «A»), sociedad de Derecho finlandés, contra la decisión de la keskusverolautakunta (comisión tributaria central) según la cual, en relación con una fusión con una filial sueca, A no podía deducir fiscalmente las pérdidas de aquélla.

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) establece:

«Los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo podrán estar sometidos 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 el mismo, 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».

Derecho finlandés

4 La Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) (Ley 360/1968, sobre la imposición de los rendimientos de las actividades económicas), que tenía por objeto, en particular, adaptar el ordenamiento jurídico interno a la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DO L 310, p. 34), instaura el marco jurídico de la fusión por absorción de las sociedades.

5 El artículo 52 a, punto 2, de dicha Ley define el concepto de fusión en los siguientes términos:

«Se entenderá por fusión la operación por la cual:

[...]

2) La sociedad absorbida transfiere, mediante su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, a la sociedad absorbente que es titular de todas las acciones representativas del capital social de la sociedad absorbida o a una sociedad anónima cuyas acciones se hallen íntegramente en manos de tal sociedad.»

6 La tuloverolaki (1535/1992) (Ley 1535/1992 relativa al impuesto sobre la renta) de 30 de diciembre de 1992 (en lo sucesivo, «tuloverolaki») regula el régimen fiscal de las pérdidas de las sociedades.

7 El artículo 117 de dicha Ley establece que la pérdida constatada resultante de la actividad económica se deducirá del resultado de la actividad económica de los años siguientes.

8 El artículo 119, apartados 1 y 2, de la referida Ley dispone:

«La pérdida resultante del ejercicio fiscal económico y agrícola se deducirá de los resultados de las actividades económicas [...] durante los diez ejercicios siguientes y a medida que se produzcan beneficios.

Se entenderá por "pérdida resultante de actividades económicas" el resultado deficitario calculado con arreglo a la [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)] [...]».

9 El artículo 123, apartado 2, de esta misma Ley establece las condiciones en las que la sociedad absorbente puede asumir fiscalmente las pérdidas de la sociedad absorbida en los términos siguientes:

«Una vez realizada la fusión de personas jurídicas [...], la persona jurídica absorbente tendrá derecho a deducir de sus ingresos sometidos a tributación las pérdidas sufridas por la persona jurídica que hubiera sido absorbida [...] en la forma establecida en los artículos 119 y 120, en el supuesto de que la persona jurídica absorbente o sus accionistas o socios, o la persona jurídica y sus accionistas o socios conjuntamente, fueran titulares, desde el comienzo del ejercicio negativo, de más de la mitad de las acciones o participaciones de la persona jurídica absorbida o escindida.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 A es una empresa finlandesa cuya actividad consiste en el comercio de muebles. A posee una filial en Suecia (en lo sucesivo, «B»), de cuyo capital social es titular en su totalidad, que desarrolla en Suecia una actividad similar en tres locales comerciales que posee en arriendo. A no dispone de más filiales ni sucursales en Suecia.

11 A raíz de pérdidas comerciales, B cerró sus tres puntos de venta, uno en diciembre de 2007 y los otros dos en marzo de 2008. B no tenía la intención de proseguir ninguna actividad comercial en Suecia, pero siguió vinculada por los contratos de arrendamiento a largo plazo de dos locales de negocio. Su déficit ascendió a 44.800.000 SEK respecto al período comprendido entre 2001 y 2007.

12 Como consecuencia del cese de las actividades de B, A previó la posibilidad de proceder a una fusión con esta filial. Consideró que dicha operación estaba justificada desde el punto de vista económico y que permitiría, en particular, ceder a A los contratos de arrendamiento otorgados por B. Estimó, además, que se trataba de un procedimiento transparente y fácil de ejecutar, que permitiría simplificar la estructura del grupo.

13 Al término de dicha operación, los recursos, deudas y obligaciones residuales de B deberían transferirse a A y la sociedad matriz ya no tendría ninguna filial ni establecimiento permanente en Suecia.

14 A presentó a la keskusverolautakunta una solicitud de resolución previa sobre la cuestión de si, una vez realizada la operación, podría deducir las pérdidas de B de conformidad con el artículo 123, apartado 2, de la tuloverolaki.

15 Mediante su resolución previa de 25 de marzo de 2009, la keskusverolautakunta respondió en sentido negativo por estimar que las pérdidas de B habían sido constatadas con arreglo a la normativa fiscal sueca. Considera que a tales pérdidas no se les puede aplicar, por lo tanto, el artículo 119 de la tuloverolaki.

16 A impugnó dicha decisión ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal de lo contencioso-administrativo supremo) invocando, en particular, la libertad de establecimiento.

17 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el supuesto de que una sociedad residente absorba una sociedad finlandesa, puede deducir fiscalmente las pérdidas de ésta en las condiciones establecidas en los artículos 119 y 123 de la tuloverolaki, siempre que la operación no se haya realizado con el único objetivo de conseguir una ventaja fiscal.

18 Dicho órgano jurisdiccional señala que, en cambio, la ley finlandesa no contiene indicación alguna sobre las condiciones en las que podría procederse a tal deducción cuando la sociedad absorbida está situada en otro Estado miembro.

19 Dicho órgano jurisdiccional se plantea, por lo tanto, el interrogante de si la normativa finlandesa contiene una restricción a la libertad de establecimiento y, en caso afirmativo, si puede considerarse que ésta está justificada por los motivos de interés general alegados por las autoridades finlandesas, derivados de la necesidad de que los Estados miembros preserven un reparto equilibrado de su potestad tributaria y de protegerse contra los riesgos de doble utilización de las pérdidas y de evasión fiscal.

20 En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones siguientes:

«1) ¿Exigen los artículos 49 TFUE y 54 TFUE que, en su tributación, una sociedad absorbente pueda deducir las pérdidas resultantes de una actividad desarrollada, durante los años anteriores a la fusión, en otro Estado miembro por la sociedad absorbida, que estaba en él establecida, cuando la sociedad absorbente no dispone de ningún establecimiento permanente en el Estado de residencia de la sociedad absorbida y las normas nacionales autorizan a una sociedad absorbente a deducir las pérdidas de la sociedad absorbida si ésta es una sociedad nacional o si las pérdidas se hubieran originado en un establecimiento permanente situado en el territorio nacional?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿influyen los artículos 49 TFUE y 54 TFUE en la determinación de si el importe de la pérdida deducible debe calcularse según la normativa fiscal del Estado de residencia de la sociedad absorbente o si deben considerarse pérdidas deducibles las pérdidas sufridas por la sociedad absorbida en su Estado de residencia y constatadas según la normativa de este Estado?»

Sobre la primera cuestión prejudicial

21 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente al Tribunal de Justicia que dilucide si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE se oponen a que la legislación de un Estado miembro impida que, a raíz de una fusión con una filial establecida en el territorio de otro Estado miembro, una sociedad matriz residente tenga la posibilidad de deducir de sus ingresos imponibles las pérdidas sufridas por aquélla en ejercicios fiscales anteriores a la fusión, mientras que tal legislación nacional recoge tal posibilidad cuando la fusión se realiza con una filial residente.

22 Con carácter preliminar, debe señalarse que la Directiva 2009/133 no prevé la cuestión relativa a la asunción de posibles pérdidas de la sociedad absorbida en semejante situación.

23 Por lo demás, los Gobiernos alemán, finlandés, italiano y del Reino Unido alegan que la libertad de establecimiento no es aplicable al caso objeto del litigio principal debido a que la sociedad absorbida había cesado su actividad económica con anterioridad a la fusión y que, en realidad, motivó esta reestructuración únicamente la búsqueda de una ventaja fiscal, consistente en la deducción de las pérdidas de la filial absorbida de los ingresos imponibles de la sociedad matriz absorbente.

24 Debe recordarse ante todo que las operaciones de fusiones transfronterizas, a semejanza de las demás operaciones de transformación de sociedades, responden a las necesidades de cooperación y de reagrupación entre sociedades establecidas en Estados miembros diferentes. Se las considera así modalidades particulares del ejercicio de la libertad de establecimiento, importantes para el buen funcionamiento del mercado interior, y entran, por tanto, en el ámbito de las actividades económicas para las que los Estados miembros están obligados a respetar la libertad de establecimiento prevista en el artículo 49 TFUE (sentencia de 13 de diciembre de 2005, SEVIC Systems, C-411/03, Rec. p. I-10805, apartado 19).

25 En segundo lugar, debe señalarse que, en las circunstancias del asunto principal, la creación por A de una filial B en Suecia se deriva del ejercicio por la primera de su derecho a la libertad de establecimiento, lo que da lugar a la aplicación de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

26 Por último, el hecho de que una operación de fusión esté motivada únicamente por consideraciones fiscales y que, de esta forma, las sociedades afectadas intenten en realidad eludir de manera abusiva la aplicación de su legislación nacional no puede, de por sí, excluir la aplicación de tales disposiciones.

27 En efecto, la cuestión relativa a la aplicación de dichos artículos es distinta de la de determinar si un Estado miembro puede adoptar medidas para impedir que, recurriendo a las posibilidades que ofrece el Tratado, algunos de sus nacionales intenten eludir de modo abusivo la aplicación de su legislación nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 18).

28 Teniendo en cuenta la totalidad de los elementos que se acaban de mencionar, procede considerar que la libertad de establecimiento se aplica en una situación como la controvertida en el asunto principal.

–Sobre el obstáculo a la libertad de establecimiento

29 En la medida en que la libertad de establecimiento se aplica en el asunto principal, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véanse, en particular, la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 29 y la jurisprudencia allí citada).

30 La libertad de establecimiento, que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión, 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 seno de la Unión, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35, y de 25 de febrero de 2010, X-Holding, C-337/08, Rec. p. I-1215, apartado 17).

31 A este respecto, la posibilidad que ofrece el Derecho finlandés de que una sociedad matriz residente tenga en cuenta las pérdidas de una filial residente cuando se fusiona con ésta constituye para la sociedad matriz una ventaja fiscal.

32 La exclusión de tal ventaja en las relaciones entre una sociedad matriz residente y su filial establecida en otro Estado miembro puede hacer que el establecimiento en este último Estado sea menos atractivo y, por lo tanto, disuadirla de constituir en él filiales.

33 Para que tal diferencia de trato sea compatible con las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento, es preciso que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (véase, por analogía con la libre circulación de capitales, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 167). De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el carácter comparable de una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de las disposiciones nacionales controvertidas (véase, por analogía, la sentencia de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartados 36 a 38).

34 En Derecho fiscal la residencia de los contribuyentes es un factor que puede justificar diferencias de trato entre contribuyentes residentes y contribuyentes no residentes; sin embargo, no siempre es así. En efecto, permitir que el Estado miembro de establecimiento pueda, en todo caso, aplicar un trato diferente por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad esté situado en otro Estado miembro dejaría sin contenido el artículo 49 TFUE (véase, en particular, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 37).

35 Al respecto, la situación, por una parte, de una sociedad matriz residente que desea fusionarse con una filial residente y contar de esta forma con la posibilidad de deducir fiscalmente las pérdidas de ésta y, por otra, de una sociedad matriz residente que desea realizar la misma operación con una filial no residente son objetivamente comparables a la luz del objetivo de la legislación fiscal, como la controvertida en el asunto principal, cuya finalidad es que la sociedad matriz se beneficie de la ventaja fiscal consistente en la posibilidad de que ésta deduzca fiscalmente las pérdidas en que hubiera incurrido la filial.

36 No obstante, los Gobiernos alemán y del Reino Unido alegan que el hecho de no admitir la deducción fiscal de las pérdidas no restringe la libertad de establecimiento en la medida en que, como se desprende de las apreciaciones del órgano jurisdiccional remitente reproducidas en el apartado 17 de la presente sentencia, igualmente se habría denegado la deducción de los ingresos imponibles de las pérdidas de la sociedad absorbida, en las mismas circunstancias, si la fusión se hubiera producido con una filial residente, dado que el objetivo de la operación estriba únicamente en la obtención de una ventaja fiscal.

37 Sin embargo, corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar si es así en el asunto principal. En caso afirmativo, A no podría, en efecto, alegar diferencia alguna de trato entre las sociedades residentes y las que no lo son.

38 A falta de cualquier otra precisión en la resolución de remisión, corresponde en todo caso al Tribunal de Justicia pronunciarse igualmente sobre la cuestión de si, en el supuesto de que la denegación de deducción de pérdidas se funde en otro motivo, la diferencia de trato en lo tocante a las sociedades no residentes está justificada por una razón imperiosa de interés general.

39 A tal fin, debe comprobarse si dicha diferencia de trato es adecuada para garantizar la realización del objetivo invocado y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 35).

–Sobre la justificación del obstáculo

40 Los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia consideran que la diferencia de trato controvertida en el asunto principal está justificada por la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de impedir los riesgos de una doble imposición de las pérdidas así como de evasión fiscal.

41 En relación, en primer lugar, con la necesidad de preservar un reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ésta puede justificar una diferencia de trato cuando el objetivo del régimen examinado sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 42, y Oy AA, antes citada, apartado 54).

42 Así, el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros podría requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de esos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas (sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 45).

43 En efecto, el hecho de reconocer a las sociedades la facultad de optar porque se tomen en consideración sus pérdidas en el Estado miembro de su establecimiento o en otro Estado miembro 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), en la medida en que se modifican las bases imponibles, por el valor de las pérdidas transferidas, en esos dos Estados.

44 Por lo que respecta, además, al riesgo de doble imputación de las pérdidas, procede señalar que se corre efectivamente este riesgo si, en una fusión como la controvertida en el asunto principal, la sociedad matriz establecida en otro Estado miembro tiene la posibilidad de deducir de sus ingresos imponibles las pérdidas de la filial absorbida. Se elimina dicho riesgo mediante una norma que excluya tal posibilidad (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartados 47 y 48).

45 En relación, por último, con el riesgo de evasión fiscal, la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente a una sociedad residente con ocasión de una fusión conlleva el riesgo de que este tipo de reestructuración se organice en el seno de un grupo de sociedades con el fin de que se tomen en consideración las pérdidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, por consiguiente, el valor fiscal de las pérdidas sea mayor (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 49).

46 Teniendo en cuenta en su conjunto dichos elementos de justificación, procede admitir que la normativa de un Estado miembro que, en relación con una fusión como la del asunto principal, excluya la posibilidad de que la sociedad matriz establecida en ese Estado miembro deduzca de sus ingresos imponibles las pérdidas de la filial absorbida, establecida en otro Estado miembro, por una parte, persigue objetivos legítimos compatibles con el Tratado que están amparados por razones imperiosas de interés general, y, por otra, es adecuada para garantizar la realización de tales objetivos (véase, en este sentido, en particular, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 51).

47 No obstante, debe aún comprobarse que tal régimen no va más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (véase, en este sentido, en particular, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 53).

48 Por lo que respecta a la proporcionalidad del obstáculo a la libertad de establecimiento, por una parte, debe señalarse que el hecho de reconocer a favor de la sociedad matriz la posibilidad de tener en cuenta las pérdidas de su filial no residente, en el marco de una fusión transfronteriza, no puede dar

lugar, *a priori*, a que la sociedad matriz pueda elegir libremente de un año para otro el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de sus filiales (véase, *contrario sensu*, la sentencia X-Holding, antes citada, apartado 31).

49 Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una medida restrictiva como la que es objeto del asunto principal va más allá de lo necesario para alcanzar lo esencial de los objetivos perseguidos cuando la filial no residente ha agotado las posibilidades de tener en cuenta las pérdidas sufridas en su Estado de residencia (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 55). Corresponde a la sociedad matriz demostrar que es así (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 56).

50 En lo que al asunto principal se refiere, de determinados elementos obrantes en los autos remitidos al Tribunal de Justicia se deduce que, para calcular la base imponible, el Derecho sueco establece la posibilidad de deducir las pérdidas de un sujeto pasivo en ejercicios fiscales futuros.

51 No obstante, A ha manifestado que, una vez ejecutada la operación de fusión, se procedería a la liquidación de B, y que ya no tendría ninguna filial ni ningún establecimiento permanente en Suecia. Así, en principio, ninguna de estas dos sociedades tiene la posibilidad de deducir, en Suecia, tras la fusión, las pérdidas de B sufridas en este Estado miembro con anterioridad a dicha operación.

52 Sin embargo, por sí solas, dichas circunstancias específicas no pueden demostrar la imposibilidad de tener en cuenta las pérdidas que existen en el Estado de residencia de la filial.

53 Así, varios Estados miembros que han intervenido en el procedimiento consideran, por el contrario, que sigue existiendo la posibilidad de tener en cuenta las pérdidas de B en Suecia. El Gobierno alemán alega, por lo tanto, que dichas pérdidas pueden restarse de los ingresos, ciertamente mínimos, que B sigue obteniendo en Suecia. Agrega que esta sociedad sigue estando vinculada por los contratos de arrendamiento que pueden ser objeto de cesión. El Gobierno francés sostiene igualmente que el Derecho sueco permite a las sociedades tener en cuenta las pérdidas registradas en ejercicios anteriores o con motivo de la tributación de plusvalías realizadas sobre los elementos de activo y de pasivo de la sociedad absorbida. El Gobierno italiano alega que Suecia puede evaluar los bienes transferidos y someter al impuesto a la sociedad absorbida sobre el beneficio así realizado.

54 Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si A demostró efectivamente que B había agotado todas las posibilidades de tener en cuenta las pérdidas que existen en Suecia.

55 En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente decida que se aportó dicha prueba, sería contrario a los artículos 49 TFUE y 54 TFUE excluir la posibilidad de que A deduzca de su renta imponible en su Estado de residencia las pérdidas sufridas por su filial no residente en relación con la operación de fusión de que se trata en el asunto principal.

56 Habida cuenta de cuanto antecede debe responderse a la primera cuestión planteada que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE no se oponen, en las circunstancias del asunto principal, a una normativa nacional que excluye la posibilidad de que una sociedad matriz que se fusiona con una filial establecida en otro Estado miembro, y que ha cesado su actividad, deduzca de sus ingresos imponibles las pérdidas sufridas por esa filial en ejercicios anteriores a la fusión, mientras que dicha normativa nacional otorga tal posibilidad cuando la fusión se lleva a cabo con una filial residente. No obstante, tal normativa nacional es incompatible con el Derecho de la Unión si no ofrece a la sociedad matriz la posibilidad de demostrar que su filial no residente ha agotado las posibilidades de tener en cuenta tales pérdidas y que no existen posibilidades de que sean tenidas en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros, ya sea por ella misma o bien por un tercero.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

57 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que, en el caso de que la aplicación del Derecho de la Unión autorice a la sociedad matriz a tener en cuenta las pérdidas de su filial no residente con ocasión de una fusión como la que es objeto del procedimiento principal, precise si tales pérdidas deberían determinarse con arreglo al Derecho del Estado miembro de residencia de la sociedad matriz o con arreglo al Estado de residencia de la filial.

58 Al respecto, debe señalarse, en primer lugar, que, en el estado actual del Derecho de la Unión, la libertad de establecimiento no implica, en principio, la aplicación de una ley determinada al cálculo de las pérdidas de la filial absorbida asumidas por la sociedad matriz, en una operación como la que es objeto del asunto principal.

59 En cambio, el Derecho de la Unión se opone a que tales mecanismos de cálculo puedan suponer un obstáculo a la libertad de establecimiento. De ello se deduce que, en principio, dicho cálculo no debe dar lugar a una desigualdad de trato con el cálculo que, en el mismo supuesto, se habría realizado para la asunción de las pérdidas de una filial residente.

60 No obstante, tal cuestión no puede considerarse de manera abstracta e hipotética, sino que, en su caso, debe ser objeto de un análisis puntual.

61 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que las reglas para el cálculo de las pérdidas de la filial no residentes para su asunción por la sociedad matriz residente, en una operación como la que es objeto del asunto principal, no deben suponer una desigualdad de trato con las reglas de cálculo aplicables en el supuesto de que tal fusión se hubiera realizado con una filial residente.

Costas

62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 (Sala Cuarta) declara:

1) **Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE no se oponen, en las circunstancia del asunto principal, a una normativa nacional que excluye la posibilidad de que una sociedad matriz que se fusiona con una filial establecida en otro Estado miembro, y que ha cesado su actividad, deduzca de sus ingresos imponibles las pérdidas sufridas por esa filial en ejercicios anteriores a la fusión, mientras que dicha legislación nacional otorga tal posibilidad cuando la fusión se lleva a cabo con una filial residente. No obstante, tal normativa es incompatible con el Derecho de la Unión si no ofrece a la sociedad matriz la posibilidad de demostrar que su filial no residente ha agotado las posibilidades de tener en cuenta tales pérdidas y que no existen posibilidades de que sean tenidas en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros, ya sea por ella misma o bien por un tercero.**

2) **Las reglas para el cálculo de las pérdidas de la filial no residente para su asunción por la sociedad matriz residente, en una operación como la que es objeto del asunto principal, no deben suponer una desigualdad de trato con las reglas de cálculo aplicables en el supuesto de que esa fusión se hubiera realizado con una filial residente.**

Firmas