

**Asunto C-414/06**

**Lidl Belgium GmbH & Co. KG**

**contra**

**Finanzamt Heilbronn**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Libertad de establecimiento — Fiscalidad directa — Toma en consideración de pérdidas de establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro y pertenecientes a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro»

Sumario de la sentencia

1. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Libre circulación de capitales — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación*

*(Arts. 43 CE y 56 CE)*

2. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación*

*(Art. 43 CE)*

3. *Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Legislación tributaria — Impuesto sobre sociedades*

*(Art. 43 CE)*

1. La creación y la plena propiedad, por parte de una persona física o jurídica establecida en un Estado miembro, de un establecimiento permanente sin personalidad jurídica propia y diferenciada situado en otro Estado miembro están incluidas en el ámbito de aplicación material del artículo 43 CE. Suponiendo que el régimen fiscal que excluye la posibilidad de que una sociedad residente pueda deducir de su base imponible las pérdidas de un establecimiento permanente de su propiedad, situado en otro Estado miembro tenga efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales, tales efectos serían la consecuencia inevitable de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justifican un examen del referido régimen a la luz del artículo 56 CE.

(véanse los apartados 15 y 16)

2. Las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento que se oponen a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación se aplican también cuando una sociedad establecida en un Estado miembro opera en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente, tal como lo define un convenio fiscal para prevenir la doble imposición pertinente, que constituye una entidad autónoma a efectos del Derecho fiscal convencional.

En efecto, dicha configuración del establecimiento permanente como entidad fiscal autónoma es conforme con la práctica jurídica internacional tal como se refleja en el modelo de convenio fiscal elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Pues bien, en orden al reparto de la competencia fiscal, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y, en particular, en los modelos de convenio elaborados por la OCDE.

(véanse los apartados 19 a 22)

3. El artículo 43 CE no se opone a que una sociedad establecida en un Estado miembro no pueda deducir de su base imponible las pérdidas de un establecimiento permanente de su propiedad, situado en otro Estado miembro, en la medida en que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, los ingresos de dicho establecimiento se gravan en este último Estado miembro, en el que dichas pérdidas, en el marco de la tributación de las rentas de dicho establecimiento permanente, pueden tomarse en consideración en ejercicios posteriores.

Ciertamente, tal régimen fiscal lleva en sí una restricción a la libertad de establecimiento, dado que la situación fiscal de una sociedad que tiene su sede social en un Estado miembro y que posee un establecimiento permanente en otro Estado miembro es menos favorable que aquella en la que se encontraría si esta última entidad estuviera establecida en el primer Estado miembro. En razón de esta diferencia de trato fiscal, una sociedad residente podría verse disuadida de ejercer sus actividades mediante un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro.

No obstante, en principio, dicho régimen fiscal puede estar justificado respecto de la necesidad de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la de prevenir el riesgo de que las pérdidas sean objeto de una doble imputación, que, vistas en su conjunto persiguen objetivos legítimos compatibles con el Tratado y de este modo constituyen razones imperiosas de interés general, siempre que sea proporcionado respecto de dichos objetivos.

En relación con la necesidad de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, el Estado miembro en el que está situada la sede de la sociedad a la que pertenece el establecimiento permanente tendría derecho a gravar los beneficios obtenidos por dicha entidad, si no existiera un Convenio para evitar la doble imposición. Por consiguiente, el objetivo de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los dos Estados miembros de que se trata, reflejado en las disposiciones del Convenio, puede justificar el régimen fiscal controvertido en el litigio principal, dado que mantiene el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas. A este respecto, cuando un convenio para evitar la doble imposición atribuye al Estado miembro en el que está situado el establecimiento permanente el poder de gravar las rentas de éste, 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 miembro pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

En cuanto al riesgo de que se impute dos veces la misma pérdida, no se puede excluir que una sociedad impute en el Estado miembro en el que está situada su sede las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente que le pertenece situado en otro Estado miembro y que, a pesar de esta imputación, se tengan en cuenta las mismas pérdidas en un momento posterior en el Estado miembro en el que está sito el establecimiento permanente, cuando éste obtiene beneficios, impidiendo así al Estado miembro en el que la sociedad principal tiene su sede gravar este beneficio.

(véanse los apartados 25, 26, 33, 36, 39, 42 y 52 a 54 y el fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 15 de mayo de 2008 (\*)

«Libertad de establecimiento – Fiscalidad directa – Toma en consideración de pérdidas de establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro y pertenecientes a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro»

En el asunto C-414/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 28 de junio de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de octubre de 2006, en el procedimiento entre

**Lidl Belgium GmbH & Co. KG**

y

**Finanzamt Heilbronn,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. G. Arestis, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. E. Juhász y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de noviembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Lidl Belgium GmbH & Co. KG, por los Sres. W. Schön y M. Schaden, Rechtsanwälte;
- en nombre del Finanzamt Heilbronn, por el Sr. C.-F. Veas, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma, C. Blaschke y H. Kube, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. M. Papida e I. Pouli y por el Sr. K. Georgiadis, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-C. Gracia, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster y por los Sres. P. van Ginneken y M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. J. Heliskoski y la Sra. J. Himmanen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. K. Wistrand y S. Johannesson, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Bryanston-Cross, en calidad de agente, asistida por la Sra. S. Lee, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de febrero de 2008;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 43 CE y 56 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Lidl Belgium GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Lidl Belgium») y el Finanzamt Heilbronn (en lo sucesivo, «Finanzamt»), respecto del tratamiento fiscal concedido por las autoridades alemanas competentes a las pérdidas de un establecimiento permanente de dicha sociedad sito en Luxemburgo.

### **Marco jurídico**

3 En virtud del artículo 2, apartado 1, punto 2, del Convenio, celebrado el 23 de agosto de 1958, entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y para establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y en materia del impuesto sobre actividades económicas y de la contribución territorial (BGBl. II 1959, p. 1270), en su versión modificada por el protocolo adicional de 15 de junio de 1973 (en lo sucesivo, «Convenio»), la expresión «establecimiento permanente» designa «un lugar fijo de negocios donde la empresa desarrolla toda su actividad o parte de ella».

4 El artículo 2, apartado 1, punto 2, letra a), del Convenio enumera determinadas instalaciones consideradas establecimiento permanente a efectos del Convenio.

5 El artículo 5 del Convenio establece:

«1) Si una persona domiciliada en uno de los Estados contratantes obtiene rendimientos, como gerente o coexplotador de una sociedad industrial o comercial cuyas actividades se extienden al territorio del otro Estado contratante, la facultad tributaria sobre dichos rendimientos será competencia de este otro Estado únicamente en la medida en que se obtengan de un

establecimiento permanente situado en su territorio.

2) A este respecto, los rendimientos que puedan imputarse al establecimiento permanente serán aquellos que habría realizado si hubiera sido una empresa distinta que efectuara operaciones idénticas o análogas en condiciones idénticas o análogas y que realizara operaciones como una empresa independiente.

[...]»

6 El artículo 6, apartado 1, del Convenio es del siguiente tenor:

«Cuando una empresa de uno de los Estados contratantes, por su participación en la gestión o en la estructura financiera de una empresa del otro Estado contratante, pacte con esta última empresa condiciones económicas o financieras diferentes de aquellas que se pactarían con una empresa independiente, o le imponga tales condiciones, los rendimientos que una de las dos empresas habría obtenido normalmente, pero que no se hayan podido obtener a causa de estas condiciones, podrán incluirse en los rendimientos de dicha empresa y gravarse en consecuencia.»

7 El artículo 20 de dicho Convenio establece:

«1) Cuando, con arreglo a los artículos precedentes, el Estado de residencia tenga la potestad tributaria sobre los rendimientos o los elementos de activos, el otro Estado no podrá gravar dichos rendimientos o elementos del activo. [...]

2) Estarán excluidos de la base imponible del impuesto del Estado de residencia los rendimientos de activos respecto a los cuales los artículos anteriores confieren al otro Estado contratante la potestad tributaria, a menos que el apartado 3 no sea de aplicación. No obstante, el impuesto que grave los rendimientos o los elementos de activos cuya imposición corresponda al Estado de residencia se percibirá al tipo correspondiente a los rendimientos globales o al conjunto de elementos de activos del sujeto pasivo.

[...]»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

8 Lidl Belgium forma parte del grupo Lidl y Schwarz y desempeña su actividad mercantil en el ámbito de la distribución de mercancías. Se asignó a Lidl Belgium, que en un primer momento había desarrollado sus actividades en el mercado belga, la tarea de implantarse también en Luxemburgo a partir de 1999. A tal fin, Lidl Belgium creó un establecimiento permanente en dicho Estado.

9 Lidl Belgium es una sociedad en comandita que tiene su sede social en Alemania y cuenta entre sus socios con Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH, como socio colectivo, y con Lidl Stiftung & Co. KG, como socio comanditario.

10 En 1999, que es el ejercicio de autos, el establecimiento permanente de Lidl Belgium situado en Luxemburgo sufrió pérdidas.

11 Durante el procedimiento de comprobación fiscal, Lidl Belgium intentó deducir esta pérdida del importe de su base imponible. El Finanzamt rechazó la deducción de dicha pérdida basándose, en particular, en la exención de los rendimientos obtenidos en dicho establecimiento permanente en virtud de las disposiciones del Convenio.

12 El 30 de junio de 2004, el Finanzgericht Baden-Württemberg, al que había recurrido Lidl

Belgium, desestimó el recurso que ésta había interpuesto contra la decisión del Finanzamt.

13 El Bundesfinanzhof, que conoce del recurso de casación de Lidl Belgium, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con los artículos 43 CE 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?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

14 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 43 CE y 56 CE se oponen a un régimen fiscal nacional que excluye la posibilidad de que una sociedad residente, al determinar sus beneficios y calcular su renta imponible, pueda deducir las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por un establecimiento permanente de su propiedad, mientras que dicho régimen fiscal concede tal posibilidad respecto de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente residente.

#### *Sobre el ámbito de aplicación de los artículos 43 CE y 56 CE*

15 Dado que en la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente se evocan los dos artículos mencionados, procede recordar que la creación y la plena propiedad, por parte de una persona física o jurídica establecida en un Estado miembro, de un establecimiento permanente sin personalidad jurídica propia y diferenciada situado en otro Estado miembro están incluidas en el ámbito de aplicación material del artículo 43 CE.

16 Suponiendo que el régimen fiscal controvertido en el litigio principal tenga efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales, tales efectos serían la consecuencia inevitable de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justifican un examen del referido régimen a la luz del artículo 56 CE (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec. p. I?7995, apartado 33; de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C?452/04, Rec. p. I?9521, apartados 48 y 49, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Rec. p. I?2107, apartado 34).

17 Por consiguiente, el régimen fiscal controvertido en el litigio principal debe apreciarse en relación con el artículo 43 CE.

#### *Sobre la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento*

18 Con carácter previo, procede recordar que la libertad de establecimiento comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros 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; de 14 de diciembre de 2000, AMID, C?141/99, Rec. p. I?11619, apartado 20, y de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C?471/04, Rec. p. I?2107, apartado 29).

19 Aunque las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento tienen por objetivo, según su tenor literal, 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 uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (véanse en particular, las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C?264/96, Rec. p. I?4695, apartado 21, y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C?298/05, Rec. p. I?0000, apartado 33).

20 Estas consideraciones se aplican también cuando una sociedad establecida en un Estado miembro opera en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente.

21 En efecto, y como demuestran las disposiciones del Convenio, un establecimiento permanente constituye una entidad autónoma a efectos del Derecho fiscal convencional. De este modo, 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.

22 Esta configuración del establecimiento permanente como entidad fiscal autónoma es conforme con la práctica jurídica internacional tal como se refleja en el modelo de convenio fiscal elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en particular en sus artículos 5 y 7. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que, en orden al reparto de la competencia fiscal, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y, en particular, en los modelos de convenio elaborados por la OCDE (véanse las sentencias de 12 de mayo de 1998, Gilly, C?336/96, Rec. p. I?2793, apartado 31, y de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Rec. p. I?1957, apartado 48).

23 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.

24 Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en este régimen fiscal, dicha ventaja fiscal no se concede cuando las pérdidas proceden de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto de aquél en el que está establecida la sociedad principal.

25 En estas circunstancias, la situación fiscal de una sociedad que tiene su sede social en Alemania y que posee un establecimiento permanente en otro Estado miembro es menos favorable que aquella en la que se encontraría si esta última entidad estuviera establecida en Alemania. En razón de esta diferencia de trato fiscal, una sociedad alemana podría verse disuadida de ejercer sus actividades mediante un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro.

26 Es obligado concluir que el régimen fiscal controvertido en el litigio principal lleva en sí una restricción a la libertad de establecimiento.

#### *Sobre la existencia de justificación*

27 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que sólo puede admitirse una restricción a la libertad de establecimiento si está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Rec. p. I?10837, apartado

35; Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 47, así como Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 64).

28 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente subraya, en particular, que las rentas producidas por el establecimiento permanente situado en Luxemburgo no son gravadas en el Estado miembro de residencia de la sociedad a la que pertenece dicho establecimiento, con arreglo a las disposiciones del Convenio.

29 En las observaciones que presentaron al Tribunal de Justicia, los Gobiernos alemán, griego, francés, neerlandés, finlandés, sueco y del Reino Unido sostienen, en esencia, que, en principio, puede estar justificada una normativa fiscal que restringe la posibilidad de que una sociedad residente pueda alegar las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente de su propiedad y que esté situado en otro Estado miembro a fin de determinar la base imponible de dicha sociedad.

30 Dichos Gobiernos consideran que la justificación de tal normativa respecto del Derecho comunitario puede basarse, en primer lugar, en la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros de que se trate y, en segundo lugar, en la necesidad de prevenir el riesgo de que las pérdidas sean objeto de una doble imputación.

31 Por lo que respecta al primer elemento de justificación invocado, procede recordar que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas (véanse las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 45, y de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 54).

32 En efecto, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas (véanse las sentencias, antes citadas, Marks & Spencer, apartado 46, y Oy AA, apartado 55).

33 En relación con la pertinencia del primer elemento de justificación habida cuenta de las circunstancias fácticas del litigio principal, procede observar que el Estado miembro en el que está situada la sede de la sociedad a la que pertenece el establecimiento permanente tendría derecho a gravar los beneficios obtenidos por dicha entidad, si no existiera un Convenio para evitar la doble imposición. Por consiguiente, el objetivo de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los dos Estados miembros de que se trata, reflejado en las disposiciones del Convenio, puede justificar el régimen fiscal controvertido en el litigio principal, dado que mantiene el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas.

34 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 (véase, en este sentido, la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 56).

35 En cuanto al segundo elemento de la justificación invocada en las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, basado en el riesgo de que las pérdidas sean objeto de una doble imputación, el Tribunal ha reconocido que los Estados miembros deben ser capaces de combatirlo (véanse las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 46, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 47).

36 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). En efecto, no se puede excluir que una sociedad impute en el Estado miembro en el que está situada su sede las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente que le pertenece situado en otro Estado miembro y que, a pesar de esta imputación, se tengan en cuenta las mismas pérdidas en un momento posterior en el Estado miembro en el que está sito el establecimiento permanente, cuando éste obtiene beneficios, impidiendo así al Estado miembro en el que la sociedad principal tiene su sede gravar este beneficio.

37 Por consiguiente, debe considerarse que los dos elementos de justificación invocados pueden justificar una restricción a la libertad de establecimiento resultante del trato fiscal, por parte del Estado miembro en el que una sociedad tiene su sede, de los resultados negativos obtenidos por un establecimiento permanente perteneciente a dicha sociedad y situado en otro Estado miembro.

38 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si debe entenderse que los elementos justificativos enunciados en los apartados 44 a 50 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, que incluyen también la necesidad de prevenir el riesgo de evasión fiscal, tienen carácter cumulativo o si la existencia de uno de estos elementos basta para que el régimen fiscal controvertido en el litigio principal pueda, en principio, considerarse justificado.

39 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 51 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, que, vistos en su conjunto, los tres motivos de justificación que subyacen en la normativa controvertida en el litigio principal persiguen objetivos legítimos compatibles con el Tratado y constituyen asimismo razones imperiosas de interés general.

40 Sin embargo, teniendo en cuenta la diversidad de situaciones en las que un Estado miembro puede invocar estos motivos, no se puede exigir que todos los motivos de justificación enunciados en el apartado 51 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, estén presentes para que, en principio, una normativa fiscal nacional que restringe la libertad de establecimiento prevista en el artículo 43 CE pueda estar justificada.

41 De esta manera, en el asunto que dio lugar a la sentencia Oy AA, antes citada, el Tribunal de Justicia reconoció, en particular, que, en principio, la normativa fiscal nacional de que se trataba podía estar justificada sobre la base de dos de los tres motivos de justificación recogidos en el apartado 51 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, a saber, la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la de evitar la evasión fiscal, considerados en su conjunto (véase la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 60).

42 Del mismo modo, en principio, el régimen fiscal controvertido en el litigio principal puede estar justificado respecto de dos de los motivos de justificación recogidos en el mencionado apartado de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, a saber, la necesidad de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la de prevenir el riesgo de que las pérdidas sean objeto de una doble imputación.

43 También consta que dicho régimen puede garantizar la realización de los objetivos así establecidos.

44 En estas circunstancias, queda por comprobar si el régimen fiscal controvertido no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos (véanse las sentencias, antes citadas, Marks & Spencer, apartado 53, y Oy AA, apartado 61).

45 Lidl Belgium y la Comisión de las Comunidades Europeas se han referido, en particular, a la posibilidad de que una sociedad principal deduzca las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente de su propiedad, siempre que reintegre en sus resultados futuros los beneficios posteriores de dicho establecimiento por el valor de las pérdidas imputadas anteriormente. En este contexto, se refieren al sistema que la República Federal Alemana aplicaba hasta 1999.

46 Procede señalar que, en el apartado 54 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, se ha evocado la posibilidad de supeditar el beneficio de la ventaja fiscal de que se trata a dicho requisito, junto con la posibilidad de supeditar el beneficio de dicha ventaja al requisito de que la filial establecida en un Estado miembro distinto de aquel en el que está sita la sociedad principal haya aprovechado íntegramente las posibilidades de que sean tenidas en cuenta las pérdidas en su Estado miembro de residencia.

47 A este respecto, el Tribunal de Justicia consideró en el apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, que una medida que restringe la libertad de establecimiento va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos cuando una filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en el Estado miembro en el que está situada en el período impositivo correspondiente y en ejercicios anteriores o cuando no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en dicho Estado en ejercicios futuros.

48 El Tribunal de Justicia, en el apartado 56 de dicha sentencia, ha precisado además que, cuando en un Estado miembro la sociedad matriz residente demuestra a las autoridades tributarias nacionales que se cumplen estos requisitos, resulta contrario al artículo 43 CE excluir la posibilidad de que ésta deduzca de su beneficio imponible en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente.

49 Por lo que se refiere al litigio principal, procede constatar que la normativa fiscal luxemburguesa, para el cálculo de la base imponible, prevé la posibilidad de deducir en los ejercicios fiscales futuros pérdidas de un sujeto pasivo.

50 Como se ha confirmado en la vista, Lidl Belgium se benefició realmente de dicha imputación, de las pérdidas sufridas en 1999 por su establecimiento permanente, en un ejercicio fiscal posterior, a saber, el de 2003, ejercicio en el que dicha entidad obtuvo beneficios.

51 De este modo, Lidl Belgium no ha demostrado que se cumplieran los requisitos establecidos en el apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, que tienen por objeto determinar en qué situación una medida que constituye una restricción a la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 43 CE, va más allá de lo necesario para alcanzar los

objetivos legítimos reconocidos por el Derecho comunitario.

52 Cabe añadir que el Tribunal de Justicia ha reconocido el interés legítimo de los Estados miembros en prevenir comportamientos que pueden poner en peligro su derecho a ejercer las competencias fiscales que les corresponden. A este respecto, cuando un convenio para evitar la doble imposición atribuye al Estado miembro en el que está situado el establecimiento permanente el poder de gravar las rentas de éste, 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 miembro pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (en este sentido, véase la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 55).

53 A la luz de cuanto antecede, el régimen fiscal controvertido en el litigio principal debe considerarse proporcionado respecto de los objetivos que persigue.

54 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 43 CE no se opone a que una sociedad establecida en un Estado miembro no pueda deducir de su base imponible las pérdidas de un establecimiento permanente de su propiedad, situado en otro Estado miembro, en la medida en que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, los ingresos de dicho establecimiento se gravan en este último Estado miembro, en el que dichas pérdidas, en el marco de la tributación de las rentas de dicho establecimiento permanente, pueden tomarse en consideración en ejercicios posteriores.

### **Costas**

55 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 (Sala Cuarta) declara:

**El artículo 43 CE no se opone a que una sociedad establecida en un Estado miembro no pueda deducir de su base imponible las pérdidas de un establecimiento permanente de su propiedad, situado en otro Estado miembro, en la medida en que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, los ingresos de dicho establecimiento se gravan en este último Estado miembro, en el que dichas pérdidas, en el marco de la tributación de las rentas de dicho establecimiento permanente, pueden tomarse en consideración en ejercicios posteriores.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.