

Asunto C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

contra

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Libertad de establecimiento — Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) — Legislación tributaria — Régimen fiscal de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en un Estado miembro del EEE y perteneciente a una sociedad con domicilio social en un Estado miembro de la Unión Europea»

Sumario de la sentencia

1. *Acuerdos internacionales — Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo — Libertad de establecimiento — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación*

(Art. 43 CE; Acuerdo EEE, art. 31)

2. *Acuerdos internacionales — Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo — Libertad de establecimiento — Legislación tributaria — Impuesto sobre sociedades*

(Acuerdo EEE, art. 31)

1. Las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento 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, debiendo considerarse restricciones de esta índole todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad. Esos principios se aplican cuando una sociedad establecida en un Estado miembro opera en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente.

(véanse los apartados 29 a 31)

2. El artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo no se opone a un régimen fiscal nacional que, tras haber permitido el cómputo de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en un Estado distinto de aquél en el que está establecida la sociedad de la que depende el citado establecimiento permanente a efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta de esa sociedad, prevé la reintegración fiscal de esas pérdidas en el momento en que dicho establecimiento permanente obtiene beneficios, cuando el Estado en el que está situado ese mismo establecimiento permanente no reconoce ningún derecho al traslado a otros ejercicios de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente perteneciente a una sociedad establecida en otro Estado y cuando, en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los dos Estados interesados, los rendimientos de dicha entidad están exentos de imposición en el Estado en el que la sociedad de la que depende esta última tiene su domicilio.

Un régimen tributario de este tipo supone ciertamente una restricción al derecho enunciado en el

artículo 31 del Acuerdo CEE, ya que la situación fiscal de una sociedad que tiene su domicilio social en un Estado miembro y que posee un establecimiento permanente en otro Estado miembro será menos favorable que la situación en la que se encontraría si esta última entidad estuviera establecida en el primer Estado miembro. En efecto, si bien la totalidad de las pérdidas incurridas por el establecimiento permanente situado en otro Estado miembro es deducida en un primer momento de los beneficios obtenidos por la sociedad de la que depende en el marco de la imposición en el primer Estado miembro de dicha sociedad, y aunque, al hacerlo, dicho Estado concede una ventaja fiscal de igual forma que si ese establecimiento permanente estuviera situado en el territorio nacional, ocurre, sin embargo, que, al proceder en un segundo momento a la reintegración de las pérdidas de ese establecimiento permanente en la base imponible de la sociedad de la que éste depende, por haber realizado beneficios dicho establecimiento, el régimen fiscal nacional deja sin efecto esa ventaja fiscal, sometiendo de esa forma a las sociedades residentes y poseedoras de establecimientos permanentes en otro Estado miembro a un trato fiscal menos favorable que a las sociedades residentes que tienen establecimientos permanentes situados en el territorio nacional. En razón de esta diferencia de trato fiscal, una sociedad residente podría verse disuadida de continuar ejerciendo sus actividades mediante un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro.

No obstante, una restricción como la descrita está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal. A este respecto, la reintegración de las pérdidas prevista por el régimen fiscal de que se trata no puede disociarse del cómputo anterior de éstas. Esa reintegración, en el caso de una sociedad que posee un establecimiento permanente situado en otro Estado, respecto al que el Estado de residencia de dicha sociedad no dispone de potestad alguna de imposición, refleja en efecto una lógica simétrica. Existe, por tanto, un vínculo directo, personal y material, entre los dos elementos del régimen fiscal controvertido, pues dicha reintegración constituye el complemento lógico de la deducción previamente concedida. Además, esa restricción es apropiada para alcanzar tal objetivo en cuanto opera de forma totalmente simétrica, ya que sólo las pérdidas deducidas pueden ser objeto de reintegración. Por otra parte, esa restricción es plenamente proporcionada al objetivo perseguido, puesto que las pérdidas computadas de nuevo sólo lo son por el importe de los beneficios obtenidos.

Esta apreciación no puede desvirtuarse por los efectos combinados del régimen fiscal y de la legislación fiscal del Estado en el que está sito el establecimiento permanente. Al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. Esa competencia implica, asimismo, que no se puede obligar a un Estado miembro a tener en cuenta, a efectos de la aplicación de su normativa fiscal, las consecuencias en su caso desfavorables derivadas de las particularidades de una normativa de otro Estado aplicable a un establecimiento permanente situado en el territorio de dicho Estado y perteneciente a una sociedad cuyo domicilio social está en el territorio del primer Estado. Aun suponiendo que el efecto combinado de la imposición vigente en el Estado en el que está sito el domicilio de la sociedad de la que depende el establecimiento permanente afectado y de la imposición exigida en el Estado en el que está situado ese establecimiento pueda conducir a una restricción de la libertad de establecimiento, tal restricción es exclusivamente imputable al segundo de dichos Estados, pues dicha restricción no nacería del régimen fiscal controvertido, sino del reparto de las competencias fiscales efectuado en el marco del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los dos Estados miembros afectados.

La apreciación de que la restricción que deriva de dicho régimen fiscal está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia de éste tampoco puede ser enervada por el hecho de que la sociedad de la que depende el establecimiento permanente en cuestión enajenó este último, y que los beneficios y las pérdidas realizados por dicho establecimiento permanente a lo largo de

toda su existencia tienen un saldo negativo. En efecto, la reintegración del importe de las pérdidas del establecimiento permanente en los resultados de la sociedad de la que depende es el complemento indisociable y lógico de su cómputo anteriormente efectuado.

(véanse los apartados 34 a 39, 42 a 46, 48, 49 y 51 a 55 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 23 de octubre de 2008 (*)

«Libertad de establecimiento – Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) – Legislación tributaria – Régimen fiscal de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en un Estado miembro del EEE y perteneciente a una sociedad con domicilio social en un Estado miembro de la Unión Europea»

En el asunto C-157/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 29 de noviembre de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de marzo de 2007, en el procedimiento entre

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

y

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de julio de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Finanzamt für Körperschaften III in Berlin, por los Sres. J.-P. Panthen y P. Lamprecht, en calidad de agentes;

— en nombre de Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, por la Sra. J. Schönfeld, Rechtsanwältin;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. A. Hubert, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y C. ten Dam, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Bryanston-Cross, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial se refiere al artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»).
- 2 Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (en lo sucesivo, «Finanzamt») y Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (en lo sucesivo, «KR Wannsee»), sobre el régimen fiscal en Alemania de pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en Austria y perteneciente a KR Wannsee.

Marco jurídico

El Derecho internacional

- 3 El artículo 6 del Acuerdo EEE dispone:

«Sin perjuicio de la evolución futura de la jurisprudencia, las disposiciones del presente Acuerdo, en la medida en que sean idénticas en sustancia a las normas correspondientes del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero y de los actos adoptados en aplicación de estos dos Tratados, se interpretarán, en su ejecución y aplicación, de conformidad con las resoluciones pertinentes del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas con anterioridad a la fecha de la firma del presente Acuerdo».

- 4 El artículo 31 del Acuerdo EEE está redactado como sigue:

«1. En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas las restricciones de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de la Comunidad Europea o de un Estado de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)] en el territorio de otro de esos Estados. Esta disposición se extenderá igualmente a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro de la [Comunidad Europea] o de un Estado de la AELC establecidos en el territorio de cualquiera de estos Estados.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades por cuenta propia y su

ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, y especialmente de sociedades tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 34, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo 4.

[...]»

5 El artículo 34, párrafo segundo, del Acuerdo EEE establece:

«Por “sociedades” se entiende las sociedades de Derecho Civil o Mercantil, incluidas las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho Público o Privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo».

6 El Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio así como de impuestos sobre actividades económicas y del impuesto sobre bienes inmuebles, celebrado entre la República Federal de Alemania y la República de Austria el 4 de octubre de 1954 (BGBl. 1955 II, p. 749), según su modificación por el Convenio de 8 de julio de 1992 (BGBl. 1994 II, p. 122) (en lo sucesivo, «Convenio germano-austriaco»), prevé en su artículo 4:

«1) Si una persona domiciliada en uno de los Estados contratantes obtiene rendimientos, en calidad de explotador o coexplotador de una empresa industrial o comercial cuya actividad se extiende al territorio del otro Estado contratante, la potestad de imposición de esos rendimientos sólo corresponderá a ese otro Estado en la medida en que dichos rendimientos procedan de un establecimiento permanente situado en su territorio.

2) En tal supuesto se imputarán a ese establecimiento permanente los rendimientos que habría obtenido si fuera una empresa independiente que ejerciera una actividad idéntica o análoga en condiciones idénticas o análogas y que se relacionara con plena independencia con la empresa de la que constituye un establecimiento permanente.

3) En el sentido del presente Convenio la expresión “establecimiento permanente” designa una instalación fija de negocios de la empresa industrial o comercial en la que ésta ejerce en todo o en parte su actividad.»

7 El artículo 15 del Convenio germano-austriaco dispone:

«1) El Estado de residencia no tiene potestad de imposición si ésta ha sido atribuida al otro Estado miembro contratante en los artículos anteriores.

[...]

3) El apartado 1 no excluye que el Estado de residencia grave los rendimientos y los elementos de patrimonio que corresponden a su competencia aplicando el tipo de gravamen correspondiente al rendimiento global o al patrimonio total del contribuyente.»

8 El artículo 12, letra b), del Protocolo, de 24 de agosto de 2000, del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio así como de impuestos sobre actividades económicas y del impuesto sobre bienes inmuebles, celebrado entre la República Federal de Alemania y la República de Austria el 4 de octubre de 1954 (BGBl. 2002 II, p. 734), estipula que las pérdidas sufridas a partir del ejercicio de 1998 se computarán sobre la base de la reciprocidad en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente afectado. Esa disposición está así redactada:

«En el caso de que personas residentes en Alemania sufran, a partir del ejercicio 1990 (1989/1990), pérdidas en establecimientos situados en Austria, las pérdidas en las que hayan incurrido hasta el ejercicio 1997 (1996/1997) incluido se computarán conforme a las disposiciones del artículo 2a, apartado 3, de la Ley alemana del impuesto sobre la renta [(Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988 I, p. 1093; en lo sucesivo, "EstG")]. A partir del ejercicio impositivo 1994 no se practicará el cómputo de las cantidades inicialmente deducidas, conforme al artículo 2a, apartado 3, tercera frase, de la [EstG]. Dado que no puede efectuarse en Alemania, conforme a esas disposiciones, una apreciación fiscal, habida cuenta del carácter definitivo de la imposición y de la imposibilidad de reiniciar el procedimiento, a causa de la expiración del plazo fijado para la liquidación del impuesto, el cómputo será posible en Austria, en forma de deducción de pérdidas. Las pérdidas sufridas a partir del ejercicio 1998 (1997/1998) deberán computarse en el Estado en el que esté situado el establecimiento según el principio de reciprocidad. Las anteriores reglas sólo se aplicarán siempre que no originen un doble cómputo de las pérdidas.»

El Derecho alemán

9 El artículo 2, apartado 1, de la Ley de medidas fiscales aplicables a las inversiones de las empresas alemanas en el extranjero [Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)] de 18 de agosto de 1969 (BGBl 1969 I, p. 1211, en lo sucesivo, «AIG»), vigente cuando tuvieron lugar los hechos del litigio principal, era del siguiente tenor:

«Cuando en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición proceda para un sujeto pasivo por obligación personal la exención del impuesto sobre los rendimientos en lo que se refiere a los resultados derivados de una explotación industrial o comercial establecida en un Estado extranjero, deberá deducirse, a instancias del sujeto pasivo, al determinar el importe total de los rendimientos, la pérdida que derivaría de esos resultados según lo dispuesto por el Derecho fiscal nacional, en el caso de que tal pérdida pudiera ser compensada o deducida por el sujeto pasivo si esos rendimientos no tuvieran que estar exentos, y de que dicha pérdida sea superior a los rendimientos positivos de una actividad industrial o comercial, procedentes de otras explotaciones establecidas en ese mismo Estado extranjero, que estén exentos en virtud de dicho Convenio. En el caso de que ello no dé lugar a la compensación de la pérdida, la deducción de ésta se permitirá cuando concurren los requisitos establecidos por el artículo 10d de la [EstG]. El importe deducido, conforme a las frases primera y segunda, deberá computarse de nuevo al determinar el importe total de los rendimientos, durante el período impositivo del que se trate, cuando en alguno de los períodos impositivos siguientes se origine, en conjunto, un rendimiento positivo de los resultados derivados de una actividad industrial o comercial procedentes de explotaciones establecidas en ese Estado extranjero, rendimiento positivo que esté exento conforme al Convenio del que se trate. No se aplicará la tercera frase si el sujeto pasivo demuestra que, en virtud de las disposiciones establecidas por el Estado extranjero que le sean aplicables, no está autorizado para deducir esas pérdidas de resultados distintos a los del año durante el que la pérdida se originó.»

10 A partir del año 1990 las reglas relativas al derecho de deducción figuraban en el artículo 2 bis, apartado 3, de la EstG.

El Derecho austriaco

11 Hasta 1988 el Derecho fiscal austriaco no preveía el traslado a otros ejercicios de las pérdidas sufridas por sociedades que fueran sujetos pasivos por obligación real, es decir, establecimientos permanentes pertenecientes a sociedades domiciliadas en el territorio de un Estado distinto de la República de Austria. En 1989 se estableció en Austria la deducción de las

pérdidas sufridas por esos establecimientos permanentes, y ello también respecto a las pérdidas registradas antes del 31 de diciembre de 1988, durante los siete años precedentes.

12 Sin embargo, ese traslado a otros ejercicios sólo se autorizó para las pérdidas sufridas por los establecimientos permanentes situados en el territorio de la República de Austria y pertenecientes a sociedades establecidas en otro Estado, es decir a contribuyentes por obligación real, cuando la empresa interesada no había realizado en conjunto, esto es en relación con los rendimientos mundiales, ningún beneficio. Las pérdidas en que hubiera incurrido un establecimiento permanente situado en Austria sólo podían computarse por tanto si eran superiores a los beneficios realizados al margen de la sujeción por obligación real. Además, esa deducción sólo era posible si las pérdidas se habían determinado en virtud de una contabilidad correcta y no habían sido ya computadas en el marco de la imposición durante ejercicios fiscales precedentes.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

13 KR Wannsee, recurrida en casación, es una sociedad de responsabilidad limitada establecida en Alemania que explotó desde 1982 hasta 1994 un establecimiento permanente situado en Austria. Hasta el final del año 1990 sufrió, en relación con ese establecimiento, pérdidas por un importe total de 2.467.407 DEM, de los que 36.295 DEM corresponden a ese año.

14 A petición de KR Wannsee, el Finanzamt, recurrente en el mismo recurso de casación, computó dichas pérdidas al calcular la base imponible de esa sociedad, es decir teniendo en cuenta los beneficios realizados en Alemania por la última sociedad durante los períodos de imposición correspondientes a los años 1982 a 1990.

15 Entre 1991 y 1994, KR Wannsee obtuvo en su establecimiento permanente situado en Austria beneficios por importe de 1.191.672 DEM, de los que 746.828 DEM correspondían al año 1994, al que se refiere el litigio principal. Ese mismo año KR Wannsee enajenó ese establecimiento permanente.

16 Conforme a las disposiciones del Derecho fiscal alemán entonces vigentes el Finanzamt añadió los beneficios realizados durante el período correspondiente a los años 1991 a 1994 por el establecimiento permanente situado en Austria al importe total de los rendimientos obtenidos por KR Wannsee en Alemania. El Finanzamt gravó pues *a posteriori* las cantidades anteriormente deducidas en el marco de la imposición nacional, en concepto de pérdidas registradas por el establecimiento permanente situado en Austria. Respecto al período impositivo objeto del litigio principal, a saber el año 1994, los rendimientos imposables de KR Wannsee se incrementaron en consecuencia con los beneficios obtenidos por dicho establecimiento permanente durante dicho año, esto es, por un importe de 746.828 DEM.

17 En Austria, KR Wannsee ha sido gravada por el impuesto de sociedades en 1992 y en 1993, ejercicios durante los que su establecimiento permanente obtuvo beneficios. Las pérdidas sufridas anteriormente por esa sociedad en relación con dicho establecimiento permanente no se computaron. Habida cuenta de que la República de Austria sólo permitía una deducción de las pérdidas con carácter subsidiario, en el caso de que el cómputo de éstas no fuera posible en el Estado donde estaba establecida la sociedad de la que dependía el establecimiento permanente y dado que KR Wannsee había obtenido beneficios en Alemania entre 1982 y 1990, le fue denegada en Austria la compensación de las pérdidas sufridas en los años 1992 y 1993.

18 En lo que atañe al año 1994, conforme a las disposiciones fiscales austriacas el establecimiento permanente de KR Wannsee habría debido ser gravado por los beneficios

realizados durante ese año. Sin embargo no se liquidó en Austria deuda tributaria alguna en concepto de impuesto de sociedades correspondiente a dicho año, en contra de lo que se hizo respecto a los años 1992 y 1993.

19 A raíz de la decisión del Finanzamt de calcular el importe total de los rendimientos obtenidos por KR Wannsee en Alemania computando beneficios obtenidos por su establecimiento permanente en Austria, dicha sociedad interpuso recurso contra las liquidaciones relativas a los años 1992 a 1994, solicitando la deducción de las cantidades que se habían reintegrado en la base de cálculo del impuesto determinada en Alemania. KR Wannsee motivó su recurso sosteniendo que, a causa de la limitación en Austria del traslado de pérdidas a siete años, la reintegración de esas cantidades, basada en las disposiciones de la AIG, no era conforme a Derecho.

20 El Finanzgericht Berlin desestimó el recurso interpuesto por KR Wannsee contra las liquidaciones correspondientes a los años 1992 y 1993. En cambio, estimó el recurso contra la liquidación relativa al año 1994.

21 El Bundesfinanzhof, que conoce en última instancia en virtud del recurso interpuesto por el Finanzamt respecto a la reintegración efectuada en el ejercicio fiscal de 1994, ha manifestado reservas acerca de la conformidad de la normativa nacional con el Derecho comunitario.

22 En esas circunstancias el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es contraria al artículo 31 del [Acuerdo EEE] la normativa de un Estado miembro según la cual una persona establecida en ese mismo Estado miembro, en el que es sujeto pasivo por obligación personal, puede deducir, al calcular el importe total de sus rendimientos, en determinadas condiciones y en virtud de un Convenio de doble imposición, las pérdidas exentas del impuesto sobre la renta procedentes de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro,

– pero según la cual el importe deducido debe añadirse de nuevo al calcular el importe total de los rendimientos del ejercicio impositivo en cuestión, si en alguno de los ejercicios impositivos subsiguientes el establecimiento permanente situado en el otro Estado miembro obtiene un resultado total positivo derivado de los rendimientos procedentes de una actividad comercial, que deben quedar exentos del impuesto de conformidad con el Convenio de doble imposición,

– y ello, excepto en el caso de que el sujeto pasivo demuestre que, en virtud de las disposiciones del otro Estado miembro que le son aplicables, no tiene derecho “en general” a deducir las pérdidas en ejercicios diferentes de aquel en que se produzcan, circunstancia que no se da cuando el otro Estado, aunque en general permite deducir las pérdidas, no lo hace en la situación concreta en que se encuentra el sujeto pasivo?

2) En caso de respuesta afirmativa, si las restricciones a la deducción de pérdidas en el otro Estado miembro (distinto del Estado de la fuente) son a su vez contrarias al artículo 31 del [Acuerdo EEE], ya que desfavorecen al sujeto pasivo por obligación real relativa a sus rendimientos procedentes del establecimiento permanente en relación con el sujeto pasivo por obligación personal, ¿tiene ello incidencia en el Estado de establecimiento?

3) También en caso de respuesta afirmativa, ¿debe renunciar el Estado de establecimiento a la imposición complementaria de las pérdidas generadas por el establecimiento permanente situado en el extranjero cuando en caso contrario esas pérdidas no pueden deducirse en ningún Estado miembro, debido a que se ha enajenado el establecimiento permanente en el otro Estado

miembro?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la aplicabilidad del artículo 31 del Acuerdo EEE

23 Con carácter previo es preciso señalar que las estipulaciones del Acuerdo EEE relativas a la libertad de establecimiento se aplicaban a las relaciones entre la República Federal de Alemania y la República de Austria durante el período que va del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994, dado que la adhesión del segundo de dichos Estados a la Unión Europea tuvo lugar el 1 de enero de 1995.

24 En lo que atañe al alcance de dichas estipulaciones el Tribunal de Justicia ha estimado que las normas que prohíben las restricciones a la libertad de establecimiento, contenidas en el artículo 31 del Acuerdo EEE, son idénticas a las que impone el artículo 43 CE (véase la sentencia de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 49). El Tribunal de Justicia también ha precisado que, en el ámbito del que se trata, las disposiciones del Acuerdo EEE y las del Tratado CE deben interpretarse de manera uniforme (véanse las sentencias de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec. p. I-9743, apartado 29, y de 1 de abril de 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Rec. p. I-3465, apartado 34).

25 Respecto a la aplicabilidad del artículo 31 del Acuerdo EEE a los hechos del litigio principal, el Gobierno alemán alega que, teniendo en cuenta que durante todos los años a los que se refiere la deducción de las pérdidas, a saber los años 1982 a 1990, el Acuerdo EEE aún no estaba en vigor, el régimen fiscal controvertido en el litigio principal no puede apreciarse en relación con dicho artículo, dado que el momento pertinente para determinar la legislación aplicable corresponde al de la deducción inicial de las pérdidas.

26 En ese aspecto es importante observar que, no obstante la circunstancia de hecho así destacada, no es la deducción de las pérdidas sino su reintegración realizada en el plano fiscal lo que constituye el elemento que tiene que apreciar el Tribunal de Justicia, y que esa reintegración se realizó en 1994. Pues bien, como el Acuerdo EEE entró en vigor el 1 de enero de 1994, el régimen fiscal controvertido en el asunto principal puede ser examinado en relación con el artículo 31 de ese Acuerdo.

Sobre la existencia de una restricción del derecho reconocido en el artículo 31 del Acuerdo EEE

27 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 31 del Acuerdo EEE se opone a un régimen fiscal nacional que, tras haber permitido el cómputo de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en un Estado distinto de aquél en el que está establecida la sociedad de la que depende el citado establecimiento permanente a efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta de esa sociedad, prevé la reintegración fiscal de esas pérdidas en el momento en que dicho establecimiento permanente obtiene beneficios, cuando el Estado en el que está situado ese mismo establecimiento permanente no reconoce ningún derecho al traslado a otros ejercicios de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente perteneciente a una sociedad establecida en otro Estado y cuando, en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los dos Estados interesados, los rendimientos de dicha entidad están exentos de imposición en el Estado en el que la sociedad de la que depende esta última tiene su domicilio.

28 Hay que 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, el

derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse 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 Keller Holding, antes citada, apartado 29).

29 El Tribunal de Justicia también ha subrayado que si bien las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen 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?10451, apartado 33).

30 Además, según reiterada jurisprudencia deben considerarse restricciones de esta índole todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véanse, en particular, las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C?55/94, Rec. p. I?4165, apartado 37, y de 5 de octubre de 2004, CaixaBank France, C?442/02, Rec. p. I?8961, apartado 11).

31 Esos principios se aplican cuando una sociedad establecida en un Estado miembro opera en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente (véase la sentencia de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C?414/06, Rec. p. I?0000, apartado 20).

32 En lo que se refiere a los efectos del régimen fiscal alemán en relación con el Derecho comunitario, del apartado 23 de la sentencia Lidl Belgium, antes citada, resulta que las disposiciones que permiten tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente para determinar los beneficios y calcular la base imponible de la sociedad de la que depende ese establecimiento, constituyen una ventaja fiscal. La concesión o la denegación de dicha ventaja en relación con un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto de aquél en el que está establecida la mencionada sociedad debe por tanto considerarse como un factor que puede afectar a la libertad de establecimiento.

33 Es cierto que, a diferencia de la normativa de la que se trataba en la sentencia Lidl Belgium, antes citada, el régimen fiscal alemán controvertido en el litigio principal prevé el cómputo, en los resultados de la sociedad establecida en Alemania y de la que depende el establecimiento permanente situado en Austria, de las pérdidas sufridas por ese establecimiento permanente.

34 En efecto, como se ha expuesto en el apartado 14 de la presente sentencia, la totalidad de las pérdidas incurridas por el establecimiento permanente situado en Austria fue deducida en un primer momento de los beneficios obtenidos por la sociedad de la que dependía en el marco de la imposición en Alemania de dicha sociedad.

35 Al hacerlo, la República Federal de Alemania concedió una ventaja fiscal a la sociedad residente de la que dependía el establecimiento permanente situado en Austria, de igual forma que si ese establecimiento permanente hubiera estado situado en Alemania.

36 Sin embargo, al proceder en un segundo momento a la reintegración de las pérdidas de ese establecimiento permanente en la base imponible de la sociedad de la que éste dependía, por haber realizado beneficios dicho establecimiento, el régimen fiscal alemán dejó sin efecto esa ventaja fiscal.

37 Aun cuando dicha reintegración sólo se produjo por el importe de los beneficios obtenidos por ese mismo establecimiento permanente, no deja de ser cierto que, en esa medida, la

legislación alemana sometió de esa forma a las sociedades residentes y poseedoras de establecimientos permanentes en Austria a un trato fiscal menos favorable que a las sociedades residentes que tienen establecimientos permanentes situados en Alemania.

38 En estas circunstancias, la situación fiscal de una sociedad que tiene su domicilio social en Alemania y que posee un establecimiento permanente en Austria es menos favorable que la situación 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 continuar ejerciendo sus actividades mediante un establecimiento permanente situado en Austria (véase en ese sentido la sentencia *Lidl Belgium*, antes citada, apartado 25).

39 Es preciso concluir que el régimen fiscal controvertido en el asunto principal lleva consigo una restricción del derecho reconocido en el artículo 31 del Acuerdo EEE.

Sobre la existencia de una justificación

40 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 (véase la sentencia *Lidl Belgium*, antes citada, apartado 27 y la jurisprudencia citada).

41 En ese aspecto el tribunal remitente pone de relieve que los rendimientos obtenidos por el establecimiento permanente situado en Austria no son gravados en Alemania, es decir, en el Estado miembro de residencia de la sociedad a la que pertenece, sino en Austria, conforme a las disposiciones del Convenio germano-austriaco.

42 Sobre esa cuestión es preciso señalar que la reintegración de las pérdidas prevista por el régimen fiscal alemán controvertido en el asunto principal no puede dissociarse del cómputo anterior de éstas. Esa reintegración, en el caso de una sociedad que posee un establecimiento permanente situado en otro Estado, respecto al que el Estado de residencia de dicha sociedad no dispone de potestad alguna de imposición, refleja en efecto una lógica simétrica, como señala el tribunal remitente. Existía por tanto un vínculo directo, personal y material, entre los dos elementos del régimen fiscal controvertido en el asunto principal, pues dicha reintegración constituía el complemento lógico de la deducción previamente concedida.

43 Es preciso concluir que la restricción que deriva de la reintegración así prevista está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal alemán.

44 En este aspecto procede añadir que esa restricción es apropiada para alcanzar tal objetivo en cuanto opera de forma totalmente simétrica, ya que sólo las pérdidas deducidas pueden ser objeto de reintegración.

45 Por otra parte esa restricción es plenamente proporcionada al objetivo perseguido, puesto que las pérdidas computadas de nuevo sólo lo son por el importe de los beneficios obtenidos.

46 Esta apreciación no puede desvirtuarse por los efectos combinados, que el tribunal remitente menciona en el marco de sus cuestiones primera y segunda, del régimen fiscal alemán y de la legislación fiscal austriaca en cuestión en el asunto principal.

47 El tribunal remitente puntualiza al respecto que la legislación fiscal alemana no preveía una reintegración como la controvertida en el litigio principal cuando el sujeto pasivo demostraba que las disposiciones que le eran aplicables en un Estado distinto de aquél en el que se encontraba

establecido no permitían, de forma general, la deducción de pérdidas durante años distintos de aquéllos en los que éstas se habían producido, lo que no era el caso cuando ese Estado preveía, en principio, tal posibilidad de deducir pérdidas, pero esa facultad no podía ejercerse en la situación concreta en la que se hallaba dicho sujeto pasivo. Ahora bien, en el litigio principal KR Wannsee se vio en la imposibilidad de conseguir que las autoridades fiscales austriacas computaran las pérdidas sufridas entre 1982 y 1990.

48 Sobre esa cuestión hay que recordar que según reiterada jurisprudencia, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición (véanse las sentencias de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec. p. I-9461, apartado 54; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 52, y de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 52).

49 Esa competencia implica, asimismo, que no se puede obligar a un Estado miembro a tener en cuenta, a efectos de la aplicación de su normativa fiscal, las consecuencias en su caso desfavorables derivadas de las particularidades de una normativa de otro Estado aplicable a un establecimiento permanente situado en el territorio de dicho Estado y perteneciente a una sociedad cuyo domicilio social está en el territorio del primer Estado (véanse en ese sentido las sentencias de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, antes citada, apartado 51, y de 28 de febrero de 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Rec. p. I-0000, apartado 42).

50 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un Estado miembro esté obligado a dictar normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, una tributación que elimine cualquier disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales, dado que las decisiones adoptadas por una empresa acerca del establecimiento de estructuras comerciales en el extranjero pueden, según el caso, tener mayores o menores ventajas o inconvenientes para ella (véase la sentencia Deutsche Shell, antes citada, apartado 43).

51 Aun suponiendo que el efecto combinado de la imposición vigente en el Estado en el que está sito el domicilio de la sociedad de la que depende el establecimiento permanente afectado y de la imposición exigida en el Estado en el que está situado ese establecimiento pueda conducir a una restricción de la libertad de establecimiento, tal restricción es exclusivamente imputable al segundo de dichos Estados.

52 En tal supuesto dicha restricción no nacería del régimen fiscal controvertido en el litigio principal, sino del reparto de las competencias fiscales efectuado en el marco del Convenio germano-austriaco.

53 La apreciación de que la restricción que deriva de dicho régimen fiscal está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia de éste tampoco puede ser enervada por el hecho, que el tribunal remitente menciona en su tercera cuestión, de que la sociedad de la que depende el establecimiento permanente en cuestión enajenó este último, y que los beneficios y las pérdidas realizados por dicho establecimiento permanente a lo largo de toda su existencia tienen un saldo negativo.

54 En efecto, como se ha recordado en el apartado 43 de la presente sentencia, la reintegración del importe de las pérdidas del establecimiento permanente en los resultados de la sociedad de la que depende es el complemento indisociable y lógico de su cómputo anteriormente efectuado.

55 Del conjunto de las anteriores consideraciones resulta que procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 31 del Acuerdo EEE no se opone a un régimen fiscal nacional que, tras haber permitido el cómputo de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en un Estado distinto de aquél en el que está establecida la sociedad de la que depende el citado establecimiento permanente a los efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta de esa sociedad, prevé la reintegración fiscal de esas pérdidas en el momento en que dicho establecimiento permanente obtiene beneficios, cuando el Estado en el que está situado ese mismo establecimiento permanente no reconoce ningún derecho al traslado a otros ejercicios de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente perteneciente a una sociedad establecida en otro Estado y cuando, en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los dos Estados interesados, los rendimientos de dicha entidad están exentos de imposición en el Estado en el que la sociedad de la que depende esta última tiene su domicilio.

Costas

56 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 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, no se opone a un régimen fiscal nacional que, tras haber permitido el cómputo de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en un Estado distinto de aquél en el que está establecida la sociedad de la que depende el citado establecimiento permanente a los efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta de esa sociedad, prevé la reintegración fiscal de esas pérdidas en el momento en que dicho establecimiento permanente obtiene beneficios, cuando el Estado en el que está situado ese mismo establecimiento permanente no reconoce ningún derecho al traslado a otros ejercicios de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente perteneciente a una sociedad establecida en otro Estado y cuando, en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los dos Estados interesados, los rendimientos de dicha entidad están exentos de imposición en el Estado en el que la sociedad de la que depende esta última tiene su domicilio.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.