

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015

Asunto: C-388/14

Partes: *Timac Agro Deutschland GmbH y Finanzamt Sankt Augustin*

Síntesis:

Libertad de establecimiento — Establecimiento permanente no residente: transmisión entre sociedades del mismo grupo situadas en Estados miembros diferentes — Prevención de la doble imposición mediante la exención de los ingresos del establecimiento permanente no residente — Reintegración de las pérdidas precedentemente deducidas en caso de enajenación del establecimiento no residente: las pérdidas precedentemente deducidas derivadas del establecimiento enajenado no pueden compensarse gravando los ingresos de dicho establecimiento — Pérdidas definitivas: el régimen fiscal que no admite la deducibilidad de pérdidas definitivas generadas por un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando resulta de aplicación el mecanismo de exención, no resulta contrario a la libertad de establecimiento.

1. Antecedentes

La sociedad alemana Timac Agro, que pertenece a un grupo francés, tiene un establecimiento permanente en Austria en situación de pérdidas durante los periodos 1997-1999 y 2001-2004. En 2005 el establecimiento permanente es vendido a otra sociedad del mismo grupo situada en Austria.

La normativa alemana aplicable a los ejercicios fiscales 1997 y 1998 permite la deducción de las pérdidas obtenidas por un establecimiento permanente, a pesar de que los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente quedan exentos del impuesto alemán en virtud estando del Convenio de Doble Imposición entre Alemania y Austria.

No obstante, la normativa alemana también prevé la reintegración de las pérdidas previamente deducidas en el caso de enajenación posterior del establecimiento permanente, incluso tras la derogación de la norma de reconocimiento de deducción de pérdidas que ya no se aplicó en los ejercicios 1999-2004.

La empresa Timac Agro se opone a estas rectificaciones presentando un recurso ante el Tribunal en materia económica de Colonia por el que alegó que con la venta del establecimiento permanente, las pérdidas del mismo ya devienen definitivas y, por tanto, la reintegración de dichas pérdidas registradas en los ejercicios 1997-1998; así como, la imposibilidad de deducir las pérdidas registradas en los ejercicios 1999-2004, son incompatibles con la libertad de establecimiento.

2. Cuestión prejudicial

El Tribunal de Colonia plantea dos cuestiones prejudiciales en las que básicamente se pregunta si el artículo 49 TFUE se opone a una legislación como la alemana que prevé la reintegración de pérdidas previamente deducidas por un EP (1), o excluye el cómputo de las mismas (2), en caso de que el mismo sea transmitido entre sociedades residentes del mismo grupo establecidas en dos Estados miembros, incluso siendo aplicable un Convenio de Doble imposición que prevé la exención, en el Estado miembro de la casa central, de las rentas obtenidas por el EP.

3. Comentario

El TJUE determina que la normativa alemana no infringe la libertad de establecimiento basando su razonamiento en su reiterada doctrina recaída en los asuntos *Nordea Bank* y *National Grid Indus*.

En primer lugar, según la jurisprudencia consolidada del TJUE⁷, la reintegración de pérdidas aplicada únicamente en caso de transmisión de un EP no residente constituye un trato desfavorable y, por tanto, una restricción de la libertad de establecimiento respecto a las sociedades residentes que posean EP en el mismo Estado. No obstante, de esta misma jurisprudencia se desprende que la restricción sería compatible con la libertad de establecimiento si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general.

La comparabilidad resulta, por tanto, necesaria para determinar la restricción de la libertad de establecimiento. El TJUE recuerda⁸ que los establecimientos permanentes situados en un Estado miembro distinto del Estado miembro de que se trate no se encuentran en una situación comparable a los EP residentes respecto a las medidas previstas por ese Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente. Ahora bien, al admitir la deducción de las pérdidas imputadas a un EP situado en Austria, Alemania concede una ventaja fiscal a su sociedad residente, de la misma forma que si el EP hubiera estado situado en Alemania. Por tanto, ambas circunstancias son comparables en el régimen alemán hasta la derogación de la normativa de imputación de pérdidas en 1999. Es decir, respecto a los ejercicios posteriores a 1999, las pérdidas del EP situado en Austria no podrán computarse en Alemania, al ostentar el Estado austriaco la competencia exclusiva para gravar los resultados de dicho EP. De acuerdo con la jurisprudencia *Nordea Bank*, no podría apreciarse el criterio de comparabilidad entre situaciones a partir de 1999, lo que conlleva a decaer la pretensión del carácter restrictivo de la norma alemana que inadmite la compensación de las pérdidas derivadas del EP no residente.

Además, el TJUE determina que la reintegración de las pérdidas para los ejercicios 1997 y 1998 está justificada por varias razones imperiosas de interés general.

En primer lugar, la restricción está justificada por la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre Estados, puesto que de lo contrario, la privación del Estado alemán de su facultad de reintegrar

7 Sentencia *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087

8 Sentencia *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087

las pérdidas del EP no residente enajenado equivaldría a la concesión al contribuyente de un derecho de libre alegación de pérdidas en más de un Estado miembro⁹.

Además, puesto que Alemania no ejerce ninguna potestad de imposición sobre los ingresos obtenidos por el EP situado en Austria, la reintegración controvertida refleja una lógica de simetría y constituye el complemento indisoluble de la deducción previamente practicada. Por tanto, la restricción también está justificada, según el TJUE, por la necesidad de mantener la coherencia del régimen fiscal nacional alemán.

En tercer lugar, la reintegración practicada por el Estado miembro alemán de pérdidas derivadas del EP no residente y previamente deducidas obedece a fines de prevenir la evasión fiscal; contra aquellas prácticas que tienen como fin eludir el impuesto sobre los beneficios generados por un EP que, una vez haya pasado a ser rentable, se transfiere a otra entidad extranjera del mismo grupo.

Tampoco el régimen alemán de reintegración de las pérdidas previamente deducidas del EP extranjero va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos. El TJUE considera la proporcionalidad de la medida reiterando su jurisprudencia recaída en los asuntos *Nordea Bank*, *National Grid Indus* y *Oy AA* con particular incidencia en la necesidad de mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas.

El Tribunal de justicia determina que las pérdidas de los periodos 1997 y 1998 en principio han de ser tenidas en cuenta a raíz de la comparabilidad de situaciones observada en la normativa alemana, pero al mismo tiempo niega el carácter definitivo de dichas pérdidas, apoyándose en su doctrina del caso *Marks & Spencer*. El TJUE indica que las pérdidas no podrán considerarse definitivas debido a que el Estado de residencia del EP, Austria, admite la compensación de las mismas en ejercicios posteriores. Es decir, sólo podrán considerarse definitivas si el EP no obtenga rentas con posterioridad.

Finalmente, parece ser que la doctrina de las pérdidas definitivas¹⁰, en sentido de permitir su compensación, tanto respecto a las que devienen ordinarias, como las derivadas de la transmisión del EP, podría resultar de aplicación si el Estado alemán hubiese adoptado el método de exención con recaptura de pérdidas o el de imputación, pero no cuando las rentas derivadas del EP no se integran en la base imponible de la casa central.

4. Fallo:

1. El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un régimen fiscal de un Estado miembro, como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual, en el caso de que una sociedad residente transmita un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro a una sociedad no residente perteneciente al mismo grupo que la primera sociedad, las pérdidas precedentemente deducidas correspondientes al establecimiento transmitido se reintegran al resultado imponible de la sociedad transmitente cuando, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, los ingresos de dicho establecimiento permanente están exentos de imposición en el Estado miembro en el que tiene su sede la sociedad de la que dependía el referido establecimiento.

⁹ Sentencia *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, apartado 34

¹⁰ Sentencia *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588

2. El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un régimen fiscal de un Estado miembro, como el controvertido en el litigio principal, que, en el caso de que una sociedad residente transmita un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro a una sociedad no residente perteneciente al mismo grupo que la primera sociedad, excluye la posibilidad de que la sociedad residente compute las pérdidas del establecimiento transmitido en su base imponible cuando, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, la competencia exclusiva para gravar los resultados de dicho establecimiento corresponde al Estado miembro en el que está situado.

