Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 17 de diciembre de 2015*

«Procedimiento prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre sociedades — Libertad de establecimiento — Establecimiento permanente no residente — Prevención de la doble imposición mediante la exención de los ingresos del establecimiento permanente no residente — Toma en consideración de las pérdidas registradas por tal establecimiento permanente — Reintegración de las pérdidas precedentemente deducidas en caso de enajenación del establecimiento no residente — Pérdidas definitivas»

En el asunto C-388/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Köln (Tribunal en materia económica de Colonia, Alemania), mediante resolución de 19 de febrero de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de agosto de 2014, en el procedimiento entre

Timac Agro Deutschland GmbH

y

Finanzamt Sankt Augustin,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, E. Jarašiūnas y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de julio de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Finanzamt Sankt Augustin, por los Sres. U. Strake y H. Brandenberg, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas y J.-S. Pilczer y la Sra. S. Ghiandoni, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre del Gobierno austriaco, por las Sras. C. Pesendorfer, E. Lachmayer y A. Wild y el Sr. M. Klamert, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. J. Kraehling, en calidad de agente, asistida por la Sra. S. Ford y el Sr. N. Saunders, Barristers;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y M. Wasmeier, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de septiembre de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 49 TFUE.

2 Esta petición fue planteada en el marco de un litigio entre Timac Agro Deutschland GmbH (en lo sucesivo, «Timac Agro»), sociedad de capital de Derecho alemán, y el Finanzamt Sankt Augustin (autoridad tributaria de Sankt Augustin) en relación, por una parte, con la reintegración, por este último, de las pérdidas precedentemente deducidas, correspondientes a los ejercicios fiscales 1997 y 1998, provenientes de un establecimiento permanente no residente de la antedicha sociedad a raíz de la transmisión del referido establecimiento a una sociedad hermana no residente, y, por otra parte, con la decisión de la autoridad tributaria de Sankt Augustin de no tener en cuenta las pérdidas de los ejercicios fiscales a partir de 1999, sufridas por el mencionado establecimiento tras la antedicha transmisión.

Marco jurídico

Derecho alemán

3 El artículo 2 *bis*, apartado 3, frases primera a cuarta, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz; en lo sucesivo, «EStG»), en su versión aplicable a los ejercicios fiscales 1997 y 1998, establece:

«Si el resultado de las actividades industriales o comerciales de un establecimiento situado en un Estado extranjero está exento del impuesto sobre la renta en virtud de un convenio destinado a evitar la doble imposición, las pérdidas correspondientes a dicho resultado con arreglo a la normativa del Derecho fiscal nacional se deducirán, a petición del contribuyente, del importe global de dicho resultado, en la medida en que el contribuyente pudiera compensarlas o deducirlas de no estar el resultado exento del impuesto sobre la renta, y siempre que sean superiores a los beneficios de las actividades industriales o comerciales de otros establecimientos situados en ese mismo Estado extranjero exentos de dicho impuesto con arreglo al referido convenio.

En la medida en que las pérdidas no se hayan compensado de este modo, éstas podrán deducirse siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 10 *quinquies*.

Si, en un ejercicio fiscal posterior, el resultado global de las actividades industriales o comerciales de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado extranjero exento en virtud del convenio es positivo, las pérdidas deducidas con arreglo a las frases primera y segunda deberán ser reintegradas en el importe total del resultado calculado en dicho ejercicio fiscal. La tercera frase no será aplicable en

caso de que el contribuyente demuestre que la normativa del Estado extranjero que le sea aplicable no le permite de manera general posponer la deducción por pérdidas a otro ejercicio distinto de aquel en el que se verificaron las pérdidas.»

4 El artículo 52, apartado 3, frases tercera y quinta, de la EStG, en su versión aplicable en 2005, establece:

«El artículo 2 *bis*, apartado 3, frases tercera, quinta y sexta, en la versión publicada el 16 de abril de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 821), seguirá siendo de aplicación con respecto a los ejercicios fiscales 1999 a 2008 en la medida en que el resultado obtenido sea positivo en el sentido del artículo 2 *bis*, apartado 3, tercera frase, o en la medida en que un establecimiento permanente situado en un Estado extranjero en el sentido del artículo 2 *bis*, apartado 4, en la versión de la quinta frase, se haya transformado en sociedad de capital o haya sido objeto de enajenación o de cierre. [...] El artículo 2 *bis*, apartado 4, es aplicable en la versión siguiente a los ejercicios fiscales de 1999 a 2008:

"4. En caso de que un establecimiento permanente situado en un Estado extranjero:

1) se transforme en sociedad de capital o

2) se enajene, ya sea a título oneroso o gratuito, o

3) se cierre [...], las pérdidas deducidas en virtud del apartado 3, frases primera y segunda, serán reintegradas en el importe total del resultado del ejercicio fiscal en el que se haya producido la transformación, la enajenación o el cierre, aplicándose de manera análoga el apartado 3, tercera frase, en la medida en que dichas pérdidas no hayan sido reintegradas con arreglo al apartado 3, tercera frase, ni deban ser aún reintegradas."»

Convenios para evitar la doble imposición

5 El artículo 4, apartado 1, 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. 1955 II, p. 749), en su versión modificada por el Convenio de 8 de julio de 1992 (BGBl. 1994 II, p. 122), prevé:

«si una persona domiciliada en uno de los Estados contratantes obtiene rendimientos, en calidad de explotadora o coexplotadora de una empresa industrial o comercial cuya actividad se extiende al territorio del otro Estado contratante, la potestad tributaria respecto de dichos rendimientos únicamente corresponderá a ese otro Estado en caso de que dichos rendimientos estén generados por un establecimiento permanente situado en su territorio.»

6 El artículo 7, apartado 1, del Convenio celebrado entre la República Federal de Alemania y la República de Austria, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 24 de agosto de 2000 (BGBl. 2000 II, p. 734; en lo sucesivo, «Convenio germano-austriaco»), establece:

«Los beneficios de una empresa de uno de los Estados contratantes sólo serán gravados en dicho Estado, salvo que la empresa desarrolle su actividad en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en él. En ese 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.»

7 El artículo 23, apartado 1, primera frase, del Convenio germano-austriaco tiene el siguiente tenor:

«La tributación de las personas residentes en la República Federal de Alemania se establecerá de la siguiente manera:

a) sin perjuicio de lo dispuesto en la letra b) del presente artículo, quedarán excluidos del cálculo de la base imponible del impuesto alemán los rendimientos obtenidos en la República de Austria y los elementos patrimoniales situados en la República de Austria que, en virtud del presente Convenio, tributen en la República de Austria.»

8 El artículo 12, letra b), del Protocolo adjunto a dicho Convenio dispone en relación con el artículo 24 del referido Convenio lo siguiente;

«En el caso de que personas residentes en Alemania sufran, a partir del ejercicio 1990 (1989/1990), pérdidas en establecimientos permanentes 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 2 *bis*, apartado 3, de la EStG. A partir del ejercicio fiscal 1994 no se aplicarán las reintegraciones en concepto del artículo 2 *bis*, apartado 3, tercera frase, de [dicha Ley]. Si la ventaja fiscal prevista no puede efectuarse en la República Federal de Alemania conforme a esas disposiciones debido a la fuerza de cosa juzgada y a la imposibilidad de reiniciar el procedimiento, a causa de la expiración del plazo fijado, las pérdidas podrán tenerse en cuenta en la República de 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 disposiciones sólo se aplicarán siempre que no originen un doble cómputo de las pérdidas.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 Timac Agro es una sociedad de capital de Derecho alemán que pertenece a un grupo francés. Desde 1997, tenía un establecimiento permanente en Austria. El 31 de agosto de 2005, ese establecimiento fue transmitido a título oneroso a una sociedad situada en Austria, perteneciente al mismo grupo de sociedades que Timac Agro.

10 En este punto, se planteó la cuestión de la consideración fiscal de las pérdidas de dicho establecimiento permanente no residente, puesto que entre los años 1997 y 2005, el citado establecimiento había sufrido pérdidas en todos los ejercicios fiscales, salvo en los ejercicios 2000 y 2005.

11 Tras una inspección fiscal, se rectificaron las bases imponibles de Timac Agro correspondientes a los ejercicios 1997 a 2004. Por una parte, las pérdidas del establecimiento permanente situado en Austria, inicialmente deducidas de los resultados de Timac Agro correspondientes a los ejercicios 1997 y 1998, fueron reintegradas en el resultado imponible de dicha sociedad del ejercicio 2005. Por otra parte, se denegó el cómputo de las pérdidas de ese mismo establecimiento permanente en la base imponible de Timac Agro correspondiente a los ejercicios 1999 a 2004.

12 Timac Agro, oponiéndose a dichas rectificaciones, interpuso recurso ante el Finanzgericht Köln (Tribunal en materia económica de Colonia). En apoyo de su recurso, alegó que tanto la reintegración de las pérdidas registradas por su establecimiento permanente situado en Austria en los ejercicios 1997 y 1998 como la imposibilidad de deducir las pérdidas registradas por dicho establecimiento en los ejercicios 1999 a 2004 son incompatibles con la libertad de establecimiento.

13 En cuanto a la reintegración de las pérdidas en cuestión, el órgano jurisdiccional remitente considera que el Tribunal de Justicia no ha resuelto aún la cuestión de si es conforme al Derecho de la Unión que se lleve a cabo tal reintegración tras la enajenación de un establecimiento permanente no residente.

14 Dicho órgano jurisdiccional indica que aunque los hechos que dieron lugar a la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) son, sin duda, parcialmente análogos a los que concurren en el asunto del que conoce, en dicha sentencia se abordaba la cuestión de la reintegración de las pérdidas en la base imponible hasta alcanzar el valor de los beneficios del establecimiento permanente no residente. En cambio, en el litigio principal, la reintegración de las pérdidas tuvo lugar a raíz de la transmisión del establecimiento permanente no residente, al margen de los eventuales beneficios de dicho establecimiento.

15 En caso de que el Tribunal de Justicia considere que los principios resultantes de la antedicha sentencia deban aplicarse también a un caso como el del litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si lo principios relativos a las pérdidas definitivas establecidos por el Tribunal de Justicia en los apartados 55 y 56 de la sentencia Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) deben aplicarse a las pérdidas correspondientes a los ejercicios fiscales de los años 1997 y 1998 que, al ser reintegradas, ya no serían tenidas en cuenta en Alemania.

16 En lo que respecta a la negativa a tomar en consideración las pérdidas registradas por el establecimiento permanente situado en Austria en los ejercicios fiscales correspondientes a los años 1999 a 2004, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en virtud de las disposiciones del Convenio germano-austriaco, incumbía en exclusiva a la República de Austria la potestad para gravar los ingresos de dicho establecimiento. El régimen de dicho Convenio para evitar la doble imposición no sólo cubre las ganancias, sino también las pérdidas. El recurso interpuesto por Timac Agro sólo puede prosperar, por tanto, si dicho Convenio infringe la libertad de establecimiento.

17 Dicho órgano jurisdiccional se pregunta asimismo si, en el asunto del que conoce, existen pérdidas definitivas en el sentido de los principios establecidos en los apartados 55 y 56 de la sentencia Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Recalca que hasta la fecha no ha logrado establecer los criterios que permitan determinar los casos en los que los referidos principios son aplicables.

18 En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 49 TFUE en el sentido de que se opone a una normativa como el artículo 52, apartado 3, de la EStG cuando la causa de la reintegración del importe de las pérdidas de un establecimiento extranjero computadas anteriormente para reducir la carga tributaria es la enajenación de dicho establecimiento a otra sociedad de capital perteneciente al mismo grupo que la transmitente, y no la obtención de ganancias?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 49 TFUE en el sentido de que se opone a una normativa como el artículo 23, apartado 1, letra a), del Convenio germano-austriaco, con arreglo al cual se deducen de la base imponible de los impuestos alemanes los rendimientos obtenidos en Austria, cuando estos pueden tributar en Austria, en caso de que las pérdidas sufridas por un establecimiento austriaco de una sociedad de capital alemana dejen de ser computables en Austria debido a que el establecimiento ha sido transmitido a una sociedad de capital austriaca que pertenece al mismo grupo que la sociedad de capital alemana?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

19 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que 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 quedan exentos de imposición en el Estado miembro en el que tiene su sede la sociedad de la que dependía el referido establecimiento.

20 Es preciso recordar que la libertad de establecimiento comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Unión Europea, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de filiales, sucursales o agencias (sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 17 y jurisprudencia citada).

21 Si bien es cierto que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento tienen por objetivo 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 una sociedad constituida de conformidad con su legislación, en particular, a través de un establecimiento permanente (sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 18 y jurisprudencia citada).

22 Se obstaculiza la libertad de establecimiento si, en virtud del régimen fiscal de un Estado miembro, una sociedad residente que posee una filial o un establecimiento permanente en otro Estado miembro sufre una diferencia de tratamiento fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea un establecimiento permanente o una filial en el primer Estado miembro (sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 19 y jurisprudencia citada).

23 Por lo que atañe a la toma en consideración de las pérdidas de un establecimiento permanente no residente para determinar los beneficios y calcular la base imponible de la sociedad de la que depende dicho establecimiento, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que esa toma en consideración constituye una ventaja fiscal (sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 20 y jurisprudencia citada).

24 Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una reintegración de esas pérdidas, que sólo se aplique en caso de transmisión de un establecimiento permanente no residente, lleva a privar de tal ventaja a una sociedad que posea un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentre su sede con respecto a un sociedad que posea un establecimiento permanente en el mismo Estado miembro y, por tanto, constituye un tratamiento desfavorable (véase, en este sentido, la sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 21).

25 De dicha jurisprudencia también se desprende que ese tratamiento desfavorable puede disuadir a una sociedad residente de ejercer sus actividades mediante un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentra su sede y, en consecuencia, constituye una restricción en principio prohibida por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento (véase, en este sentido la sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 22).

26 Sólo puede admitirse tal restricción si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general (sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 23 y jurisprudencia citada).

27 Por lo que respecta a la comparabilidad de las situaciones, es preciso recordar que, en principio, 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 establecimientos permanentes residentes en lo que atañe a las medidas previstas por ese Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente (sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 24).

28 Sin embargo, al admitir la deducción de las pérdidas registradas por un establecimiento permanente situado en Austria, la República Federal de Alemania concedió una ventaja fiscal a la sociedad residente de la que dependía dicho establecimiento permanente, de igual forma que si el referido establecimiento permanente hubiera estado situado en Alemania, y, por tanto, lo asimiló a un establecimiento permanente residente por lo que respecta a la deducción de las pérdidas (véanse, en este sentido, las sentencias Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, apartado 35, y Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 24). En estas circunstancias, la situación de una sociedad residente que posee un establecimiento permanente situado en Austria es, por consiguiente, comparable a la de una sociedad residente que posee un establecimiento permanente situado en Alemania.

29 Por consiguiente, la justificación de la restricción sólo puede obedecer a razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 25 y jurisprudencia citada).

30 La República Federal de Alemania subraya que los ingresos obtenidos por un establecimiento permanente situado en Austria, tanto los realizados durante el período en el que el establecimiento permanente dependía de una sociedad establecida en Alemania como los realizados en el momento de la enajenación de dicho establecimiento, están exentos de imposición en Alemania, correspondiendo, con arreglo al Convenio germano-austriaco, la competencia de gravar dichos ingresos a la República de Austria.

31 Este Estado miembro precisa que la reintegración de que se trata en el litigio principal corresponde a un importe de pérdidas anteriormente deducidas. A su entender, tal reintegración constituye, por tanto, la compensación fiscal de la parte de los beneficios de la sociedad residente que no fue sujeta a imposición con anterioridad.

32 Asimismo, según la República Federal de Alemania, el régimen fiscal de se trata en el litigio principal tiene por objeto evitar que los contribuyentes puedan eludir el régimen de la reintegración mediante precios de venta fijados por debajo del precio de mercado o mediante otros mecanismos e impedir la recaudación del impuesto *a posteriori*.

33 La República Federal de Alemania considera que, por tanto, el régimen fiscal de que se trata en el litigio principal está justificado tanto por la razón imperiosa de interés general ligada a la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros como por la ligada a la coherencia del régimen fiscal y a la prevención de la evasión fiscal.

34 En primer lugar, por lo que respecta a la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, procede recordar que se trata de un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia, que puede requerir que a las actividades económicas de las

sociedades establecidas en uno de dichos Estados miembros se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas (sentencia K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 50 y jurisprudencia citada).

35 La finalidad de dicho objetivo, como ya ha señalado el Tribunal de Justicia, es concretamente la de mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas, en particular, a fin de evitar que el contribuyente elija libremente el Estado miembro en el que alegar tales beneficios o tales pérdidas (sentencia K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 51 y jurisprudencia citada).

36 En el litigio principal, si no se aplicase el Convenio germano-austriaco, la República Federal de Alemania tendría derecho a gravar los ingresos obtenidos por un establecimiento permanente situado en Austria dependiente de una sociedad establecida en Alemania.

37 Sin embargo, la aplicación del antedicho Convenio llevó a que la República Federal de Alemania no ejerciese ninguna competencia fiscal sobre esos ingresos. Privar a la República Federal de Alemania de la facultad de reintegrar en el resultado imponible de la sociedad residente las pérdidas precedentemente deducidas derivadas del establecimiento permanente situado en Austria, en caso de enajenación de dicho establecimiento, equivaldría, por tanto, a permitir a esta sociedad elegir libremente el Estado miembro en el que puede alegar tales pérdidas (véase, en este sentido, la sentencia Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, apartado 34).

38 En estas circunstancias, la reintegración de que se trata en el litigio principal permite mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los ingresos y la facultad de deducir las pérdidas y, por tanto, garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros de que se trata.

39 A continuación, por lo que respecta a la justificación basada en la necesidad de mantener la coherencia del régimen fiscal nacional, es preciso recordar que se trata también de un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia. Para que una alegación basada en tal justificación pueda prosperar, ha de demostrarse la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (sentencia K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartados 65 y 66).

40 En el marco de la reintegración de las pérdidas de un establecimiento permanente no residente precedentemente deducidas, el Tribunal de Justicia ha precisado que la reintegración de dichas pérdidas no puede disociarse del cómputo anterior de éstas. Así, el Tribunal de Justicia consideró que esa reintegración, en el caso de una sociedad que posee un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto de aquél en el que está establecida, respecto al que el Estado miembro de residencia de dicha sociedad no dispone de potestad alguna de imposición, refleja una lógica de simetría. Existía, por tanto, un vínculo directo, personal y material entre los dos elementos de ese régimen fiscal, pues dicha reintegración constituía el complemento indisociable de la deducción previamente concedida (véase, en este sentido, la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, apartado 42).

41 En el litigio principal, basta observar que dado que la República Federal de Alemania no ejerce ninguna potestad de imposición sobre los ingresos obtenidos por un establecimiento permanente situado en Austria, la reintegración de las pérdidas de que se trata en el resultado imponible de la sociedad residente de la que dependía dicho establecimiento permanente refleja una lógica de simetría y constituye el complemento indisociable de la deducción previamente concedida. Por consiguiente, un régimen fiscal, como el controvertido en el litigio principal, está también justificado por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal alemán.

42 Finalmente, por lo que atañe al objetivo relativo a la prevención de la evasión fiscal, es preciso señalar que se trata de un objetivo destinado a justificar una restricción a la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado. Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que una alegación basada en esa justificación pueda prosperar, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (sentencia K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 61 y jurisprudencia citada).

43 En cuanto a la pertinencia de la referida justificación a la luz de circunstancias como las del litigio principal, es preciso admitir que existe el riesgo de que un grupo de sociedades organice sus actividades de modo que deduzca de su ingreso sujeto a tributación en Alemania las pérdidas de un establecimiento permanente deficitario situado en Austria, para después, una vez que este establecimiento haya pasado a ser rentable, transferir las actividades de este último a otra sociedad del mismo grupo sujeta a imposición en otro Estado miembro.

44 Al reintegrar las pérdidas de este modo deducidas en el resultado imponible de la sociedad transmitente establecida en Alemania en caso de transmisión del establecimiento estable situado en Austria, el régimen fiscal en cuestión puede, por tanto, prevenir las prácticas que tienen como objetivo eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio alemán.

45 Habida cuenta de estas consideraciones, debe declararse que un régimen fiscal, como el controvertido en el litigio principal, puede estar justificado por razones imperiosas de interés general ligadas a la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre la República Federal de Alemania y la República de Austria, así como la coherencia del régimen fiscal alemán, y a la necesidad de prevenir la evasión fiscal.

46 No obstante, debe comprobarse si el referido régimen no va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos.

47 Con carácter preliminar, debe recordarse que las exigencias del reparto equilibrado de la potestad tributaria y de la coherencia fiscal coinciden (sentencia National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 80). Asimismo, los objetivos de salvaguardia del equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de prevención de la evasión fiscal están relacionados (sentencia Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, apartado 62 y jurisprudencia citada).

48 Por lo que atañe a la proporcionalidad del régimen fiscal controvertido en el litigio principal, es preciso recordar que el objetivo del reparto equilibrado de la potestad tributaria tiene como finalidad mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas. La necesidad de mantener dicho equilibrio requiere que las pérdidas deducidas derivadas de un establecimiento permanente puedan ser compensadas mediante el gravamen de los beneficios de dicho establecimiento permanente obtenidos bajo la competencia tributaria del Estado miembro considerado, esto es, tanto los obtenidos durante todo el período en el que dicho establecimiento dependía de la sociedad residente como los obtenidos en el momento de la transmisión del mismo establecimiento (sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartados 32 y 33).

49 Una compensación de ese tipo permite además garantizar la coherencia fiscal, dado que tal compensación es el complemento indisociable del cómputo de las pérdidas anteriormente efectuado (véase, en este sentido, la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstattt, C-157/07, EU:C:2008:588, apartado 54).

50 Asimismo, procede observar que la referida compensación puede también prevenir una evasión fiscal, ya que descarta el riesgo de comportamientos que tengan por finalidad eludir el impuesto normalmente adeudado en el Estado de residencia de la sociedad de la que depende el establecimiento permanente.

51 En el litigio principal, ha quedado acreditado que, por lo que respecta a los ingresos obtenidos por un establecimiento permanente situado en Austria perteneciente a una sociedad establecida en Alemania, tanto los registrados anteriormente a la transmisión de dicho establecimiento permanente como los realizados en el momento de dicha transmisión, están exentos del impuesto en Alemania. De ello se desprende que las pérdidas precedentemente deducidas derivadas del establecimiento enajenado no pueden compensarse gravando los ingresos de dicho establecimiento. Por consiguiente, la reintegración de tales pérdidas en el resultado imponible de la sociedad transmitente es una medida proporcionada a los objetivos buscados, a saber, el mantenimiento de un reparto equilibrado de la potestad tributaria, la necesidad de garantizar la coherencia fiscal y la prevención de la evasión fiscal.

52 Finalmente, con el fin de responder a la duda planteada por el órgano jurisdiccional remitente con respecto a los principios relativos a las pérdidas definitivas establecidos los apartados 55 y 56 de la sentencia Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), debe precisarse que la constatación por lo que respecta a la proporcionalidad de la reintegración controvertida en el litigio principal no significa, sin embargo, que el Estado miembro de residencia de la sociedad transmitente no deba respetar los principios establecidos en los referidos apartados, dado que la antedicha reintegración no tiene incidencia sobre la calificación de la pérdida de que se trate.

53 Cuando la sociedad residente transmitente demuestra que las pérdidas reintegradas son pérdidas definitivas, en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), resulta contrario al artículo 49 TFUE excluir la posibilidad de que deduzca de su beneficio imponible en el Estado miembro de su residencia las pérdidas sufridas por un establecimiento no residente (sentencia Comisión/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, apartado 27).

54 Por lo que atañe al carácter definitivo de una pérdida, procede, en primer lugar, recordar que este carácter no puede resultar del hecho de que el Estado miembro en el que está situado dicho establecimiento permanente excluya toda posibilidad de imputar a un ejercicio posterior las pérdidas (sentencia Comisión/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, apartado 33 y jurisprudencia citada).

55 En segundo lugar, sólo puede considerarse que existe el antedicho carácter definitivo si el mencionado establecimiento permanente ya no percibe ingresos en el Estado miembro en el que se encuentra, pues mientras los perciba, aun cuando sean mínimos, existe la posibilidad de que las pérdidas puedan aún compensarse con los beneficios futuros obtenidos en ese Estado miembro, ya sea por sí mismo, o por un tercero (sentencia Comisión/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, apartado 36 y jurisprudencia citada).

56 Por lo que respecta a las pérdidas de que se trata en el litigio principal, la República de Austria ha señalado que en Austria no se han agotado todas las posibilidades de cómputo de dichas pérdidas.

57 Corresponde, no obstante, al órgano jurisdiccional remitente determinar si Timac Agro ha aportado efectivamente la prueba del carácter definitivo de las pérdidas de que se trata.

58 Habida cuenta del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que 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.

Segunda cuestión prejudicial

59 De la resolución de remisión se desprende que, a diferencia de los ejercicios fiscales correspondientes a los años 1997 y 1998, a partir del ejercicio fiscal del año 1999, a raíz de una modificación del régimen fiscal alemán, las pérdidas de un establecimiento permanente no residente, en el caso en el que el Estado miembro en el que esté situado tenga la competencia exclusiva para gravar los resultados de éste, ya no se computan en Alemania.

60 De la resolución de remisión también se desprende que, en virtud del Convenio germano-austriaco, esa competencia corresponde a Austria.

61 Por tanto, procede considerar que, mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que 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.

62 A este respecto, es preciso recordar que, por una parte, un régimen fiscal que permite tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente situado en el territorio del Estado miembro de que se trate para determinar los beneficios y calcular la base imponible de una sociedad residente de la que depende dicho establecimiento constituye una ventaja fiscal y, por otra parte, la denegación de esa ventaja cuando las pérdidas proceden de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto de aquél en el que está establecida la referida sociedad puede disuadir a una sociedad residente de ejercer sus actividades mediante un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro y, por consiguiente, constituye una restricción en principio prohibida por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, apartados 23 a 26).

63 Con arreglo a la jurisprudencia recordada en el apartado 26 de la presente sentencia, sólo puede admitirse tal restricción si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general.

64 Por lo que respecta a la comparabilidad de las situaciones, tal como se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro no se encuentra, en principio, en una situación comparable a la de un establecimiento permanente residente en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente.

65 En el caso de autos, debe señalarse que, dado que la República Federal de Alemania no ejerce ninguna competencia fiscal sobre los resultados de tal establecimiento permanente, al no estar ya más autorizada en Alemania la deducción de sus pérdidas, la situación de un establecimiento permanente situado en Austria no es comparable a la de un establecimiento permanente situado en Alemania en lo que atañe a las medidas previstas por la República Federal de Alemania a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente (véase, en este sentido, la sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 24 y jurisprudencia citada).

66 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que 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.

Costas

67 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 al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

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.**

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.**

Firmas