



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 22 de septiembre de 2022*

«Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Artículos 49 TFUE y 54 TFUE — Deducción de las pérdidas definitivas sufridas por un establecimiento permanente no residente — Estado que ha renunciado a su potestad tributaria en virtud de un convenio para evitar la doble imposición — Comparabilidad de las situaciones»

En el asunto C-538/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 6 de noviembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 2020, en el procedimiento entre

Finanzamt B

y

W AG,

con intervención de:

Bundesministerium der Finanzen

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y J.-C. Bonichot (Ponente), y las Sras. L. S. Rossi y O. Spineanu-Matei, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de W AG, por el Sr. P. Dodos, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. R. Kanitz y J. Möller, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. E. de Moustier y el Sr. E. Toutain, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. S. Hartikainen, y por las Sras. A. Laine y H. Leppo, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de marzo de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Finanzamt B (Oficina Tributaria B, Alemania) y W AG, sociedad anónima establecida en Alemania, en relación con la negativa de la primera a tener en cuenta, para calcular el impuesto adeudado por esa sociedad en dicho Estado miembro por el año 2007, las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente de esta última situado en el Reino Unido y cerrado durante ese mismo año.

Marco jurídico

Derecho alemán

- 3 El artículo 1 de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre Sociedades»), dispone lo siguiente:

«1) Están sujetas al impuesto por obligación personal las siguientes sociedades, comunidades de bienes y masas patrimoniales que tengan su dirección comercial o su domicilio social en el territorio nacional:

1. las sociedades de capital (en particular, las sociedades europeas, las sociedades anónimas, las sociedades comanditarias por acciones y las sociedades de responsabilidad limitada);

[...]

2) La obligación personal de pago del impuesto sobre sociedades abarca todos los ingresos.

[...]»

- 4 El artículo 8, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que todos los rendimientos de un sujeto pasivo por obligación personal, en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3, se considerarán producto de su actividad industrial o comercial.

Convenio para evitar la doble imposición

- 5 El artículo III, apartado 1, del Convenio de 26 de noviembre de 1964 entre la República Federal de Alemania y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, relativo a la supresión de la doble imposición y a la prevención de la evasión fiscal, en su versión modificada por un acuerdo adicional de 23 de marzo de 1970 (BGBl. 1966 II, p. 359; BGBl. 1967 II, p. 828; BGBl. 1971 II, p. 46; en lo sucesivo, «Convenio»), estipula lo siguiente:

«Los beneficios industriales o comerciales de una empresa de uno de los territorios estarán sujetos a tributación solamente en dicho territorio, a no ser que la empresa ejerza actividades mercantiles en el otro territorio mediante un establecimiento permanente situado en este. Si desarrolla una actividad mercantil en este otro territorio mediante un establecimiento permanente situado en él, dichos beneficios se podrán someter a tributación en este otro territorio, pero solo en la medida en que sean imputables al mencionado establecimiento permanente.»

- 6 El artículo XVIII, apartado 2, del Convenio establece lo siguiente:

«En el caso de un residente en la República Federal de Alemania, la deuda tributaria se determinará del siguiente modo:

- a) [...] se excluirá de la base imponible del impuesto aplicable en la República Federal todo rendimiento derivado de fuentes situadas en el Reino Unido, así como todo elemento patrimonial situado en el Reino Unido y que, de conformidad con este Convenio, pueda tributar en el Reino Unido [...]; no obstante, los rendimientos patrimoniales a que se refiere el artículo VIII, apartado 1, estarán excluidos solamente en la medida en que estén sujetos a tributación en el Reino Unido. Sin embargo, la República Federal se reserva el derecho a tener en cuenta, en la determinación del tipo impositivo, los rendimientos y elementos patrimoniales excluidos de conformidad con lo anterior.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 7 W, sociedad anónima con domicilio social y dirección comercial en Alemania, explota un banco de negociación de valores mobiliarios. En agosto de 2004, W abrió una sucursal en el Reino Unido. Dado que esta última no obtuvo beneficios, W procedió a su cierre durante el primer semestre del año 2007, de modo que las pérdidas sufridas por dicho establecimiento no pudieron trasladarse a ejercicios posteriores en el Reino Unido a efectos de tributación.
- 8 Al haberse negado la Oficina Tributaria B a tener en cuenta esas pérdidas para la liquidación del importe adeudado por W en Alemania en concepto de impuesto sobre sociedades y de impuesto sobre actividades económicas correspondientes al ejercicio fiscal 2007, esta sociedad presentó una demanda ante el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse, Alemania). Mediante sentencia de 4 de septiembre de 2018, dicho tribunal estimó esa demanda.
- 9 La Oficina Tributaria B interpuso recurso de casación contra la citada sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), órgano jurisdiccional remitente.

- 10 Dicho órgano jurisdiccional señala que, si bien W está sujeta en Alemania al impuesto sobre sociedades por todos sus ingresos, de conformidad con el artículo 1, apartados 1 y 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas sufridas por su establecimiento permanente en el Reino Unido quedan excluidas de la base de cálculo de su impuesto sobre sociedades, en virtud del artículo XVIII, apartado 2, del Convenio, que exime del impuesto sobre sociedades los resultados extranjeros. Señala que lo mismo sucede con respecto al impuesto sobre actividades económicas, ya que las disposiciones de la Gewerbesteuer-gesetz (Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas) remiten a la determinación de los beneficios sujetos al impuesto sobre sociedades para el cálculo de la base imponible de dicho impuesto. Estos elementos deberían llevar a estimar el recurso de casación.
- 11 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en virtud de la libertad de establecimiento, las pérdidas sufridas por el establecimiento permanente de W en el Reino Unido no deberían tenerse en cuenta para calcular la tributación adeudada por dicha sociedad en Alemania. En efecto, a su juicio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, emanada, en último término, de la sentencia de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), no aporta una respuesta clara a esta cuestión en el caso concreto de que la exención del resultado extranjero esté prevista en un convenio para evitar la doble imposición. También se pregunta, para el caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, en qué condiciones las pérdidas sufridas por el establecimiento permanente extranjero deben considerarse «definitivas», en el sentido de esta jurisprudencia, cómo debe determinarse el importe de dichas pérdidas y si la obligación de tenerlas en cuenta también es válida en materia de impuesto sobre actividades económicas.
- 12 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) ¿Debe interpretarse el artículo 43 [CE], en relación con el artículo 48 [CE] (actualmente artículo 49 [TFUE], en relación con el artículo 54 [TFUE]), en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que impide a una sociedad residente deducir de su beneficio imponible las pérdidas de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando, por una parte, la sociedad ha agotado todas las posibilidades de deducción de dichas pérdidas ofrecidas por la legislación del Estado miembro en que está situado dicho establecimiento permanente y, por otra parte, ya no obtiene ingresos por medio de dicho establecimiento permanente, de modo que ya no existe ninguna posibilidad de que las pérdidas sean tomadas en consideración en ese Estado miembro (pérdidas “definitivas”), aun cuando las disposiciones de que se trata se refieren a la exención de pérdidas y ganancias en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre ambos Estados miembros?
 - 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿Debe interpretarse el artículo 43 [CE], en relación con el artículo 48 [CE] (actualmente artículo 49 [TFUE], en relación con el artículo 54 [TFUE]), en el sentido de que se opone también a las disposiciones de la [Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas] alemana que impiden a una sociedad residente deducir de su beneficio de explotación imponible pérdidas “definitivas” como las descritas en la primera cuestión prejudicial de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro?

- 3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: En el supuesto de cierre del establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, ¿pueden existir pérdidas “definitivas” como las descritas en la primera cuestión prejudicial, cuando existe la posibilidad, al menos teórica, de que la sociedad vuelva a abrir un establecimiento permanente en el Estado miembro de que se trate, con cuyos beneficios podrían, en su caso, compensarse las pérdidas anteriores?
- 4) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones prejudiciales primera y tercera: ¿Pueden considerarse también pérdidas “definitivas” como las descritas en la primera cuestión prejudicial, que deben ser tenidas en cuenta por el Estado de residencia de la sociedad [matriz], aquellas pérdidas del establecimiento permanente que, con arreglo a la legislación del Estado en cuyo territorio está situado el establecimiento permanente, pudieron ser trasladadas al menos en una ocasión a un período impositivo posterior?
- 5) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones prejudiciales primera y tercera: ¿Está limitada la obligación de tomar en consideración las pérdidas “definitivas” transfronterizas por la cuantía de aquellas pérdidas que la sociedad habría podido aplicar en el Estado en que está situado el establecimiento permanente si no estuviera excluida en ese Estado la posibilidad de aplicar dichas pérdidas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 13 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un régimen fiscal de un Estado miembro según el cual una sociedad residente en este no puede deducir de su base imponible las pérdidas definitivas sufridas por su establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, en el supuesto de que el Estado miembro de residencia haya renunciado a su potestad de gravar los resultados de ese establecimiento permanente en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.
- 14 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la libertad de establecimiento garantizada en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE comprende el derecho de 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 Unión a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de filiales, sucursales o agencias (sentencia de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 15).
- 15 Si bien las disposiciones del Tratado de la Unión relativas a la libertad de establecimiento tienen por objeto, según su tenor, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, también 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. Estas consideraciones son igualmente válidas cuando, como en el caso de autos, una sociedad establecida en un Estado miembro opera en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartados 16 y 17 y jurisprudencia citada).

- 16 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en virtud del artículo 1, apartados 1 y 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades que tengan su sede comercial o su domicilio social en Alemania están sujetas al impuesto sobre sociedades por todos sus ingresos. No obstante, con arreglo a lo dispuesto en Convenio, en el supuesto de que una sociedad que tenga su dirección comercial o su domicilio social en Alemania ejerza, en el Reino Unido, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente, los beneficios imputables a dicho establecimiento permanente quedan excluidos de la base imponible del impuesto sobre sociedades adeudado por dicha sociedad en Alemania, sin perjuicio de la posibilidad de que este Estado miembro los tenga en cuenta para calcular el tipo impositivo, siempre que estén sujetos al impuesto en el Reino Unido. Lo mismo cabe decir, simétricamente, de las pérdidas imputables a tal establecimiento permanente.
- 17 En esta coyuntura, las sociedades residentes disfrutan, para determinar su base imponible, de una ventaja fiscal consistente en permitirles tener en cuenta las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente residente. Excluir esta posibilidad por lo que respecta a las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro crea una diferencia de trato que puede disuadir a una sociedad residente de ejercer sus actividades a través de un establecimiento permanente de ese tipo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartados 18 y 19 y jurisprudencia citada).
- 18 Tal diferencia de trato solo es admisible si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 19 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la comparabilidad entre una situación interna y una situación transfronteriza debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida (sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 20 Por lo que respecta a las medidas previstas por un Estado miembro para evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente, las sociedades que poseen un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro no se encuentran, en principio, en una situación comparable a la de las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424), apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 21 Esto no sucede cuando la propia normativa fiscal nacional asimila ambas categorías de establecimientos a efectos del cómputo de las pérdidas y de los beneficios obtenidos por ellos (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 24, y de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland* C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 28).
- 22 En cambio, cuando el Estado miembro de residencia de una sociedad ha renunciado, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, a ejercer su potestad tributaria sobre los resultados del establecimiento permanente no residente de dicha sociedad, ubicado en otro Estado miembro, la situación de una sociedad residente que posee tal establecimiento permanente no es comparable, en lo que atañe a las medidas adoptadas por el primer Estado miembro para evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios y, simétricamente, la doble deducción de las pérdidas

entre las sociedades residentes, a la de una sociedad residente que posee un establecimiento permanente residente (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 65).

- 23 Pues bien, la sentencia de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), a la que se refiere el órgano jurisdiccional remitente, no desmiente esta conclusión.
- 24 Ciertamente, el Tribunal de Justicia declaró en esa sentencia, por lo que respecta a las pérdidas imputables a un establecimiento permanente no residente que había cesado plenamente en sus actividades y cuyas pérdidas no habían podido ser deducidas, ni podrían serlo ya, de su base imponible en el Estado miembro en que ejercía sus actividades, que la situación de la sociedad residente titular de tal establecimiento no era distinta, a efectos del objetivo de evitar la doble deducción de las pérdidas, de la de una sociedad residente titular de un establecimiento permanente residente. Añadió que la capacidad contributiva de una sociedad titular de establecimientos permanentes no residentes que hayan incurrido en pérdidas definitivas resulta tan afectada como la de una sociedad cuyos establecimientos permanentes residentes hayan incurrido en pérdidas, de manera que las dos situaciones son comparables desde esa óptica (sentencia de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartados 38 y 39).
- 25 Sin embargo, en dicho asunto, el Estado miembro de residencia de la sociedad que solicitaba que se tuvieran en cuenta las pérdidas definitivas sufridas por su establecimiento permanente no residente no había renunciado, mediante un convenio para evitar la doble imposición, a su potestad de gravar los resultados de dicho establecimiento. En efecto, había decidido unilateralmente, salvo en caso de opción, por parte de la sociedad de que se trata, por un régimen de consolidación fiscal internacional, no tener en cuenta los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas por establecimientos permanentes no residentes de sociedades residentes, siendo así que dicho Estado miembro tenía competencia para hacerlo, lo que marca la diferencia.
- 26 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en virtud del Convenio, la República Federal de Alemania renunció a su potestad de gravar los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes situados en el Reino Unido a través de los cuales sus sociedades residentes ejercen actividades industriales o comerciales. Lo mismo cabe decir, simétricamente, del cómputo de las pérdidas sufridas por esos establecimientos.
- 27 Dado que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, la República Federal de Alemania renunció a su potestad tributaria sobre los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas por tal establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, una sociedad residente que posee un establecimiento de ese tipo no se encuentra, con respecto al objetivo de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios y, simétricamente, la doble imputación de las pérdidas, en una situación comparable a la de una sociedad residente que posee un establecimiento permanente situado en Alemania.
- 28 Por consiguiente, en una situación como la controvertida en el litigio principal, no puede apreciarse ninguna restricción a la libertad de establecimiento garantizada en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.
- 29 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un régimen fiscal de un Estado miembro según el cual una sociedad residente en este

no puede deducir de su base imponible las pérdidas definitivas sufridas por su establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, en el supuesto de que el Estado miembro de residencia haya renunciado a su potestad de gravar los resultados de ese establecimiento permanente en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

Cuestiones prejudiciales segunda a quinta

- 30 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda a quinta.

Costas

- 31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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:

Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un régimen fiscal de un Estado miembro según el cual una sociedad residente en este no puede deducir de su base imponible las pérdidas definitivas sufridas por su establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, en el supuesto de que el Estado miembro de residencia haya renunciado a su potestad de gravar los resultados de ese establecimiento permanente en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

Firmas