

**Asunto C-418/07**

**Société Papillon**

**contra**

**Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Francia)]

«Libertad de establecimiento — Fiscalidad directa — Impuestos sobre sociedades — Régimen de tributación de grupo — Sociedad matriz residente — Subfiliales residentes controladas a través de una filial no residente»

Sumario de la sentencia

*Libre circulación de personas — Libertad de establecimiento — Legislación tributaria — Impuestos sobre sociedades*

*[Art. 52 CE del Tratado (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación)]*

El artículo 52 del Tratado (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de imposición de grupo a una sociedad matriz residente en ese Estado miembro que controla filiales y subfiliales igualmente residentes en dicho Estado, pero se excluye para tal sociedad matriz si sus subfiliales residentes son controladas por medio de una filial residente en otro Estado miembro.

En efecto, esa normativa da lugar a una desigualdad de trato en función del lugar en el que se encuentre el domicilio social de la filial a través de la cual la sociedad matriz residente controla sus subfiliales residentes. Consecuentemente, en la medida en que, en el plano fiscal, va en detrimento de las situaciones comunitarias en comparación con las situaciones puramente internas, que son objetivamente comparables en atención al objetivo perseguido por dicha normativa, constituye una restricción prohibida, en principio, por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

Tal restricción no puede estar justificada por el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, habida cuenta de que la cuestión del cómputo de los beneficios y pérdidas de las sociedades pertenecientes al grupo sólo se plantea respecto a sociedades residentes en un solo Estado miembro, lo cual excluye asimismo, a priori, un riesgo de evasión fiscal.

La citada normativa no puede, además, estar justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal. Ciertamente, al denegar el disfrute del régimen de consolidación fiscal a una sociedad matriz residente que desee incluir en él a las subfiliales residentes en el caso de que las controle a través de una filial no residente, esa normativa puede garantizar la coherencia de dicho régimen. En efecto, en el supuesto de que la filial fuera una sociedad no residente, se daría un doble cómputo de las pérdidas sufridas por la subfilial, una primera vez en forma de pérdidas directas de ésta y nuevamente en forma de una provisión constituida por la sociedad matriz por depreciación de su participación en dicha filial, ya que no se neutralizarían las operaciones internas, dado que el régimen de consolidación fiscal no es aplicable a la filial no

residente. En tal supuesto, las sociedades residentes gozarían de las ventajas del régimen de consolidación fiscal, en cuanto a consolidación de los resultados y a cómputo inmediato de las pérdidas de todas las sociedades incluidas en ese régimen fiscal, sin que las pérdidas de la subfilial y las provisiones de la sociedad matriz pudieran ser objeto de neutralización. En consecuencia, se aniquilaría de este modo la relación directa existente, en el régimen de consolidación fiscal, entre las ventajas fiscales y la neutralización de las operaciones internas del grupo, que permite, en particular, evitar la doble imputación de pérdidas en lo que atañe a las sociedades residentes a las que es de aplicación el régimen de consolidación fiscal, lo cual afectaría a la coherencia de dicho régimen.

No obstante, habida cuenta de que existen medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento para alcanzar el objetivo de garantizar la coherencia del régimen fiscal, tal normativa va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. En primer lugar, dificultades prácticas como la dificultad en comprobar la existencia de un riesgo de doble imputación de pérdidas cuando una sociedad no residente se halla interpuesta entre la sociedad matriz y sus subfiliales no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad garantizada por el Tratado. Seguidamente, los Estados miembros pueden solicitar a las autoridades competentes de los demás Estados miembros toda la información que pueda ser apropiada para determinar, en particular, el importe exacto del impuesto de sociedades. Por último, cuando las sociedades matrices residentes en un Estado miembro solicitan acogerse al régimen de consolidación fiscal con subfiliales residentes controladas a través de filiales residentes en otro Estado miembro, las autoridades fiscales del primer Estado pueden exigir que dichas filiales aporten los elementos probatorios que consideren necesarios para que se garantice plenamente la transparencia de las provisiones dotadas por éstas. Pues bien, en toda circunstancia, la normativa de que se trata impide que las referidas sociedades residentes prueben la inexistencia de doble imputación de pérdidas en el marco del régimen de consolidación fiscal.

(véanse los apartados 30 a 32, 39, 40, 46, 48 a 51, 53 a 55, 58 y 60 a 63 y el fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 27 de noviembre de 2008 (\*)

«Libertad de establecimiento – Fiscalidad directa – Impuestos sobre sociedades – Régimen de tributación de grupo – Sociedad matriz residente – Subfiliales residentes controladas a través de una filial no residente»

En el asunto C-418/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Conseil d'État (Francia), mediante resolución de 10 de julio de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de septiembre de 2007, en el procedimiento entre

**Société Papillon**

y

**Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de junio de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Société Papillon, por Me G. Calisti;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J. C. Gracia, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. C. Blaschke, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y C. ten Dam, así como por el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y J.-P. Keppenne, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de septiembre de 2008;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre la Société Papillon (en lo sucesivo, «Papillon»), con domicilio social en Francia, y el ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, en relación con la denegación de éste de reconocerle el disfrute del régimen denominado de «consolidación fiscal».

**Marco jurídico**

3 En su versión aplicable a los hechos del litigio principal, el artículo 223 A del code général des impôts (en lo sucesivo, «CGI») dispone:

«Una sociedad [...] podrá asumir la condición de sujeto pasivo único del impuesto de sociedades exigible por el conjunto de los resultados del grupo formado por la misma sociedad y por las

sociedades de cuyo capital posea al menos el 95 % de forma continuada durante el ejercicio, directa o indirectamente a través de sociedades del grupo. [...] Las sociedades del grupo quedarán sujetas a la obligación de declarar sus resultados [...] Sólo podrán ser miembros del grupo las sociedades que hayan aceptado ese régimen y cuyos resultados estén sujetos al impuesto de sociedades [...].»

4 El órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo al artículo 223 A del CGI, al realizar su opción, la sociedad matriz del grupo puede determinar libremente la composición de éste. No obstante, dicha sociedad matriz sólo podrá controlar indirectamente otra sociedad miembro del grupo a través de una sociedad que, a su vez, sea miembro del grupo consolidado y que, por lo tanto, esté sujeta al impuesto de sociedades en Francia.

5 A tenor del artículo 223 B del CGI, «la sociedad matriz calculará el resultado de conjunto mediante la suma algebraica de los resultados de cada una de las sociedades del grupo [...]»

6 Los artículos 223 B, 223 D y 223 F del CGI prevén, en particular, la neutralización de determinadas operaciones internas del grupo tales como las provisiones por créditos de dudoso cobro o para riesgos entre sociedades del grupo, las cesiones de créditos o las subvenciones internas del grupo, las provisiones por depreciación de participaciones en otras sociedades del grupo y las transmisiones de activos fijos dentro de éste.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

7 Durante los ejercicios fiscales referidos en el procedimiento principal, a saber, los comprendidos entre el 1 de enero de 1989 y el 31 de diciembre de 1991, Papillon tenía una participación del 100 % en el capital de la sociedad neerlandesa Artist Performance and Communication, la cual era titular del 99,99 % de las participaciones de la sociedad Kiron, residente en Francia. En este contexto, Papillon optó por el régimen de consolidación fiscal, regulado en los artículos 223 A a 223 F del CGI, en virtud del cual una sociedad residente puede ser la única obligada al pago del impuesto de sociedades exigible por el conjunto de los resultados del grupo formado por la misma sociedad y por las sociedades en cuyo capital social tenga, directa o indirectamente, una participación de al menos el 95 %. A este respecto, Papillon incluyó, en la composición del grupo consolidado que dirigía, a la sociedad Kiron SARL y a varias filiales de ésta, igualmente residentes en Francia.

8 La administración tributaria denegó a Papillon el beneficio de dicho régimen por considerar que no podía constituir un grupo consolidado con sociedades controladas indirectamente por medio de una sociedad residente en los Países Bajos, pues ésta no se hallaba sujeta al impuesto sobre sociedades en Francia por no tener en dicho Estado un establecimiento permanente.

9 Por consiguiente, tras girar una liquidación complementaria, se aplicó a Papillon el impuesto por los beneficios propios que había declarado, sin poder compensarlos con los resultados de las demás sociedades del grupo consolidado.

10 Papillon se opuso a las cuotas complementarias del impuesto de sociedades que le fueron así exigidas por los años 1989 a 1991 ante el tribunal administratif de Paris, el cual desestimó sus pretensiones mediante sentencia de 9 de febrero de 2004. En el trámite de la apelación promovida contra dicha sentencia ante la cour administrative d'appel de Paris, este órgano judicial, mediante sentencia de 24 de junio de 2005, sólo acordó la exoneración parcial de las cuotas tributarias y sanciones controvertidas.

11 Al conocer del recurso de casación interpuesto por Papillon contra dicha sentencia, el Conseil d'État se plantea un interrogante sobre si el régimen de consolidación fiscal, tal como se

halla en vigor en Francia, el cual permite que una sociedad matriz residente compense los resultados de todas las sociedades del grupo consolidado y la neutralización fiscal de las operaciones intragrupo, puede restringir la libertad de establecimiento de al menos una de las sociedades miembros del grupo, en la medida en que dicho régimen excluye dicha posibilidad respecto a una subfilial residente siempre que esté controlada por una filial no residente.

12 El Conseil d'État pide que se dilucide si, de ser demostrada, tal restricción puede estar justificada por razones imperiosas de interés general, en particular, por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal.

13 En estas circunstancias, el Conseil d'État decidió suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En la medida en que la ventaja fiscal resultante del régimen de “consolidación fiscal” produce sus efectos en la imposición de la sociedad matriz del grupo, que puede compensar los beneficios y las pérdidas realizados por el conjunto de las sociedades del grupo consolidado y disfrutar de la neutralización fiscal de las operaciones internas de ese grupo, la imposibilidad derivada del régimen definido por los artículos 223 A y siguientes del Code général des impôts, de incluir en la composición de un grupo fiscal consolidado a una subfilial de la sociedad matriz, cuando dicha subfilial está dominada a través de otra filial que, al estar establecida en otro Estado miembro de la Comunidad Europea y no ejercer actividades en Francia, no está sujeta al impuesto francés de sociedades y no puede, por tanto, pertenecer ella misma al grupo, ¿constituye una restricción a la libertad de establecimiento debido a las consecuencias fiscales que tiene el hecho de que la sociedad matriz opte por dominar a una subfilial a través de una filial francesa, o en lugar de ello a través de una filial establecida en otro Estado miembro?»

2) En caso de respuesta afirmativa: ¿puede esa restricción estar justificada, bien sea por la necesidad de mantener la coherencia del sistema de “consolidación fiscal”, en especial los mecanismos de neutralización fiscal de las operaciones internas del grupo, habida cuenta de las consecuencias que tendría un sistema consistente en considerar a la filial establecida en otro Estado miembro como perteneciente al grupo únicamente a los efectos de la circunstancia de dominación indirecta de la subfilial, pero quedando la primera filial citada excluida necesariamente de la aplicación del régimen de grupo por no estar sujeta al impuesto francés, bien sea por cualquier otra razón imperiosa de interés general?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

14 Mediante sus dos cuestiones, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, en síntesis, que se dilucide si la normativa de un Estado miembro, en virtud de la cual se concede un régimen de imposición de grupo a una sociedad matriz residente en ese Estado miembro que controla filiales y subfiliales igualmente residentes en dicho Estado miembro, pero se excluye para tal sociedad matriz si sus subfiliales residentes son controladas por medio de una filial residente en otro Estado miembro, restringe la libertad de establecimiento y si, en su caso, esta restricción puede estar justificada.

15 A este respecto, la libertad de establecimiento comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio estatutario, administración central o establecimiento principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros a través de una filial, sucursal o agencia (sentencias de 23 de febrero de 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 29, y de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-0000, apartado 18).

16 Aunque las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento tienen

por objetivo, según su tenor literal, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 21; de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 33, y Lidl Belgium, antes citada, apartado 19).

17 Debe señalarse ante todo que, en el asunto principal, el órgano jurisdiccional remitente no pregunta si la imposibilidad de que la filial neerlandesa de Papillon sea incluida en la consolidación fiscal constituye una restricción a la libertad de establecimiento. Como ha puesto de relieve la Abogado General en los puntos 5 y 24 de sus conclusiones, el objetivo de la petición de decisión prejudicial es dilucidar si restringe la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 52 del Tratado, el hecho de que una sociedad matriz establecida en un Estado miembro no pueda gozar del régimen de consolidación fiscal para el grupo que integra con sus subfiliales, que posean su domicilio en el mismo Estado, cuando la filial interpuesta, por estar establecida en otro Estado miembro, no es sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades en el primer Estado.

18 Como se desprende de la resolución de remisión, el régimen de consolidación fiscal entraña una moderación de la presión fiscal sobre la sociedad matriz que le permite compensar los beneficios y las pérdidas de todas las sociedades del grupo fiscalmente consolidado. Dicho régimen constituye una ventaja fiscal, en la medida en que, en particular, la compensación autorizada permite al grupo un cómputo inmediato de las pérdidas de algunas de las sociedades miembros de éste.

19 En virtud del artículo 223 A y siguientes del CGI, no se reconoce dicha ventaja fiscal, sin embargo, cuando la sociedad matriz establecida en Francia controla una subfilial, que tiene igualmente su domicilio en territorio francés, por medio de una filial, establecida en otro Estado miembro, que no desarrolla ninguna actividad en Francia.

20 En efecto, como se ha recordado en los apartados 3 y 4 de la presente sentencia, para beneficiarse del régimen de consolidación fiscal, la sociedad matriz del grupo sólo puede controlar indirectamente otra sociedad miembro del grupo a través de una sociedad que, a su vez, sea miembro del grupo consolidado y que, por lo tanto, esté sujeta al impuesto de sociedades en Francia.

21 Por consiguiente, una sociedad matriz que tenga su domicilio en Francia, que controle sus subfiliales francesas mediante una filial establecida en otro Estado miembro, no puede aprovecharse del régimen de consolidación fiscal. En cambio, una sociedad matriz francesa podrá realizar una consolidación fiscal con sus subfiliales francesas cuando la filial interpuesta esté domiciliada en Francia.

22 Como ha señalado la Abogado General en el apartado 30 de sus conclusiones, de ello se desprende que las disposiciones del CGI controvertidas en el asunto principal dan lugar a una diferencia de trato con respecto a la posibilidad de optar por el régimen de consolidación fiscal según que la sociedad matriz posea sus participaciones indirectas mediante una filial establecida en Francia o en otro Estado miembro.

23 El Gobierno francés sostiene, no obstante, que dicha diferencia de trato se explica por el hecho de que las dos situaciones referidas no son objetivamente comparables.

24 En una situación como la del asunto principal, la filial establecida en un Estado miembro que no sea la República Francesa no se halla, por tal motivo, sujeta al impuesto de sociedades en Francia, contrariamente a la situación de una filial cuyo domicilio social se halle en este último

Estado.

25 No puede acogerse dicha argumentación.

26 En efecto, admitir que un Estado miembro pueda libremente aplicar un trato distinto por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad se encuentre en otro Estado miembro dejaría sin contenido las normas relativas a la libertad de establecimiento (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 18, y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 42).

27 Para determinar la existencia de una discriminación, debe examinarse la comparabilidad de una situación comunitaria con una situación puramente interna, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas (véanse, en este sentido, las sentencias Metallgesellschaft y otros, antes citada, apartado 60, y de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 38).

28 En el asunto principal, el objetivo de las disposiciones del CGI controvertidas es asimilar el grupo formado por una sociedad matriz con sus filiales y sus subfiliales lo más posible a una empresa que tenga varios establecimientos, permitiendo consolidar los resultados de cada sociedad.

29 Pues bien, dicho objetivo puede alcanzarse tanto en la situación de una sociedad matriz residente en un Estado miembro, que controla subfiliales igualmente residentes en ese Estado a través de una filial que, a su vez, es residente, como en la situación de una sociedad matriz residente en el mismo Estado miembro que controle subfiliales igualmente residentes en éste, pero a través de una filial establecida en otro Estado miembro.

30 Teniendo en cuenta el objetivo de las disposiciones del CGI controvertidas en el asunto principal, estas dos situaciones son objetivamente comparables.

31 Por consiguiente, el régimen fiscal controvertido en el asunto correspondiente al procedimiento principal da lugar a una desigualdad de trato en función del lugar en el que se encuentre el domicilio social de la filial a través de la cual la sociedad matriz residente controla sus subfiliales residentes.

32 Consecuentemente, en la medida en que, en el plano fiscal, van en detrimento de las situaciones comunitarias en comparación con las situaciones puramente internas, las disposiciones del CGI controvertidas en el asunto principal constituyen una restricción prohibida, en principio, por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

33 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que sólo puede admitirse tal 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 (sentencia Lidl Belgium, antes citada, apartado 27 y jurisprudencia allí citada).

34 A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que los Gobiernos alemán y neerlandés alegan, en las observaciones escritas que presentaron ante el Tribunal de Justicia, que la restricción a la libertad de establecimiento que se deriva de la normativa controvertida en el asunto principal puede estar justificada por la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

35 Sobre el particular, dichos Gobiernos se remiten a las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837), así como a Oy AA, antes citada, y alegan que la restricción establecida por las disposiciones del CGI controvertidas en el asunto principal es necesaria para impedir una duplicidad en el cómputo de pérdidas y luchar contra un riesgo de evasión fiscal.

36 Estos motivos de justificación no pueden prosperar.

37 En efecto, en los asuntos que dieron lugar a las citadas sentencias Marks & Spencer y Oy AA, las cuestiones planteadas se referían respectivamente al cómputo de pérdidas sufridas en un Estado miembro distinto del de residencia del contribuyente y a un riesgo de evasión fiscal.

38 Pues bien, en las circunstancias del asunto principal no se plantean dichas cuestiones, puesto que el objeto de la petición de decisión prejudicial es dilucidar si el hecho de que una sociedad residente en un Estado miembro no pueda gozar del régimen de consolidación fiscal con sus subfiliales igualmente residentes en ese Estado cuando la filial interpuesta está establecida en otro Estado miembro constituye una restricción, y no si se puede aplicar dicho régimen a la filial no residente.

39 En el asunto principal, la cuestión del cómputo de los beneficios y pérdidas de las sociedades pertenecientes al grupo de que se trata sólo se plantea respecto a sociedades residentes en un solo Estado miembro. Por lo tanto, la cuestión planteada se refiere al cómputo de las pérdidas registradas en un único y mismo Estado miembro, lo cual excluye asimismo, a *priori*, un riesgo de evasión fiscal.

40 Por consiguiente, la restricción establecida en los apartados 22 a 32 de la presente sentencia no puede estar justificada por el reparto de la potestad tributaria entre Estados miembros.

41 En segundo lugar, debe señalarse que el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si la restricción controvertida puede estar justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal, dado que, en las observaciones escritas que presentó ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno francés considera que tal es el caso en el asunto principal.

42 El órgano jurisdiccional remitente observa que, por cuanto la filial no residente estaría necesariamente excluida de la aplicación del régimen de consolidación fiscal, ya que no es sujeto pasivo del impuesto de sociedades en Francia, resultaría afectada la coherencia del sistema de neutralización de las operaciones intragrupo, ya que el trato de las operaciones en las que intervenga dicha filial es diferente del aplicable a las operaciones en las que interviene una filial residente, lo cual puede desembocar en dobles deducciones en comparación con un sistema que únicamente suponga la participación de sociedades sujetas a dicho impuesto.

43 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 42, y Keller Holding, antes citada, apartado 40).

44 No obstante, para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar, el Tribunal de Justicia exige una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (sentencias de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 18, e ICI,



apartado 29; Manninen, apartado 42, y Keller Holding, apartado 40, antes citadas), debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (sentencias Manninen, antes citada, apartado 43, y de 28 de febrero de 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Rec. p. I-0000, apartado 39).

45 En el asunto principal, el Gobierno francés manifiesta que el régimen de consolidación fiscal prevé para las sociedades, como contrapartida de esa consolidación, la neutralización de algunas operaciones entre las sociedades del grupo, con arreglo a los artículos 223 B, 223 D y 223 F del CGI.

46 A este respecto, debe señalarse que la neutralización de las distintas operaciones internas del grupo permite, en particular, evitar la doble imputación de pérdidas en lo que atañe a las sociedades residentes a las que es de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

47 En efecto, en caso de pérdidas incurridas por la subfilial, la filial procederá normalmente a dotar las provisiones necesarias para reflejar la depreciación de su participación en dicha subfilial, por lo que la sociedad matriz deberá dotar las provisiones necesarias para reflejar la depreciación de su participación en su filial. En relación con una única y misma pérdida que se haya originado en la subfilial, en el supuesto de que todas las sociedades mencionadas estén acogidas al régimen de consolidación fiscal, mediante el mecanismo de la neutralización se prescinde de las provisiones por depreciación en lo tocante a la filial y a la sociedad matriz.

48 No obstante, en el supuesto de que la filial fuera una sociedad no residente, se daría un doble cómputo de las pérdidas sufridas por la subfilial, una primera vez en forma de pérdidas directas de ésta y nuevamente en forma de una provisión constituida por la sociedad matriz por depreciación de su participación en dicha filial, ya que no se neutralizarían las operaciones internas, dado que el régimen de consolidación fiscal no es aplicable a la filial no residente.

49 En tal supuesto, debe señalarse que las sociedades residentes gozarían de las ventajas del régimen de consolidación fiscal, en cuanto a consolidación de los resultados y a cómputo inmediato de las pérdidas de todas las sociedades incluidas en ese régimen, sin que las pérdidas de la subfilial y las provisiones de la sociedad matriz pudieran ser objeto de neutralización.

50 En consecuencia, se aniquilaría de este modo la relación directa existente, en el régimen de consolidación fiscal, entre las ventajas fiscales y la neutralización de las operaciones internas del grupo, lo cual afectaría a la coherencia de dicho régimen.

51 Por consiguiente, al denegar el disfrute del régimen de consolidación fiscal a una sociedad matriz residente que desee incluir en él a las subfiliales residentes en el caso de que las controle a través de una filial no residente, las disposiciones del CGI controvertidas en el asunto principal pueden garantizar la coherencia de dicho régimen.

52 Es necesario, además, que esa normativa nacional no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo, es decir, que no pueda alcanzarse igualmente el mismo objetivo con medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento.

53 A este respecto, el Gobierno francés alega que dichas disposiciones del CGI resultan necesarias por la dificultad que tienen las autoridades fiscales francesas en comprobar la existencia de un riesgo de doble imputación de pérdidas cuando una sociedad no residente se halla interpuesta entre la sociedad matriz y sus subfiliales. Señala que, por regla general, la cuantía de una provisión no se corresponde con la importancia de la pérdida de la filial y que es simplemente imposible identificar el origen exacto de una provisión.

54 Sobre el particular debe señalarse, en primer lugar, que las dificultades prácticas no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad garantizada por el Tratado (sentencias de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C?334/02, Rec. p. I?2229, apartado 29; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Rec. p. I?8203, apartado 48, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Rec. p. I?11753, apartado 70).

55 Además, debe recordarse que la normativa comunitaria, a saber, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), permite a los Estados miembros solicitar a las autoridades competentes de los demás Estados miembros toda la información que pueda ser apropiada para determinar, en particular, el importe exacto del impuesto de sociedades.

56 Por último, debe añadirse que, como ha señalado la Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, las autoridades fiscales de que se trate tienen la posibilidad de exigir a la sociedad matriz los documentos que juzguen necesarios para apreciar si las provisiones contabilizadas por esta sociedad, por depreciación de sus participaciones en el capital de la filial, se derivan indirectamente de una pérdida de la subfilial repercutida en las provisiones contabilizadas en dicha filial (véanse, en este sentido, las sentencias Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 49; de 30 de enero de 2007, Comisión/Dinamarca, C?150/04, Rec. p. I?1163, apartado 54; de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Rec. p. I?2647, apartado 57, y de 11 de octubre de 2007, ELISA, C?451/05, Rec. p. I?8251, apartado 95).

57 En las relaciones entre Estados miembros, la información que exigen a las autoridades fiscales de que se trate o que éstas faciliten puede permitir comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa nacional, máxime si se aplican medidas comunitarias de armonización en materia de contabilidad de sociedades, por lo que existe la posibilidad de presentar datos fiables y que puedan comprobarse en relación con una sociedad establecida en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C?101/05, Rec. p. I?11531, apartado 62).

58 Por consiguiente, cuando las sociedades matrices residentes en un Estado miembro solicitan acogerse al régimen de consolidación fiscal con subfiliales residentes controladas a través de filiales residentes en otro Estado miembro, como en el asunto principal, las autoridades fiscales del primer Estado pueden exigir que dichas filiales aporten los elementos probatorios que consideren necesarios para que se garantice plenamente la transparencia de las provisiones dotadas por éstas.

59 Ahora bien, en virtud de las disposiciones del CGI controvertidas en el asunto principal, a las sociedades establecidas en Francia que controlan subfiliales residentes a través de filiales residentes en otro Estado miembro y a las que se priva, por ello, de gozar del régimen de consolidación fiscal, no se les permite presentar documentos justificativos con los que se pueda demostrar que no existe ningún riesgo de doble imputación de pérdidas.

60 En consecuencia, en toda circunstancia, dicha normativa impide que las referidas sociedades residentes prueben la inexistencia de doble imputación de pérdidas en el marco del régimen de consolidación fiscal.

61 De ello se desprende que existen medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento para alcanzar el objetivo de garantizar la coherencia del régimen fiscal.

62 Por consiguiente, las disposiciones del CGI controvertidas en el asunto principal van más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo y, por lo tanto, no pueden estar justificadas por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal.

63 Teniendo en cuenta todas las consideraciones que anteceden, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de imposición de grupo a una sociedad matriz residente en ese Estado miembro que controla filiales y subfiliales igualmente residentes en dicho Estado, pero se excluye para tal sociedad matriz si sus subfiliales residentes son controladas por medio de una filial residente en otro Estado miembro.

### **Costas**

64 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 en el 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 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de imposición de grupo a una sociedad matriz residente en ese Estado miembro que controla filiales y subfiliales igualmente residentes en dicho Estado, pero se excluye para tal sociedad matriz si sus subfiliales residentes son controladas por medio de una filial residente en otro Estado miembro.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: francés.