

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

José Manuel Calderón Carrero

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de A Coruña

Sentencia del TJCE de 27 de noviembre de 2008

Asunto: C-418/07

Partes: *Société Papillon y Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique*

Síntesis: Libertad de establecimiento – Impuesto sobre sociedades – Tributación en grupo societario – Sociedad matriz residente que posee una subfilial residente por medio de una sociedad instrumental no residente—Consolidación fiscal y Derecho Comunitario

1. Comentario y legislación española

En este asunto se plantea la compatibilidad con la libertad de establecimiento comunitaria de la legislación francesa que regula el régimen de consolidación fiscal. Tal regulación excluye la aplicación del mismo en casos donde una matriz francesa participa indirectamente en una filial francesa a través de una filial no residente.

El TJCE dictaminó que la compatibilidad de la normativa francesa con el TCE, debe examinarse a la luz de la libertad de establecimiento, en la medida en que tal normativa podría obstaculizar la creación de filiales en otro Estado miembro. Por otra parte, el TJCE señaló que la normativa reguladora del régimen de consolidación fiscal constituye una ventaja fiscal para la matriz, de suerte que tal ventaja se excluye cuando la matriz participa en subfiliales a través filiales no residentes (pero no cuando participa indirectamente a través de filiales residentes).

Por ello, para el TJCE, la normativa francesa genera una diferencia de trato fiscal, sin que pueda considerarse --como alegó el Gobierno francés-- que estemos ante situaciones no comparables. Tal comparabilidad debe establecerse considerando una situación comunitaria con una situación puramente interna, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas. Tal análisis revela que estamos ante situaciones objetivamente comparables y, por tanto, la normativa fiscal francesa de consolidación fiscal es discriminatoria.

Los Gobiernos alemán y neerlandés alegaron que tal discriminación podría justificarse en la necesidad de preservar el reparto de poder tributario entre los Estados miembros. En particular, alegaron la jurisprudencia *Oy AA* y *Marks & Spencer* entendiendo que la restricción era necesaria para evitar la duplicidad del cómputo de las pérdidas y luchar contra el riesgo de evasión fiscal.

El TJCE rechazó tal alegación, declarando que no era de aplicación tal jurisprudencia, dado que en el caso de autos no se debatía la integración en la consolidación fiscal de una filial extranjera, sino que afecta al cómputo de las pérdidas en un único Estado miembro.

Adicionalmente, el Gobierno francés alegó que la preservación de la coherencia del régimen de consolidación fiscal requería excluir las participaciones indirectas a través de filiales no residentes.

Ello se argumenta considerando que cuando la matriz participa en una filial residente y ésta en una subfilial residente, el régimen de consolidación fiscal opera de tal forma que se eliminan las provisiones por pérdidas de la subfilial y las computadas por la filial (vía provisión de cartera), al eliminarse estas operaciones intragrupo fiscal. Sin embargo, ello no puede hacerse cuando la matriz participa en un subfilial residente con pérdidas a través de una filial no residente, al no operar el régimen de eliminaciones recogido en la normativa de consolidación fiscal. En estos casos, se razona que habría un riesgo de duplicidad del cómputo de las pérdidas, ya que las pérdidas de la subfilial residente se compensarían con los beneficios del grupo consolidado y además la matriz volvería a compensar tales pérdidas (vía provisión de cartera de su filial no residente).

Así, el TJCE considera que la coherencia de la consolidación requiere que la ventaja fiscal de la compensación directa de las pérdidas se neutralice con la eliminación de las provisiones de cartera en sus filiales, lo cual no puede acontecer cuando éstas están fuera del régimen de consolidación.

Ahora bien, el TJCE entendió que la restricción que generaba la legislación francesa iba más allá de lo necesario para cumplir o lograr el objetivo (legítimo) que perseguía, esto es, la normativa no era proporcional a su objetivo y, por tanto, era contraria al Derecho Comunitario.

En particular, el TJCE consideró que existían medidas menos restrictivas para lograr tal objetivo. Así, siguió la opinión del A.G.Kokott en el sentido de que las autoridades fiscales francesas tienen la posibilidad de exigir a la sociedad matriz los documentos que juzguen necesarios para apreciar si las provisiones contabilizadas por esta sociedad (matriz), por depreciación de sus participaciones en el capital de la filial (extranjera), se derivan indirectamente de una pérdida de la subfilial (residente) repercutida en las provisiones contabilizadas en dicha filial. Es decir, la provisión de cartera de la matriz en relación con su participación en la filial extranjera puede

quedar neutralizada en relación con la pérdida de la subfilial residente que ya se ha compensado directamente con los beneficios del grupo.

El TJCE insiste en que las autoridades fiscales nacionales cuentan con mecanismos de intercambio de información que les permiten verificar tal cómputo de la provisión de cartera evitando la duplicidad de la integración o deducción de la pérdida de la subfilial. También pone de relieve como la armonización en materia de contabilidad de sociedades facilita la comprobación indicada y la fiabilidad de los estados financieros de la filial no residente a estos efectos.

Ciertamente, esta sentencia del TJCE vuelve a poner de relieve los problemas de compatibilidad con el Derecho CE que suscita la regulación española de consolidación fiscal, ya que ésta ni está ajustada a la jurisprudencia *Marks & Spencer*, ni tampoco a *Papillon* (véase el art.67.4.d TRLIS).

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Una entidad residente fiscal en Francia, la Société Papillon (en lo sucesivo, «Papillon»), poseía el 100 % del capital de la sociedad neerlandesa Artist Performance and Communication (APC) BV (en lo sucesivo, «APC»), la cual poseía el 99,99 % de las participaciones de SARL Kiron (en lo sucesivo, «Kiron»), residente en Francia. Kiron era a su vez titular de otras sociedades francesas. En otras palabras se daba una estructura donde la sociedad matriz poseía la misma residencia fiscal que las subfiliales (Francia), mientras la sociedad intermedia estaba radicada en un territorio tercero (Holanda).

A partir del 1 de enero de 1989, Papillon optó por el régimen fiscal espacial del Impuesto sobre Sociedades denominado “consolidación fiscal”. En el grupo a efectos de consolidación fiscal, cuya sociedad dominante era Papillon, se incluyó a Kiron y a varias filiales francesas de esta última, pero no se incluyó en ningún momento a la entidad neerlandesa APC.

La Administración fiscal francesa se opuso posteriormente a la aplicación del régimen de “consolidación fiscal” del Impuesto sobre Sociedades a Papillon junto con Kiron y sus filiales residentes en Francia. Dicha negativa se basó en el argumento de que Papillon no podía constituir un grupo consolidado del que fueran parte sociedades dominadas indirectamente a través de una sociedad residente en los Países Bajos, la cual no estaba sujeta al impuesto de sociedades en Francia, y por ello no podía incluirse en el régimen de “consolidación fiscal”. Papillon resultó gravada por los beneficios propios que había declarado, sin poder compensarlos con los resultados negativos de sus filiales francesas, al no permitirle la Administración consolidar con las demás sociedades francesas. De dicha negativa resultó un mayor Impuesto sobre Sociedades a pagar para Papillon.

Papillon se opuso a las tres cuotas complementarias del impuesto de sociedades que le fueron exigidas por tres ejercicios, así como a las sanciones igualmente impuestas, interponiendo los correspondiente recursos administrativo y judiciales, hasta que el Conseil d'État, decidió plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

3. Cuestiones planteadas.

El Conseil d'État planteo 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?

4. Fallo

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.