

GRUPOS DE SOCIEDADES Y RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. Requisitos de compatibilidad con el Derecho Comunitario: Comentario de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, asunto C-418/07

Natalia Lobato Mosquera*
Universidade de Santiago de Compostela

Resumen

La sentencia *Papillon* pretende dilucidar la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una normativa que establece que, para beneficiarse del régimen de consolidación fiscal, la matriz del grupo sólo puede controlar indirectamente a otra sociedad a través de una empresa que, a su vez, sea miembro del grupo consolidado y que, por lo tanto, esté sujeta al Impuesto sobre Sociedades en Francia. La relevancia de la misma se encuentra en que el TJCE da un giro en la apreciación de la coherencia del sistema tributario nacional como causa de justificación de normas nacionales discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias, entendiendo en un sentido más laxo los requisitos que, hasta ahora, se venían exigiendo para estimarla.

Palabras clave: Derecho Comunitario, Consolidación fiscal de grupos de sociedades, Coherencia del sistema tributario, Principio de proporcionalidad.

Abstract

The *Papillon*'s sentence tries to explain the compatibility of the freedom of establishment with a law which states that, to benefit from fiscal consolidation regime, the parent company can only control indirectly another society through a company that is consolidated as a group member and that, therefore, is subject to corporation tax in France. The significance of this judgment of the European Court of Justice is that it changes the assessment of the coherence of national tax system as a justification of discriminatory national legislation restricting communitarian freedoms, understanding in a more flexible sense the requirements that, until now, where clammed to maintain is justification.

Keywords: Community law, Fiscal consolidation of corporate groups, Tax system coherence, principle of proportionality.

Recibido: 17/03/10. Aceptado: 26/05/10

* Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela

SUMARIO

1. Introducción. 2. Antecedentes y normativa nacional controvertida. 3. Comentario a la decisión del Tribunal europeo de Justicia.

1. Introducción

La sentencia *Papillon* tiene por objeto dilucidar dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Conseil d'État francés acerca de la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una normativa francesa que impedía a una sociedad matriz residente en Francia incluir en la composición de su grupo consolidado a una subfilial, controlada a través de otra filial que, al estar establecida en otro Estado miembro de la Comunidad Europea y no ejercer actividades en Francia, no estaba sujeta al Impuesto sobre Sociedades francés y no podía, por tanto, pertenecer ella misma al grupo. Asimismo, en caso de que la respuesta a la primera cuestión sea positiva, se plantea al Tribunal si dicha norma restrictiva podría estar justificada por una razón de interés general, a saber, la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal nacional.

El Tribunal declara en este pronunciamiento que supone una restricción a la libertad de establecimiento una normativa que establece que, para beneficiarse del régimen de consolidación fiscal, la matriz del grupo sólo puede controlar indirectamente otra sociedad a través de una empresa que, a su vez, sea miembro del grupo consolidado y que, por lo tanto, esté sujeta al Impuesto sobre Sociedades en Francia. Una norma en este sentido supone una restricción a la libertad de establecimiento puesto que el Estado miembro de origen está obstaculizando el establecimiento en otro Estado miembro de una sociedad constituida de conformidad con su legislación.

Asimismo, considera que esta norma restrictiva puede estar justificada por la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario, si bien estima que la misma va más allá de lo necesario para lograr esta razón imperiosa de interés general. En este sentido, se podría acudir a mecanismos de intercambio de información para lograr el objetivo legítimo perseguido por la norma controvertida que la coherencia del sistema fiscal trata de salvaguardar, a saber, que los efectos de la constitución de grupos de sociedades sean fiscalmente neutros.

2. Antecedentes y normativa nacional controvertida

Los hechos que dieron lugar al presente pronunciamiento son, en síntesis, los siguientes. La sociedad francesa Papillon decidió optar por el régimen de consolidación fiscal durante los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1 de enero de 1989 y el 31 de diciembre de 1991. A estos efectos, incluyó en el grupo consolidado que dirigía a una subfilial residente en Francia (Kiron SARL) y a varias filiales de ésta igualmente residentes en Francia. El control indirecto de éstas lo ejercía a través de su filial con domicilio en los Países Bajos (Artist Performance and Communication).

La Administración tributaria francesa negó a Papillon la posibilidad de beneficiarse del régimen de consolidación fiscal, puesto que pretendía incluir en el grupo a sociedades sobre las que ejercía un control indirecto a través de una filial residente en los Países Bajos y que, por lo tanto, no estaba sujeta al Impuesto sobre Sociedades en Francia¹. En consecuencia, se giró una liquidación complementaria en la que se aplicó a Papillon el impuesto por sus propios beneficios en los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1 de enero de 1989 y el 31 de diciembre de 1991, sin poder compensarlos con los resultados de las demás sociedades del grupo consolidado².

Papillon se opuso a estas cuotas complementarias e interpuso recurso ante el Tribunal Administratif de París que, en sentencia de 9 de febrero de 2004, desestimó sus pretensiones. La sociedad francesa recurrió esta

¹ En este sentido, el artículo 223 A del Code Général de Impôts dispone que “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 sobre sociedades (...).”

² Como contrapartida a la posibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los artículos 223B, 223D y 223F 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.

decisión en apelación ante la Cour Administrative D'appel de París que, a través de sentencia de 24 de junio de 2005, acordó la exoneración parcial de las cuotas tributarias y las sanciones exigidas. El Conseil d'État, al conocer la situación, elevó al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas cuestión prejudicial en la que interrogaba acerca de la compatibilidad con la libertad de establecimiento del “régimen de consolidación fiscal” previsto en Francia.

En concreto, se planteó si suponía un obstáculo a la libertad de establecimiento una previsión, como la establecida en la normativa francesa. En ella, se otorgaba a las sociedades la posibilidad de beneficiarse del régimen de consolidación fiscal, lo cual permitía a la sociedad matriz compensar los beneficios y pérdidas realizados por el conjunto de las sociedades del grupo consolidado, pero impedía incluir en este régimen a una subfilial controlada a través de una filial residente en otro Estado miembro de la Unión Europea y que, por lo tanto, no estaba sujeta al Impuesto sobre Sociedades francés.

En segundo término y, en el supuesto de que la respuesta a la primera cuestión fuese afirmativa, se interrogó acerca de la posibilidad de que esta norma nacional estuviese justificada por razones imperiosas de interés general y, en concreto, por la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario nacional.

3. Comentario a la decisión del Tribunal europeo de Justicia

En su respuesta a la primera de las cuestiones planteadas el Tribunal de Luxemburgo entendió que la norma nacional controvertida suponía una restricción de salida puesto que era el Estado miembro de origen el que estaba obstaculizando el establecimiento, en otro Estado miembro, de una sociedad constituida de conformidad con su legislación³.

³ Debemos tener presente que, a pesar de que el TJCE los confunde, además de las vulneraciones del principio de no discriminación fiscal también es contraria al Tratado la imposición de restricciones u obstáculos al ejercicio de las libertades. Para analizar la diferencia entre los conceptos de no discriminación fiscal y restricción, véase, IGLESIAS CASAIS, J. M.: “*No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*”, Aranzadi, Madrid, 2007, páginas 74 a 76 y GONZÁLEZ

Para establecer esta restricción, el TJCE comparó la situación de una sociedad matriz que tenía su domicilio en Francia y que controlaba a sus subfiliales francesas mediante una filial establecida en otro Estado miembro con la de una sociedad matriz, igualmente residente en Francia, que controlaba a sus subfiliales a través de una filial también establecida en Francia. La última podía beneficiarse de la consolidación fiscal (una ventaja, según el Tribunal, ya que entraña una moderación de la presión fiscal), mientras que la primera no.

Debemos tener presente que el supuesto de hecho planteado en este asunto es diferente del que existía en otros pronunciamientos del Tribunal acerca del régimen de consolidación fiscal de las sociedades de un grupo⁴. De esta manera, en el supuesto que nos ocupa, no se pregunta si la imposibilidad de que la filial neerlandesa sea incluida en el grupo consolidado constituye una restricción a la libertad de establecimiento⁵ sino si lo es 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 no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en Francia.

Una vez el Tribunal concluyó que la normativa francesa suponía una restricción a la libertad de establecimiento, procedió a analizar la segunda de las cuestiones planteadas, es decir, se planteó si esa medida podía estar justificada por una razón imperiosa de interés general. A este

GARCÍA, G.: “Una aproximación al contenido de los conceptos de restricción y discriminación en el Derecho Comunitario”, IEF, Doc. 8/04, 2004.

⁴ Veáanse, en este sentido, las sentencias del TJCE de 16 de julio de 1998, *ICI*, asunto C-264/96; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98; de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03; de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, asunto C-347/04; de 18 de julio de 2007, *O y AA*, asunto C-231/05 y de 23 de octubre de 2008, *Krakenheim*, asunto C-157/07.

⁵ En este sentido, en la sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03, se cuestionaba la normativa británica sobre la “desgravación de grupo” que supeditaba la cesión de pérdidas en el interior de un grupo de sociedades al requisito de que dichas sociedades fuesen residentes en el Reino Unido o ejerciesen allí una actividad económica.

respecto, los Gobiernos alemán y neerlandés alegaron que tal medida podía estar justificada por la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, basada en el principio de territorialidad, y el Conseil d'État francés, ya en sus cuestiones prejudiciales, planteó la posibilidad de que esta norma estuviese justificada por la necesidad de proteger la coherencia del sistema fiscal nacional.

Debemos destacar el hecho de que, desde el año 2003⁶, estas causas de justificación han sido invocadas conjuntamente por parte de los Estados miembros en relación con normas que perseguían que los efectos de la constitución de sociedades fuesen fiscalmente neutros. Por lo tanto, se ha puesto de manifiesto, en relación con estas normas, la estrecha relación que existe entre estos dos principios⁷. El propio Tribunal, en su sentencia *Marks & Spencer*, pone de relieve esta relación al establecer que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros “podría requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en los beneficios como en las pérdidas”⁸. La conexión con la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal es, en este punto, apreciable, puesto que esta última trata de garantizar la existencia de una lógica simétrica entre un elemento de tributación y un gravamen correlativo en relación con el objetivo perseguido por la normativa controvertida.

⁶ De esta manera en la sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03, se alegó, por parte del Gobierno británico, el principio de territorialidad aduciendo que no era posible conceder la ventaja fiscal a la sociedad matriz solicitante, ya que dicha ventaja no se veía compensada por la posibilidad de someter a gravamen a la sociedad filial cedente. Esta alegación basada en el principio de territorialidad se encontraba, de hecho, estrechamente relacionada con el principio de coherencia fiscal. De este modo, se señaló que los Estados son libres a la hora de determinar el modo en que toman en consideración los elementos territoriales y temporales en el momento de repartir las competencias tributarias, siempre que se preserve la coherencia del sistema tributario y no se produzca una multiplicidad de cargas tributarias.

⁷ Veáanse las sentencias del TJCE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03; de 29 de marzo de 2007, *Rewe Zentralfinanz*, asunto C-347/04; de 18 de julio de 2007 y *O y AA*, asunto C-231/05.

⁸ Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, asunto C-446/03, apartado 45.

En el asunto que nos ocupa, el Tribunal analizó, en primer lugar, si cabía estimar como causa de justificación la necesidad de garantizar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, así como la de evitar una duplicidad en el cómputo de las pérdidas y luchar contra un riesgo de evasión fiscal. El TJCE zanjó la cuestión alegando que el supuesto de hecho planteado no implicaba ningún riesgo de evasión fiscal, puesto que la cuestión del cómputo de los beneficios y pérdidas de las sociedades pertenecientes al grupo sólo se planteaba respecto a sociedades residentes en un solo Estado miembro.

Finalmente, el Tribunal procedió a estudiar si la norma restrictiva podía estar justificada por la necesidad de proteger la coherencia del sistema fiscal nacional. Para apreciar la concurrencia de esta causa de justificación el Tribunal exigió, de manera rigurosa, la existencia de un vínculo directo entre una ventaja fiscal y un gravamen correlativo y, además, ese vínculo debía producirse en relación con un mismo contribuyente y respecto de un mismo impuesto⁹. Sin embargo, desde el año 2002, podemos observar una flexibilización de las condiciones exigidas para estimar esta razón de interés general. Así, en *Lenz y Manninen*¹⁰ no se demandó el requisito de “un mismo contribuyente y un mismo impuesto”.

En esta misma línea de apertura de los requisitos exigidos para estimar la invocación de esta causa de justificación se enmarca el pronunciamiento que nos ocupa, ya que el Tribunal apreció la existencia de una lógica simétrica entre una ventaja fiscal y un gravamen correlativo que consistía en la neutralización de determinadas operaciones dentro de un grupo de sociedades. Debemos destacar el hecho de que no podemos considerar que ésta constituya, en sentido estricto, una carga tributaria, pues las disposiciones de neutralización no suponen ninguna recaudación. No obstante, el Tribunal interpretó que se podía ver en ellas una desventaja fiscal pues no se tenían en cuenta determinadas medidas, como la depreciación de participaciones, al contrario de lo que

⁹ En este sentido, veáanse las sentencias de 28 de octubre de 1999, *Vestergaad*, asunto C-55/98 y de 3 de octubre de 2002, *Danner*, asunto C-136/00.

¹⁰ Sentencias del TJCE de 15 de julio de 2004, *Lenz*, asunto C-315/02 y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02.

ocurriría al calcular de modo autónomo el impuesto de una sociedad. Entre las disposiciones de neutralización y consolidación fiscal existía también una relación directa, pues sólo se otorgaba una consolidación de los resultados de las sociedades del grupo si al mismo tiempo quedaba asegurado que el objetivo perseguido no se falseaba al tener en cuenta varias veces determinadas pérdidas.

Por lo tanto, en respuesta a la segunda cuestión que se le planteó al Tribunal, éste ni siquiera mencionó la necesidad de la identidad, como requisito necesario para estimar esta causa de justificación, limitándose a examinar si existía una relación directa entre la ventaja fiscal y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo perseguido por la normativa francesa controvertida.

La ventaja, en este asunto, consistía en el cómputo inmediato de las pérdidas de alguna de las sociedades miembros del grupo, que la consolidación permite. Por su parte, en contrapartida se aseguraba que unas mismas pérdidas no pudiesen ser deducidas varias veces dentro del grupo, motivo por el que el régimen francés preveía que se neutralizasen determinadas operaciones. El Tribunal concluyó que, puesto que, efectivamente, se daba una relación directa entre la ventaja y la compensación, podía aplicarse la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación.

Además, era posible apreciar ese vínculo directo en relación con el objetivo legítimo perseguido por la norma controvertida, a saber, que los efectos de la constitución de los grupos de sociedades fuesen fiscalmente neutros. Por lo tanto, el Tribunal consideró que era posible estimar la coherencia del sistema fiscal como causa apta para justificar la normativa francesa restrictiva de la libertad de establecimiento.

A pesar de ello, la misma no prosperó al no superar el “test de la proporcionalidad”, ya que, entendió el Tribunal, la norma nacional iba más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que perseguía. El TJCE rechazó las dificultades prácticas que alegó el Gobierno francés para comprobar que no había existido doble imputación de pérdidas cuando las filiales de la sociedad matriz no eran residentes. Y ello en base a diferentes argumentos. Por una parte, las dificultades prácticas

no podían justificar, por sí solas, una medida contraria a una libertad garantizada por el TCE. Además, era necesario recordar que la Directiva 77/799¹¹ permite a los Estados miembros solicitar a las autoridades competentes de los demás Estados toda la información que pudiera ser apropiada para determinar, en particular, el importe exacto del Impuesto sobre Sociedades. Por último, debía añadirse que las autoridades fiscales tenían la posibilidad de exigir a la sociedad matriz los documentos que juzgasen necesarios para apreciar si las provisiones contabilizadas por esta sociedad, por depreciación de sus participaciones en el capital de la filial, se derivaban indirectamente de una pérdida repercutida en las provisiones contabilizadas en dicha filial.

Por lo tanto, podemos destacar de este pronunciamiento el hecho de que el Tribunal de Luxemburgo estimó la coherencia fiscal como causa de justificación de una normativa nacional contraria a las libertades comunitarias, si bien la misma no prosperó por no superar el examen de la proporcionalidad. Además, con ella se abandonó definitivamente el requisito de la identidad del contribuyente, por lo que se da un giro radical a la conclusión a la que se había llegado en casos como *Bosal* o *Keller Holding*¹², a saber, que el principio de coherencia del sistema fiscal no se podía invocar respecto de los grupos de sociedades.

Esta evolución en la doctrina del Tribunal respecto de la apreciación de esta causa de justificación ha permitido que la misma se haya invocado y haya sido estimada en relación con normativas dictadas en el ámbito de la “consolidación fiscal” de las sociedades de un grupo. Por ello, y de acuerdo con estos pronunciamientos, estaría justificada en base a la coherencia del sistema fiscal una normativa que excluyese del régimen de consolidación fiscal a determinadas sociedades no residentes en caso de que se comprobase que existe una doble imputación de pérdidas. En estos asuntos la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación de una norma restrictiva siempre encuentra el escollo de la

¹¹ 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.

¹² Sentencias del TJCE de 18 de septiembre de 2003, *Bosal*, asunto C-168/01 y de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, asunto C-471/04.

proporcionalidad¹³. Por ello, y a pesar de esta interpretación más laxa de las condiciones exigidas para apreciar la invocación de esta causa de justificación, no parece que ello vaya a implicar un aumento sustancial del número de casos en que prospera la misma como justificación de una norma discriminatoria o restrictiva de las libertades comunitarias.

¹³ En este mismo sentido se pronunció el TJCE en el asunto *O y AA*, si bien en este supuesto prosperó la necesidad de garantizar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria en relación con la necesidad de evitar la doble desgravación de pérdidas. Lo cual resulta sorprendente, pues los mismos argumentos que el Tribunal utilizó para considerar que la coherencia del sistema fiscal no podía prosperar al ir la medida más allá de lo necesario para lograr el objetivo perseguido, podía haberlos aplicado a la causa de justificación basada en la necesidad de garantizar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria que, en este ámbito, se encuentra estrechamente relacionado con la coherencia del régimen tributario.