

Asunto C-749/18**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

30 de noviembre de 2018

Órgano jurisdiccional remitente:

Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo)

Fecha de la resolución de remisión:

29 de noviembre de 2018

Partes recurrentes, recurridas en adhesión:

Sociedad Anónima B

Sociedad Anónima C

Sociedad de Responsabilidad Limitada D

Parte recurrida, recurrente en adhesión:

Administration des contributions directes (Administración de Impuestos Directos, Luxemburgo)

Objeto del procedimiento principal

- 1 La sociedad anónima de Derecho francés A (antes denominada AA) constituyó en el Gran Ducado de Luxemburgo la filial B, que, a su vez, posee siete filiales «sujetas a tributación en Luxemburgo» (en lo sucesivo, «residentes»), de las que es titular en cada caso de más del 95 % del capital. La sociedad B y sus siete filiales se han acogido al régimen luxemburgués de consolidación fiscal, con arreglo al cual el impuesto se calcula sobre el beneficio consolidado del grupo de sociedades.
- 2 Las sociedades C y D también son sociedades residentes, filiales de la sociedad anónima francesa A. La sociedad B no posee ninguna participación en el capital de estas dos sociedades. Mediante escritos independientes de 8 de diciembre de

2014, las sociedades B, C y D solicitaron acogerse al régimen de consolidación fiscal a partir del 1 de enero de 2013 (primer escrito) y del 1 de enero de 2014 (segundo escrito).

- 3 Invocaron a tales efectos, en particular, la sentencia de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758) (véase *infra*; en lo sucesivo, «sentencia SCA Group Holding»).
- 4 Mediante decisión de 3 de febrero de 2015, la Administración de Impuestos Directos indicó que solo existía la posibilidad de acogerse al régimen de consolidación fiscal con una sociedad matriz (consolidación vertical) residente a efectos fiscales (en Luxemburgo). En consecuencia, desestimó la solicitud por considerar que no se cumplía este requisito, por cuanto la sociedad B no poseía ninguna participación en las sociedades objeto de la consolidación. Las sociedades B, C y D interpusieron recurso ante el Tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo).
- 5 Entretanto, la Ley de 18 de diciembre de 2015 modificó el régimen de consolidación fiscal, ampliándolo en esencia a los grupos constituidos solo por filiales (consolidación horizontal). Dicha ley precisa expresamente que una sociedad de un grupo consolidado no puede formar parte simultáneamente de otro grupo consolidado. Este nuevo régimen jurídico solo se aplica a partir del ejercicio 2015.
- 6 Mediante resolución de 6 de diciembre de 2017, el Tribunal administratif desestimó el recurso en relación con el ejercicio 2013, por considerar que la solicitud, de 8 de diciembre de 2014, no se había presentado dentro del plazo exigido, es decir, antes de finalizar el ejercicio 2013. Por lo que se refiere al ejercicio 2014, el Tribunal administratif consideró contraria a los artículos 49 TFUE y 54 TFUE la denegación de la consolidación fiscal sobre la base de que las sociedades solicitantes no estaban participadas por una sociedad matriz residente o con establecimiento permanente en el Gran Ducado de Luxemburgo.
- 7 Las recurrentes interpusieron recurso ante la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) el 15 de enero de 2018. El Estado se adhirió al recurso a efectos de impugnar la estimación por parte del Tribunal administratif del recurso en lo que respecta al ejercicio 2014.

II. Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

A. Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

- 8 El capítulo 2 [del título IV] del TFUE, titulado «Derecho de establecimiento», incluye las dos disposiciones siguientes:

Artículo 49

«En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.»

Artículo 54

«Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.

Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo.»

B. Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Ley luxemburguesa del impuesto sobre la renta

9 El artículo 164 *bis* disponía:

1. Las sociedades de capital residentes [...], participadas al menos en un 95 % de su capital [...] por otra sociedad de capital residente [...] o por un establecimiento permanente [luxemburgués] de una sociedad de capital no residente [...] podrán, previa solicitud, integrarse a efectos fiscales en la sociedad matriz o en el establecimiento permanente [luxemburgués], al efecto de unificar sus respectivos resultados fiscales con los de la sociedad matriz o el establecimiento permanente [luxemburgués]. [...]

4. Para acogerse al régimen de consolidación fiscal, la sociedad matriz o el establecimiento permanente [luxemburgués] y las filiales que constituyan el grupo fiscal deberán presentar por escrito una solicitud conjunta. Dicha solicitud se presentará ante la Administración de Impuestos Directos antes de que finalice el primer ejercicio del periodo para el que se solicita el régimen de consolidación fiscal, periodo que deberá cubrir al menos cinco ejercicios contables [...]».

- 10 La Ley de 8 de diciembre de 2015 sustituyó el artículo 164 *bis* de la Ley del impuesto sobre la renta de la manera siguiente:

«(1) A efectos del presente artículo se entenderá por:

[...]

5. grupo consolidado, bien un grupo constituido por la sociedad matriz dominante y la sociedad o las sociedades dependientes [...], bien un grupo constituido por la sociedad filial dominante y la sociedad o las sociedades dependientes [...] Un miembro de un grupo consolidado no podrá formar parte simultáneamente de otro grupo consolidado. [...].»

En su artículo 7, esta misma Ley precisa: «La presente Ley entrará en vigor a partir del ejercicio fiscal 2015».

III. Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

A. Las sociedades B, C y D

- 11 Las recurrentes reprochan al Tribunal administratif que declarara que la solicitud para acogerse al régimen de consolidación fiscal respecto al ejercicio 2013 se debería haber presentado antes de que finalizara dicho ejercicio. Estiman que imponer a las sociedades afectadas la obligación de presentar su solicitud de consolidación fiscal horizontal antes de que finalizara el ejercicio 2013 constituye una carga excesiva y desproporcionada a la luz del principio del efecto útil del Derecho de la Unión Europea.
- 12 Las recurrentes invocan la sentencia SCA Group Holding. Señalan las semejanzas entre el régimen neerlandés controvertido en los asuntos que dieron lugar a esta sentencia y el régimen luxemburgués de consolidación fiscal vigente antes de la reforma introducida por la Ley de 8 de diciembre de 2015, en particular en la medida en que ambos regímenes excluían la consolidación fiscal horizontal. Recuerdan que la sentencia del Tribunal de Justicia tiene un alcance general y que la interpretación dada a las disposiciones del Derecho de la Unión tiene efecto no solo respecto al futuro, sino también un efecto *ex tunc*, de manera que el juez ha de aplicarla incluso a relaciones jurídicas nacidas antes de que se dictara la sentencia, excluyendo la aplicación de toda disposición eventualmente contraria de la ley nacional.
- 13 Dado que, a su juicio, el régimen de consolidación fiscal que estuvo vigente hasta el ejercicio 2015 es contrario al Derecho de la Unión, las recurrentes sostienen que procede reparar las consecuencias ilícitas de dicho régimen y que el hecho de denegarles el beneficio de acogerse al régimen de consolidación fiscal a partir del 1 de enero de 2013 sobre la base de que no se ha cumplido un requisito meramente formal, a saber, la presentación de la solicitud dentro del plazo establecido, es contrario al principio del efecto útil del Derecho de la Unión en la

medida en que debe considerarse que las posturas administrativa y jurisprudencial adoptadas en Luxemburgo en 2013 hacen excesivamente complicado su cumplimiento.

B. El Estado

- 14 El Estado solicita que se confirme el fallo en la medida en que desestima la solicitud correspondiente al ejercicio 2013.
- 15 En cambio, reprocha al Tribunal administratif que estimara el recurso en lo que respecta al ejercicio 2014.
- 16 En primer lugar, considera que la legislación vigente en aquel momento no contemplaba la consolidación horizontal entre sociedades filiales de un mismo grupo. Alega que el régimen no se modificó hasta que se promulgó la Ley de 18 de diciembre de 2015, que permitió la consolidación horizontal a partir del ejercicio 2015.
- 17 Por otra parte, el Estado señala que, aun cuando se aplicara retroactivamente la Ley de 18 de diciembre de 2015, dicha Ley establece que «un miembro de un grupo consolidado no podrá formar parte simultáneamente de otro grupo consolidado». Según el Estado, el cambio de una consolidación vertical tradicional en todos sus elementos a una consolidación horizontal conlleva implícitamente una renuncia al grupo existente y, en una segunda fase, la constitución de un nuevo grupo de consolidación fiscal. Aduce que, en consecuencia, la sociedad matriz principal, en torno a la cual se configura el grupo y es imprescindible en este régimen, debe ser sustituida por otra sociedad matriz principal, que pasa a ser el pilar del nuevo grupo constituido, algo que no ocurre en el caso de autos.

IV. Apreciación de la Cour administrative

A Sobre la primera cuestión prejudicial

- 18 El régimen luxemburgués de consolidación fiscal se define como un «régimen especial de tributación de los beneficios consolidados de un grupo de sociedades» establecido por razones de neutralidad fiscal. Permite a un grupo de sociedades agrupar sus resultados fiscales con los de la sociedad dominante al efecto de determinar el resultado fiscal consolidado por el que únicamente tributa dicha sociedad.
- 19 En el caso de autos, la solicitud tiene por objeto la adopción del régimen de consolidación fiscal de las sociedades C y D junto con la sociedad B como sociedad dominante. En la medida en que consta que esta última no es la sociedad matriz de las dos primeras sociedades, sino, al igual que éstas, una filial de la sociedad de Derecho francés A, con domicilio social en Francia y sociedad matriz

principal del grupo, la referida solicitud de las recurrentes tiene por objeto la constitución de un grupo de consolidación fiscal horizontal entre sociedades filiales de una misma sociedad matriz no residente en el Gran Ducado de Luxemburgo y que carece en dicho Estado de un establecimiento permanente.

- 20 La legislación luxemburguesa no permitía en el momento de la presentación de la solicitud tal consolidación.
- 21 El Tribunal administratif menciona acertadamente la sentencia SCA Group Holding, relativa al régimen neerlandés de unidad fiscal respecto a una solicitud presentada por tres empresas con domicilio social en los Países Bajos al efecto de agrupar en una unidad fiscal única a dichas sociedades, participadas por una empresa con domicilio social en Alemania. Dicho órgano jurisdiccional dedujo de la citada sentencia que, al igual que la legislación neerlandesa controvertida, la prohibición que se desprende de la legislación luxemburguesa vigente antes de su modificación por la Ley de 18 de diciembre de 2015 de que una sociedad matriz no residente a efectos fiscales, establecida en un Estado miembro de la Unión Europea, forme una unidad fiscal entre sus sociedades filiales residentes es contraria al Derecho de la Unión y, más concretamente, a los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.
- 22 La Cour administrative considera en consecuencia que, a la vista del análisis que el Tribunal de Justicia hizo del régimen de unidad fiscal neerlandés controvertido en su sentencia de 12 de junio de 2014, existen serias dudas en cuanto a la compatibilidad de la legislación luxemburguesa, antes de su modificación por la Ley de 18 de diciembre de 2015, con la libertad de establecimiento consagrada por los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 23 Es cierto que la Ley de 18 de diciembre de 2015 modificó el régimen de consolidación fiscal mediante la introducción, junto al régimen preexistente de consolidación fiscal vertical entre una sociedad matriz dominante con residencia fiscal en Luxemburgo o su establecimiento permanente luxemburgués y sus filiales o subfiliales residentes, del régimen de consolidación fiscal horizontal entre una sociedad filial dominante y otras sociedades filiales de una sociedad matriz no dominante, residente o no en ese Estado.
- 24 Por otro lado, esta modificación global no fue aplicable sino «a partir del ejercicio fiscal de 2015». En virtud del principio de irretroactividad de la ley, la Cour administrative considera que estas mismas modificaciones no pueden aplicarse más allá de esta retroactividad formalmente consagrada a ejercicios fiscales anteriores, en el caso de autos, a los ejercicios 2013 y 2014.
- 25 La Cour administrative estima que los regímenes de consolidación fiscal vertical y horizontal son estructuras que se excluyen mutuamente, de modo que no es admisible la combinación de ambos regímenes en un mismo grupo de

consolidación fiscal y que el cambio de un régimen a otro implica la disolución del grupo de consolidación fiscal preexistente.

- 26 De ello se deduce que aun cuando se respondiera afirmativamente a la primera cuestión, la Cour administrative se vería obligada a considerar que la preexistencia del grupo de consolidación fiscal vertical, en el que la sociedad B asumió el papel de sociedad matriz principal dominante, impide que la misma sociedad forme parte de otro grupo de consolidación fiscal horizontal, asumiendo dicha sociedad en este último grupo la función de filial dominante. Por consiguiente, la Cour administrative debería confirmar la denegación de la solicitud de adopción del régimen de consolidación fiscal por el motivo de que en la medida en que el grupo de consolidación fiscal vertical no se había disuelto, la Administración Tributaria podía denegar válidamente la solicitud mediante la cual las recurrentes pretendían constituir otro grupo de consolidación fiscal horizontal que incluía a la sociedad B.
- 27 Pues bien, como admite el propio Estado y las recurrentes también señalan, la disolución del grupo de consolidación fiscal vertical incumple el plazo mínimo de consolidación fiscal de cinco ejercicios, lo que conlleva la rectificación de los impuestos individuales de dichas filiales y de la sociedad B.
- 28 Además, las recurrentes sostienen con acierto que esta solución crearía una nueva diferencia de trato injustificada en detrimento de las sociedades matrices no residentes. En este sentido, un grupo constituido únicamente por sociedades de Derecho luxemburgués tendría la posibilidad de realizar una consolidación fiscal vertical en la que la entidad dominante sería la sociedad matriz última y la inclusión de otra rama hermana constituida por otras filiales del grupo de consolidación no se consideraría como la creación de un nuevo grupo, sino como una mera modificación del grupo preexistente. Por el contrario, a un grupo de sociedades cuya sociedad matriz fuera no residente, el cual, como ocurre en el caso de autos, para constituir en el Gran Ducado de Luxemburgo una consolidación fiscal vertical debería haber recurrido a una filial intermediaria como sociedad matriz principal del grupo luxemburgués, se le denegaría el derecho a incorporar a la consolidación fiscal existente a otra sociedad hermana filial y ello por el único motivo de que la sociedad matriz última es una sociedad no residente.
- 29 Habida cuenta de estas consideraciones, la Cour administrative duda que la obligación de disolver una consolidación vertical preexistente para poder constituir un grupo de consolidación fiscal horizontal sea compatible con la libertad de establecimiento consagrada en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE. Se pregunta si la libertad de establecimiento no implica admitir la modificación de un grupo de consolidación fiscal vertical preexistente mediante la incorporación de sociedades hermanas de la sociedad matriz principal luxemburguesa y considerar que subsiste el mismo grupo de consolidación fiscal por cuanto es la misma sociedad la que asume el papel de sociedad dominante, por lo que carecerá de pertinencia la cuestión de si dicha sociedad, debido a la incorporación de las

sociedades hermanas, cambia su papel de sociedad matriz dominante por el de filial nacional dominante en la medida en que sigue siendo la sociedad dominante en la que se consolidan todos los resultados del grupo fiscal.

C. Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 30 En caso de que se respondiera afirmativamente a las dos primeras cuestiones, la Cour administrative se vería obligada a dar pleno efecto al derecho reconocido a las recurrentes por el Tribunal de Justicia con arreglo a los artículos 49 TFUE y 54 TFUE de acceder al grupo de consolidación fiscal preexistente, dejando sin aplicación los requisitos de fondo de la legislación nacional incompatibles con el Derecho de la Unión.
- 31 Aun así, las recurrentes debían cumplir los requisitos y las normas de procedimiento y, en particular, el plazo legal que obliga a presentar la solicitud antes de la finalización del ejercicio en curso. Por lo que respecta al ejercicio 2014, las recurrentes cumplieron ese plazo al haber presentado su solicitud el 8 de diciembre de 2014, antes de la fecha de cierre de ese ejercicio, esto es, el 22 de diciembre de 2014. En lo que atañe al ejercicio 2013, la Cour administrative coincide con el Tribunal administratif en su apreciación de que la solicitud correspondiente llegó a la Administración Tributaria fuera de plazo. En efecto, se presentó el 22 de diciembre de 2014, cuando debería haber llegado a la Administración Tributaria antes de finalizar el ejercicio 2013.
- 32 La Cour administrative recuerda los principios esenciales enunciados por el Tribunal de Justicia en materia de devolución de los impuestos recaudados por un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión, especialmente en su sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134). Señala, sin embargo, que dicha jurisprudencia del Tribunal de Justicia regula las cuestiones relativas a las acciones interpuestas por contribuyentes con objeto de obtener la devolución de impuestos ya calculados y liquidados cuya recaudación fue declarada posteriormente incompatible con el Derecho de la Unión.
- 33 Las recurrentes sostienen acertadamente, sin embargo, que la reparación de una violación del Derecho de la Unión puede producirse incluso en una fase anterior a una devolución de impuestos indebidamente recaudados mediante la concesión previa del beneficio de un régimen fiscal que tenía inicialmente un alcance más restrictivo contrario al Derecho de la Unión y que tal solución es fácilmente aplicable y es también la más eficaz para eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del Derecho de la Unión.

V. Cuestiones prejudiciales

- 34 Sobre la base de las consideraciones anteriores, la Cour administrative plantea al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes:

1) ¿Deben interpretarse los artículos 49 TFUE y 54 TFUE en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro sobre un régimen de consolidación fiscal que permite la consolidación de los resultados de sociedades de un mismo grupo exclusivamente en el supuesto de consolidación fiscal vertical entre una sociedad matriz residente o un establecimiento permanente nacional de una sociedad matriz no residente y sus filiales residentes y, en cambio, se opone a la consolidación fiscal horizontal únicamente de las filiales tanto de una sociedad matriz no residente y sin establecimiento permanente nacional como de una sociedad matriz residente o no residente pero que dispone de un establecimiento permanente nacional?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 49 TFUE y 54 TFUE en el sentido de que se oponen a esa misma normativa de un Estado miembro sobre un régimen de consolidación fiscal y, más concretamente, a la estricta separación entre los regímenes de consolidación vertical (entre una sociedad matriz principal y sus filiales directas o indirectas) y horizontal (entre dos o más filiales residentes de una sociedad matriz principal que se queda al margen del perímetro de consolidación fiscal) que se deriva de dicha normativa y a la obligación que resulta de ella de disolver un grupo de consolidación vertical preexistente para poder constituir un grupo de consolidación fiscal horizontal, habida cuenta de que:

- al admitir la normativa del Estado miembro en cuestión únicamente la consolidación fiscal vertical, para poder acogerse a este régimen, aun cuando la sociedad matriz última resida en otro Estado miembro, se constituyó previamente una consolidación fiscal vertical entre una sociedad matriz principal dominante a nivel nacional residente en el Estado miembro en cuestión (al mismo tiempo filial intermediaria de la sociedad matriz última residente en otro Estado miembro) y las filiales de la sociedad principal residentes;
- se deniega a las sociedades hermanas de la sociedad matriz principal dominante del Estado miembro de que se trata (y, por tanto, también filiales de la sociedad matriz última residente en otro Estado miembro) la incorporación a la consolidación fiscal existente por considerar incompatibles los dos regímenes de consolidación fiscal vertical y horizontal;
- la inclusión de dichas sociedades hermanas en el perímetro de consolidación de los resultados entre sociedades del grupo implica la disolución de la consolidación fiscal vertical preexistente —con las consiguientes consecuencias fiscales negativas derivadas del incumplimiento del período mínimo de duración de la consolidación previsto por el Derecho nacional— y la constitución de una nueva consolidación fiscal horizontal aun cuando la sociedad dominante residente (en la que se consolidan los resultados de las sociedades dependientes del grupo) sigue siendo la misma?

3) En caso de que también se responda afirmativamente a la segunda cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, conjuntamente con el principio del efecto útil del Derecho de la Unión, en el sentido de que se oponen a esa misma normativa de un Estado miembro sobre un régimen de consolidación fiscal y, más concretamente, a la aplicación de un requisito temporal en virtud del cual toda solicitud a efectos de la adopción del régimen de consolidación fiscal tiene que presentarse obligatoriamente ante la autoridad competente antes de que finalice el primer ejercicio para el que se solicita la aplicación de dicho régimen, habida cuenta de que:

- considerando que la respuesta a las dos primeras cuestiones sea afirmativa, dicha normativa excluía de manera incompatible con la libertad de establecimiento una consolidación fiscal horizontal exclusivamente entre filiales de una misma sociedad matriz y la modificación de un grupo de consolidación fiscal vertical existente mediante la incorporación de sociedades hermanas de la sociedad dominante;
- con anterioridad a la publicación de la sentencia [del Tribunal de Justicia de la Unión Europea] de 12 de junio de 2014 (asuntos acumulados C-39/13, C-40/13 y C-41/13), la práctica administrativa y la jurisprudencia del Estado miembro en cuestión admitían la validez de dicha normativa;
- a raíz de la publicación de la sentencia de 12 de junio de 2014 y cuando aún no había finalizado el ejercicio 2014, varias empresas presentaron una solicitud para unirse a un grupo de consolidación fiscal existente mediante una consolidación fiscal horizontal con la sociedad dominante del grupo existente, invocando a tales efectos esta sentencia;
- dicha solicitud se refería no solo al ejercicio 2014, todavía en curso en la fecha de su presentación, sino también al ejercicio anterior, correspondiente al año 2013, a partir del cual las sociedades implicadas cumplían todos los requisitos de fondo compatibles con el Derecho de la Unión para formar parte del grupo de consolidación fiscal?