Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 14 de mayo de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Artículos 49 TFUE y 54 TFUE — Libertad de establecimiento — Legislación tributaria — Impuestos sobre sociedades — Sociedades matrices y filiales — Consolidación fiscal vertical y horizontal»

En el asunto C-749/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), mediante resolución de 29 de noviembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de noviembre de 2018, en el procedimiento entre

B y otros

y

Administration des contributions directes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Segunda, y los Sres. P. G. Xuereb, T. von Danwitz y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de B y otros, por el Sr. G. Simon, avocat;

– en nombre del Gobierno luxemburgués, por la Sra. D. Holderer, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. A. Armenia, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre tres sociedades luxemburguesas, B, C y D, por un lado, y la administration des contributions directes (Administración de Impuestos Directos, Luxemburgo), por otro, en relación con la denegación de su solicitud conjunta de concesión del régimen de consolidación fiscal relativo a los ejercicios fiscales de 2013 y 2014.

Marco jurídico

3 El artículo 164 *bis* de la Ley modificada de 4 de diciembre de 1967 relativa al impuesto sobre la renta (*Mémorial* A 1967, p. 1228), en su versión aplicable a los ejercicios fiscales de 2013 y 2014 (en lo sucesivo, «artículo 164 *bis* de la LIR»), establecía:

«(1) Las sociedades de capital residentes sujetas a imposición por obligación personal, en las que al menos el 95 % del capital pertenezca directa o indirectamente a otra sociedad de capital residente sujeta a imposición por obligación personal o a un establecimiento permanente nacional de una sociedad de capital no residente sujeta por obligación personal a un impuesto correspondiente al impuesto sobre sociedades, podrán, previa solicitud, consolidarse fiscalmente con la sociedad matriz o el establecimiento permanente nacional, de modo que se unifiquen sus resultados fiscales respectivos con el de la sociedad matriz o el del establecimiento permanente nacional.

[…]

(4) Para acogerse al régimen de consolidación fiscal, la sociedad matriz o el establecimiento permanente nacional y las filiales de que se trate 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 período para el que se solicita el régimen de consolidación fiscal, período que deberá cubrir al menos cinco ejercicios contables. […]»

4 El artículo 164 *bis* de la LIR fue modificado por la Ley de 18 de diciembre de 2015 (*Mémorial* A 2015, p. 5989), con efectos a partir del 1 de enero de 2015 (en lo sucesivo, «artículo 164 *bis* de la LIR, en su versión modificada»). Dicha disposición es del siguiente tenor:

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

1. sociedad consolidada: una sociedad de capital residente sujeta a imposición por obligación personal o un establecimiento permanente nacional de una sociedad de capital no residente sujeta por obligación personal a un impuesto correspondiente al impuesto sobre sociedades;

2. sociedad matriz consolidante: una sociedad de capital residente sujeta a imposición por obligación personal o un establecimiento permanente nacional de una sociedad de capital no residente sujeta por obligación personal a un impuesto correspondiente al impuesto sobre sociedades;

3. sociedad matriz no consolidante: una sociedad de capital residente sujeta a imposición por obligación personal o un establecimiento permanente nacional de una sociedad de capital no residente sujeta por obligación personal a un impuesto correspondiente al impuesto sobre sociedades o una sociedad de capital residente en otro Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) sujeta por obligación personal a un impuesto correspondiente al impuesto sobre sociedades o un establecimiento permanente de una sociedad de capital sujeta por obligación personal al impuesto sobre sociedades situada en otro Estado parte del Acuerdo sobre el [EEE] y sujeto en él por obligación personal a un impuesto correspondiente al impuesto sobre sociedades;

4. sociedad filial consolidante: una sociedad de capital residente sujeta a imposición por obligación personal o un establecimiento permanente nacional de una sociedad de capital no residente sujeta por obligación personal a un impuesto correspondiente al impuesto sobre sociedades;

5. grupo consolidado: bien un grupo compuesto por la sociedad matriz consolidante y la sociedad o sociedades consolidadas en el sentido del punto 2, bien un grupo compuesto por la sociedad filial consolidante y la sociedad o sociedades consolidadas, en el sentido del punto 3. Un miembro de un grupo consolidado no podrá formar parte simultáneamente de otro grupo consolidado.

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

5 B es una sociedad luxemburguesa residente fiscalmente en Luxemburgo cuya sociedad matriz es la sociedad anónima francesa A, residente fiscal en Francia.

6 A partir del 1 de enero de 2008, B constituyó, junto con su filial E, un grupo fiscalmente consolidado vertical en el marco del régimen de consolidación fiscal, en el sentido del artículo 164 *bis* de la LIR. Este grupo se amplió progresivamente a otras filiales de B del siguiente modo: a partir del 1 de enero de 2010, a la sociedad F; a partir del 1 de enero de 2011, a la sociedad G, que posteriormente fue absorbida por la sociedad F; a partir del 1 de enero de 2012, a la sociedad H; y, a partir del 1 de enero de 2013, a las sociedades I, J, K y L. En el marco de este grupo fiscalmente consolidado vertical progresivamente ampliado, B asumió el papel de sociedad de cabecera del grupo, con al menos el 95 % del capital social de todas las filiales cuyo domicilio social y administración central se encontraban en Luxemburgo, de manera que la totalidad de los resultados de las sociedades del grupo fueron consolidados a efectos fiscales a cargo de B.

7 C y D son sociedades luxemburguesas fiscalmente residentes en Luxemburgo, cuyo capital pertenece indirectamente a la sociedad francesa A. La sociedad B no posee ninguna participación en el capital de aquellas dos sociedades.

8 Mediante dos escritos fechados el 8 de diciembre de 2014 y presentados el 22 de diciembre de 2014, B, C y D solicitaron acogerse al régimen de consolidación fiscal, en el sentido del artículo 164 *bis* de la LIR, a partir del 1 de enero de 2013 y del 1 de enero de 2014, respectivamente.

9 Mediante decisión de 3 de febrero de 2015, la Oficina Tributaria de Sociedades 6 de la Administración de Impuestos Directos (Luxemburgo; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») denegó dichas solicitudes debido a que B, C y D no cumplían los requisitos establecidos en el artículo 164 *bis* de la LIR.

10 Dado que la reclamación presentada el 27 de abril de 2015 contra dicha decisión quedó sin respuesta, B, C y D interpusieron, el 12 de agosto de 2016, un recurso ante el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), que tenía por objeto la modificación, o en su caso la anulación, de la decisión de la Oficina Tributaria de 3 de febrero de 2015.

11 Mediante sentencia de 6 de diciembre de 2017, el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) declaró infundado el recurso en cuanto a la aplicación del régimen de consolidación fiscal a partir del 1 de enero de 2013, basándose en que la solicitud en este sentido debería haberse recibido en la Administración antes de que finalizara el primer ejercicio del período para el que se había solicitado el régimen de consolidación fiscal, es decir, antes de que finalizara el año 2013.

12 En cambio, respecto al ejercicio fiscal de 2014, el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) declaró fundado el recurso y estimó que la prohibición de que una sociedad matriz no residente establecida en otro Estado miembro formara una unidad fiscal entre sus sociedades filiales residentes, tal como resultaba del artículo 164 *bis* de la LIR, posibilidad que sí se concedía a una sociedad matriz residente mediante una consolidación vertical, era incompatible con las libertades de circulación y de establecimiento contempladas en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

13 Mediante escrito presentado el 15 de enero de 2018, B, C y D interpusieron recurso contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo), en la medida en que se había declarado infundado su recurso relativo al ejercicio fiscal de 2013. Según estas sociedades, es contrario al principio del efecto útil del Derecho de la Unión denegarles el régimen de consolidación fiscal a partir del 1 de enero de 2013 por no haber respetado un requisito puramente formal, a saber, el cumplimiento del plazo en el que debe presentarse la solicitud. A su juicio, tal requisito era excesivamente difícil de cumplir en vista de las posturas administrativa y jurisprudencial luxemburguesas mantenidas en 2013, que se oponían a cualquier solicitud de consolidación fiscal horizontal. B, C y D afirman haber presentado su solicitud en cuanto la sentencia de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758), les proporcionó argumentos jurídicos para defender, sobre la base del Derecho de la Unión, su derecho a acogerse al régimen de consolidación fiscal previsto por la legislación luxemburguesa, habida cuenta de la existencia de un grupo fiscalmente consolidado preexistente.

14 Ante el órgano jurisdiccional remitente, la Administración de Impuestos Directos solicita la confirmación de la sentencia del tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) de 6 de diciembre de 2017, en la medida en que esta confirmó la denegación del régimen de consolidación fiscal para el período que comenzó el 1 de enero de 2013. No obstante, esta Administración se adhiere a la apelación contra dicha sentencia, en la medida en que el tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) consideró fundado el recurso de B, C y D respecto al ejercicio fiscal de 2014.

15 En estas circunstancias, la Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las 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; y

– 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 [de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758]), la práctica administrativa y la jurisprudencia del Estado miembro en cuestión admitían la validez de dicha normativa;

– a raíz de la publicación de [dicha] sentencia […] 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; y

– 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

16 De las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional en el marco del sistema de cooperación judicial establecido en el artículo 267 TFUE (sentencia de 7 de noviembre de 2018, C y A, C-257/17, EU:C:2018:876, apartado 34 y jurisprudencia citada), se desprende que el artículo 164 *bis* de la LIR, en su versión modificada, introdujo la posibilidad de realizar una consolidación fiscal horizontal entre una sociedad filial residente y otras sociedades filiales residentes de una sociedad matriz no consolidante residente o no residente. No obstante, según dicho órgano jurisdiccional, esta modificación solo es aplicable «a partir del ejercicio fiscal de 2015». Por consiguiente, los ejercicios fiscales de 2013 y de 2014, controvertidos en el litigio principal, siguen rigiéndose por el artículo 164 *bis* de la LIR.

17 El órgano jurisdiccional remitente expone asimismo que el régimen de consolidación fiscal, previsto en el artículo 164 *bis* de la LIR, constituye un régimen especial de imposición del beneficio consolidado de un grupo de sociedades e implica que todas las sociedades comprendidas en el perímetro de consolidación determinen sus propios resultados contables y fiscales, eliminen de sus respectivos resultados contables las dobles deducciones o dobles imposiciones que puedan derivarse de las operaciones realizadas entre las sociedades del grupo y que estos resultados se consoliden únicamente a nivel de la sociedad consolidante —lo que supone una compensación entre los resultados positivos y negativos de las sociedades de que se trate— para llegar a un resultado fiscal consolidado imponible únicamente a cargo de la sociedad consolidante. Con arreglo al artículo 164 *bis* de la LIR, tal consolidación fiscal no se concebía sin la participación de la sociedad matriz y solo dentro del perímetro de consolidación de una única jurisdicción tributaria.

18 Por otra parte, con arreglo a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, el régimen de consolidación fiscal es un derecho de los contribuyentes que cumplen los requisitos materiales establecidos en el artículo 164 *bis* de la LIR, de modo que la Oficina Tributaria competente está obligada a conceder su aprobación cuando, tras su verificación, comprueba que se cumplen los requisitos materiales.

19 Procede responder a las cuestiones prejudiciales teniendo en cuenta estas consideraciones.

Sobre la primera cuestión prejudicial

20 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, si bien admite una consolidación fiscal vertical entre una sociedad matriz residente o un establecimiento permanente, en ese Estado miembro, de una sociedad matriz no residente y sus filiales residentes, no admite una consolidación fiscal horizontal entre las filiales residentes de una sociedad matriz no residente.

21 La libertad de establecimiento que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones definidas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Comprende, conforme al artículo 54 TFUE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio estatutario, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (sentencia de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company y otros, C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 17 y jurisprudencia citada).

22 Respecto a las sociedades, procede recordar que su domicilio, en el sentido del artículo 54 TFUE, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro. No obstante, admitir que el Estado miembro de residencia pueda aplicar libremente un trato distinto por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro privaría de contenido al artículo 49 TFUE. La libertad de establecimiento pretende garantizar, en efecto, el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, al prohibir cualquier discriminación basada en el domicilio de las sociedades (sentencia de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, apartado 45 y jurisprudencia citada).

23 Un régimen de consolidación fiscal como el controvertido en el litigio principal constituye una ventaja fiscal para las sociedades interesadas. Mediante una compensación entre los resultados positivos y negativos de las sociedades comprendidas en el perímetro de consolidación y la consolidación de esos resultados imputándolos a la sociedad matriz consolidante, el régimen de consolidación fiscal confiere a ese grupo una ventaja de tesorería (véase, por analogía, la sentencia de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, apartado 46).

24 Con arreglo al artículo 164 *bis* de la LIR, se concede tal ventaja fiscal a las sociedades matrices residentes en Luxemburgo o a los establecimientos permanentes, en ese Estado miembro, de las sociedades matrices no residentes, permitiendo que los resultados fiscales de las filiales residentes se consoliden en esas sociedades matrices y establecimientos permanentes.

25 Por lo tanto, la normativa controvertida en el litigio principal crea una diferencia de trato entre, por un lado, las sociedades matrices que tengan su domicilio social en Luxemburgo, que, gracias al régimen de consolidación fiscal, pueden, en particular, compensar los resultados positivos de sus filiales beneficiarias con los resultados negativos de sus filiales deficitarias y, por otro lado, las sociedades matrices que también controlan filiales en Luxemburgo pero que tienen su domicilio social en otro Estado miembro y que no disponen de un establecimiento permanente en Luxemburgo, que no pueden beneficiarse de ese régimen de consolidación fiscal y, por tanto, de la ventaja fiscal a la que ese régimen da derecho.

26 La diferencia de trato señalada en el apartado anterior no queda desvirtuada por las alegaciones del Gobierno luxemburgués, que aduce en sus observaciones escritas que todas las sociedades sometidas a la soberanía fiscal del Gran Ducado de Luxemburgo disfrutan del mismo trato. Según dicho Gobierno, por una parte, si una sociedad matriz no residente poseyera un establecimiento permanente en Luxemburgo, este podría beneficiarse del mismo trato que las sociedades matrices residentes. Por otra parte, incluso en una situación puramente interna, no podría realizarse una consolidación fiscal entre las filiales de una sociedad matriz sin la participación de la sociedad matriz.

27 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que de la petición de decisión prejudicial se desprende que el litigio principal no versa sobre la posibilidad de que la sociedad matriz no residente esté incluida en el régimen de consolidación fiscal luxemburgués del mismo modo que sus filiales residentes, sino únicamente sobre la posibilidad de proceder a la consolidación horizontal de los resultados de las propias filiales, todas ellas residentes en Luxemburgo. Por consiguiente, la circunstancia de que la sociedad matriz no residente no esté sometida a la soberanía fiscal luxemburguesa carece de pertinencia.

28 A continuación, es cierto que, en una situación puramente interna, la consolidación fiscal entre las filiales residentes de una sociedad matriz residente no puede efectuarse sin la participación de esta. No obstante, cuando no se permite la consolidación fiscal horizontal entre las filiales residentes de una sociedad matriz residente, la consolidación de los resultados de esas filiales puede aun así obtenerse, como se ha señalado en el apartado 25 de la presente sentencia, mediante la consolidación de los resultados de dichas filiales en el resultado de la sociedad matriz.

29 Pues bien, cuando se trata de filiales de una sociedad matriz no residente, la consolidación de los resultados de las filiales no es posible ni mediante una consolidación fiscal vertical ni mediante una consolidación fiscal horizontal.

30 Por último, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el artículo 49 TFUE, párrafo primero, segunda frase, deja expresamente a los agentes económicos la posibilidad de elegir libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro y que esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, EU:C:1986:37, apartado 22; de 6 de septiembre de 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, apartado 13, y de 17 de mayo de 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, apartado 40 y jurisprudencia citada). Por tanto, carece de relevancia la alegación de que la creación, en Luxemburgo, de un establecimiento permanente o de una filial intermediaria que asuma la función de la sociedad matriz de las filiales existentes habría permitido a la sociedad matriz no residente obtener la consolidación fiscal de los resultados de sus filiales residentes.

31 Por consiguiente, en la medida en que, en el plano fiscal, van en detrimento de las situaciones transfronterizas en comparación con las situaciones puramente internas, las disposiciones de la LIR controvertidas en el asunto principal constituyen una restricción prohibida, en principio, por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de noviembre de 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, apartado 32, y de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, apartado 48).

32 Solo cabe admitir tal restricción si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si resulta justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de julio de 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 23, y de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 20).

33 A este respecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la comparabilidad entre una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, apartado 38; de 25 de febrero de 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 22; de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, apartado 28, y de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 32).

34 La diferencia de trato entre las sociedades matrices que tienen su domicilio social en Luxemburgo y las sociedades matrices que tienen su domicilio social en otro Estado miembro y que no poseen un establecimiento permanente en Luxemburgo en cuanto a la posibilidad de proceder a la consolidación fiscal de los resultados de sus filiales en Luxemburgo afecta a situaciones que son objetivamente comparables.

35 En efecto, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, el régimen de consolidación fiscal establecido en el artículo 164 *bis* de la LIR está previsto por razones de neutralidad fiscal, con el fin de permitir una tributación consolidada de una parte de las sociedades del grupo o de todas las sociedades del grupo.

36 Pues bien, este objetivo puede alcanzarse, por lo que se refiere a la consolidación de los resultados de las filiales establecidas en Luxemburgo y a su tributación en dicho Estado miembro, tanto por los grupos cuya sociedad matriz también está establecida en dicho Estado miembro como por aquellos cuya sociedad matriz no lo está (véase, por analogía, la sentencia de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros, C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, apartado 51).

37 Por último, ni el órgano jurisdiccional remitente ni el Gobierno luxemburgués han expuesto motivos de interés general que permitan justificar, en su caso, la diferencia de trato provocada por el régimen de consolidación fiscal controvertido en el litigio principal.

38 En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, si bien admite una consolidación fiscal vertical entre una sociedad matriz residente o un establecimiento permanente, en ese Estado miembro, de una sociedad matriz no residente y sus filiales residentes, no admite una consolidación fiscal horizontal entre las filiales residentes de una sociedad matriz no residente.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

39 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que tiene por efecto obligar a una sociedad matriz domiciliada en otro Estado miembro a disolver una consolidación fiscal vertical existente entre una de sus filiales y algunas de sus subfiliales residentes para permitir a esa filial llevar a cabo una consolidación fiscal horizontal con otras filiales residentes de dicha sociedad matriz, pese a que la filial consolidante residente sigue siendo la misma y la disolución de la consolidación fiscal vertical antes de que finalice la duración mínima de la existencia de la consolidación prevista por la legislación nacional implica una rectificación impositiva individual para las sociedades afectadas.

40 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que, como precisa el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial, el régimen de consolidación fiscal horizontal, introducido por el artículo 164 *bis* de la LIR, en su versión modificada, está concebido como un régimen de consolidación alternativo al régimen de consolidación vertical, de modo que ambos regímenes se excluyen mutuamente y el paso de un régimen a otro conlleva la disolución del grupo fiscalmente consolidado preexistente.

41 Además, siempre según el órgano jurisdiccional remitente, aunque el artículo 164 *bis* de la LIR, en su versión modificada, no puede aplicarse retroactivamente a los ejercicios fiscales controvertidos en el litigio principal, procede interpretar el artículo 164 *bis* de la LIR aplicable a esos ejercicios fiscales teniendo en cuenta la separación entre los regímenes de consolidación fiscal vertical y horizontal, lo que implica la obligación de poner fin a una consolidación fiscal vertical preexistente antes de poder constituir un grupo de consolidación fiscal horizontal. Pues bien, la disolución de un grupo fiscalmente consolidado antes de que finalice la duración mínima de la existencia de dicha consolidación, fijada en cinco ejercicios contables por el artículo 164 *bis*, apartado 4, de la LIR, tiene como consecuencia una rectificación impositiva individual para todas las sociedades que no hayan cumplido dicha duración mínima. Esta rectificación impositiva individual se efectúa respecto a los años para los que ya no se admite una consolidación de los resultados.

42 Por último, de la petición de decisión prejudicial resulta que, con arreglo a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, cuando se trata de un grupo constituido por una sociedad matriz con domicilio social en Luxemburgo y por filiales residentes, una filial residente puede unirse a una consolidación fiscal preexistente y luego abandonarla al final de la duración mínima de cinco ejercicios contables, de modo que, en el ámbito de las filiales consolidadas, cualquier modificación de la composición del grupo fiscalmente consolidado no implica la disolución del antiguo grupo fiscalmente consolidado y la creación de un nuevo grupo.

43 De lo anterior se desprende que una sociedad matriz domiciliada en Luxemburgo puede decidir libremente incorporar una filial residente a una consolidación fiscal preexistente y excluirla de ella tras una duración mínima de cinco años, con la consecuencia de que dicha filial se encuentra de nuevo sujeta al régimen de tributación individual, sin que ninguna de esas operaciones tenga como consecuencia la disolución del antiguo grupo consolidado y la creación de un nuevo grupo.

44 En cambio, la separación entre los regímenes de consolidación fiscal vertical y horizontal, tal como la presenta el órgano jurisdiccional remitente, tiene como consecuencia que una sociedad matriz que tenga su domicilio social en otro Estado miembro y que no disponga de un establecimiento permanente en Luxemburgo solo podrá proceder a una consolidación de sus filiales residentes a costa de la disolución de una consolidación fiscal vertical existente entre una de esas filiales y algunas de sus subfiliales residentes. Cuando la consolidación entre esa filial residente y sus subfiliales residentes no haya sido efectiva, para todas las sociedades afectadas o solo para algunas de ellas, durante todo el período mínimo de cinco años previsto por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, la disolución de la consolidación existente tendrá como consecuencia una rectificación impositiva para las sociedades afectadas.

45 Pues bien, la posibilidad de incluir una filial en una consolidación fiscal preexistente, sin que ello implique la disolución del antiguo grupo consolidado y la creación de un nuevo grupo, constituye una ventaja fiscal para las sociedades afectadas.

46 Por consiguiente, en el caso de autos, una sociedad matriz que tenga su domicilio social en un Estado miembro distinto del Gran Ducado de Luxemburgo sufre, debido a la obligación de tener que disolver un grupo consolidado existente antes de poder proceder a una consolidación fiscal horizontal entre sus filiales residentes, un trato desfavorable en comparación con una sociedad matriz que tenga su domicilio social en dicho Estado miembro.

47 Contrariamente a lo que sostiene el Gobierno luxemburgués en sus observaciones escritas, es irrelevante a este respecto la circunstancia de que, en una situación puramente interna, ninguna sociedad pueda formar parte simultáneamente de dos grupos consolidados.

48 En efecto, como se ha señalado en los apartados 25, 28 y 43 de la presente sentencia, una sociedad matriz que tenga su domicilio social en Luxemburgo puede lograr, no obstante, que los resultados de una filial se consoliden con los resultados de sus otras filiales residentes, incorporando dicha filial a la consolidación fiscal vertical existente. Por tanto, en tal situación interna, no se plantea el problema de la existencia simultánea de dos grupos consolidados y solo la sociedad matriz no residente se enfrenta a la obligación de disolver el antiguo grupo consolidado preexistente para proceder a la consolidación de los resultados de sus filiales residentes.

49 En consecuencia, el hecho de que una sociedad matriz no residente y sin un establecimiento permanente en Luxemburgo solo pueda proceder a una consolidación horizontal entre sus filiales residentes a costa de la disolución de una consolidación vertical existente entre una de esas filiales y algunas de sus subfiliales residentes es desfavorable para las situaciones transfronterizas en comparación con las situaciones puramente internas. Tal obligación de hecho constituye una restricción prohibida, en principio, por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31 de la presente sentencia.

50 Con arreglo a la jurisprudencia recordada en el apartado 32 de la presente sentencia, solo cabe admitir tal restricción si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo.

51 El Gobierno luxemburgués alega que una situación en la que una sociedad matriz domiciliada en Luxemburgo incorpora una filial residente a una consolidación fiscal vertical no es comparable, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 33 de la presente

sentencia, a una situación en la que una filial de una sociedad cuyo domicilio social se encuentra en otro Estado miembro desea llevar a cabo una consolidación con otra filial, en la medida en que la incorporación de una filial a la consolidación fiscal vertical solo es posible si la sociedad matriz posee directa o indirectamente el 95 % de las participaciones de la filial y una filial que desee proceder a una consolidación con otra filial no posee el 95 % de esa filial.

52 Pues bien, en la medida en que, como se desprende del apartado 35 de la presente sentencia, el objetivo de una tributación consolidada de una parte de las sociedades de un grupo o de todas las sociedades de ese grupo puede ser obtenido, en lo que atañe a la consolidación de los resultados de las filiales residentes en Luxemburgo y a su tributación en dicho Estado miembro, tanto por los grupos cuya sociedad matriz está establecida en ese Estado miembro como por aquellos cuya sociedad matriz no lo está, es preciso señalar que, cuando la sociedad matriz establecida en otro Estado miembro posee directa o indirectamente el 95 % de las participaciones de las filiales residentes que desean consolidar sus resultados, la diferencia de trato no puede estar justificada por una diferencia objetiva en la situación.

53 Por otra parte, ni el órgano jurisdiccional remitente ni el Gobierno luxemburgués han expuesto razones imperiosas de interés general que justifiquen tal restricción.

54 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que tiene por efecto obligar a una sociedad matriz domiciliada en otro Estado miembro a disolver una consolidación fiscal vertical existente entre una de sus filiales y algunas de sus subfiliales residentes para permitir a esa filial llevar a cabo una consolidación fiscal horizontal con otras filiales residentes de dicha sociedad matriz, pese a que la filial consolidante residente sigue siendo la misma y la disolución de la consolidación fiscal vertical antes de que finalice la duración mínima de la existencia de la consolidación prevista por la legislación nacional implica una rectificación impositiva individual para las sociedades afectadas.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

55 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE y el principio del efecto útil del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal que establece que toda solicitud de concesión de tal régimen debe presentarse obligatoriamente ante la autoridad competente antes de que finalice el primer ejercicio fiscal para el que se solicita la aplicación de dicho régimen.

56 El órgano jurisdiccional remitente expone, en su petición de decisión prejudicial, que el artículo 164 *bis*, apartado 4, de la LIR no establece un plazo de caducidad de la acción del contribuyente, tanto en el plano administrativo como en el contencioso, ni un plazo de prescripción que limite retroactivamente la admisibilidad de tal acción, sino que tiene por objeto delimitar el procedimiento de concesión del régimen de consolidación fiscal. En efecto, el objetivo de esta disposición es que el reconocimiento, por la Oficina Tributaria competente, de la aplicación del régimen de consolidación fiscal al grupo de sociedades definido en la solicitud pueda establecerse en un momento oportuno, antes de que todas las sociedades interesadas procedan a la elaboración de sus cuentas sociales relativas al primer año de aplicación del régimen de consolidación y de sus declaraciones fiscales correspondientes.

57 En el caso de autos, la tercera cuestión prejudicial se plantea en un contexto en el que, como explica el órgano jurisdiccional remitente, en lo que respecta al ejercicio fiscal de 2013, la práctica administrativa y la jurisprudencia luxemburguesas consideraban que la normativa nacional que excluía una consolidación fiscal horizontal únicamente entre las filiales de una misma sociedad matriz que tuviera su domicilio social en otro Estado miembro era compatible con el Derecho de la Unión.

58 B, C y D alegan a este respecto que la presentación extemporánea de su solicitud de consolidación fiscal horizontal en relación con el ejercicio fiscal de 2013 se justifica por el hecho de que, hasta que se dictó la sentencia de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758), la práctica administrativa y la jurisprudencia luxemburguesas se oponían a tal solicitud. No obstante, afirman haber presentado su solicitud rápidamente después de dicho pronunciamiento, es decir, en un momento en el que tenían posibilidades reales de que se estimara dicha solicitud, y antes del fin de la prescripción general de cinco años prevista por el Derecho luxemburgués.

59 A este respecto, de las respuestas ofrecidas a las cuestiones prejudiciales primera y segunda se desprende que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, si bien admite una consolidación fiscal vertical entre una sociedad matriz residente o un establecimiento permanente, en ese Estado miembro, de una sociedad matriz no residente y sus filiales residentes, no admite una consolidación fiscal horizontal únicamente entre las filiales residentes de una sociedad matriz no residente.

60 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la interpretación que este, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véase, en particular, la sentencia de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C-292/04, EU:C:2007:132, apartado 34 y jurisprudencia citada).

61 En el litigio principal, el requisito formal relativo a la obligación de presentar la solicitud para acogerse al régimen de consolidación fiscal antes de finalizar el primer ejercicio para el que se solicita la aplicación de dicho régimen no se cumplió en cuanto al ejercicio fiscal de 2013.

62 A este respecto, aunque el órgano jurisdiccional remitente no califique este plazo de plazo de caducidad, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el incumplimiento de dicho plazo llevó al tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) a desestimar el recurso interpuesto contra la denegación de la solicitud de consolidación en relación con el ejercicio fiscal de 2013.

63 Por consiguiente, la cuestión de si el incumplimiento del plazo de presentación de la solicitud de consolidación fiscal puede oponerse a las recurrentes en el litigio principal, en las circunstancias de este, debe examinarse teniendo en cuenta, por analogía, los principios de equivalencia y de efectividad que se aplican a las solicitudes destinadas a garantizar el ejercicio de un derecho conferido a un particular por el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, apartados 89 a 91) y a los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de tal derecho (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 24 de octubre de 2018, XC y otros, C-234/17, EU:C:2018:853, apartado 22 y la jurisprudencia citada).

64 En cuanto al principio de equivalencia, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no se desprende que el plazo para la presentación de la solicitud de consolidación fiscal previsto en el artículo 164 *bis*, apartado 4, de la LIR no respete dicho principio.

65 En lo que se refiere al principio de efectividad, procede recordar que los Estados miembros tienen la responsabilidad de garantizar, en cada caso, una protección efectiva de los derechos que confiere el Derecho de la Unión y que dicho principio exige, en particular, que las autoridades tributarias de esos Estados no hagan imposible o excesivamente difícil, en la práctica, el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencia de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 41).

66 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procedimental nacional hace imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición en el conjunto del procedimiento, su desarrollo y las peculiaridades de este, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (sentencias de 22 de febrero de 2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, apartado 44, y de 24 de octubre de 2018, XC y otros, C-234/17, EU:C:2018:853, apartado 49).

67 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados. En efecto, plazos de este tipo no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos da lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 36 y jurisprudencia citada). Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una eventual declaración por el Tribunal de Justicia de la infracción del Derecho de la Unión no afecta, en principio, al inicio del cómputo del plazo de prescripción (sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 47 y jurisprudencia citada).

68 El Derecho de la Unión solo se opone a que una autoridad nacional alegue el transcurso de un plazo de prescripción razonable en aquellos casos en los que la conducta de las autoridades nacionales, junto con la existencia del plazo de caducidad, implique que una persona haya quedado totalmente privada de la posibilidad de hacer valer sus derechos ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, apartado 33, y de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 51).

69 Ciertamente, por lo que respecta a la aplicación de las vías de recurso disponibles para exigir la responsabilidad de un Estado miembro por infracción del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia ha declarado que sería contrario al principio de efectividad obligar a los perjudicados a ejercitar sistemáticamente todas las acciones de que dispongan aunque ello les ocasione dificultades excesivas o no pueda exigírseles razonablemente que las ejerciten (sentencias de 24 de marzo de 2009, Danske Slagterier, C-445/06, EU:C:2009:178, apartado 62, y de 25 de noviembre de 2010, Fuß, C-429/09, EU:C:2010:717, apartado 77).

70 Así, en los apartados 104 a 106 de su sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134), el Tribunal de Justicia declaró que el ejercicio de los derechos que las disposiciones del Derecho de la Unión directamente aplicables confieren a los particulares sería imposible o excesivamente difícil si sus acciones de indemnización basadas en la violación del Derecho de la Unión se desestimaran o redujeran simplemente porque los particulares no hubieran solicitado disfrutar de la ventaja fiscal conferida por las disposiciones de la Unión y que la ley nacional les denegaba, para oponerse a la negativa del Estado miembro mediante la utilización de los cauces jurídicos establecidos al efecto, invocando la primacía y el efecto directo del Derecho de la Unión. En tal caso, no habría sido razonable exigir a los perjudicados que ejercitaran las acciones de que dispusieran puesto que, de todas formas, habrían tenido que cumplir la obligación de pago por

anticipado controvertida en los asuntos que dieron lugar a la mencionada sentencia y, aunque el juez nacional hubiera considerado que el carácter anticipado de ese pago era incompatible con el Derecho de la Unión, los interesados no habrían podido obtener el reembolso de ese importe y, posiblemente, se habrían arriesgado a que se les impusiera una multa.

71 No obstante, aunque la normativa controvertida en el litigio principal, la práctica administrativa y la jurisprudencia luxemburguesas no autorizaban, por lo que respecta al ejercicio fiscal de 2013, una consolidación fiscal horizontal únicamente entre las filiales de una misma sociedad matriz, la presentación de una solicitud de consolidación no implicaba, para las recurrentes en el litigio principal, riesgos financieros y jurídicos análogos a los controvertidos, en particular, en los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134), apartado 104, y de 25 de noviembre de 2010, Fuß, (C-429/09, EU:C:2010:717), apartado 81, sino que, por el contrario, podía exigírseles razonablemente.

72 En el caso de autos, por lo que respecta al ejercicio fiscal de 2013, las recurrentes en el litigio principal tenían, en efecto, la posibilidad de presentar en cualquier momento, durante ese año, una solicitud de consolidación fiscal horizontal, alegando la incompatibilidad de la legislación luxemburguesa con el Derecho de la Unión. Como se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia, presentaron de hecho tal solicitud basada en el Derecho de la Unión, en cuanto al ejercicio fiscal de 2014, antes de que se modificara la Ley luxemburguesa en el sentido de admitir dicha consolidación.

73 La circunstancia de que, a la luz de la legislación nacional, así como de la práctica administrativa y de la jurisprudencia internas, las recurrentes en el litigio principal hubieran considerado inútil la presentación de tal solicitud no puede asimilarse ni a la imposibilidad objetiva de presentarla, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 68 de la presente sentencia, ni a una situación en la que tal actuación generase dificultades excesivas o no pudiera exigírseles razonablemente, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 69 de la presente sentencia.

74 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que los principios de equivalencia y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal que establece que toda solicitud de concesión de tal régimen debe presentarse obligatoriamente ante la autoridad competente antes de que finalice el primer ejercicio fiscal para el que se solicita la aplicación de dicho régimen.

Costas

75 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 del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) **Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, si bien admite una consolidación fiscal vertical entre una sociedad matriz residente o un establecimiento permanente, en ese Estado miembro, de una sociedad matriz no residente y sus filiales residentes, no admite una consolidación fiscal horizontal entre las filiales residentes de una sociedad matriz no residente.**

2) **Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que tiene por efecto obligar a una sociedad matriz domiciliada en otro Estado miembro a disolver una consolidación fiscal vertical existente**

entre una de sus filiales y algunas de sus subfiliales residentes para permitir a esa filial llevar a cabo una consolidación fiscal horizontal con otras filiales residentes de dicha sociedad matriz, pese a que la filial consolidante residente sigue siendo la misma y la disolución de la consolidación fiscal vertical antes de que finalice la duración mínima de la existencia de la consolidación prevista por la legislación nacional implica una rectificación impositiva individual para las sociedades afectadas.

3) **Los principios de equivalencia y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal que establece que toda solicitud de concesión de tal régimen debe presentarse obligatoriamente ante la autoridad competente antes de que finalice el primer ejercicio fiscal para el que se solicita la aplicación de dicho régimen.**

Firmas