Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 11 de mayo de 2023 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Artículo 49 TFUE — Libertad de establecimiento — Impuestos sobre sociedades — Tributación en grupo (“intégration fiscale” francesa) — Exención de los dividendos distribuidos por las filiales pertenecientes al grupo fiscal consolidado — Sociedad matriz residente — Vínculos de capital con sociedades residentes y no residentes sin constitución de un grupo fiscal consolidado — Exención de los dividendos distribuidos por filiales no residentes — Gastos y cargas no deducibles relativos a la participación — Falta de neutralización de la integración de tales gastos y cargas»

En los asuntos acumulados C-407/22 y C-408/22,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d’État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resoluciones de 14 de junio de 2022, recibidas en el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2022, en los procedimientos entre

Ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance

y

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb, T. von Danwitz (Ponente) y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, 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 Manitou BF SA, por la Sra. S. Joalland, los Sres. S. Laisney y F. Locatelli y la Sra. G. Menu-Lejeune, avocats;

* Lengua de procedimiento: francés.

– en nombre de Bricolage Investissement France SA, por la Sra. M. Dervieux y el Sr. F. Donnedieu de Vabres, avocats;

– en nombre del Gobierno francés, por los Sres. R. Bénard y T. Stéhelin, en calidad de agentes;

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

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 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 49 TFUE.

2 Estas peticiones se han presentado en el contexto de sendos litigios entre, por un lado, el ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (Ministro de Economía, Hacienda y Recuperación, Francia) y, por otro, Manitou BF SA (asunto C-407/22) y Bricolage Investissement France SA (asunto C-408/22), relativos a la devolución a dichas sociedades de una parte del impuesto sobre sociedades y de las contribuciones adicionales a dicho impuesto pagada en relación, respectivamente, con los ejercicios fiscales 2011 y 2012, y correspondiente a la parte proporcional de gastos y cargas integrada en sus resultados por los dividendos percibidos de sus filiales establecidas en Estados miembros distintos de Francia.

Derecho francés

3 El artículo 216, apartado I, del code général des impôts (Código General Tributario), en su versión aplicable en el momento de los hechos de los litigios principales (en lo sucesivo, «CGI»), dispone:

«Los ingresos netos procedentes de las participaciones que dan derecho a la aplicación del régimen de las sociedades matrices a que se refiere el artículo 145, obtenidos durante un ejercicio por una sociedad matriz, podrán sustraerse del beneficio neto total de esta, previa deducción de una parte proporcional de gastos y cargas.

La parte proporcional de gastos y cargas mencionada en el párrafo primero se fija de manera uniforme en el 5 % del ingreso total procedente de las participaciones, incluido el crédito fiscal.»

4 Con arreglo al artículo 223 A del CGI:

«Una sociedad podrá asumir la condición de sujeto pasivo único del impuesto sobre 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 o de establecimientos permanentes del grupo […].

[…]

Solo pueden formar parte del grupo las sociedades o los establecimientos permanentes que hayan dado su acuerdo y cuyos resultados estén sujetos al impuesto sobre sociedades en las condiciones del régimen general o conforme a lo dispuesto en el artículo 214. […]»

5 El artículo 223 B del CGI establece:

«La sociedad matriz calculará el resultado conjunto mediante la suma algebraica de los resultados de cada una de las sociedades del grupo, determinados en las condiciones del régimen general o conforme a lo dispuesto en el artículo 214.

Del resultado conjunto se deducirá la parte proporcional de gastos y cargas correspondiente a los ingresos por participaciones obtenidos por una sociedad del grupo de otra sociedad miembro del grupo durante más de un ejercicio y a los ingresos por participaciones obtenidos por una sociedad del grupo de una sociedad intermedia que la matriz demuestre que corresponden a ingresos por participaciones abonados por una sociedad miembro del grupo durante más de un ejercicio y que no haya justificado ya la realización de rectificaciones en aplicación del presente párrafo o del párrafo tercero.

[…]»

Litigios principales y cuestión prejudicial

Asunto C-407/22

6 Manitou BF percibió, durante el ejercicio 2011, dividendos procedentes de filiales establecidas en Estados miembros distintos de Francia a las que sometió al régimen de sociedades matrices previsto en los artículos 145 y 216 del CGI. De conformidad con el artículo 216, apartado I, dedujo esos dividendos de su beneficio neto, excepto una parte proporcional de gastos y cargas, fijados de forma uniforme en el 5 % del importe de los dividendos percibidos.

7 Mediante reclamación de 24 de diciembre de 2014, Manitou BF solicitó la devolución de la parte de la cuota inicial del impuesto sobre sociedades, con que había sido gravada en relación con el ejercicio fiscal cerrado en 2011, correspondiente a la integración de esa parte proporcional en su resultado fiscal, alegando que esa integración se había llevado a cabo aplicando disposiciones nacionales que vulneraban la libertad de establecimiento.

8 Tras desestimar la Administración tributaria esa reclamación, Manitou BF interpuso un recurso contra esta resolución, que fue desestimado mediante sentencia de 26 de septiembre de 2017 por el tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia). Con sentencia de 27 de mayo de 2021, la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles, Francia) revocó la sentencia dictada en primera instancia y concedió a Manitou BF la restitución de las cantidades reclamadas, al considerar que el artículo 223 B del CGI vulneraba la libertad de establecimiento en la medida en que no preveía la posibilidad de que una sociedad matriz neutralizara la parte proporcional de gastos y cargas integrada por los ingresos procedentes de participaciones de filiales establecidas en un Estado miembro distinto de Francia que cumplieran los criterios para acogerse al régimen de consolidación fiscal definido en dicho artículo. A este respecto, este órgano jurisdiccional consideró irrelevante el hecho de que esta sociedad matriz no hubiera constituido un grupo en consolidación fiscal en Francia, pese a poseer filiales en dicho Estado miembro que podían acogerse a tal régimen.

9 Al estimar que dicho órgano jurisdiccional había considerado erróneamente que el artículo 223 B del CGI menoscababa esta libertad, el Ministro de Economía, Hacienda y Recuperación interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), órgano jurisdiccional remitente. En particular, el Ministro alega que la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles) había incurrido en un error de Derecho y había realizado una calificación inexacta de los hechos al declarar que la circunstancia de que una sociedad matriz hubiera optado o no por formar un grupo en consolidación fiscal con sus filiales francesas no tenía incidencia alguna en el fundamento de la pretensión de restitución de Manitou BF.

Asunto C-408/22

10 Bricolage Investissement France, que pertenece en su totalidad a Groupe Adeo, percibió en 2012 dividendos de una filial polaca que posee integralmente. Bricolage Investissement France sometió estos dividendos, a efectos de la determinación del impuesto sobre sociedades adeudado por el ejercicio fiscal cerrado en 2012, al régimen de sociedades matrices previsto en los artículos 145 y 216 del CGI. De conformidad con el artículo 216, apartado I, de ese Código, dedujo el importe de esos dividendos de su beneficio neto, excepto la parte proporcional de gastos y cargas fijados de forma uniforme en un 5 % del importe de los dividendos percibidos.

11 Mediante una reclamación posterior, Bricolage Investissement France solicitó a la Administración tributaria poder acogerse a la deducción de la totalidad de los dividendos percibidos de su filial polaca, sin integración de esa parte proporcional.

12 Tras ser desestimada dicha pretensión, Bricolage Investissement France solicitó al tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil) que le eximiera del pago de una cantidad de 633 352 euros en concepto del impuesto sobre sociedades y de las contribuciones adicionales a dicho impuesto que esa sociedad había pagado en relación con el ejercicio fiscal 2012. Mediante sentencia de 10 de octubre de 2019, dicho órgano jurisdiccional desestimó su solicitud.

13 Con sentencia de 19 de octubre de 2021, la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles), al conocer del recurso de apelación interpuesto por Bricolage Investissement France, anuló la anterior sentencia y concedió a esta sociedad la exención de dichas contribuciones por el importe de la neutralización de la parte proporcional de gastos y cargas que había integrado en su beneficio, sobre la base de las consideraciones ya mencionadas en el apartado 8 de la presente sentencia.

14 El Ministro de Economía, Hacienda y Recuperación interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. El Ministro alega que la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles) incurrió en error al considerar que el artículo 223 B del CGI no era conforme con la libertad de establecimiento, no tuvo en cuenta las disposiciones de dicho artículo y calificó equivocadamente los hechos al estimar que una sociedad matriz que no es miembro de un grupo de consolidación fiscal puede deducir de su beneficio imponible, sin integración de esta parte proporcional, todos los dividendos percibidos de sus filiales, establecidas en un Estado miembro distinto de Francia, comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho artículo.

Consideraciones comunes a los asuntos C-407/22 y C-408/22

15 A la luz de las observaciones formuladas por las partes en los litigios principales, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide cuáles son las repercusiones, en los asuntos de los que conoce, de la sentencia de 2 de septiembre de 2015, Groupe Steria (C-386/14, en lo sucesivo, «sentencia Groupe Steria», EU:C:2015:524). En esa sentencia, el Tribunal de Justicia determinó que el artículo 49 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual una sociedad matriz que lo integra se beneficia de la neutralización de la integración de una parte proporcional de gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de las sociedades residentes que forman parte de la consolidación, mientras que dicha neutralización le es denegada, en virtud de dicha normativa, respecto a los dividendos que le son distribuidos por sus filiales situadas en otro Estado miembro que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación.

16 Habida cuenta de las consideraciones formuladas por el Tribunal de Justicia en la citada sentencia, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial, con tenor idéntico para los asuntos C-407/22 y C-408/22:

«¿El artículo 49 [TFUE] se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual una sociedad matriz que realiza la consolidación se beneficia de la neutralización de la integración de la parte proporcional de gastos y cargas por los dividendos percibidos por ella de las sociedades residentes que forman parte de la consolidación y, para dar cumplimiento a la sentencia [Groupe Steria], por los dividendos percibidos por ella de filiales establecidas en otro Estado miembro que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación, mientras que dicha neutralización es denegada a una sociedad matriz residente que, pese a mantener vínculos de capital con otras entidades residentes que permiten constituir un grupo en consolidación fiscal, no ha optado por pertenecer a tal grupo, respecto de los dividendos que percibe tanto de filiales residentes como de filiales establecidas en otros Estados miembros que cumplen los restantes criterios para acogerse al régimen distintos de la residencia?»

17 El 21 de julio de 2022, el Presidente del Tribunal de Justicia ordenó la acumulación de los asuntos C-407/22 y C-408/22 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre la cuestión prejudicial

18 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual

– una sociedad matriz residente que haya optado por una consolidación fiscal con sociedades residentes puede beneficiarse de la neutralización de la integración de una parte proporcional de los gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de sus filiales situadas en otros Estados miembros que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación fiscal,

– mientras que se deniega dicha neutralización a una sociedad matriz residente que no haya optado por dicha consolidación fiscal a pesar de la existencia de vínculos de capital con otras sociedades residentes que lo permiten.

19 El artículo 49 TFUE, párrafo primero, dispone que, en el marco de las disposiciones que figuran en el capítulo 2 del título IV de la tercera parte del Tratado FUE, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.

20 Según reiterada jurisprudencia, deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban el ejercicio de la libertad garantizada por el artículo 49 TFUE, lo obstaculicen o le resten interés (sentencia de 7 de septiembre de 2022, Cilevičs y otros, C-391/20, EU:C:2022:638, apartado 61 y jurisprudencia citada).

21 De ese modo, el artículo 49 TFUE obliga a suprimir las restricciones a la libertad de establecimiento. Si bien las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (sentencia Groupe Steria, apartado 14 y jurisprudencia citada).

22 También de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que se obstaculiza la libertad de establecimiento si, en virtud de una legislación de un Estado miembro, una sociedad residente que posee una filial o un establecimiento permanente en otro Estado miembro sufre una diferencia de trato fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea un establecimiento permanente o una filial en el primer Estado miembro (sentencia Groupe Steria, apartado 15 y jurisprudencia citada).

23 En virtud de las disposiciones nacionales controvertidas en los litigios principales, los dividendos percibidos por una sociedad matriz residente que provengan de una filial, ya sea residente o no residente, se deducen del beneficio neto de la sociedad matriz, excepto la parte proporcional de los gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de esos dividendos. Los gastos y cargas relativos a las participaciones de las que proceden dividendos exentos del impuesto son considerados, en efecto, no deducibles del beneficio de la sociedad matriz.

24 Sin embargo, esta integración de la parte proporcional de los gastos y cargas en el beneficio de la sociedad matriz se neutraliza en favor de una sociedad matriz que forme parte de un grupo en consolidación fiscal, en el sentido del artículo 223 A del CGI, en lo que respecta a los dividendos distribuidos por sus filiales pertenecientes a ese grupo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 223 B de ese Código.

25 De estas normas se desprende que los dividendos percibidos por una sociedad matriz residente que forme parte de un grupo en consolidación fiscal, y que hayan sido distribuidos por sus filiales pertenecientes al mismo grupo fiscal, se deducen íntegramente del beneficio neto de dicha sociedad matriz y, por tanto, están totalmente exentos del impuesto sobre sociedades en dicho Estado miembro.

26 Esas disposiciones constituyeron el objeto de la sentencia Groupe Steria, en la que el Tribunal de Justicia determinó que, dado que, en virtud de dicha normativa, únicamente las sociedades residentes pueden formar parte de un grupo en consolidación fiscal, la ventaja fiscal de que se trata en el litigio principal quedaba reservada a los dividendos de origen nacional. El Tribunal de Justicia determinó que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual una sociedad matriz que lo integra se beneficia de la neutralización de la integración de una parte proporcional de gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de las sociedades residentes que forman parte de la consolidación, mientras que dicha neutralización le es denegada, en virtud de dicha normativa, respecto a los dividendos que le son distribuidos por sus filiales situadas en otro Estado miembro que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación.

27 De las peticiones de decisión prejudicial se desprende que, a raíz de la sentencia Groupe Steria, una sociedad matriz que integra un régimen de consolidación fiscal puede beneficiarse de la neutralización de la integración de una parte de los gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella también de sociedades no residentes que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a formar parte, opcionalmente, de un grupo en consolidación fiscal.

28 Por consiguiente, de esta normativa, aplicada a la luz de la sentencia Groupe Steria, se desprende que los dividendos percibidos por una sociedad matriz residente que forma parte de un grupo en consolidación fiscal y distribuidos por sus filiales residentes pertenecientes al mismo grupo fiscal, así como por las filiales no residentes que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a formar parte, opcionalmente, de dicho grupo fiscal, se deducen íntegramente del beneficio neto de dicha sociedad matriz y, por tanto, están totalmente exentos del impuesto sobre sociedades en dicho Estado miembro.

29 En cambio, los dividendos percibidos por una sociedad matriz residente que no forme parte de un grupo en consolidación fiscal, procedentes de filiales tanto residentes como no residentes, solo están parcialmente exentos de este impuesto, debido a la integración de la parte proporcional de los gastos y cargas, fijados en el 5 %, en el beneficio de esta sociedad matriz.

30 En los presentes asuntos, y a diferencia de la situación objeto de la sentencia Groupe Steria, Manitou BF y Bricolage Investissement France no forman parte de un grupo en consolidación fiscal, en el sentido del artículo 223 A del CGI. Sin embargo, debido a los vínculos de capital que las unen a otras sociedades residentes en Francia, se les abría esta posibilidad, opcionalmente, con estas sociedades, es decir, en el caso de Manitou BF, debido a los vínculos de capital que la unen a sus filiales residentes y, en el caso de Bricolage Investissement France, debido a los vínculos de capital que la unen a su sociedad matriz residente.

31 No obstante, de conformidad con la normativa nacional objeto de los litigios principales, únicamente las sociedades residentes en Francia pueden optar por el régimen de consolidación fiscal y formar parte de un grupo en consolidación fiscal en dicho Estado miembro. Así pues, Manitou BF y Bricolage Investissement France no tenían la posibilidad de crear un grupo de ese tipo con sus filiales establecidas en Estados miembros distintos de Francia.

32 En particular, con arreglo a esta normativa, una sociedad matriz residente puede en cualquier momento optar por este régimen con sus filiales situadas en Francia que cumplan los criterios para acogerse a él. Además, según tal normativa, la sociedad matriz residente puede elegir libremente el perímetro de integración sin estar obligada a integrar a todas sus filiales residentes que tengan derecho a acogerse a dicho régimen.

33 Por el contrario, una sociedad matriz residente no tiene la posibilidad de optar por el régimen de consolidación fiscal con únicamente sus filiales situadas en otros Estados miembros que cumplan los criterios para acogerse a dicho régimen distintos de la residencia, sino que debe formar necesariamente un grupo en consolidación fiscal con al menos una de las sociedades residentes con derecho a acogerse a él.

34 De ello se desprende que, mientras que una sociedad matriz residente con filiales situadas en Francia siempre puede disfrutar de la ventaja fiscal consistente en neutralizar la integración de la parte proporcional de los gastos y cargas ejerciendo esta opción dentro de un perímetro libremente elegido por la sociedad, una sociedad matriz residente con filiales situadas en otros Estados miembros no puede beneficiarse de esta opción, salvo si anteriormente formaba parte de un grupo en consolidación fiscal en Francia con sociedades residentes.

35 Esa diferencia de trato lleva a excluir del beneficio de una ventaja fiscal como es esa neutralización a una sociedad matriz cuya filial esté establecida en otro Estado miembro y no forme parte de un grupo en consolidación fiscal, y puede hacer menos atractivo para esa sociedad matriz el ejercicio de la libertad de establecimiento, disuadiéndola de constituir filiales en otros Estados miembros (véase, en ese sentido, la sentencia Groupe Steria, apartado 20).

36 Para que semejante diferencia de trato sea compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, es preciso que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (sentencia 25 de febrero de 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 20 y jurisprudencia citada).

37 Por lo que respecta a la comparabilidad de las situaciones, el Tribunal de Justicia ya ha determinado, en relación con las disposiciones controvertidas en los litigios principales, que el hecho de que los dividendos percibidos por una sociedad matriz, que disfrutan de la exención fiscal total, provengan de filiales que forman parte del grupo en consolidación fiscal al que pertenece igualmente la sociedad matriz afectada no correspondía a una diferencia de situación objetiva entre sociedades matrices que justificara la diferencia de trato apreciada (sentencia Groupe Steria, apartado 22 y jurisprudencia citada).

38 En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha determinado que, respecto a una normativa que prevé, como resultado de la neutralización de la integración de la parte proporcional de gastos y cargas en el beneficio de la sociedad matriz, la exención fiscal total de los dividendos percibidos, la situación de las sociedades pertenecientes a un grupo en consolidación fiscal es comparable a la de las sociedades que no pertenecen a dicho grupo, tanto si se trata de la sociedad matriz como de una filial de esta. En ambos casos, por una parte, la sociedad matriz soporta gastos y cargas vinculados a su participación en su filial y, por otra parte, los beneficios generados por la filial y de los cuales surgen los dividendos distribuidos pueden, en principio, ser objeto de doble imposición económica o de una imposición en cadena (véase, en este sentido, la sentencia Groupe Steria, apartado 22 y jurisprudencia citada).

39 No obstante, el Gobierno francés alega, remitiéndose a las sentencias de 25 de febrero de 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), apartado 24, y de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758), apartado 31, que la situación de un contribuyente que ha optado por un régimen de consolidación fiscal no puede ser objetivamente comparable a la de un contribuyente que no ha querido acogerse a él, *a fortiori* cuando cumplía los requisitos objetivos para ello.

40 A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló ciertamente, en la sentencia de 25 de febrero de 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), apartado 24, que la situación de una sociedad matriz residente que desea constituir una unidad fiscal con una filial residente y la situación de una sociedad matriz residente que desea constituir una unidad fiscal con una filial no residente son objetivamente comparables a efectos de la finalidad de un régimen de consolidación fiscal, en la medida en que ambas sociedades matrices pretenden beneficiarse de las ventajas de dicho régimen, el cual permite, en particular, consolidar en sede de la sociedad matriz los beneficios y las pérdidas de las sociedades integradas en la unidad fiscal y efectuar transacciones dentro del grupo con carácter fiscalmente neutro.

41 Del mismo modo, el Tribunal de Justicia señaló, en la sentencia de 12 de junio de 2014, SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758), apartados 29 a 31, que las situaciones de sociedades matrices residentes que controlan subfiliales residentes eran objetivamente comparables respecto de ese objetivo, tanto si controlan esas subfiliales a través de filiales residentes como si lo hacen a través de filiales no residentes, siempre que en ambos casos se persiga el régimen de la unidad fiscal para el conjunto constituido por la sociedad matriz y las subfiliales.

42 No obstante, en la medida en que, por una parte, una sociedad matriz residente en Francia no tiene la posibilidad de constituir un grupo en consolidación fiscal con filiales establecidas en otro Estado miembro, el hecho de que no haya constituido un grupo de ese tipo con al menos una de sus posibles filiales u otras entidades residentes que tengan derecho a acogerse al régimen de consolidación fiscal no demuestra que esta sociedad matriz no pretenda crear tal grupo o disfrutar de ese régimen con una o varias de sus filiales no residentes.

43 Por otra parte, en los presentes asuntos, como se desprende de las consideraciones expuestas en el apartado 38 de la presente sentencia, la situación de las sociedades pertenecientes a un grupo en consolidación fiscal debe considerarse comparable a la de las sociedades que no pertenecen a tal grupo en lo que respecta a la normativa que prevé no la consolidación fiscal, sino la exención total del impuesto sobre los dividendos percibidos, en virtud de la ventaja fiscal controvertida en los litigios principales.

44 De lo anterior se deriva que la diferencia de trato constatada en los litigios principales afecta a situaciones comparables objetivamente.

45 En cuanto a si esta diferencia de trato podría estar justificada por una razón imperiosa de interés general, basta señalar que ni el órgano jurisdiccional remitente ni el Gobierno francés han invocado la existencia de tales razones imperiosas de interés general.

46 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual

– una sociedad matriz residente que haya optado por una consolidación fiscal con sociedades residentes puede beneficiarse de la neutralización de la integración de una parte proporcional de los gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de sus filiales situadas en otros Estados miembros que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación fiscal,

– mientras que se deniega dicha neutralización a una sociedad matriz residente que no haya optado por dicha consolidación fiscal a pesar de la existencia de vínculos de capital con otras sociedades residentes que lo permiten.

Costas

47 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, 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 Primera) declara:

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual

– **una sociedad matriz residente que haya optado por una consolidación fiscal con sociedades residentes puede beneficiarse de la neutralización de la integración de una parte proporcional de los gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de sus filiales situadas en otros Estados miembros que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación fiscal,**

– **mientras que se deniega dicha neutralización a una sociedad matriz residente que no haya optado por dicha consolidación fiscal a pesar de la existencia de vínculos de capital con otras sociedades residentes que lo permiten.**

Firmas