HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

27 noiembrie 2008 *

În cauza C-418/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Conseil d'État (Franța), prin decizia din 10 iulie 2007, primită de Curte la 12 septembrie 2007, în procedura

Société Papillon

împotriva

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász, G. Arestis și J. Malenovský, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 iunie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru societatea Papillon, de G. Calisti, avocat;

— pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-C. Gracia, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de domnul C. Blaschke, în calitate de agent;

— pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;

— pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și C. ten Dam, precum și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 4 septembrie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Papillon (denumită în continuare „Papillon"), cu sediul în Franța, pe de o parte, și Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Ministerul Bugetului, Finanțelor Publice și Funcției Publice), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a-i acorda avantajul regimului denumit al „integrării fiscale".

Cadrul juridic

3 Articolul 223 A din Codul general al impozitelor (code général des impôts) (denumit în continuare „CGI"), în versiunea aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală, prevede:

„O societate […] poate fi singura obligată să plătească impozitul pe profit datorat pentru totalitatea rezultatelor grupului constituit din această societate și din societățile la care aceasta deține, direct sau indirect, prin intermediul unor societăți ale grupului, cel puțin 95 % din capital, în mod neîntrerupt în cursul exercițiului […]. Societățile aparținând

grupului continuă să aibă obligația de a-și declara rezultatele […]. Pot fi membre ale grupului doar societățile care și-au dat acordul și ale căror rezultate sunt supuse impozitului pe profit […]"

4 Instanța de trimitere arată că, în temeiul articolului 223 A din CGI, societatea-mamă a grupului poate stabili în mod liber, la alegere, întinderea acestuia. Totuși, societatea-mamă menționată nu poate deține în mod indirect o altă societate membră a grupului decât prin intermediul unei societăți care este ea însăși membră a grupului integrat și, în consecință, este supusă impozitului pe profit în Franța.

5 Conform articolului 223 B din CGI, „rezultatul de ansamblu este stabilit de societatea-mamă prin efectuarea sumei algebrice a rezultatelor fiecărei societăți a grupului […]".

6 Articolele 223 B, 223 D și 223 F din CGI prevăd în special neutralizarea unor operațiuni interne grupului, precum provizioane pentru creanțe incerte sau pentru riscuri între societăți ale grupului, renunțare la creanțe sau subvenții interne grupului, provizioane pentru devalorizarea participațiilor deținute în alte societăți ale grupului și cesiuni de mijloace fixe în cadrul acestuia din urmă.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

7 În cursul anilor fiscali în discuție în acțiunea principală, și anume exercițiile cuprinse între 1 ianuarie 1989 și 31 decembrie 1991, Papillon deținea 100 % din capitalul societății olandeze Artist Performance and Communication, care deținea 99,99 % din părțile sociale ale societății Kiron SARL, rezidentă în Franța. În acest context, Papillon a optat pentru regimul integrării fiscale, reglementat de articolele 223 A-223 F din CGI, în temeiul căruia o societate rezidentă poate fi singura obligată să plătească impozitul pe profit datorat pentru totalitatea rezultatelor grupului constituit din această societate și din societățile la care aceasta deține, în mod direct sau indirect, cel puțin 95 % din

capital. În acest temei, Papillon a inclus în cadrul grupului integrat pe care îl conducea societatea Kiron SARL și mai multe filiale ale acesteia din urmă, de asemenea rezidente în Franța.

8 Administrația fiscală a refuzat să acorde societății Papillon avantajul regimului menționat pentru motivul că aceasta nu putea să constituie un grup integrat cu societăți deținute în mod indirect prin intermediul unei societăți rezidente în Țările de Jos, din moment ce această din urmă societate nu era supusă impozitului pe profit în Franța, întrucât nu deținea un sediu permanent în acest stat.

9 În consecință, în urma recalculării, Papillon a fost impozitată la valoarea profitului propriu pe care îl declarase, fără a putea face compensarea acestuia cu rezultatele altor societăți ale grupului integrat.

10 Papillon a contestat la tribunal administratif de Paris (Tribunalul Administrativ din Paris) surplusul de impozit pe profit care a fost astfel stabilit în sarcina sa pentru anii 1989-1991, iar acest tribunal a respins pretențiile sale prin Hotărârea din 9 februarie 2004. În urma apelului formulat împotriva acestei hotărâri la cour administrative d'appel de Paris (Curtea Administrativă de Apel din Paris), aceasta din urmă a dispus, prin Hotărârea din 24 iunie 2005, doar o reducere parțială a impozitelor și a penalităților în litigiu.

11 Sesizat prin recursul formulat de Papillon împotriva acestei hotărâri, Conseil d'État (Consiliul de Stat) ridică problema dacă regimul integrării fiscale, precum cel în vigoare în Franța, care permite unei societăți-mamă rezidente să compenseze rezultatele tuturor societăților grupului integrat și neutralizarea fiscală a operațiunilor din cadrul grupului este de natură să constituie o restricție privind libertatea de stabilire a cel puțin uneia dintre societățile membre ale grupului, în măsura în care regimul menționat exclude această posibilitate pentru o subfilială rezidentă când aceasta este deținută de o filială nerezidentă.

12 Conseil d'État ridică problema dacă o astfel de restricție, presupunând că este demonstrată, poate fi justificată de motive imperative de interes general, în special de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal.

13 În aceste condiții, Conseil d'État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În măsura în care avantajul fiscal care rezultă din regimul «integrării fiscale» își produce efectele la impozitarea societății-mamă a grupului, care poate compensa profitul și pierderile realizate de toate societățile grupului integrat și poate beneficia de neutralizarea fiscală a operațiunilor interne acestui grup, imposibilitatea, care rezultă din regimul definit de articolul 223 A și următoarele din [CGI], de a include în cadrul unui grup fiscal integrat o subfilială a societății-mamă când aceasta este deținută prin intermediul unei filiale care nu este supusă impozitului francez pe profit, întrucât este stabilită în alt stat membru […] și nu exercită activități în Franța și nu poate, așadar, aparține ea însăși grupului, constituie o restricție privind libertatea de stabilire ca urmare a consecinței fiscale a opțiunii societății-mamă de a deține o subfilială prin intermediul unei filiale franceze sau mai degrabă prin intermediul unei filiale stabilite în alt stat membru?

2) În cazul unui răspuns afirmativ, o astfel de restricție poate fi justificată fie de necesitatea de a păstra coerența sistemului «integrării fiscale», în special mecanismele de neutralizare fiscală a operațiunilor interne ale grupului, având în vedere consecințele unui sistem care ar consta în a considera filiala stabilită în alt stat membru ca aparținând grupului numai pentru a îndeplini condiția deținerii indirecte a subfilialei, rămânând în același timp în mod necesar exclusă de la aplicarea regimului grupului pentru că nu se încadrează în domeniul de aplicare al impozitului francez, fie din orice alt motiv imperativ de interes general?"

Cu privire la întrebările preliminare

14 Prin intermediul celor două întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă legislația unui stat membru în temeiul căreia un regim de impozitare la nivel de grup este acordat unei societăți-mamă rezidente în acest stat membru care deține filiale și subfiliale rezidente de asemenea în statul menționat, dar este exclus pentru o astfel de societate-mamă dacă subfilialele sale rezidente sunt deținute prin intermediul unei filiale rezidente în alt stat membru, constituie o restricție privind libertatea de stabilire și, dacă este cazul, dacă această restricție poate fi justificată.

15 În această privință, trebuie amintit că libertatea de stabilire cuprinde, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 29, și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 18).

16 Deși, potrivit modului de redactare, prevederile Tratatului CE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21, Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 33, și Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior, punctul 19).

17 În acțiunea principală, trebuie arătat de la început că instanța de trimitere nu solicită să se stabilească dacă imposibilitatea filialei olandeze a Papillon de a fi inclusă în integrarea fiscală constituie o restricție privind libertatea de stabilire. Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 5 și 24 din concluzii, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare are drept scop să stabilească dacă faptul că o societate-mamă stabilită într-un stat membru nu poate beneficia de regimul integrării fiscale pentru grupul pe care îl constituie împreună cu subfilialele sale care își au sediul în același stat atunci când filiala intermediară, care este stabilită într-un alt stat membru, nu este supusă impozitului pe profit în primul stat constituie o restricție privind libertatea de stabilire în sensul articolului 52 din tratat.

18 Astfel cum rezultă din decizia de trimitere, regimul integrării fiscale reduce impozitarea societății-mamă, permițându-i să compenseze profitul și pierderile tuturor societăților aparținând grupului integrat din punct de vedere fiscal. Acest regim constituie un avantaj fiscal, întrucât în special compensarea autorizată permite grupului să ia în considerare imediat pierderile anumitor societăți membre ale acestuia.

19 În temeiul articolului 223 A și al următoarelor din CGI, acest avantaj fiscal nu este totuși acordat atunci când societatea-mamă, cu sediul în Franța, deține o subfilială, care își are de asemenea sediul pe teritoriul francez, prin intermediul unei filiale care este stabilită în alt stat membru și care nu exercită activități în Franța.

20 Într-adevăr, astfel cum s-a amintit la punctele 3 și 4 din prezenta hotărâre, în scopul de a beneficia de regimul integrării fiscale, societatea-mamă a grupului nu poate deține în mod indirect o altă societate membră a grupului decât prin intermediul unei societăți care este ea însăși membră a grupului integrat și, în consecință, este supusă impozitului pe profit în Franța.

21 Astfel, o societate-mamă care are sediul în Franța și care deține subfiliale franceze prin intermediul unei filiale stabilite într-un alt stat membru nu poate beneficia de regimul integrării fiscale. În schimb, o societate-mamă franceză are opțiunea de a constitui o integrare fiscală împreună cu subfilialele sale franceze atunci când filiala intermediară este stabilită în Franța.

22 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 30 din concluzii, rezultă de aici că dispozițiile CGI în discuție în acțiunea principală creează o diferență de tratament în ceea ce privește posibilitatea de a alege regimul integrării fiscale în funcție de faptul dacă societatea-mamă deține participații indirecte prin intermediul unei filiale stabilite în Franța sau într-un alt stat membru.

23 Cu toate acestea, guvernul francez susține că această diferență de tratament se explică prin faptul că cele două situații nu sunt comparabile din punct de vedere obiectiv.

24 Într-o situație precum cea din acțiunea principală, filiala stabilită într-un alt stat membru decât Republica Franceză nu este, din acest motiv, supusă impozitului pe profit în Franța, spre deosebire de situația unei filiale care are sediul în acest din urmă stat.

25 Această argumentație nu poate fi admisă.

26 Într-adevăr, a admite că un stat membru poate să aplice în mod liber un tratament diferit pentru singurul motiv că sediul unei societăți este situat într-un alt stat membru ar lipsi de conținut normele privind libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 18, și Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 42).

27 În scopul stabilirii existenței unei discriminări, caracterul comparabil al unei situații comunitare cu o situație strict internă trebuie să fie analizat ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată anterior, punctul 60, și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p I-6373, punctul 38).

28 În acțiunea principală, dispozițiile CGI în discuție vizează să asimileze în cea mai mare măsură grupul constituit dintr-o societate-mamă cu filialele și subfilialele sale unei întreprinderi având mai multe sedii, permițând consolidarea rezultatelor fiecărei societăți.

29 Or, acest obiectiv poate fi îndeplinit atât în situația unei societăți-mamă rezidente într-un stat membru care deține subfiliale de asemenea rezidente în acest stat prin intermediul unei filiale care este ea însăși rezidentă, cât și în situația unei societăți-mamă rezidente în același stat membru care deține subfiliale care sunt de asemenea rezidente în acest din urmă stat, dar prin intermediul unei filiale stabilite într-un alt stat membru.

30 Având în vedere scopul dispozițiilor CGI în discuție în acțiunea principală, aceste două situații sunt, prin urmare, comparabile din punct de vedere obiectiv.

31 În consecință, regimul fiscal în discuție în acțiunea principală produce o inegalitate de tratament în funcție de locul în care se află sediul filialei prin intermediul căreia societatea-mamă rezidentă deține subfilialele sale rezidente.

32 În măsura în care defavorizează pe plan fiscal situațiile comunitare în raport cu situațiile strict interne, dispozițiile CGI în discuție în acțiunea principală constituie, în consecință, o restricție în principiu interzisă prin dispozițiile tratatului privind libertatea de stabilire.

33 Din jurisprudența Curții rezultă că o astfel de restricție privind libertatea de stabilire nu ar putea fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior, punctul 27 și jurisprudența citată).

34 În această privință, trebuie arătat, în primul rând, că guvernele german și olandez susțin, în observațiile scrise pe care le-au prezentat Curții, că restricția privind libertatea de stabilire ce rezultă din legislația în discuție în acțiunea principală poate fi justificată de necesitatea de a menține repartizarea competenței fiscale între statele membre.

35 Cu privire la acest aspect, guvernele menționate se referă la Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837), precum și la Hotărârea Oy AA, citată anterior, și susțin că restricția instituită prin dispozițiile CGI în discuție în acțiunea principală este necesară pentru a împiedica o dublă luare în considerare a pierderilor și pentru a lupta împotriva riscului de evaziune fiscală.

36 Aceste justificări nu pot fi admise.

37 Într-adevăr, în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, precum și Oy AA, întrebările adresate se refereau la luarea în considerare a pierderilor înregistrate într-un stat membru, altul decât statul de reședință al contribuabilului, și, respectiv, la riscul de evaziune fiscală.

38 Or, în împrejurările din acțiunea principală nu se ridică aceste întrebări, din moment ce obiectul cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare este a se stabili dacă împrejurarea că o societate rezidentă într-un stat membru nu poate beneficia de regimul integrării fiscale împreună cu subfilialele sale care sunt de asemenea rezidente în statul membru menționat atunci când filiala intermediară este stabilită într-un alt stat membru reprezintă o restricție, iar nu dacă filialei nerezidente trebuie să i se poată aplica regimul menționat.

39 În acțiunea principală, problema luării în considerare a profitului și a pierderilor societăților care aparțin grupului în discuție nu se ridică decât în privința societăților rezidente într-un singur stat membru. În consecință, întrebarea adresată se referă la luarea în considerare a unor pierderi înregistrate într-un singur stat membru, fapt care exclude *a priori* și riscul de evaziune fiscală.

40 În consecință, restricția stabilită la punctele 22-32 din prezenta hotărâre nu poate fi justificată de repartizarea competenței de impozitare între statele membre.

41 În al doilea rând, trebuie arătat că instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă restricția în discuție poate fi justificată de necesitatea garantării coerenței regimului fiscal, guvernul francez considerând, în observațiile scrise pe care le-a prezentat Curții, că aceasta este situația în acțiunea principală.

42 Instanța de trimitere evidențiază că, din moment ce filiala nerezidentă ar rămâne în mod necesar exclusă de la aplicarea regimului integrării fiscale, întrucât nu este supusă impozitului pe profit în Franța, coerența sistemului de neutralizare a operațiunilor din cadrul grupului ar fi afectată, întrucât tratamentul operațiunilor în care este implicată această filială este diferit de cel aplicabil operațiunilor în care este implicată o filială rezidentă și poate conduce la deduceri duble față de un sistem care nu se aplică decât societăților supuse impozitului menționat.

43 În această privință, Curtea a admis deja că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate prin tratat (Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 28, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 42, și Hotărârea Keller Holding, citată anterior, punctul 40).

44 Pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, Curtea solicită totuși existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (Hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson, C-484/93, Rec., p. I-3955, punctul 18, Hotărârile citate anterior ICI, punctul 29, Manninen, punctul 42, și Keller Holding, punctul 40), caracterul direct

al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 43, și Hotărârea din 28 februarie 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 39).

45 În acțiunea principală, guvernul francez arată că regimul integrării fiscale prevede consolidarea fiscală a societăților și, drept compensare, neutralizarea anumitor operațiuni între societățile grupului conform articolelor 223 B, 223 D și 223 F din CGI.

46 În această privință, trebuie evidențiat că neutralizarea diferitelor operațiuni interne grupului permite în special evitarea dublei luării în considerare a pierderilor la nivelul societăților rezidente cărora li se aplică regimul integrării fiscale.

47 Într-adevăr, în situația unor pierderi înregistrate de subfilială, filiala va constitui în mod normal provizioane pentru cazul în care participația sa la această subfilială s-ar devaloriza, astfel încât societatea-mamă va constitui provizioane pentru situația devalorizării participației sale la filiala sa. Întrucât este vorba despre o singură pierdere, care își are originea la nivelul subfilialei, dacă tuturor acestor societăți li se aplică regimul integrării fiscale, mecanismul neutralizării face abstracție de provizioanele pentru situația devalorizării aflate în sarcina filialei și a societății-mamă.

48 Cu toate acestea, în ipoteza în care filiala este o societate nerezidentă, pierderile înregistrate de subfilială ar fi luate în considerare de două ori, o dată sub formă de pierderi directe ale acesteia din urmă și încă o dată sub forma unui provizion constituit de societatea-mamă pentru situația devalorizării participației sale la filiala menționată, întrucât operațiunile interne nu ar fi neutralizate, filialei nerezidente neaplicându-i-se regimul integrării fiscale.

49 Într-o astfel de ipoteză, trebuie constatat că societățile rezidente ar beneficia de avantajele regimului integrării fiscale, în ceea ce privește consolidarea rezultatelor și luarea în considerare imediată a pierderilor tuturor societăților cărora li se aplică acest regim, fără ca pierderile subfilialei și provizioanele societății-mamă să poată face obiectul unei neutralizări.

50 În consecință, legătura directă care există în regimul integrării fiscale între avantajele fiscale și neutralizarea operațiunilor interne grupului ar fi astfel anulată, fapt care ar afecta coerența regimului menționat.

51 În consecință, prin refuzarea acordării avantajului regimului integrării fiscale unei societăți-mamă rezidente care dorește să includă în acest regim subfiliale rezidente atunci când aceasta deține subfilialele menționate prin intermediul unei filiale nerezidente, dispozițiile CGI în discuție în acțiunea principală sunt de natură să garanteze coerența regimului menționat.

52 În plus, mai trebuie ca legislația națională să nu depășească ceea ce este necesar pentru a îndeplini acest obiectiv, și anume ca același obiectiv să nu poată fi de asemenea îndeplinit prin măsuri mai puțin restrictive privind libertatea de stabilire.

53 În această privință, guvernul francez susține că dispozițiile CGI menționate devin necesare ca urmare a dificultății pe care o au autoritățile fiscale franceze de a verifica existența riscului dublei luări în considerare a pierderilor atunci când o societate nerezidentă se interpune între societatea-mamă și subfilialele sale. Valoarea unui provizion nu ar corespunde în general importanței pierderii suferite de filială și ar fi practic imposibil să se identifice originea exactă a unui provizion.

54 Cu privire la acest aspect, trebuie arătat mai întâi că anumite dificultăți practice nu pot justifica singure atingerea adusă unei libertăți garantate prin tratat (Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 29, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 48, și Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 70).

55 În continuare, trebuie amintit că reglementarea comunitară, și anume Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), permite statelor membre să solicite autorităților competente din alte state membre toate informațiile care pot fi relevante pentru calcularea exactă în special a impozitului pe profit.

56 În sfârșit, trebuie adăugat că, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 66 din concluzii, autoritățile fiscale vizate au posibilitatea de a solicita societății-mamă documentele pe care le consideră necesare pentru a stabili dacă provizioanele contabilizate de această societate în cazul devalorizării participațiilor sale la capitalul filialei trebuie să fie justificate în mod indirect de o pierdere a subfilialei care se repercutează la nivelul provizioanelor contabilizate la filiala menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 49, Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca, C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 54, Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 57, și Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 95).

57 În raporturile dintre statele membre, informațiile solicitate sau furnizate de autoritățile fiscale vizate sunt cu atât mai mult de natură să permită verificarea îndeplinirii condițiilor prevăzute de legislația națională cu cât se aplică măsuri comunitare de armonizare în materie de contabilitate a societăților, astfel încât există posibilitatea de a prezenta date fiabile și verificabile referitoare la o societate stabilită în alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 62).

58 Astfel, atunci când societăți-mamă rezidente într-un stat membru solicită să beneficieze de avantajul regimului integrării fiscale împreună cu subfiliale rezidente deținute prin intermediul unor filiale rezidente într-un alt stat membru, precum în acțiunea principală, autoritățile fiscale din primul stat pot solicita acestor filiale să furnizeze elementele de probă pe care le consideră necesare pentru a asigura pe deplin transparența provizioanelor constituite de acestea din urmă.

59 Or, societățile care au sediul în Franța și care dețin subfiliale rezidente prin intermediul unor filiale rezidente într-un alt stat membru și care, din acest motiv, sunt private de acordarea avantajului regimului integrării fiscale nu sunt autorizate, în temeiul dispozițiilor CGI în discuție în acțiunea principală, să furnizeze documente justificative care să permită stabilirea inexistenței vreunui risc privind dubla luare în considerare a pierderilor.

60 În consecință, această legislație se opune în orice caz faptului ca aceste societăți rezidente să dovedească lipsa dublei luări în considerare a pierderilor în cadrul regimului integrării fiscale.

61 De aici rezultă că există măsuri mai puțin restrictive privind libertatea de stabilire pentru a îndeplini obiectivul care constă în garantarea coerenței regimului fiscal.

62 În consecință, dispozițiile CGI în discuție în acțiunea principală depășesc ceea ce este necesar pentru îndeplinirea acestui obiectiv și, prin urmare, nu pot fi justificate de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal.

63 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările formulate că articolul 52 din tratat trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru în temeiul căreia un regim de impozitare la nivel de grup este acordat unei societăți-mamă rezidente în acest stat membru care deține filiale și subfiliale

rezidente de asemenea în statul menționat, dar este exclus pentru o astfel de societate-mamă dacă subfilialele sale rezidente sunt deținute prin intermediul unei filiale rezidente în alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru în temeiul căreia un regim de impozitare la nivel de grup este acordat unei societăți-mamă rezidente în acest stat membru care deține filiale și subfiliale rezidente de asemenea în statul menționat, dar este exclus pentru o astfel de societate-mamă dacă subfilialele sale rezidente sunt deținute prin intermediul unei filiale rezidente în alt stat membru.

Semnături