



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 6 de octubre de 2015*

«Procedimiento prejudicial — Artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE y 108 TFUE, apartado 3 — Libertad de establecimiento — Ayuda de Estado — Tributación de los grupos de sociedades — Adquisición de una participación en el capital de una filial — Amortización del fondo de comercio — Limitación a las participaciones en sociedades residentes»

En el asunto C-66/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), mediante resolución de 30 de enero de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de febrero de 2014, en el procedimiento entre

Finanzamt Linz

y

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

con intervención de:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y la Sra. K. Jürimäe, los Sres. J. Malenovský y M. Safjan y la Sra. A. Prechal (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de IFN-Holding AG e IFN Beteiligungs GmbH, por el Sr. A. Damböck y la Sra. B. Stürzlinger, Steuerberater;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. J. Bauer, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y R. Sauer, en calidad de agentes;
oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de abril de 2015;
dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE y 108 TFUE, apartado 3.
- 2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Finanzamt Linz (Administración tributaria de Linz; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y el Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (anteriormente, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), que trata de una resolución emitida por la Administración tributaria mediante la cual, a efectos de la tributación de un grupo de sociedades, se deniega a una sociedad que ha adquirido una participación en una sociedad no residente la posibilidad de amortizar el fondo de comercio.

Marco jurídico austríaco

- 3 En el Derecho austríaco, la Ley del impuesto sobre sociedades (Körperschaftsteuergesetz) de 7 de julio de 1988 (BGBl. 401/1988), en su versión modificada por la Ley de reforma tributaria de 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004) (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre sociedades de 1988»), establece en su artículo 9 un régimen tributario para los grupos de sociedades. En el ámbito de dicho régimen, una sociedad puede formar un grupo con sus filiales y con otras sociedades controladas, siempre y cuando sea titular al menos del 50 % de las participaciones de éstas. En tal caso, los resultados fiscales (beneficios o pérdidas) de las sociedades pertenecientes al grupo se imputan exclusivamente a la sociedad matriz, la cual se somete a tributación por dichos resultados.

- 4 El artículo 9, apartado 7, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988 dispone:

«[...] En caso de adquisición de una participación [...] en una sociedad operativa sujeta al impuesto por obligación personal [...] por parte de un miembro del grupo o de la sociedad dominante o de una sociedad con capacidad para formar grupo —salvo que la participación se adquiriera directa o indirectamente de una empresa perteneciente al grupo o de un socio que ejerza poder dominante—, el miembro del grupo que sea titular directo de la participación o la sociedad dominante procederá, desde el momento en que aquella sociedad pertenezca al grupo de empresas, a amortizar el fondo de comercio de la siguiente forma:

— Se considerará fondo de comercio la diferencia, proporcional al porcentaje de participación, entre el capital propio, en el sentido del Derecho mercantil, de la sociedad participada más las reservas ocultas en activos fijos no amortizables y los costes de adquisición fiscalmente relevantes, pero con el límite del 50 % de dichos costes. El fondo de comercio amortizable se deducirá en quince anualidades iguales.

[...]

— Si de la adquisición de la participación resultase un fondo de comercio negativo, éste computará como beneficio [...].

— La cuantía de las quinceavas partes fiscalmente relevantes reducirá o incrementará el valor contable a efectos fiscales.»

- 5 El artículo 10 de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988, que trata de las participaciones internacionales, establece en sus apartados 2 y 3:

«(2) Están exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos de cualquier clase procedentes de participaciones internacionales. Existe una participación internacional cuando un sujeto pasivo contemplado en el artículo 7, apartado 3, u otra sociedad extranjera sujeta al impuesto por obligación personal que sea comparable a un sujeto pasivo nacional contemplado en el artículo 7, apartado 3, participe probadamente durante un período ininterrumpido de al menos un año, a través de participaciones en el capital, en al menos una décima parte del capital de:

- a) sociedades extranjeras comparables a sociedades de capital nacionales;
- b) otras sociedades extranjeras que cumplan los requisitos [...] establecidos en el artículo 2 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990[, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes] (DO L 225, p. 6), en su versión aplicable. El citado plazo de un año no será aplicable en el caso de participaciones adquiridas con motivo de una ampliación de capital, en la medida en que no aumente el porcentaje de participación.

(3) Al calcular los ingresos no se tendrán en cuenta los beneficios, pérdidas y demás variaciones de valor derivadas de las participaciones internacionales a las que se refiere el apartado 2. Esto no resultará aplicable a las pérdidas patrimoniales efectivas y definitivas derivadas de la extinción (liquidación o insolvencia) de la sociedad (entidad) extranjera. Las pérdidas serán minoradas por el importe de todo tipo de dividendos exentos que se hayan percibido durante los cinco ejercicios anteriores a aquel en que se inicie el procedimiento de liquidación o se declare la insolvencia. La neutralidad fiscal de la participación no será de aplicación en los siguientes supuestos:

1. El sujeto pasivo, al presentar la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al año de adquisición de una participación internacional o de constitución de una participación internacional mediante la adquisición adicional de participaciones, declara que los beneficios, pérdidas y demás variaciones de valor tendrán efectos fiscales (opción por la eficacia fiscal de la participación).

[...]»

Antecedentes de hecho y cuestiones prejudiciales

- 6 De la resolución de remisión se desprende que IFN Beteiligungs GmbH (en lo sucesivo, «IFN») es titular del 99,71 % de las participaciones en el capital social de IFN Holding AG (en lo sucesivo, «IFN-Holding»), la cual a su vez tiene participaciones mayoritarias en una serie de sociedades de capital, algunas de ellas sujetas al impuesto por obligación real y otras por obligación personal. Durante los años 2006 y 2007, IFN-Holding era titular del 100 % de las participaciones en CEE Holding GmbH (en lo sucesivo, «CEE»), la cual había adquirido en el año 2005 el 100 % de las participaciones en HSF s.r.o. Slowakei (en lo sucesivo, «HSF»), sociedad establecida en Eslovaquia. A partir de los años 2005 y 2006, respectivamente, CEE y HSF pasaron a formar parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 9 de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988. A raíz de la fusión entre IFN-Holding y CEE, operada con efectos a 31 de diciembre de 2007, la primera se subrogó en el conjunto de derechos y obligaciones de la segunda, incluida la participación en HSF.
- 7 Con ocasión de las declaraciones del impuesto sobre sociedades de los años 2006 a 2010, inicialmente CEE y posteriormente IFN-Holding procedieron, en relación con la citada participación, a la amortización del fondo de comercio con arreglo al artículo 9, apartado 7, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988, aplicándose en cada caso una quinceava parte de la mitad del precio de

adquisición (a saber, 5,5 millones de euros). En un anexo a la declaración del impuesto sobre sociedades indicaron que la limitación, impuesta por el citado precepto, de la amortización del fondo de comercio a las participaciones en sociedades residentes vulneraba la libertad de establecimiento y que, por lo tanto, era contraria al Derecho de la Unión.

- 8 En sus liquidaciones provisionales, la Administración tributaria, como autoridad de primer grado, no reconoció las mencionadas amortizaciones del fondo de comercio debido a que, con arreglo al artículo 9, apartado 7, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988, sólo dan derecho a tales amortizaciones las participaciones en sociedades sujetas al impuesto por obligación personal.
- 9 A raíz de los recursos interpuestos por IFN-Holding e IFN contra dichas liquidaciones, el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, anuló mediante resolución de 16 de abril de 2013 las resoluciones de la Administración tributaria. Consideró que la limitación de la amortización del fondo de comercio a las participaciones en sociedades sujetas al impuesto por obligación personal, prevista en el artículo 9, apartado 7, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988, era contraria a la libertad de establecimiento y no podía justificarse por razones imperiosas de interés general. A su parecer, para restaurar la conformidad con el Derecho de la Unión era preciso extender la amortización del fondo de comercio a las participaciones en sociedades residentes en otros Estados miembros.
- 10 Ante el recurso interpuesto por la Administración tributaria contra esta última resolución, el órgano jurisdiccional remitente se plantea, en primer lugar, si la amortización del fondo de comercio prevista en el artículo 9, apartado 7, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988 es compatible con los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, apartado 3. Considera que dicha amortización confiere una ventaja al beneficiario, pero duda acerca de si ha de considerarse que tal ventaja favorece a determinadas empresas o producciones.
- 11 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la compatibilidad de la amortización del fondo de comercio prevista en el artículo 9, apartado 7, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988 con los artículos 49 TFUE y 54 TFUE. Interesa saber si dicha medida, que a su juicio constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, puede justificarse por el motivo de que afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o por una razón imperiosa de interés general.
- 12 En lo relativo a la alegación de la Administración tributaria según la cual la situación de las sociedades residentes y no residentes, miembros de un grupo de sociedades, no son comparables porque, en el caso de las sociedades residentes, el resultado (beneficios o pérdidas) se imputa íntegramente a la sociedad matriz, mientras que, en el caso de las sociedades no residentes, únicamente se imputan las pérdidas, y ello sólo a prorrata de la participación, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la admisión o denegación de la amortización del fondo de comercio está vinculada a esa diferencia entre la situación de ambas categorías de sociedades, miembros de un grupo de sociedades. En efecto, en un grupo de sociedades se permite la amortización del fondo de comercio, tanto si la filial obtiene beneficios como si sufre pérdidas y bien se haya modificado o no el valor de la participación.
- 13 El órgano jurisdiccional remitente observa asimismo que la amortización del fondo de comercio da lugar a una reducción del valor contable de la participación, determinante a efectos fiscales, de modo que, en caso de enajenación posterior de dicha participación, se producirá una mayor plusvalía fiscal. No obstante, las participaciones estratégicas generalmente se mantienen a largo plazo y, aun en el supuesto de una nueva enajenación de la participación, la amortización del fondo de comercio genera una ventaja de tesorería para la sociedad matriz, de manera que su situación en caso de adquisición de una participación en una sociedad residente es mejor que si adquiere una participación en una filial establecida en otro Estado miembro.
- 14 En cuanto a la alegación de la Administración tributaria de que no existe ningún obstáculo a la libertad de establecimiento en el caso de las participaciones internacionales con respecto a las cuales no se haya ejercitado la opción por la eficacia fiscal prevista en el artículo 10, apartado 3, de la Ley del impuesto

sobre sociedades de 1988, el órgano jurisdiccional remitente expone que mediante dicha opción, que cabe ejercitar una sola vez, el sujeto pasivo puede elegir entre la neutralidad fiscal de los beneficios o pérdidas que se deriven de la enajenación de la participación o que tales beneficios o pérdidas se tengan en cuenta a efectos fiscales. Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente observa que, aun en caso de que se opte por la eficacia fiscal, no está permitida la amortización del fondo de comercio con respecto a la participación en una sociedad no residente.

15 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Se opone el artículo 107 TFUE [...], en relación con el artículo 108 TFUE, apartado 3 [...], a una medida nacional en virtud de la cual en la tributación en grupo se puede amortizar el fondo de comercio (con la consiguiente reducción de la base imponible y, por tanto, de la carga impositiva) en caso de adquisición de una participación en una sociedad residente, sin que se admita tal amortización cuando se adquiere una participación en otros supuestos sujetos al impuesto sobre la renta o al impuesto sobre sociedades?
- 2) ¿Se opone el artículo 49 TFUE [...], en relación con el artículo 54 TFUE [...], a las disposiciones de un Estado miembro en virtud de las cuales en la tributación en grupo se puede amortizar el fondo de comercio en caso de adquisición de una participación en una sociedad residente, sin que se admita tal amortización cuando se adquiere una participación en una sociedad no residente (en especial con domicilio en otro Estado miembro [...])?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad de la primera cuestión prejudicial

- 16 IFN-Holding y la Comisión Europea consideran que la primera cuestión prejudicial no es admisible, dado que no constan claramente las razones por las que el órgano jurisdiccional remitente precisa de una respuesta a la misma para resolver el litigio pendiente.
- 17 Remitiéndose a la sentencia P (C-6/12, EU:C:2013:525, apartado 39), IFN-Holding alega concretamente que, en los asuntos relativos a las ayudas de Estado, los órganos jurisdiccionales nacionales sólo tienen la misión de proteger los derechos de los justiciables hasta que se adopte la decisión definitiva de la Comisión con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3. Ahora bien, considera que en el caso de autos no se produce tal situación, dado que ninguna de las partes del litigio principal ha efectuado una reclamación basada en los artículos 107 TFUE y siguientes.
- 18 Por su parte, la Comisión considera que IFN-Holding e IFN no podrían alegar en ningún caso ante el órgano jurisdiccional nacional la ilegalidad de la norma establecida en el artículo 9, apartado 7, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988 con respecto a la normativa en materia de ayudas de Estado.
- 19 Procede recordar que una petición de decisión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo puede declararse inadmisibile cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (véase, entre otras, la sentencia Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, apartado 16 y jurisprudencia citada).

- 20 La primera cuestión plantea si es compatible con los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, apartado 3, una medida tributaria como la controvertida en el litigio principal, la cual, cuando concurren determinados requisitos, permite que una sociedad que ha adquirido una participación en una sociedad residente proceda a la amortización del fondo de comercio.
- 21 Sin embargo, ha de señalarse que los deudores de un tributo no pueden invocar que una medida fiscal de que disfrutaran otras empresas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho tributo (véase, en este sentido, la sentencia *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 43).
- 22 Además, la resolución de remisión no contiene indicación alguna de la cual pueda deducirse que, a pesar de que IFN e IFN-Holding no obtendrían ninguna ventaja en caso de que se constatare una infracción de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, apartado 3, la respuesta a la primera cuestión prejudicial sea necesaria para que el órgano jurisdiccional remitente pueda resolver el litigio pendiente.
- 23 Dadas las circunstancias, procede concluir que la primera cuestión no guarda manifiestamente relación alguna con el objeto del litigio principal.
- 24 Por consiguiente, la primera cuestión se declara inadmisibile.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 25 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 49 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que, en materia de tributación de los grupos de sociedades, permite que la sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad residente, la cual pasa a formar parte de un grupo, amortice el fondo de comercio hasta el límite del 50 % del precio de adquisición de la participación, mientras que lo prohíbe en caso de adquisición de una participación en una sociedad no residente.
- 26 Si bien es cierto que las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento tienen por objetivo 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 una sociedad constituida de conformidad con su legislación, en particular, a través de una filial. Concretamente, la libertad de establecimiento se obstaculiza si, en virtud de una legislación de un Estado miembro, una sociedad residente que tiene una filial en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3), sufre una diferencia de tratamiento fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que tiene una filial en el primer Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartados 18 y 19).
- 27 Ha de señalarse que una normativa como la controvertida en el litigio principal puede crear una ventaja fiscal para una sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad residente en caso de que el fondo de comercio de esta última sea positivo. En efecto, tal y como observa el órgano jurisdiccional remitente, la posibilidad de amortizar el fondo de comercio en el sentido del artículo 9, apartado 7, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988 reduce la base imponible de la sociedad matriz y, por consiguiente, el importe de su cuota tributaria.
- 28 Al no conceder dicha ventaja fiscal, en esas mismas circunstancias, a una sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad no residente, la citada normativa establece una diferencia de tratamiento fiscal entre las sociedades matrices en perjuicio de las que adquieran una participación en una sociedad no residente.

- 29 Esta diferencia de tratamiento puede suponer, para la sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad no residente, un obstáculo a su libertad de establecimiento en el sentido del artículo 49 TFUE, al disuadirla de adquirir o de constituir filiales en otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Reino Unido, C-172/13, EU:C:2015:50, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 30 Tal diferencia de tratamiento sólo puede admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si resulta justificada por una razón imperiosa de interés general (véase, entre otras, la sentencia Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 23).
- 31 Por lo que respecta a la cuestión de si las situaciones de que se trata son objetivamente comparables, ha de recordarse que el carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida (sentencia Comisión/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 32 Tal y como expone el Verwaltungsgerichtshof en su resolución de remisión, mediante la adopción de la Ley de reforma tributaria de 2005 el legislador austriaco quiso fomentar fiscalmente la constitución de grupos de sociedades, estableciendo una igualdad de tratamiento para la adquisición de activos de explotación («asset deal») y para la adquisición de participaciones en la sociedad titular de la explotación («share deal»).
- 33 Pues bien, dado que una normativa como la controvertida en el litigio principal permite la constitución de grupos tanto por sociedades residentes como por sociedades no residentes, la situación de una sociedad matriz que desea constituir un grupo con una filial residente y la de una sociedad matriz que desea constituir un grupo con una filial no residente son objetivamente comparables a efectos de la finalidad de un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal, en la medida en que ambas sociedades matrices pretenden beneficiarse de las ventajas de dicho régimen (véase, en este sentido, la sentencia X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 24).
- 34 Esta apreciación no se desvirtúa por el hecho de que, como indica la República de Austria, en la tributación de los grupos de sociedades existe una diferencia, a efectos de su imputación como ingresos de la sociedad matriz, entre los beneficios o pérdidas de las filiales residentes y los de las filiales no residentes.
- 35 En efecto, según destaca el órgano jurisdiccional remitente, una normativa como la controvertida en el litigio principal permite que la sociedad matriz amortice el fondo de comercio con independencia de que la sociedad en la cual se ha adquirido una participación tenga beneficios o pérdidas.
- 36 Dadas las circunstancias, tal y como indica la Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, el que se imputen o no como ingresos de la sociedad matriz los beneficios o las pérdidas de una sociedad en la cual se ha adquirido una participación no puede considerarse un criterio pertinente para comparar la situación de ambas categorías de sociedades matrices afectadas a la vista del objetivo de una normativa como la controvertida en el litigio principal.
- 37 La apreciación efectuada en el apartado 33 de la presente sentencia tampoco se desvirtúa por la alegación de la República de Austria de que el objetivo de una normativa como la controvertida es conceder a la «share deal» el mismo tratamiento que a la «asset deal». Según dicho Estado miembro, si se permitiese amortizar el fondo de comercio a la sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad no residente, la cual pasa a formar parte de un grupo, se favorecería a la «share deal» frente a la «asset deal» en una situación transfronteriza.
- 38 En efecto, aun suponiendo que así fuera, una normativa como la controvertida en el litigio principal establece una diferencia de tratamiento entre una sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad residente y una sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad no

residente, mientras que ambas categorías de sociedades se encuentran en una situación comparable a la vista de lo que constituye, como se desprende del apartado 32 de la presente sentencia, el objetivo esencial de dicha normativa, a saber, fomentar fiscalmente la constitución de grupos de sociedades.

- 39 Por consiguiente, la justificación de una diferencia de tratamiento como la controvertida en el litigio principal sólo puede obedecer a razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que dicha diferencia sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase la sentencia *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 25 y jurisprudencia citada).
- 40 La República de Austria considera que la diferencia de tratamiento establecida por una normativa como la controvertida en el litigio principal se justifica por el principio de reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, habida cuenta de que la República de Austria no tiene la facultad de someter a tributación los beneficios de las sociedades no residentes que sean miembros de un grupo de sociedades.
- 41 A este respecto, procede recordar que, a falta de medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para definir, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición, y que la preservación de dicho reparto es un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia (véase la sentencia *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 42 Ahora bien, tal y como se ha señalado en el apartado 35 de la presente sentencia, una normativa como la controvertida en el litigio principal permite que la sociedad matriz amortice el fondo de comercio con independencia de que la sociedad en la cual ha adquirido una participación tenga beneficios o pérdidas. Por consiguiente, en lo relativo a la concesión de dicha ventaja fiscal, la citada normativa no afecta ni al ejercicio de la potestad tributaria con respecto a los beneficios o pérdidas de la sociedad en la que se adquiere una participación ni, consecuentemente, al reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.
- 43 La República de Austria alega igualmente que la diferencia de tratamiento derivada de una normativa como la controvertida en el litigio principal se justifica por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario.
- 44 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. No obstante, para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar, el Tribunal de Justicia exige una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (sentencia *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 48 y jurisprudencia citada).
- 45 La República de Austria alega, en primer lugar, que en el marco de una normativa como la controvertida en el litigio principal existe dicha relación entre la ventaja fiscal consistente en la amortización del fondo de comercio y la imputación fiscal del resultado de la sociedad residente a la sociedad matriz.
- 46 Sin embargo, esta alegación no puede acogerse. En efecto, por el mismo motivo expuesto en los apartados 35 y 42 de la presente sentencia, no cabe considerar que exista una relación directa entre la citada ventaja y la carga consistente en la imputación fiscal a la sociedad matriz del beneficio obtenido por la sociedad en la cual se ha adquirido una participación, aun suponiendo que esta última sociedad tenga en todo caso beneficios y no pérdidas.

- 47 En segundo lugar, la República de Austria alega que existe una relación directa, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 44 de la presente sentencia, entre la ventaja fiscal de que se trata y el hecho de que se someta a tributación a la sociedad matriz por la plusvalía en caso de enajenación de la participación en la sociedad residente. En el supuesto de neutralidad fiscal de la participación de la sociedad matriz en una sociedad no residente, no se produce dicha tributación, por lo que está justificado no conceder la ventaja fiscal vinculada directamente a esa tributación.
- 48 Sin embargo, procede señalar, por un lado, que la ventaja fiscal consistente en la amortización del fondo de comercio produce efectos inmediatos para la sociedad matriz, mientras que la tributación de la plusvalía en caso de enajenación de la participación en la sociedad residente tiene un carácter remoto y aleatorio, teniendo en cuenta además que el órgano jurisdiccional remitente observa a este respecto que las participaciones estratégicas generalmente se mantienen a largo plazo. En estas circunstancias, la posibilidad de someter a tributación la plusvalía en caso de enajenación de la participación no constituye una consideración de coherencia tributaria que pueda justificar la denegación de la citada ventaja fiscal en el supuesto de que una sociedad matriz adquiera una participación en una sociedad no residente que pase a formar parte de un grupo de sociedades (véanse, en este sentido, las sentencias *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, apartado 67, y *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, apartado 49).
- 49 Por otro lado, tal y como destaca la Abogado General en el punto 61 de sus conclusiones, la normativa nacional no permite que la sociedad matriz amortice el fondo de comercio aunque ejerza la opción que le concede el artículo 10, apartado 3, punto 1, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988 en favor de la eficacia fiscal de la participación en una sociedad no residente y, de esta manera, tribute la enajenación de dicha participación.
- 50 De lo anterior se desprende que una normativa como la controvertida en el litigio principal no establece, por sí misma, una relación directa entre la ventaja fiscal consistente en la amortización del fondo de comercio y el gravamen consistente en que se someta a tributación a la sociedad matriz por la plusvalía en caso de enajenación de la participación en su filial, por lo que no cabe considerar que una diferencia de tratamiento como la controvertida en el litigio principal se justifique por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario del Estado miembro de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia *Comisión/España*, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 87).
- 51 En tercer lugar, según la República de Austria, la preservación de la coherencia del sistema tributario austriaco, que prohíbe la deducción de cargas vinculadas a ingresos que no tributan, justifica que se deniegue la ventaja consistente en la citada amortización en el caso de las participaciones fiscalmente neutras en sociedades no residentes. En efecto, en caso contrario, dichas participaciones tendrían una ventaja doble, lo cual sería incompatible con ese sistema.
- 52 Sin embargo, esta alegación, basada en la falta de potestad tributaria para someter a tributación los beneficios de las sociedades no residentes, no afecta a la existencia de una relación directa entre una ventaja y un gravamen, sino que coincide en realidad con la alegación basada en el principio de reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, al que se ha hecho referencia en el apartado 40 de la presente sentencia. Por consiguiente, procede desestimarla por el mismo razonamiento expuesto en el apartado 42 de la presente sentencia.
- 53 Habida cuenta de que de los autos no se desprende que una diferencia de tratamiento como la controvertida en el litigio principal se justifique por una razón imperiosa de interés general, procede considerarla incompatible con la libertad de establecimiento.
- 54 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 49 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que, en materia de tributación de los grupos de sociedades, permite que la sociedad matriz que adquiere una

participación en una sociedad residente, la cual pasa a formar parte de un grupo, amortice el fondo de comercio hasta el límite del 50 % del precio de adquisición de la participación, mientras que lo prohíbe en caso de adquisición de una participación en una sociedad no residente.

Costas

- ⁵⁵ 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 al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 49 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que, en materia de tributación de los grupos de sociedades, permite que la sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad residente, la cual pasa a formar parte de un grupo, amortice el fondo de comercio hasta el límite del 50 % del precio de adquisición de la participación, mientras que lo prohíbe en caso de adquisición de una participación en una sociedad no residente.

Firmas