Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 16 de abril de 2015 [1]

Asunto C-66/14

Finanzamt Linz
contra
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Legislación tributaria — Impuesto de sociedades nacional — Libertad de establecimiento con arreglo al artículo 49 TFUE y al artículo 43 CE — Obligación de suspensión en materia de ayudas con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, y al artículo 87 CE, apartado 3, tercera frase — Tributación en grupo ("Gruppenbesteuerung" austriaca) — Limitación de la amortización del fondo de comercio a la adquisición de participaciones en sociedades residentes»

1. Variatio delectat. Después de que el Tribunal de Justicia se haya ocupado desde múltiples puntos de vista de los regímenes francés, [2] neerlandés [3] y británico [4] de tributación de los grupos de empresas, el presente procedimiento sin duda enriquecerá nuestra jurisprudencia añadiéndole nuevos aspectos.

2. En efecto, también la legislación tributaria austriaca prevé la posibilidad de la tributación en grupo, según la cual las sociedades de un grupo, aunque jurídicamente sean diferentes, pueden ser tratadas como un único sujeto pasivo. Si uno de estos grupos adquiere nuevos miembros, el llamado fondo de comercio de la nueva participación es objeto de amortización. Por lo general, esto significa que, durante un período de quince años, puede efectuarse una reducción de los beneficios del grupo, con el límite de la mitad del precio de adquisición de la participación. Sin embargo, queda excluida de este régimen la adquisición de participaciones extranjeras y la adquisición por parte de sujetos pasivos que no se sometan a la tributación en grupo, bien de forma obligatoria, bien por decisión propia como personas jurídicas.

3. El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) de la República de Austria plantea ahora si estas exclusiones son compatibles con el Derecho de la Unión. A este respecto, desde el punto de vista del Derecho de la Unión plantea dos cuestiones diferentes. Por un lado, la restricción de la amortización del fondo de comercio por la adquisición de participaciones en sociedades residentes por parte de sociedades sujetas a la tributación en grupo podría constituir una ayuda estatal, cuya aplicación sin la autorización de la Comisión Europea, en principio, estaría prohibida. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente también considera posible una infracción de la libertad de establecimiento.

1 — Lengua original: alemán.

2 — Sentencia Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); véase también el asunto aún pendiente Groupe Steria (C-386/14).

3 — Sentencias X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) y SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Sentencias ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock y Railway Company y otros (C-80/12, EU:C:2014:200) y Comisión/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50).

4. En el presente asunto se le ofrece al Tribunal de Justicia una oportunidad extraordinaria para aclarar la relación entre las libertades fundamentales y el control de las ayudas estatales al analizar las diferencias de trato de los Estados miembros en materia tributaria.

I. **Marco jurídico**

A. *Derecho de la Unión*

5. El artículo 49 TFUE consagra como sigue la libertad de establecimiento:

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

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

6. El artículo 54 TFUE establece, sobre el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento:

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

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

7. Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE se corresponden con los artículos 43 CE y 48 CE, en vigor hasta el 30 de noviembre de 2009.

8. Acerca de las ayudas estatales, el artículo 107 TFUE dispone lo siguiente:

«1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

2. Serán compatibles con el mercado interior:

[...]

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

[...]»

9. A este respecto, el artículo 108 TFUE, apartado 3, añade:

«3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.»

10. Los artículos 107 TFUE y 108 TFUE se corresponden con los artículos 87 CE y 88 CE, en vigor hasta el 30 de noviembre de 2009.

B. *Legislación nacional*

11. La República de Austria recauda un impuesto de sociedades sobre los beneficios de las personas jurídicas. A este respecto, la «tributación en grupo» ofrece a las personas jurídicas que se encuentran asociadas en un grupo de empresas la posibilidad de tributar conjuntamente. En esta tributación en grupo, los resultados fiscales de todos los miembros del grupo se compensan en la sociedad matriz, y allí tributan.

12. Los miembros de estos grupos fiscales pueden ser tanto sociedades residentes como extranjeras. No obstante, las sociedades extranjeras no pueden compensar las ganancias, sino únicamente (y con ciertas condiciones) las pérdidas.

13. Sobre la valoración de las participaciones dentro de un grupo fiscal, el artículo 9, apartado 7, de la Körperschaftsteuergesetz 1988 (Ley austriaca del impuesto sobre sociedades de 1988, en su versión resultante de la Ley de reforma tributaria de 2005; en lo sucesivo, «KStG 1988») contiene la siguiente disposición:

«7. En el cálculo de las ganancias no podrán deducirse las amortizaciones al menor valor parcial [...] y las minusvalías por la enajenación de participaciones en miembros del grupo. 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 [...], 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.

  [...]

  — [...] La amortización del fondo de comercio se limitará a la duración de la pertenencia de la sociedad participada [...] al grupo de empresas.

  [...]

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

14. El artículo 10 de la KStG 1988 contiene una disposición general sobre la neutralidad fiscal de las participaciones en sociedades extranjeras, que no se limita a los grupos fiscales:

«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, [...] 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;

[...]

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. [...] La neutralidad fiscal de la participación no será de aplicación en los siguientes supuestos:

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

[...]»

II. **Litigio principal**

15. El litigio principal versa sobre el impuesto de sociedades adeudado por la sociedad CEE Holding GmbH y su sucesora, la mercantil IFN-Holding AG, correspondiente a los ejercicios 2006 a 2010.

16. En esos años, ambas sociedades pertenecían a un grupo fiscal a efectos del artículo 9 de la KStG 1988. En el año 2005, CEE Holding adquirió todas las participaciones de la sociedad eslovaca HSF s.r.o. Desde el año 2008, a raíz de una fusión, IFN-Holding se convirtió en sucesora de CEE Holding.

17. Con respecto a las participaciones en HSF, CEE Holding e IFN-Holding efectuaron amortizaciones anuales del fondo de comercio con arreglo al artículo 9, apartado 7, segunda frase, de la KStG 1988 por un importe aproximado de 183 000 euros. Sin embargo, el Finanzamt Linz no aceptó las amortizaciones porque, a su parecer, éstas sólo son posibles en caso de participaciones en sociedades sujetas al impuesto por obligación personal, y HSF tiene su domicilio social en Eslovaquia, por lo que no está sujeta al impuesto por obligación personal en Austria.

18. Contra las correspondientes resoluciones del Finanzamt Linz, tanto IFN-Holding como su sociedad matriz, IFN Beteiligungs GmbH, interpusieron sendos recursos. En primera instancia fueron estimadas sus pretensiones, pues se apreció que el artículo 9, apartado 7, segunda frase, de la KStG 1988 constituía una infracción de la libertad de establecimiento. Contra esta resolución se dirige ahora el Finanzamt Linz ante el Verwaltungsgerichtshof.

III. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

19. El 11 de febrero de 2014 el Verwaltungsgerichtshof planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, conforme al artículo 267 TFUE:

1) ¿Se opone el artículo 107 TFUE (anteriormente artículo 87 CE), en relación con el artículo 108 TFUE, apartado 3 (anteriormente artículo 88 CE, 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 (anteriormente artículo 43 CE), en relación con el artículo 54 TFUE (anteriormente artículo 48 CE), 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 de la Unión Europea)?

20. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, en mayo de 2014 presentaron observaciones por escrito la parte coadyuvante en el procedimiento principal, IFN-Holding, además de la República de Austria y la Comisión.

IV. **Apreciación jurídica**

21. El tribunal remitente cuestiona la compatibilidad de una normativa sobre la amortización del fondo de comercio como la austriaca desde dos puntos de vista: por un lado, en relación con la obligación de suspensión en materia de ayudas y, por otro lado, en relación con la libertad de establecimiento. Para responder a las cuestiones prejudiciales debe interpretarse tanto el Tratado FUE como el Tratado CE, pues el litigio principal versa sobre el período de vigencia de ambos Tratados. Sin embargo, para facilitar la lectura, en lo sucesivo sólo mencionaré, en general, las disposiciones del TFUE.

22. No obstante, antes de responder a las cuestiones prejudiciales, procede comprobar su admisibilidad.

A. *Admisibilidad*

23. En opinión de IFN-Holding y de la Comisión, la primera cuestión prejudicial, relativa a la influencia de las disposiciones sobre ayudas estatales, es inadmisible porque su respuesta no es necesaria para resolver el litigio principal.

24. Es cierto que, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo segundo, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales valorar si la respuesta a una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión es necesaria para poder resolver el litigio principal. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia el Tribunal de Justicia puede negarse a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial, en particular cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada por el órgano jurisdiccional remitente no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal. [5]

5 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495), apartado 17; Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434), apartado 44, y FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463), apartado 45.

25. En opinión de la Comisión, IFN-Holding y su sociedad matriz no pueden alegar una presunta infracción de la obligación de suspensión en materia de ayudas del artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, por la normativa austriaca para aplicar por su parte el régimen de amortización del fondo de comercio. Afirma que tal derecho sólo puede deducirse de una infracción de la libertad de establecimiento por parte de esa normativa. Por lo tanto, entiende que para el litigio principal es irrelevante si en el presente caso existe una ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

26. Aunque es cierto que un sujeto pasivo en principio no puede invocar la obligación de suspensión del artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, para reclamar a su favor una ventaja fiscal que constituya una ayuda en beneficio de otros sujetos pasivos,[6] eso no significa que la cuestión de si la normativa austriaca en el presente caso constituye una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, carezca de relevancia para la resolución del litigio principal. En efecto, la pertinencia de una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión no depende, en principio, de si favorece las pretensiones de una determinada parte del procedimiento principal, sino de si tiene influencia en el resultado del litigio.

27. Aunque el órgano jurisdiccional remitente ha obviado explicar con mayor detalle la pertinencia de la primera cuestión prejudicial, como con carácter general exige el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento, su relevancia para la resolución resulta evidente, pues el órgano jurisdiccional remitente podría estar obligado a denegar al sujeto pasivo la ventaja fiscal reclamada, pese a una presunta infracción de la libertad de establecimiento por la normativa austriaca (que es objeto de la segunda cuestión prejudicial), para cumplir con la obligación de suspensión en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase. En efecto, la consecuencia jurídica de una infracción de dicha obligación por parte de las ayudas nacionales es su ilegalidad,[7] que en principio conduce a su invalidez.[8]

28. Sin embargo, IFN-Holding considera que, aun en caso de que la normativa austriaca constituya una ayuda estatal, no se le puede denegar la amortización del fondo de comercio, siempre que la libertad de establecimiento le permita llevarla a cabo. Alega que en materia de ayudas estatales los órganos jurisdiccionales nacionales solamente tienen la función de proteger los derechos del justiciable hasta que recaiga la decisión de la Comisión. En su opinión, si con su primera cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional pretende denegar al sujeto pasivo, en virtud de la obligación de suspensión de las ayudas, la tutela judicial que se deriva de la libertad de establecimiento, se está excediendo en sus competencias.

29. Pero este punto de vista se basa en una interpretación errónea del contenido normativo de la obligación de suspensión que establece el artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase. Aunque es cierto que los órganos jurisdiccionales nacionales no están facultados para juzgar la compatibilidad de una ayuda con el mercado interior a la luz del artículo 107 TFUE, apartados 2 y 3, pues esa función corresponde a la Comisión,[9] no sucede lo mismo con la obligación de suspensión prevista en el

6 — Véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias Banks (C-390/98, EU:C:2001:456), apartado 80; Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartado 43, y Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 51.

7 — Sentencias Distribution Casino France y otros (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), apartado 30, y Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814), apartado 28.

8 — Véanse, entre otras, las sentencias Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440), apartados 16 y 17; van Calster y otros (C-261/01 y C-262/01, EU:C:2003:571), apartado 63; Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 41, y Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79), apartado 40.

9 — Véanse, en particular, las sentencias Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440), apartado 14; Lornoy y otros (C-17/91, EU:C:1992:514), apartado 30; van Calster y otros (C-261/01, EU:C:2003:571), apartado 75, y Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814), apartado 27.

artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, pues esta disposición tiene efecto directo.[10] Por lo tanto, el órgano jurisdiccional nacional está obligado a condenar al beneficiario a reembolsar toda ayuda ilegal.[11] Por consiguiente, para el justiciable pueden derivarse consecuencias negativas de la obligación de suspensión, aunque el Tribunal de Justicia en parte de su jurisprudencia haya subrayado que los órganos jurisdiccionales nacionales deben extraer «a favor» del justiciable las consecuencias que se deriven del incumplimiento de la obligación de suspensión.[12]

30. No obstante, como se deduce de una jurisprudencia más reciente, los órganos jurisdiccionales nacionales deben observar la obligación de suspensión de forma general y exhaustiva[13] y, a este respecto, han de tener en cuenta también los intereses de la Unión.[14] Por lo tanto, el órgano jurisdiccional nacional (tal como expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto Presidente del Consiglio dei Ministri) no sólo debe garantizar la tutela de los derechos individuales, sino que también debe hacer todo lo posible para garantizar la aplicación efectiva de la obligación de suspensión del artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, en el Derecho interno.[15] Por lo tanto, también podría oponerse la obligación de suspensión a una pretensión de la demanda como la presente, que podría dirigirse a un más amplio disfrute de una ayuda no notificada, para así evitar la ampliación del número de beneficiarios de una ayuda ilegal.[16]

31. La primera cuestión prejudicial es, por tanto, admisible.

32. No obstante, se ha comprobado que la primera cuestión prejudicial sólo es relevante para el litigio principal si el Tribunal de Justicia aprecia una infracción de la libertad de establecimiento por parte de la normativa austriaca, lo cual es objeto de la segunda cuestión prejudicial, pues sólo en ese caso se plantea realmente en el litigio principal la cuestión de si se ha de conceder al sujeto pasivo la amortización del fondo de comercio sobre la base del artículo 49 TFUE o si se le ha de denegar con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase. Por este motivo, procede analizar en primer lugar la segunda cuestión prejudicial.

B. *Vulneración de la libertad de establecimiento*

33. Por lo tanto, en primer lugar se ha de examinar si una normativa como la presente, que en el marco de la tributación en grupo sólo permite la amortización del fondo de comercio en relación con las participaciones en sociedades residentes, infringe el artículo 49 TFUE en relación con el artículo 54 TFUE.

1. Restricción de la libertad de establecimiento

34. Con arreglo a los artículos 49 TFUE, apartado 1, segunda frase, y 54 TFUE, en principio están prohibidas las restricciones a la constitución de filiales por sociedades de un Estado miembro en otro Estado miembro.

10 — Véanse, entre otras, las sentencias Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440), apartados 11 y 13; Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 26, y Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 41.

11 — Véase, entre otras, la sentencia Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814), apartados 33 a 36 y jurisprudencia citada.

12 — Véanse las sentencias Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440), apartado 12, y Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 27.

13 — Véanse las sentencias Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79), apartado 41, y Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814), apartado 29.

14 — Sentencia Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 48.

15 — Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420), puntos 119 a 122.

16 — Véase, en este sentido, la sentencia Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), apartado 49.

35. Según una jurisprudencia asentada, este principio prohíbe no sólo al Estado miembro de acogida, sino también al de origen, obstaculizar el establecimiento de una sociedad en otro Estado miembro. [17] Tal obstaculización se ha de presuponer en caso de una diferencia de trato en perjuicio de una sociedad matriz residente con una filial extranjera frente a otra con una filial residente. [18]

36. En el presente caso, del artículo 9, apartado 7, segunda frase, de la KStG 1988 se desprende que, cuando una sociedad austriaca adquiere participaciones de otra sociedad, sólo le corresponde la ventaja fiscal en el marco de la tributación en grupo si la sociedad adquirida está sujeta al impuesto en Austria por obligación personal, es decir, si tiene su domicilio social en el interior del país. Pero no se permite dicha amortización si la sociedad adquirida está establecida en otro Estado miembro. Esta diferencia de trato obstaculiza la adquisición de participaciones en sociedades con domicilio social en otro Estado miembro. Por lo tanto, dado que la compra de tal participación se ha de equiparar, a efectos de la libertad de establecimiento, a la constitución de una filial, [19] la normativa austriaca obstaculiza el establecimiento de las sociedades austriacas en otros Estados miembros.

37. La República de Austria no puede poner en entredicho la ventaja fiscal que constituye la amortización del fondo de comercio alegando que también existe la posibilidad de un fondo de comercio negativo que deba compensarse al alza con las ganancias y, por tanto, represente una desventaja fiscal. Por un lado, esa posibilidad no afecta al hecho de que en los casos de un fondo de comercio positivo exista, en todo caso, una ventaja fiscal. Por otro, de la definición del fondo de comercio como diferencia entre los recursos propios más ciertas reservas ocultas y los costes de adquisición con arreglo al artículo 9, apartado 7, segunda frase, primer guion, de la KStG 1988, se deduce que sólo existirá un fondo de comercio negativo cuando (dicho de manera simplificada) el precio de compra sea inferior a los ingresos que se espera obtener en caso de una liquidación inmediata de la sociedad. Por lo tanto, un fondo de comercio negativo indica que las expectativas de rentabilidad de la sociedad adquirida son negativas. La adquisición de una sociedad de este tipo sería ciertamente excepcional.

38. Por lo tanto, la presente normativa obstaculiza la libertad de establecimiento de las sociedades austriacas como las del procedimiento principal.

2. Comparabilidad objetiva de las situaciones

39. En algunas de sus resoluciones, el Tribunal de Justicia ha considerado que es compatible con la libertad de establecimiento una diferencia de trato en detrimento de una sociedad matriz con una filial extranjera frente a otra con una filial residente si las situaciones de una y otra no son objetivamente comparables entre sí. [20]

40. Ya en la sentencia Rewe Zentralfinanz el Tribunal de Justicia declaró que, en lo que se refiere a las pérdidas sufridas por las sociedades matrices por amortizaciones realizadas sobre el valor de sus participaciones en filiales, dichas sociedades se encuentran en una situación comparable con independencia de si se trata de filiales residentes o de participaciones en sociedades establecidas en otros Estados miembros. [21] Ciertamente, en la misma el Tribunal de Justicia declaró que en ambos casos los beneficios de la filial no están sometidos a tributación en concepto de rendimientos de las

17 — Véanse, entre otras, las sentencias Daily Mail y General Trust (81/87, EU:C:1988:456), apartado 16; National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 35, y Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartado 18.

18 — Véanse las sentencias Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartado 19, y Comisión/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50), apartado 23.

19 — Véase, en este sentido, la sentencia Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194), apartados 25 a 31.

20 — Véanse, entre otras, las sentencias Rewe Zentralfinanz (C-374/04, EU:C:2007:194), apartados 32 a 36; X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), apartado 20, y SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758), apartado 28; por otro lado, véanse, entre otras, las sentencias ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), apartados 23 a 30; Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), apartados 34 y 35, y Comisión/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50), apartados 23 y 24, que no mencionan esa posibilidad.

21 — Sentencia Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194), apartado 34.

sociedades matrices, lo cual no sucede en el presente caso en el marco de la tributación en grupo, pues aquí sí está prevista una tributación de los beneficios de las filiales residentes como rendimientos de la sociedad matriz. Sin embargo, la Comisión ha señalado con acierto que la amortización del fondo de comercio se realiza en el presente caso con independencia de si la filial residente efectivamente obtiene beneficios. Por lo tanto, la imputación de los beneficios de una filial a los ingresos de la sociedad matriz resulta irrelevante en cuanto a la objetiva comparabilidad de la situación de las participaciones en sociedades residentes y extranjeras a efectos de la normativa aquí controvertida.

41. Además, en su sentencia X Holding, también en relación con un régimen de tributación en grupo, el Tribunal de Justicia consideró que para que las situaciones sean objetivamente comparables basta con que una sociedad matriz pretenda beneficiarse de una ventaja fiscal tanto con filiales residentes como con filiales extranjeras. [22] Si el Tribunal de Justicia, por última vez en la sentencia Nordea Bank Danmark, parece haber aplicado unos criterios más estrictos de comparabilidad cuando no ha considerado objetivamente comparables la situación de los establecimientos residentes y extranjeros, [23] en la reciente sentencia Comisión/Reino Unido no parece haber querido trasladar esos criterios también al caso de las filiales. [24]

42. La República de Austria niega, en cambio, que las situaciones sean objetivamente comparables porque, con arreglo al artículo 10 de la KStG 1988, las participaciones en sociedades extranjeras, al contrario de lo que ocurre con las participaciones en sociedades residentes, en principio tienen un tratamiento fiscal neutral. Sin embargo, este razonamiento sólo puede ser examinado en el marco del análisis, posterior, de un motivo de justificación de la presente restricción de la libertad de establecimiento. En efecto, el diferente trato de las filiales residentes y extranjeras en aras de la coherencia del sistema tributario de un Estado miembro sólo puede estar justificado si cumple los requisitos que la jurisprudencia impone a dicha justificación.

43. Por lo tanto, la presente diferencia de trato negativa de la adquisición de filiales extranjeras no es compatible con la libertad de establecimiento sólo porque afecte a una situación que no es objetivamente comparable con una situación puramente interna.

3. Justificación

44. No obstante, una restricción de la libertad de establecimiento puede estar justificada por razones imperiosas de interés general. [25]

45. En reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha reconocido que los Estados miembros pueden restringir las libertades fundamentales para mantener la coherencia del sistema tributario. [26]

22 — Véase la sentencia X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), apartado 24.

23 — Véase la sentencia Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartado 24.

24 — Véase la sentencia Comisión/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50) teniendo en cuenta también mis conclusiones presentadas en dicho asunto (EU:C:2014:2321), puntos 25 y 26.

25 — Véanse, entre otras, las sentencias Lankhors-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749), apartado 33; Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), apartado 33, y Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartado 23.

26 — Véanse, entre otras, las sentencias Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), apartado 28; Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), apartado 42; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161), apartado 68; Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); apartado 43; SCA Group Holding y otros (C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758); apartado 33, y Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), apartado 48.

46. Para ello es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado,[27] y en principio ha de tratarse del mismo sujeto pasivo y del mismo impuesto.[28] En tal situación, se puede denegar al beneficiario de una libertad fundamental la ventaja fiscal si no se sujeta también al gravamen que en el sistema tributario del Estado miembro se asocia indisolublemente con la ventaja fiscal pretendida. Por lo tanto, es lícito evitar toda ventaja fiscal «indebida».[29]

47. En lo que se refiere al objetivo de la norma tributaria, tiene que valorarse la inmediatez de la relación entre la ventaja y el gravamen.[30] Una relación inmediata requiere, por lo menos, que la ventaja fiscal esté condicionada al gravamen. Por lo tanto, el sistema tributario del Estado miembro no debe permitir que se obtenga la ventaja fiscal si no se padece también el gravamen.[31]

48. De igual manera, el Tribunal de Justicia exige una relación directa también en materia del IVA para poder determinar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se realiza «a título oneroso»,[32] es decir, a cambio de una contraprestación y, por tanto, está sujeta a tributación.[33] Por este motivo, el Abogado General Mengozzi habló acertadamente de un «efecto directo de compensación» que, a efectos de la justificación del mantenimiento de la coherencia tributaria, debe apreciarse en la relación entre la ventaja fiscal y el gravamen.[34] Por lo tanto, la ventaja fiscal debe ser, dentro del sistema tributario del Estado miembro, la «contraprestación» estatal de un determinado gravamen fiscal.

49. En el presente procedimiento se ha aludido a una serie de gravámenes fiscales que prevé el sistema tributario austriaco para los que la ventaja fiscal de la amortización del fondo de comercio podría representar la «contraprestación».

27 — Véanse, en particular, las sentencias Svensson y Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379), apartado 18; ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), apartado 29; Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194), apartado 62; Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707); apartado 58, y Comisión/Alemania (C-211/13, EU:C:2014:2148), apartado 36.

28 — Véanse, entre otras, las sentencias Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294), apartado 57; Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479), apartado 30; DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552), apartado 47, y Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), apartado 49; sobre excepciones a este principio, véanse, entre otras, las sentencias Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), apartados 45 y 46, y Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709), apartados 47 a 49; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), puntos 50 a 65.

29 — Véase la sentencia Comisión/Hungría (C-253/09, EU:C:2011:795), apartado 75.

30 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129), apartado 39; Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709), apartado 47, y Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), apartado 92; en sentido similar, véase incluso la sentencia Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), apartado 43.

31 — Véanse en este sentido las sentencias Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377), apartado 73; Comisión/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635), apartado 39; Comisión/Alemania (C-284/09, EU:C:2011:670), apartado 87; Santander Asset Management SGIIC y otros (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286), apartado 52; Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), apartado 93, y Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), apartado 51.

32 — Véanse el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), y el artículo 2, punto 1, de la anterior Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

33 — Véanse, entre otras, las sentencias Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartados 13 a 20, y Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), apartados 12 a 17; véanse también las conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl presentadas en el asunto Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129), punto 32.

34 — Conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas en el asunto Beker y Beker (C-168/11, EU:C:2012:452), punto 56.

a) Imputación del beneficio de la filial

50. En primer lugar, la República de Austria aprecia una relación directa entre la amortización del fondo de comercio y la imputación fiscal de los resultados de la filial a la sociedad matriz. En concreto, esta imputación es diferente en función de si se trata de una filial residente o extranjera. Así, por un lado, en la tributación en grupo sólo se imputan fiscalmente a la sociedad matriz los beneficios de las filiales residentes, pero no los de las filiales extranjeras. Por otro lado, las pérdidas de las filiales residentes se imputan siempre, mientras que las de las extranjeras sólo se imputan de forma temporal.

51. Para valorar la coherencia tributaria solamente tiene relevancia un determinado gravamen fiscal. Por esta razón, en relación con la imputación de los resultados sólo puede apreciarse un gravamen compensatorio en el hecho de que los beneficios de la filial tributen en la sociedad matriz, pues la imputación de las pérdidas a la sociedad matriz constituye por sí misma una ventaja fiscal.

52. Aunque el gravamen de la imputación de los beneficios se produce en el mismo sujeto pasivo, es decir, la sociedad matriz, y en relación con el mismo impuesto, que es el impuesto de sociedades, la amortización del fondo de comercio por la participación en una filial no está condicionada en el impuesto de sociedades austriaco a que la filial obtenga beneficios que se hayan de imputar a la sociedad matriz.

53. Estoy de acuerdo en que la sola posibilidad de tributación de un beneficio puede constituir un gravamen fiscal a efectos de la coherencia del sistema tributario.[35] Sin embargo, tampoco a este respecto se aprecia una relación directa con la amortización del fondo de comercio, ya que en el caso de una filial constituida en el país por la propia sociedad matriz, es decir, no una filial adquirida, también se produce la imputación del beneficio, pero en este caso, al no haber una adquisición, no ha lugar a la amortización del fondo de comercio por la participación. Por lo tanto, la imputación de los beneficios de una filial se produce independientemente de la amortización del fondo de comercio por la participación, de manera que no existe una relación directa entre una y otra como exige la jurisprudencia.

54. Esta conclusión es aún más evidente si se considera que la imputación de los beneficios de una filial presenta una relación directa con otra ventaja fiscal distinta de la amortización del fondo de comercio. Según la jurisprudencia, se da una «lógica simétrica» entre la consideración de los beneficios y la de las pérdidas.[36] Por lo tanto, existe una relación directa entre la imputación de los beneficios de una filial a su sociedad matriz y la consideración de las pérdidas de dicha filial. En consecuencia, de la imputación únicamente de los beneficios de las filiales residentes sólo puede deducirse la justificación de que las pérdidas de las filiales extranjeras sólo en ciertas condiciones puedan imputarse a la sociedad matriz con motivo de la imputación en grupo austriaca.[37]

55. Por lo tanto, la imputación de los beneficios de una filial no guarda una relación directa con la amortización del fondo de comercio por una participación en ella. De esta manera, el hecho de que los beneficios de las filiales extranjeras no se imputen en la tributación en grupo no permite justificar la presente restricción.

35 — Véanse, en este sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto X (C-686/13, EU:C:2015:31), puntos 49 a 55 y jurisprudencia citada.

36 — Véase la Sentencia K (C-322/11, EU:C:2013:716), apartados 65 a 69.

37 — Véanse, en este sentido, en particular, las sentencias Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), y Comisión/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50).

b) Neutralidad fiscal de la participación en una filial extranjera

56. Otra razón aludida por la República de Austria por la que la coherencia del sistema tributario podría exigir la presente restricción es que las participaciones en sociedades extranjeras en gran medida reciben un tratamiento fiscal neutral en la tributación en grupo. En virtud de lo dispuesto en el artículo 10, apartados 2 y 3, de la KStG 1988 sobre las participaciones internacionales en sociedades filiales, las ganancias, las plusvalías y las variaciones del valor de la participación en filiales extranjeras carecen de trascendencia fiscal.

57. Según expone la República de Austria, la consecuencia de este tratamiento neutral es, en particular, que cuando se enajena una participación en una filial extranjera no hay que tributar por la ganancia. Sin embargo, sí es necesario tributar por la plusvalía que se genera con la participación en filiales residentes para compensar la previa amortización del fondo de comercio.

58. Tras el argumento de la República de Austria subyace la idea de la simetría entre la tributación de las ganancias y la consideración de las pérdidas, que ha sido objeto de atención por la jurisprudencia en reiteradas ocasiones.[38] En concreto, en la sentencia K el Tribunal de Justicia ha reconocido que puede existir una relación directa, a efectos de la coherencia del sistema tributario, entre la consideración de las pérdidas generadas por una inversión en capital, por un lado, y el gravamen de los beneficios obtenidos de dicha inversión, por otro.[39]

59. Por lo tanto, en principio puede estar justificado para mantener la coherencia del sistema tributario denegar la ventaja fiscal de la consideración de unas pérdidas (como la presente amortización del fondo de comercio en un caso de adquisición de participaciones) si el sujeto pasivo en cuestión no está sometido al gravamen de la tributación de las correspondientes ganancias (en este caso, la plusvalía). El sujeto pasivo IFN-Holding reconoce que, en caso de concesión de la amortización del fondo de comercio por su participación en una sociedad extranjera también debería tributar por una eventual plusvalía.

60. Sin embargo, en el presente caso no ha lugar a tal justificación.

61. Puesto que en la legislación austriaca sobre el impuesto de sociedades no existe ningún tipo de condición que vincule la ventaja fiscal de la amortización del fondo de comercio con el gravamen que constituye la tributación de la plusvalía. En efecto, la amortización del fondo de comercio no se puede llevar a cabo aunque el sujeto pasivo ejerza la opción que le concede el artículo 10, apartado 3, punto 1, de la KStG 1988 en favor de la eficacia fiscal de la participación extranjera y, de esta manera, tribute la enajenación de dicha participación. Por lo tanto, si en la normativa austriaca se deniega la amortización del fondo de comercio por participaciones en sociedades extranjeras con independencia de si dicha participación recibe un tratamiento neutral o no, no se puede afirmar que la presente normativa persiga el objetivo de vincular la denegación de esa amortización con la neutralidad fiscal de la participación.

62. Aun suponiendo que fuera cierto ese objetivo, según alega la República de Austria, habría que atender a la reiterada jurisprudencia según la cual una normativa nacional sólo se considera adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño de alcanzarlo de forma congruente y sistemática,[40] es decir, si es consecuente. En cualquier caso, el

38 — Véanse, entre otras, las sentencias Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartado 45; National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 58, y Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartados 32 y 33.

39 — Sentencia K (C-322/11, EU:C:2013:716), apartado 69.

40 — Véanse, entre otras, las sentencias Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141), apartado 55; Comisión/Italia (C-531/06, EU:C:2009:315), apartado 66; Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 94; Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4), apartado 53, y Blanco (C-344/13 y C-367/13, EU:C:2014:2311), apartado 39.

derecho de opción del artículo 10, apartado 3, punto 1, de la KStG 1988 no satisface este requisito, pues desde el punto de vista del supuesto objetivo de la norma no sería coherente seguir excluyendo la amortización del fondo de comercio en caso de que se optase a favor de la eficacia fiscal de la participación.

63. En consecuencia, tampoco la neutralidad fiscal que en principio se aplica en el Derecho austriaco a las participaciones en filiales extranjeras puede justificar la denegación de la amortización del fondo de comercio por dichas participaciones.

c) Equiparación de la adquisición de establecimientos y filiales

64. Por último, procede analizar la justificación del mantenimiento de la coherencia tributaria en relación con el objetivo establecido por el Gobierno austriaco al presentar su proyecto de ley para introducir la amortización del fondo de comercio en el caso de filiales residentes.

65. Según informa el órgano jurisdiccional remitente, el Gobierno afirmó que con ello se perseguía equiparar la adquisición de participaciones en una filial jurídicamente independiente con la adquisición de un establecimiento jurídicamente dependiente. Mientras el Derecho austriaco permite en general la amortización del fondo de comercio en el caso de la adquisición de un establecimiento, esa posibilidad en el supuesto de la adquisición de una filial se introdujo con la normativa aquí controvertida, también dentro de la tributación en grupo.

66. Teniendo en cuenta este objetivo, la República de Austria alega que es lícito denegar la amortización del fondo de comercio en el caso de participaciones en filiales extranjeras, ya que tampoco es posible la amortización del fondo de comercio en el caso de la adquisición de un establecimiento extranjero. Esto es así, al menos, cuando en virtud del correspondiente convenio de doble imposición se ha acordado el método de exención para las ganancias de los establecimientos extranjeros, de manera que Austria carece de toda potestad tributaria sobre ellos.

67. Con independencia de si el objetivo de equiparar la adquisición de filiales y establecimientos residentes y extranjeros puede realmente cumplir los requisitos de la justificación del mantenimiento de la coherencia tributaria, en cualquier caso este objetivo no se realiza de forma coherente y sistemática según exige la jurisprudencia.[41] En efecto, como acertadamente ha recalcado IFN-Holding, la equiparación no se produce precisamente cuando, con arreglo al correspondiente convenio de doble imposición, los ingresos de un establecimiento extranjero sí tributan en Austria conforme al método de la imputación. En este caso, también para los establecimientos extranjeros se considera una amortización del fondo de comercio, porque los ingresos de esos establecimientos tributan en Austria (mediante la imputación del impuesto extranjero). Pero la presente normativa no supedita la exclusión de la amortización del fondo de comercio por participaciones en filiales extranjeras a la condición de que con el Estado de establecimiento de la filial se haya acordado el método de la exención o el de la imputación respecto a los ingresos de los establecimientos.

68. Por lo tanto, la justificación del mantenimiento de la coherencia del sistema tributario de los Estados miembros tampoco puede prosperar desde el punto de vista del objetivo de equiparar la adquisición de una participación en una filial jurídicamente independiente a la adquisición de un establecimiento jurídicamente dependiente.

41 — Véase el punto 62 de las presentes conclusiones.

d) Conclusión

69. Dado que no se aprecian más justificaciones, podemos concluir que la presente restricción de la libertad de establecimiento no está justificada por ninguna razón imperiosa de interés general.

4. Respuesta a la segunda cuestión prejudicial

70. Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que una normativa como la presente, que en el marco de la tributación en grupo sólo permite la amortización del fondo de comercio en relación con las participaciones en sociedades residentes, infringe el artículo 49 TFUE en relación con el artículo 54 TFUE, o bien el artículo 43 CE en relación con el artículo 48 CE.

C. *Infracción de la obligación de suspensión de las ayudas*

71. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, además, si una disposición como la del artículo 9, apartado 7, segunda frase, de la KStG 1988, sobre la amortización del fondo de comercio dentro de la tributación en grupo, infringe la obligación de suspensión de las ayudas que establece el artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, en relación con el artículo 107 TFUE, apartado 1. Dado que al analizar la segunda cuestión prejudicial se ha constatado que la normativa austriaca vulnera la libertad de establecimiento, también procede responder a la primera cuestión prejudicial a fin de aclarar si finalmente el Derecho de la Unión confiere a un sujeto pasivo como IFN-Holding un derecho a ejercer la amortización del fondo de comercio. [42]

72. El artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, dispone que no se puede ejecutar una medida de ayuda proyectada antes de que la Comisión haya adoptado una decisión definitiva. Esto constituye una obligación de suspensión que rige también para las nuevas ayudas establecidas por un Estado miembro después de su adhesión a la Unión y no notificadas. Los dos últimos requisitos se cumplen en el caso del artículo 9, apartado 7, segunda frase, de la KStG 1988, pues, según informa el órgano jurisdiccional remitente, dicha disposición fue publicada en el año 2004 en el boletín oficial austriaco y, en el momento de la resolución de remisión, aún no había sido notificada a la Comisión.

73. Por lo tanto, la obligación de suspensión del artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, se opone al presente régimen de amortización del fondo de comercio en la medida en que éste constituya una ayuda con arreglo a la definición del artículo 107 TFUE, apartado 1. Para serlo, habría de tratarse de una ventaja otorgada por los Estados miembros o mediante fondos estatales [43] y que, al favorecer a determinadas empresas o producciones, falsee o amenace falsear la competencia y afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

1. Ventaja fiscal

74. Una ayuda que, pese a no implicar la transferencia de fondos estatales, deja al beneficiario en una mejor situación financiera que a los demás sujetos pasivos también está comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1. [44]

42 — Véase el punto 32 de las presentes conclusiones.

43 — Véanse, entre otras, las sentencias España/Comisión (C-342/96, EU:C:1999:210), apartado 41; Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, (C-280/00, EU:C:2003:415), apartado 84, y Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 21.

44 — Véanse, entre otras, las sentencias Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 14; Comisión/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 72, y Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23.

75. Por lo tanto, con carácter general la presente normativa sobre la amortización del fondo de comercio está comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, pues a algunos sujetos pasivos les permite reducir la base imponible del impuesto de sociedades austriaco durante un período de quince años, de manera que a lo largo de varios períodos impositivos les genera una menor carga impositiva.

76. No obstante, IFN-Holding y la República de Austria cuestionan que con ello se produzca realmente una ventaja. Afirman que, aunque el artículo 9, apartado 7, segunda frase, de la KStG 1988 permite la amortización del fondo de comercio dentro de la tributación en grupo, en la primera frase de la disposición se excluye también la amortización de la participación en virtud de otras disminuciones posteriores de valor.

77. Pero este argumento no basta para rebatir que la amortización del fondo de comercio constituya, en sí misma, una ventaja fiscal. Dicha ventaja no desaparece por la exclusión de otras amortizaciones en relación con una participación dentro de la tributación en grupo. En efecto, mientras que la amortización del fondo de comercio se produce con cada adquisición de una participación, las demás reducciones posteriores de valor de una participación sólo se dan en algunos casos. Además, esa exclusión de otras amortizaciones se aplica dentro de la tributación en grupo a todas las participaciones, y no sólo a las que dan derecho a la amortización del fondo de comercio. En consecuencia, la amortización del fondo de comercio supone, en casos especiales, una excepción ventajosa a esa norma general.

78. Por consiguiente, la normativa austriaca confiere una ventaja a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

2. Selectividad de la ventaja

79. El órgano jurisdiccional remitente duda acertadamente, ante todo, si el régimen de amortización del fondo de comercio se asocia a un «favorecimiento de determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, es decir, si confiere una ventaja «selectiva» como exige la jurisprudencia.

a) Selectividad en materia tributaria

80. El examen de esta selectividad plantea ciertas dificultades cuando se trata de disposiciones tributarias de los Estados miembros.

81. En la jurisprudencia se reitera continuamente, como punto de partida, que una disposición tributaria no es selectiva si se aplica sin distinción a todos los operadores económicos.[45] Pero el solo hecho de que una disposición tributaria únicamente confiera una ventaja a las empresas que cumplan sus requisitos tampoco permite, según la jurisprudencia, afirmar directamente la selectividad de la norma.[46] Pero por otra parte, es evidente que no siempre se puede negar la selectividad con el argumento de que todos los operadores económicos, sin distinción, pueden acogerse a la ventaja de la disposición siempre que cumplan los requisitos, ya que en ese caso siempre habría que negar la selectividad de la disposición tributaria.

45 — Véanse, en particular, las sentencias Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 35; Comisión/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 73; 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 39, y Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23.

46 — En este sentido, véase, en particular, la sentencia 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 42.

82. Por este motivo, la jurisprudencia impone unos requisitos especiales a la apreciación de la selectividad de las ventajas fiscales, y a este respecto es determinante, en definitiva, si los requisitos para acceder a la ventaja han sido elegidos sin carácter discriminatorio conforme a los criterios del sistema tributario nacional. [47] Para ello, en un primer momento se ha de identificar cuál es el régimen tributario común o «normal» vigente en el Estado miembro. Precisamente a la luz de este régimen fiscal común o «normal» debe, en un segundo momento, valorarse el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate, comprobando si dicha medida supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. [48] No obstante, aunque se cumplan los requisitos, el trato favorable puede estar justificado por la naturaleza esencial o los objetivos generales del sistema en que se inserta, especialmente cuando la disposición se deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario. [49]

83. Tal examen de igualdad es necesario en el caso de las disposiciones tributarias para comprobar su carácter selectivo, ya que, a diferencia de las subvenciones en sentido estricto en forma de prestaciones monetarias, las ventajas fiscales se dan en el marco de un sistema tributario al que las empresas están sometidas permanente y obligatoriamente. Pero los sistemas tributarios confieren ventajas de las maneras más variadas, a menudo con el único fin de hacer realidad la finalidad exacta del impuesto. Las ventajas que no constituyen subvenciones en sentido estricto, según la jurisprudencia, sólo pueden calificarse como ayudas si tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos que aquéllas. [50] Por lo tanto, sólo si un Estado miembro utiliza su sistema tributario existente también como medio para repartir prestaciones monetarias con fines ajenos al sistema tributario existen razones suficientes para equiparar dichas ventajas fiscales a las subvenciones en sentido estricto. [51]

84. Pero de esta conclusión se deduce también que una diferencia de trato que no se justifique en un sistema tributario del Estado miembro no basta para apreciar la selectividad de una ventaja fiscal a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, pues tan sólo significa que la disposición tributaria tiene la misma naturaleza y surte efectos idénticos que las subvenciones en sentido estricto.

85. Además, con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, los beneficiarios de una subvención tienen que ser «determinadas empresas» o bien «determinadas producciones». Por este motivo, el Tribunal de Justicia ha declarado, especialmente en la sentencia Gibraltar, que la disposición tributaria debe caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada. [52] Por lo tanto, tras el examen de igualdad procede analizar, en un segundo paso, si la categoría de sujetos pasivos favorecida por una disposición tributaria constituyen empresas o producciones suficientemente determinadas en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

47 — En este sentido, véase, en particular, la sentencia Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartado 53.

48 — Véanse las sentencias Paint Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 49; P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 19, y Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 35.

49 — Véanse las sentencias Paint Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 65 y 69, y P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 22; en idéntico sentido, véanse también las sentencias Italia/Comisión (173/73, EU:C:1974:71), apartado 33; Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 42; Comisión/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 145, y Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartados 42 y 43.

50 — Véanse, entre otras, las sentencias De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad (30/59, EU:C:1961:2), apartado 43; Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartado 29; Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión (C-399/10 P y C-401/10 P, EU:C:2013:175), apartado 101, y Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 22.

51 — En este sentido, véase también la sentencia P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartados 22 a 27.

52 — Véase la sentencia Comisión/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 104.

b) Sobre el carácter selectivo de las distintas diferencias de trato

86. Por lo tanto, en el presente caso procede analizar, en primer lugar, si el régimen de amortización del fondo de comercio constituye una diferencia de trato que no halle su fundamento en el sistema tributario austriaco, sino que persiga una finalidad no fiscal. Posteriormente, en su caso, habría que aclarar también si los sujetos pasivos favorecidos constituyen «determinadas empresas o producciones» a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

87. El órgano jurisdiccional remitente ve posible, desde diversos puntos de vista, que la presente normativa favorezca de forma selectiva; concretamente, al tratar de forma diferente a las personas físicas y a las jurídicas [a continuación, inciso i)], a los sujetos pasivos del impuesto de sociedades sujetos a la tributación en grupo frente a los no sujetos [inciso ii)] y a los sujetos pasivos sujetos a la tributación en grupo con participación en sociedades residentes frente a aquellos con participación en sociedades extranjeras [inciso iii)].

88. De este modo, el órgano jurisdiccional remitente ha elegido tres regímenes tributarios «normales» como base. En efecto, si presume la selectividad de la amortización del fondo de comercio porque sólo beneficia a las personas jurídicas pero no a las físicas, está eligiendo como sistema de referencia todo el conjunto de la legislación austriaca en materia de impuestos sobre la renta. Sin embargo, si se centra en el favorecimiento de las empresas que, dentro del régimen del impuesto de sociedades, se someten a la tributación en grupo, estará tomando como sistema de referencia la legislación sobre el impuesto de sociedades. Por último, si dentro de la tributación en grupo, atiende al favorecimiento de las empresas con participaciones en sociedades residentes frente a las extranjeras, el sistema de referencia elegido será la normativa sobre la tributación en grupo. Por lo tanto, en función de la diferencia de trato que se tenga en cuenta será uno u otro el sistema de referencia. De este modo, queda claro que (como también declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Gibraltar [53]) la determinación de una tributación «normal» no pude ser decisiva. Lo decisivo ha de ser únicamente el examen de cada diferencia de trato.

i) Favorecimiento de las personas jurídicas

89. La primera diferencia de trato cuestionada por el órgano jurisdiccional remitente consiste en que la amortización del fondo de comercio sólo puede beneficiar a las personas jurídicas que se sujetan a la KStG 1988, pero no a las personas físicas, pues éstas tributan con arreglo a la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta) austriaca.

90. Para ello, las personas físicas y las jurídicas habrían de encontrarse en una situación fáctica y jurídica comparable.

91. En primer lugar procede señalar que los criterios aplicados para el examen de la comparabilidad de la situación fáctica y jurídica con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, difieren de los aplicados en el contexto de las libertades fundamentales. Mientras que, según la jurisprudencia, en el caso de las segundas en general procede afirmar que las situaciones son comparables, especialmente en materia tributaria, [54] no sucede lo mismo con la selectividad de las ventajas fiscales. En efecto, a diferencia de las restricciones de una libertad fundamental, la selectividad normalmente se refiere a una diferencia de trato entre las empresas de un mismo Estado, y no entre las empresas residentes y las extranjeras. [55] Pero sólo en caso de que se perjudique a las situaciones transfronterizas frente a las puramente nacionales exigen los Tratados, conforme a la finalidad que persiguen, una postura especialmente estricta.

53 — Véase la sentencia Comisión/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 90, 91 y 131.

54 — Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153), punto 25 y jurisprudencia citada.

55 — Véase la sentencia España/Comisión (C-73/03, EU:C:2004:711), apartado 28.

92. Atendiendo a este criterio, con arreglo al sistema tributario austriaco las personas jurídicas y las personas físicas no se encuentran en una situación comparable, pues en el Derecho austriaco rigen leyes tributarias diferentes para unas y otras, que sin duda contienen disposiciones muy diferentes en cuanto a la determinación de la base imponible. Además, existe una diferencia fáctica esencial entre ambos tipos de personas, y es que sólo las participaciones de las personas jurídicas sujetas al impuesto de sociedades tienen titulares, y éstos participan de los beneficios de las sociedades y, a su vez, están sujetos a la tributación de la renta.

93. El hecho de que sólo puedan acogerse a la amortización del fondo de comercio personas jurídicas y no personas físicas no constituye ningún favorecimiento selectivo de aquéllas a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

ii) Favorecimiento de categorías tributarias

94. Acto seguido, se plantea la cuestión de si la amortización del fondo de comercio favorece selectivamente a las sociedades sometidas a la tributación en grupo frente a las no sometidas a la misma.

95. La República de Austria considera que una y otra categoría de empresas no son comparables, porque sólo en el marco de la tributación en grupo se produce la imputación de los resultados de la filial.

96. Conforme al sentido y la finalidad de la tributación en grupo, una sociedad matriz y las sociedades en que participe deben ser tratadas como un único sujeto pasivo. Además, los resultados obtenidos por las filiales jurídicamente independientes se computan junto con los resultados de la sociedad matriz. En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia ya reconoció en la sentencia Papillon (en relación con una restricción de la libertad de establecimiento) que, en principio, en la tributación en grupo puede ser necesario regular la valoración de las participaciones de forma diferente que fuera de la tributación en grupo a fin de evitar la doble imputación de las pérdidas. [56] Y esto ha de ser válido, con mayor motivo, para la valoración de la selectividad. [57]

97. Además, el órgano jurisdiccional remitente ha señalado que uno de los objetivos del régimen austriaco de amortización del fondo de comercio es la equiparación de la adquisición de un establecimiento a la adquisición de una filial. [58] Mientras que en el primer caso, de adquisición de los activos de un establecimiento, en principio puede realizarse la amortización del fondo de comercio, en el supuesto de adquisición de una participación en una sociedad jurídicamente independiente, en principio, esto no es posible. Sin embargo, cuando la tributación en grupo austriaca anula parcialmente, a efectos tributarios, la independencia jurídica de la sociedad adquirida al imputar sus resultados a la sociedad matriz, aproxima la adquisición de una participación a la adquisición de un establecimiento. A este respecto, en relación con el objetivo de la normativa, las participaciones en sociedades dentro de la tributación en grupo se encuentran en una situación jurídica diferente a aquéllas ajenas a la tributación en grupo.

98. A esto se añade que, según las alegaciones de IFN-Holding (cuya comprobación, en su caso, corresponde al órgano jurisdiccional remitente), toda sociedad que adquiera una participación puede optar por formar un grupo fiscal con la sociedad adquirida y disfrutar así de la ventaja de la amortización del fondo de comercio. Pero si una sociedad, en tales circunstancias, decide no formar un grupo fiscal, sólo por tal decisión no se encuentra en una situación comparable.

56 — Véase la sentencia Papillon (EU:C:2008:659), apartados 45 a 47.

57 — Véase el punto 91 de las presentes conclusiones.

58 — Véase el punto 65 de las presentes conclusiones.

99. Por lo tanto, el presente régimen de amortización del fondo de comercio tampoco se puede calificar de selectivo por este motivo, ya que sólo tienen acceso a esta ventaja fiscal las sociedades que se sometan a la tributación en grupo.

iii) Favorecimiento de empresas con participaciones en sociedades residentes

100. Por último, la limitación de la amortización del fondo de comercio a la adquisición de participaciones en sociedades residentes, que, como hemos visto, constituye una infracción de la libertad de establecimiento,[59] podría representar también un favorecimiento selectivo frente a las empresas que adquieran participaciones en sociedades extranjeras.

101. Para ello, en primer lugar, las empresas que adquieren participaciones en sociedades residentes y en sociedades extranjeras habrían de encontrarse en una situación comparable, y el trato favorable no debería estar justificado por la esencia o los objetivos generales del sistema.

102. Esta cuestión parece estar ya contestada en lo referente a participaciones en filiales de otros Estados miembros. Así, con motivo del examen de la infracción de la libertad de establecimiento, se ha determinado, en primer lugar, que las sociedades matrices que adquieren una participación en una sociedad residente se encuentran en una situación comparable a la de las que adquieren una participación en sociedades de otro Estado miembro.[60] En segundo lugar, la diferencia de trato de las sociedades matrices tampoco se puede justificar por el mantenimiento de la coherencia del sistema tributario austriaco.[61]

103. En el asunto Presidente del Consiglio dei Ministri ya señalé que, sobre la base de los criterios establecidos por la jurisprudencia para el examen de la selectividad, en materia de ayudas se plantean, en último término, las mismas cuestiones que en el examen de las infracciones de las libertades fundamentales, y propuse, para evitar valoraciones contradictorias, aplicar los mismos criterios de apreciación en ambos casos.[62] Pero se trata únicamente de casos en que la selectividad de una ayuda puede basarse en el favorecimiento de las situaciones interiores respecto de las extranjeras. En tales situaciones no sería comprensible constatar por un lado una infracción de una libertad fundamental y, por otro, en cuanto a la prohibición de ayudas estatales, declarar que la diferencia de trato se debe a una razón justificada dentro del sistema tributario nacional. En este sentido se trata de una excepción al principio de que en el examen de la selectividad se han de imponer unos requisitos más estrictos que para apreciar la comparabilidad de las situaciones.[63]

104. Por consiguiente, la presente amortización del fondo de comercio favorece a las empresas que adquieren participaciones en sociedades residentes, frente a aquellas que adquieren participaciones en sociedades extranjeras y se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. Esta diferencia de trato no está justificada por los principios fundamentales o rectores del sistema tributario austriaco. Por lo tanto, el régimen austriaco de amortización del fondo de comercio es equiparable a una subvención en sentido estricto.

105. No obstante, dicho favorecimiento sólo será selectivo si las empresas favorecidas, es decir, aquellas que dentro de la tributación en grupo adquieren participaciones en sociedades residentes, son «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

59 — Véanse los puntos 33 a 70 de las presentes conclusiones.

60 — Véanse los puntos 39 a 43 de las presentes conclusiones.

61 — Véanse los puntos 44 a 69 de las presentes conclusiones.

62 — Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420), punto 134.

63 — Véase el punto 91 de las presentes conclusiones.

106. En la sentencia Presidente del Consiglio dei Ministri, el Tribunal de Justicia afirmó la selectividad de una norma tributaria que al mismo tiempo constituía una infracción de una libertad fundamental por parte del Estado miembro de acogida, ya que sólo estaban sujetos al impuesto los operadores extranjeros de aeronaves y embarcaciones de recreo.[64] De esa manera, el Tribunal de Justicia reconoció que las empresas residentes de un sector específico eran «determinadas empresas o producciones» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

107. No obstante, en el presente caso se trata de la restricción de una libertad fundamental por parte del Estado miembro de origen. Con el régimen austriaco de amortización del fondo de comercio no se favorece a las empresas residentes de un determinado sector frente a las extranjeras. Aquí el trato de favor consiste más bien en que, independientemente de la pertenencia al sector, a todas las empresas residentes se les subvenciona la adquisición de participaciones en sociedades residentes.

108. Recientemente el Tribunal General ha negado la selectividad de una normativa perteneciente al Derecho tributario español al juzgar dos decisiones de la Comisión sobre ayudas estatales recaídas en situaciones inversas de limitación de la amortización del fondo de comercio por la adquisición de participaciones en sociedades *extranjeras*. En su motivación, el Tribunal General argumentó que la normativa es, en principio, accesible para cualquier empresa y no excluye a ninguna categoría de empresas.[65] Con motivo del recurso presentado por la Comisión contra las sentencias del Tribunal General,[66] el Tribunal de Justicia habrá de resolver en ciertas circunstancias sobre la legalidad de la decisión.

109. Independientemente de si la motivación del Tribunal General es convincente o no en todos sus aspectos, es acertado su punto de partida de exigir que la normativa tributaria en cuestión privilegie a una categoría de empresas en virtud de sus propiedades específicas (tal como expresó el Tribunal de Justicia en la sentencia Gibraltar[67]).

110. Pero no ocurre así en el presente caso.

111. Por un lado, no parece que el régimen austriaco de amortización del fondo de comercio favorezca a determinadas producciones, pues la adquisición de participaciones en sociedades residentes no se limita a un sector determinado, sino que, en principio, puede darse en cualquier sector. Por otro lado, tampoco se aprecia que sólo puedan beneficiarse de este régimen unas empresas determinadas. Para ello, tendría que tratarse de empresas individuales claramente identificables. Sin embargo, en mi opinión, la adquisición de una participación en una sociedad residente la puede realizar cualquier sociedad, de manera que de antemano está descartada la identificación de empresas individuales que se puedan aprovechar de la normativa austriaca.

112. Soy consciente de que en algunos casos el Tribunal de Justicia ha defendido una concepción ciertamente amplia de «categoría de empresas privilegiada en virtud de sus propiedades específicas». Así por ejemplo, en última instancia reconoció como tal la categoría de empresas dedicadas fundamentalmente a la producción de bienes corporales,[68] y también las dedicadas a la exportación y que realizaban determinadas inversiones reguladas en las disposiciones controvertidas.[69]

64 — Sentencia Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

65 — Véanse las sentencias Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11, EU:T:2014:938), apartados 56 a 66, y Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:939), apartados 52 a 62.

66 — Asuntos C-20/15 P (Comisión/Autogrill España) y C-21/15 P (Comisión/Banco Santander y Santusa).

67 — Véase la sentencia Comisión/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 104.

68 — Sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Véase la sentencia España/Comisión (C-501/00, EU:C:2004:438), apartados 120 a 128.

113. Pero una concepción demasiado amplia de la selectividad de las disposiciones nacionales encierra el peligro de que se vean afectados el reparto de las competencias entre los Estados miembros y la Unión, establecido en los artículos 2 TFUE a 6 TFUE, y el reparto de las competencias internas entre el Parlamento Europeo y el Consejo con arreglo al artículo 14 TFUE, por un lado, y entre aquél y la Comisión, establecido en el artículo 17 TFUE, por otro. En efecto, cuando se trata de una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, el apartado 3 del mismo artículo otorga a la Comisión, en principio, un amplio margen para apreciar si respalda, y hasta qué punto, las decisiones políticas de los Estados miembros, sin estar facultada por los Tratados para legislar de forma autónoma en las áreas políticas de que se trate.

114. Pero, precisamente en el Derecho tributario, la selectividad de una norma es el criterio decisivo, porque los demás requisitos del artículo 107 TFUE, apartado 1, se cumplen prácticamente siempre. Así, según reiterada jurisprudencia, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda de que se trate en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia.[70] Ni siquiera es necesario que la empresa beneficiaria participe en los intercambios intracomunitarios, pues basta que pueda hacerlo en el futuro o que sus competidores extranjeros puedan intentar expandirse en el mercado nacional.[71]

115. En consecuencia, se impone obrar con cautela al manejar el criterio de la selectividad de una normativa nacional. Si ésta no afecta a uno o más sectores concretos identificables que puedan delimitarse por su actividad económica, ni a empresas identificables individualmente, como exige el tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1, en principio no puede hablarse de una normativa selectiva.

116. Por lo tanto, en el presente caso la limitación de la amortización del fondo de comercio por la adquisición de participaciones en sociedades residentes tampoco favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

iv) Conclusión

117. Por lo tanto, una disposición como la del artículo 9, apartado 7, segunda frase, de la KStG 1988 sobre la amortización del fondo de comercio, dada su falta de carácter selectivo, no puede calificarse de ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

3. Respuesta a la primera cuestión prejudicial

118. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial que una normativa como la presente, que sólo permite la amortización del fondo de comercio en relación con la adquisición de participaciones en sociedades residentes por personas jurídicas en el marco de la tributación en grupo, no infringe el artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, en relación con el artículo 107 TFUE, apartado 1, o bien el artículo 88 CE, apartado 3, tercera frase, en relación con el artículo 87 CE, apartado 1.

70 — Véanse, entre otras, las sentencias Italia/Comisión (C-372/97, EU:C:2004:234), apartado 44; Paint Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 78, y Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartado 65.

71 — Véanse las sentencias Cassa di Risparmio di Firenze y otros (C-222/04, EU:C:2006:8), apartado 143, y Paint Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 80.

V. **Conclusión**

119. Habida cuenta de todo lo expuesto, recomiendo al Tribunal de Justicia que responda del modo siguiente a las dos cuestiones prejudiciales del Verwaltungsgerichtshof:

«1) El artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, en relación con el artículo 107 TFUE, apartado 1, y el artículo 88 CE, apartado 3, tercera frase, en relación con el artículo 87 CE, apartado 1, no se oponen a una medida nacional como la controvertida en el procedimiento principal, conforme a la cual en la tributación en grupo se ha de efectuar la amortización del fondo de comercio (que reduce la base imponible del impuesto y, por tanto, la carga impositiva) con motivo de la adquisición de una participación nacional, mientras que en la adquisición de participaciones en otros supuestos del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades no se admite tal amortización.

2) El artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, y el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, se oponen a las disposiciones de un Estado miembro como las controvertidas en el procedimiento principal, 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.»