Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 16 aprile 2015 [1]

Causa C-66/14

Finanzamt Linz
contro
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Normativa tributaria — Imposta nazionale sulle società — Libertà di stabilimento ai sensi dell'articolo 49°TFUE e dell'articolo 43°CE — Divieto di esecuzione relativo agli aiuti ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE e dell'articolo 87, paragrafo 3, terzo periodo, CE — Tassazione dei gruppi societari ("tassazione di gruppo" austriaca) — Limitazione dell'ammortamento dell'avviamento all'acquisizione di partecipazioni in società residenti»

1. Variatio delectat. Dopo che la Corte che si è già occupata, sotto vari profili, delle normative francese [2], olandese [3] e britannica [4] in materia di tassazione dei gruppi societari, non v'è dubbio che il procedimento in esame arricchirà ulteriormente la nostra giurisprudenza aggiungendo nuovi elementi.

2. Anche la normativa tributaria austriaca prevede infatti la possibilità della tassazione dei gruppi societari. In base ad essa, le società di un gruppo – benché giuridicamente distinte – possono essere trattate come un unico soggetto passivo. Quando nuovi membri entrano nel gruppo, si procede all'ammortamento del cosiddetto avviamento della nuova partecipazione acquisita. Di norma, ciò comporta, per un periodo di 15 anni, una riduzione costante dei ricavi del gruppo che può arrivare alla metà del prezzo di acquisto della partecipazione. Tale regola non si applica tuttavia all'acquisizione di partecipazioni in società non residenti e alle acquisizioni compiute da soggetti passivi che necessariamente, nel caso delle persone fisiche, o in forza di una propria decisione, nel caso delle persone giuridiche, non sono soggetti alle disposizioni in materia di tassazione dei gruppi societari.

3. Il Verwaltungsgerichtshof (Corte suprema amministrativa) della Repubblica d'Austria mette ora in dubbio che le suddette diverse esclusioni siano compatibili con il diritto dell'Unione. A tal riguardo, esso ravvisa due diverse problematiche. Da un lato, la limitazione dell'ammortamento dell'avviamento all'acquisizione di partecipazioni in società residenti da parte di società che sono soggette alla tassazione dei gruppi societari potrebbe costituire un aiuto di Stato la cui esecuzione, in mancanza di un'autorizzazione da parte della Commissione, sarebbe in linea di principio vietata. Dall'altro, il giudice del rinvio ritiene altresì possibile che essa violi la libertà di stabilimento.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); v. anche la causa attualmente pendente Groupe Steria (C-386/14).

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

4 — Sentenze ICI (C-264/96, EU:C:1998:370); Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763); Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532); Felixstowe Dock and Railway Company e a. (C-80/12, EU:C:2014:200), e Commissione/Regno Unito (C-172/13, EU:C:2015:50).

4. La presente controversia offre alla Corte l'insolita opportunità di chiarire il rapporto tra le libertà fondamentali e il controllo degli aiuti di Stato, nell'ambito dell'esame delle disparità di trattamento nella normativa tributaria degli Stati membri.

I – **Contesto normativo**

A – *Il diritto dell'Unione*

5. L'articolo 49°TFUE riconosce la libertà di stabilimento nei seguenti termini:

«Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro.

La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 54, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali».

6. L'articolo 54°TFUE definisce l'ambito di applicazione della libertà di stabilimento:

«Le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri.

Per società si intendono le società di diritto civile o di diritto commerciale, ivi comprese le società cooperative, e le altre persone giuridiche contemplate dal diritto pubblico o privato, ad eccezione delle società che non si prefiggono scopi di lucro».

7. Gli articoli 49 e 54°TFUE corrispondono agli articoli 43 e 48 CE, che erano in vigore sino al 30 novembre 2009.

8. In merito agli aiuti di Stato l'articolo 107°TFUE dispone quanto segue:

«1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

2. Sono compatibili con il mercato interno:

(…)

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

(…)».

9. Sul punto, l'articolo 108, paragrafo 3,°TFUE precisa quanto segue:

«3. Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale».

10. Gli articoli 107 e 108°TFUE corrispondono agli articoli 87 e 88 CE, che erano in vigore sino al 30 novembre 2009.

B – *Il diritto nazionale*

11. La Repubblica d'Austria riscuote un'imposta sulle società sui redditi delle persone giuridiche. In questo ambito, la «tassazione di gruppo» offre alle persone giuridiche parte di un gruppo la possibilità di essere assoggettate a tassazione congiuntamente. Nell'ambito di questa tassazione di gruppo, i risultati fiscali di tutti i membri del gruppo sono imputati a livello della società capogruppo e ivi tassati.

12. Possono far parte di un siffatto gruppo fiscale sia società residenti che società non residenti. Tuttavia, nel caso delle società non residenti, non sono computati gli utili ma soltanto – a determinate condizioni – le perdite.

13. Con riferimento alla valutazione delle partecipazioni in un gruppo fiscale, l'articolo 9, paragrafo 7, del Körperschaftsteuergesetz (legge sulla tassazione delle società) austriaco del 1988, nella versione dello Steuerreformgesetz 2005 (legge di riforma tributaria del 2005; in prosieguo: il «KStG 1988»), dispone quanto segue:

«(7) Nel calcolo degli utili gli ammortamenti al valore parziale inferiore (...) e le minusvalenze da cessione connesse a partecipazioni nei membri di un gruppo non sono deducibili. In caso di acquisizione, da parte di un membro del gruppo o della società capogruppo (…) di una partecipazione in una società controllata operativa integralmente assoggettata ad imposta (...) deve procedersi, a far data dal momento in cui tale società entra a far parte del gruppo di imprese, all'ammortamento dell'avviamento in capo al membro del gruppo che detiene direttamente la partecipazione o della società capogruppo, secondo le modalità che seguono:

— per avviamento si intende la differenza, in proporzione alla quota di partecipazione detenuta, tra il capitale proprio ai sensi del diritto commerciale della società controllata incrementato delle riserve latenti nelle immobilizzazioni non deperibili e i costi di acquisto rilevanti ai fini fiscali, nei limiti tuttavia del 50% dei suddetti costi. L'avviamento deducibile deve essere portato in deduzione nell'arco di 15 anni per quote costanti.

(...)

— (...) L'ammortamento dell'avviamento è limitato al periodo in cui la società partecipata (...) è parte del gruppo di imprese.

(...)

— Gli importi di un 1/15 fiscalmente considerati diminuiscono (…) il valore contabile rilevante a fini fiscali».

14. L'articolo 10 del KStG 1988 contiene una disposizione di carattere generale sulla neutralità fiscale delle partecipazioni in società non residenti che non è limitata ai gruppi fiscali:

«(2) Le quote di utili di qualsiasi genere derivanti da partecipazioni internazionali qualificate sono esenti dall'imposta sulle società. Sussiste una partecipazione internazionale qualificata nel caso in cui soggetti d'imposta che rientrano nell'ambito dell'articolo 7, paragrafo 3, (…) siano comprovatamente titolari, per un periodo ininterrotto di almeno un anno, di una partecipazione del 10% almeno, sotto forma di quote di capitale, in (...)

a) società non residenti equiparabili a società di capitali residenti,

(...)

(3) In sede di determinazione dei redditi non vengono presi in considerazione utili, perdite e altre variazioni di valore derivanti da partecipazioni internazionali qualificate ai sensi del paragrafo 2. (...) La neutralità fiscale della partecipazione non opera nei seguenti casi:1. All'atto della presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sulle società per l'anno in cui è stata acquisita una partecipazione internazionale qualificata (…) il soggetto passivo dichiara che gli utili, le perdite e le altre variazioni di valore devono essere ritenute fiscalmente rilevanti ai fini della stessa (opzione a favore della rilevanza fiscale della partecipazione).

(...)».

II – **Procedimento principale**

15. Il procedimento principale verte sull'imposta sulle società della CEE Holding GmbH (in prosieguo: la «CEE Holding») e della sua avente causa IFN-Holding AG (in prosieguo: la «IFN-Holding») per gli anni dal 2006 al 2010.

16. Nel periodo suindicato le due società erano membri di un gruppo fiscale ai sensi dell'articolo 9 del KStG 1988. Nel 2005 la CEE Holding aveva acquisito tutte le quote della società slovacca HSF s.r.o. Dal 2008, a seguito di una fusione, la IFN-Holding è divenuta avente causa della CEE Holding.

17. Rispetto alle quote nell'HSF la CEE Holding e la IFN-Holding hanno proceduto ad un ammortamento annuale dell'avviamento ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 7, secondo periodo, del KStG 1988 per circa EUR 183 000. Il Finanzamt Linz (amministrazione delle finanze di Linz) non ha però riconosciuto gli ammortamenti, in quanto questi sarebbero ammissibili soltanto in caso di partecipazioni in società integralmente assoggettate ad imposta. L'HSF avrebbe però la sua sede in Slovacchia e, pertanto, non sarebbe integralmente assoggettata ad imposta in Austria.

18. Sia la IFN-Holding che la IFN Beteiligungs GmbH, sua società controllante, impugnavano i relativi provvedimenti del Finanzamt Linz. I loro ricorsi venivano accolti in primo grado con la motivazione che l'articolo 9, paragrafo 7, secondo periodo, del KStG 1988 viola la libertà di stabilimento. Il Finanzamt Linz impugna ora la suddetta decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof.

III – **Procedimento dinanzi alla Corte**

19. In data 11 febbraio 2014, il Verwaltungsgerichtshof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267°TFUE:

1) Se l'articolo 107°TFUE (ex articolo 87 CE), in combinato disposto con l'articolo 108, paragrafo 3,°TFUE (ex articolo 88, paragrafo 3, CE) osti a una misura nazionale secondo cui, nell'ambito dell'imposizione di gruppo, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente deve portarsi in ammortamento l'avviamento – con conseguente riduzione della base imponibile e quindi dell'onere fiscale –, mentre in caso di acquisizione di una partecipazione nelle altre ipotesi di tassazione dei redditi e delle società un siffatto ammortamento dell'avviamento non è ammesso.

2) Se l'articolo 49 TFUE (ex articolo 43 CE), in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE (ex articolo 48 CE), osti alle disposizioni di uno Stato membro secondo cui, nell'ambito dell'imposizione di gruppo, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente, deve portarsi in ammortamento l'avviamento, mentre in caso di acquisizione di una partecipazione in una società non residente (in particolare, in una società avente la propria sede in un altro Stato membro dell'Unione) un siffatto ammortamento dell'avviamento non è ammesso.

20. Nell'ambito del procedimento dinanzi alla Corte, nel maggio 2014, hanno presentato osservazioni scritte la IFN-Holding, interveniente nel procedimento principale, la Repubblica d'Austria e la Commissione.

IV – **Analisi**

21. Il giudice del rinvio mette in discussione la compatibilità con il diritto dell'Unione di una normativa, come quella austriaca sull'ammortamento dell'avviamento, sotto un duplice profilo: da un lato con riferimento al divieto di esecuzione degli aiuti di Stato e, dall'altro, con riferimento alla libertà di stabilimento. Per rispondere alle questioni pregiudiziali occorre interpretare sia il Trattato FUE che il Trattato CE, dal momento che il procedimento principale riguarda il periodo di vigenza di entrambi i Trattati. Tuttavia, per garantire una lettura più agevole, nel prosieguo saranno essenzialmente citate soltanto le disposizioni del TFUE.

22. Prima di poter rispondere alle questioni pregiudiziali occorre però verificarne la ricevibilità.

A – *Ricevibilità*

23. Secondo l'IFN-Holding e la Commissione, la prima questione pregiudiziale, vertente sull'incidenza delle disposizioni in materia di aiuti di Stato, non è ricevibile, in quanto la risposta ad essa non sarebbe necessaria per dirimere la controversia oggetto del procedimento principale.

24. È vero che, a norma dell'articolo 267, secondo comma, TFUE, in linea di principio compete al giudice nazionale valutare se la risposta a una questione sull'interpretazione del diritto dell'Unione sia necessaria ai fini dell'adozione di una decisione nel procedimento principale. Tuttavia, secondo costante giurisprudenza, la Corte può rifiutarsi di statuire su una questione pregiudiziale, tra l'altro, qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta dal giudice nazionale non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto della controversia principale [5].

5 — V., tra le tante, sentenze Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, punto 17); Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punto 44), e FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punto 45).

25. Ad avviso della Commissione, l'IFN-Holding e la sua controllante non possono far valere, nel procedimento principale, un'eventuale contrarietà della disciplina austriaca al divieto di esecuzione degli aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE per poter beneficiare, a loro volta, della disciplina in materia di ammortamento dell'avviamento. Potrebbero avere tale diritto soltanto ove la disciplina in parola violasse la libertà di stabilimento. Ai fini della controversia principale, pertanto, sarebbe irrilevante la questione se, nel caso di specie, ricorra o meno un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

26. È vero che un soggetto passivo in linea di principio non può richiamarsi al divieto di esecuzione a norma dell'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE per conseguire a sua volta un vantaggio fiscale che costituisce un aiuto di Stato a favore di un altro soggetto passivo [6]. Ciò non significa tuttavia che la questione se, nel caso di specie, la disciplina austriaca integri un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1,°TFUE sia ininfluente ai fini della decisione della controversia principale. Infatti, la rilevanza ai fini della decisione di una questione vertente sull'interpretazione del diritto dell'Unione non dipende, in linea di principio, dal fatto che essa corrisponda alla soluzione auspicata da una determinata parte della controversia principale, ma dal fatto che incida sull'esito della controversia.

27. Benché il giudice del rinvio abbia omesso di spiegare in modo più specifico la rilevanza della prima questione pregiudiziale ai fini della decisione, come richiede in linea di principio l'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura, tale rilevanza è tuttavia evidente. Il giudice del rinvio potrebbe infatti essere indotto, malgrado un'eventuale violazione della libertà di stabilimento da parte della disciplina austriaca – oggetto della seconda questione pregiudiziale –, a negare ai soggetti passivi il richiesto vantaggio fiscale al fine di rispettare il divieto di esecuzione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE. La conseguenza giuridica di una violazione, da parte delle misure di aiuto nazionali, del divieto di esecuzione di cui trattasi è infatti la loro illegittimità [7], alla quale in via di principio consegue la loro invalidità [8].

28. L'IFN-Holding ritiene tuttavia che, anche ove la normativa austriaca costituisse un aiuto di Stato, l'ammortamento dell'avviamento non potrebbe esserle negato, qualora le dovesse spettare in forza del principio di libertà di stabilimento. Nell'ambito della normativa in materia di aiuti di Stato, i giudici nazionali avrebbero soltanto il compito di tutelare i diritti del singolo sino alla decisione della Commissione. Il giudice del rinvio, dunque, eccederebbe le proprie competenze se, con la sua prima questione pregiudiziale, mirasse a negare al soggetto passivo, sulla base del divieto di esecuzione degli aiuti di Stato, la tutela giuridica scaturente dalla libertà di stabilimento.

29. Un tale approccio fraintende tuttavia il contenuto precettivo del divieto di esecuzione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE. È vero che i giudici nazionali, in effetti, non sono legittimati a valutare la compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafi 2 e 3,°TFUE, dal momento che si tratta di un compito che spetta esclusivamente alla Commissione [9]. La situazione è però diversa proprio rispetto al divieto di esecuzione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE. La disposizione in parola, infatti,

6 — V. in questo senso, in particolare, sentenze Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punto 80); Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 43), e Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punto 51).

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

8 — V., in particolare, sentenze Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punti 16 e 17); van Calster e a. (C-261/01 e C-262/01, EU:C:2003:571, punto 63); Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punto 41), e Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punto 40).

9 — V., in particolare, sentenze Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punto 14); Lornoy e a. (C-17/91, EU:C:1992:514, punto 30); van Calster e a. (C-261/01 e C-262/01, EU:C:2003:571, punto 75), e Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punto 27).

ha efficacia diretta [10]. Pertanto, il giudice nazionale è tenuto, ad esempio, a ingiungere ai destinatari il rimborso dell'aiuto illegittimo [11]. Il divieto di esecuzione può quindi comportare conseguenze negative per il singolo anche se la Corte, nella sua giurisprudenza, ha in parte osservato che i tribunali nazionali devono «assicurare» ai singoli che saranno tratte tutte le conseguenze di una violazione del divieto di esecuzione [12].

30. Tuttavia, come si evince in particolare dalla giurisprudenza più recente, i giudici nazionali devono rispettare il divieto di esecuzione in modo generale e complessivo [13] e, nel farlo, devono tener pienamente conto anche dell'interesse dell'Unione [14]. Come ho già osservato nelle mie conclusioni nella causa Presidente del Consiglio dei Ministri, il giudice del rinvio deve quindi non soltanto garantire la tutela dei diritti del singolo, ma anche fare quanto possibile per attuare, nel diritto nazionale, il divieto di esecuzione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE [15]. Il divieto di esecuzione potrebbe conseguentemente essere opposto anche a una domanda come quella in esame, diretta ad ottenere l'applicazione estensiva di un aiuto di Stato non comunicato, al fine di evitare in tal modo l'ampliamento della cerchia dei beneficiari di un aiuto illegittimo [16].

31. Pertanto, la prima questione pregiudiziale è ricevibile.

32. Si è visto tuttavia che, ai fini della controversia principale, la prima questione pregiudiziale è rilevante solo nell'ipotesi in cui la Corte dovesse accertare che la normativa austriaca viola la libertà di stabilimento, aspetto questo che è oggetto della seconda questione pregiudiziale. Solo in tal caso si porrebbe infatti, nella controversia principale, la questione se ai soggetti passivi debba essere riconosciuto l'ammortamento dell'avviamento sulla base dell'articolo 49°TFUE o se esso debba invece essere negato a norma dell'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE. Occorre quindi esaminare in primo luogo la seconda questione pregiudiziale.

B – *La violazione della libertà di stabilimento*

33. Di conseguenza, è necessario esaminare anzitutto se una normativa come quella in esame, che, nell'ambito della tassazione di gruppo, ammette un ammortamento dell'avviamento solo con riferimento alle partecipazioni in società residenti, integri una violazione dell'articolo 49 TFUE in combinato disposto con l'articolo 54°TFUE.

1. La restrizione alla libertà di stabilimento

34. Le restrizioni all'apertura di filiali da parte di società di uno Stato membro in un altro Stato membro sono vietate, in linea di principio, a norma degli articoli 49, primo comma, secondo periodo, e 54,°TFUE.

10 — V., in particolare, sentenze Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punti 11 e 13); Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punto 26), e Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punto 41).

11 — V., in particolare, sentenza Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punti da 33 a 36 e la giurisprudenza ivi citata).

12 — V. sentenze Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punto 12), nonché Adria-Wien PipelineeWietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punto 27).

13 — V. sentenze Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punto 41) e Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punto 29).

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

15 — V. le mie conclusioni nella causa Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, paragrafi da 119 a 122).

16 — V. in tal senso sentenza Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punto 49).

35. Secondo una giurisprudenza costante, ciò non preclude soltanto allo Stato membro ospitante, ma anche allo Stato membro d'origine di ostacolare lo stabilimento di una società in un altro Stato membro [17]. Si deve ritenere sussistente una tale restrizione nel caso in cui una società controllante residente che detiene una controllata non residente sia oggetto di una disparità di trattamento svantaggiosa rispetto ad un'analoga società che detiene una controllata residente [18].

36. Nel caso di specie, dall'articolo 9, paragrafo 7, secondo periodo, del KStG 1988 si evince che, nell'ambito della tassazione di gruppo, una società austriaca ha diritto - in caso di acquisizione di una partecipazione in un'altra società – al vantaggio fiscale dell'ammortamento dell'avviamento solo quando la società acquisita è integralmente assoggettata a imposizione in Austria, ossia ha la sua sede nel territorio nazionale. Un tale ammortamento non è invece possibile quando la società acquisita ha sede in un altro Stato membro. La disparità di trattamento in parola ostacola l'acquisizione di partecipazioni in società controllate aventi la propria sede in un altro Stato membro. Posto che, nel quadro della libertà di stabilimento, l'acquisizione di una tale partecipazione deve essere equiparata alla costituzione di una società controllata [19], la disciplina austriaca ostacola in tal modo lo stabilimento delle sue società in un altro Stato membro.

37. La Repubblica d'Austria non può mettere in discussione che l'ammortamento dell'avviamento configuri un vantaggio fiscale, affermando che sussisterebbe anche la possibilità di un avviamento negativo, che dovrebbe essere ripreso andando a incrementare l'utile e integrerebbe pertanto uno svantaggio fiscale. Da un lato, una siffatta possibilità non incide in alcun modo sul fatto che nei casi di un avviamento positivo sussiste un vantaggio fiscale. Dall'altro, dalla definizione della nozione di avviamento come differenza tra il capitale proprio incrementato di determinate riserve latenti e i costi di acquisto, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 7, secondo periodo, primo trattino, del KStG 1988, si evince che un avviamento negativo sussiste solo – semplificando – quando il prezzo di acquisto è inferiore rispetto al ricavo prevedibile in caso di liquidazione immediata della società. Un avviamento negativo indica quindi che le aspettative di risultato per la società acquisita sono negative. L'acquisto di una simile società dovrebbe rappresentare un'eccezione rara.

38. La disciplina in esame limita pertanto la libertà di stabilimento delle società austriache, come quella di cui trattasi nella controversia principale.

2. La comparabilità oggettiva delle situazioni

39. Nella sua giurisprudenza la Corte ha talvolta ammesso che una disparità di trattamento svantaggiosa a carico di una società controllante che detiene una controllata non residente rispetto a una controllante che detiene una controllata residente sia compatibile con la libertà di stabilimento se riguarda situazioni che non sono oggettivamente comparabili [20].

40. Nella sentenza Rewe Zentralfinanz la Corte ha già dichiarato che, rispetto alle perdite subite per gli ammortamenti realizzati sul valore delle loro partecipazioni in società controllate, le società controllanti si trovano in una situazione analoga, che si tratti di partecipazioni nazionali o di partecipazioni in società residenti in un altro Stato membro [21]. Certo, in tale sentenza la Corte di giustizia si è basata in particolare sul fatto che, in entrambi i casi, gli utili della società controllata non

17 — V., in particolare, sentenze Daily Mail e General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punto 16); National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punto 35), e Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 18).

18 — V. tra le tante sentenze Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 19) e Commissione/Regno Unito (C-172/13, EU:C:2015:50, punto 23).

19 — V. in questo senso sentenza Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punti da 25 a 31).

20 — V., in particolare, sentenze Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punti da 32 a 36); X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punto 20), e SCA Group Holding e a. (da C-39/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, punto 28); v., anche, di contro, sentenze ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punti da 23 a 30); Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punti 34 e 35), e Commissione/Regno Unito (C-172/13, EU:C:2015:50, punti 23 e 24), che non menzionano una tale possibilità.

21 — Sentenza Rewe Zentralfinanz (C-374/04, EU:C:2007:194, punto 34).

erano tassati in capo alla controllante. Ciò non accade però nell'ambito della tassazione di gruppo qui in esame, dal momento che, in tale ipotesi, è prevista proprio la tassazione in capo alla controllante degli utili delle società controllate residenti. La Commissione ha però giustamente osservato che, nel caso di specie, si procede all'ammortamento dell'avviamento a prescindere dal conseguimento di utili da parte della controllata residente. L'imputazione degli utili di una controllata ai redditi della controllante non assume quindi nessun rilievo ai fini della comparabilità oggettiva delle situazioni delle partecipazioni in società residenti e non residenti nell'ambito della disciplina qui controversa.

41. Nella sentenza X Holding, sempre con riguardo a una normativa in materia di tassazione dei gruppi societari, la Corte ha inoltre considerato sufficiente, perché si possa ritenere che le situazioni siano oggettivamente comparabili, che una controllante miri a fruire del vantaggio fiscale, sia per quanto riguarda le controllate non residenti che per quanto riguarda le controllate residenti [22]. Benché la Corte, da ultimo nella sentenza Nordea Bank Danmark, sembri voler porre criteri più rigorosi per la comparabilità oggettiva delle situazioni, laddove ha affermato che, in linea di principio, la situazione delle stabili organizzazioni residenti e non residenti non è oggettivamente comparabile [23], in base alla più recente sentenza Commissione/Regno Unito essa non pare voler trasporre tale criterio alle società controllate [24].

42. La Repubblica d'Austria nega per contro che le situazioni siano oggettivamente comparabili, in ragione del fatto che, in base all'articolo 10 del KStG 1988, le partecipazioni in società non residenti, diversamente da quelle in società residenti, dal punto di vista fiscale sono trattate in modo essenzialmente neutrale. Tale argomentazione può tuttavia essere esaminata soltanto nel quadro dell'analisi che segue, vertente sulla sussistenza di un motivo di giustificazione a fondamento della restrizione alla libertà di stabilimento di cui trattasi. Difatti, una diversità di trattamento tra le controllate residenti e quelle non residenti in ragione della configurazione del sistema fiscale di uno Stato membro può essere ammessa soltanto qualora ricorrano le condizioni indicate dalla giurisprudenza in relazione al motivo di giustificazione connesso alla salvaguardia della coerenza fiscale.

43. Ne consegue che la disparità di trattamento sfavorevole dell'acquisizione di controllate non residenti, in esame nel caso di specie, non è compatibile con la libertà di stabilimento, per il fatto che essa riguarderebbe una situazione non oggettivamente comparabile a una situazione nazionale.

3. Giustificazione

44. Una restrizione alla libertà di stabilimento può tuttavia essere giustificata sulla base di un motivo imperativo di interesse generale [25].

45. In una giurisprudenza consolidata la Corte riconosce che gli Stati membri possano limitare le libertà fondamentali per salvaguardare la coerenza del loro sistema fiscale [26].

22 — V. sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punto 24).

23 — V. sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 24).

24 — V. sentenza Commissione/Regno Unito (C-172/13, EU:C:2015:50) alla luce delle mie conclusioni nella causa in parola (EU:C:2014:2321, paragrafi 25 e 26).

25 — V., in particolare, sentenze Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, punto 33); Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punto 33) e Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 23).

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

46. A tal fine, deve essere riscontrato un nesso diretto tra un vantaggio fiscale e la relativa compensazione mediante un prelievo fiscale determinato [27] e ciò, in via di principio, in capo al medesimo soggetto passivo e nell'ambito della medesima imposta [28]. In una situazione siffatta è possibile negare al titolare di una libertà fondamentale il vantaggio fiscale nel caso in cui questi non sia soggetto anche all'onere fiscale che, nel regime tributario dello Stato membro, è indissolubilmente collegato con il vantaggio fiscale desiderato. È così possibile evitare un «indebito» vantaggio fiscale [29].

47. Il carattere diretto del nesso tra il vantaggio e l'onere deve essere valutato rispetto all'obiettivo perseguito dalla normativa fiscale [30]. La sussistenza di un nesso diretto presuppone quantomeno che il vantaggio fiscale sia subordinato all'onere fiscale. In base al regime fiscale dello Stato membro, pertanto, il vantaggio fiscale non deve poter essere conseguibile a prescindere dall'onere fiscale [31].

48. Analogamente, la Corte richiede l'esistenza di un nesso diretto anche nell'ambito della normativa in materia di IVA, ai fini dell'accertamento del fatto che una cessione di beni o una prestazione di servizi avvenga «a titolo oneroso» [32], a fronte quindi di una controprestazione, e che deve pertanto essere assoggettata a tassazione [33]. L'avvocato generale Mengozzi, dunque, ha correttamente parlato di un «preciso effetto di compensazione» che, nel quadro del motivo di giustificazione connesso all'obiettivo di salvaguardare la coerenza fiscale, deve essere riscontrato tra vantaggio e onere fiscale [34]. Nel sistema fiscale dello Stato membro, pertanto, il vantaggio fiscale deve rappresentare la «controprestazione» statale per un determinato onere fiscale.

49. Nel procedimento in esame viene presentata una serie di oneri tributari previsti nel sistema fiscale austriaco, rispetto ai quali il vantaggio fiscale dell'ammortamento dell'avviamento potrebbe costituire la «controprestazione».

a) L'imputazione dell'utile della società controllata

50. In primo luogo la Repubblica d'Austria ravvisa un collegamento diretto tra l'ammortamento dell'avviamento e l'imputazione fiscale dei risultati della controllata in capo alla società controllante. La suddetta imputazione dei risultati sarebbe infatti diversa a seconda che si tratti di una società controllata residente o di una non residente. Da un lato, quindi, nell'ambito della tassazione di gruppo, alla controllante sarebbe imputato fiscalmente solo l'utile delle società controllate residenti, e non quello delle controllate non residenti. Dall'altro, le perdite delle società controllate residenti sarebbero sempre imputate alla controllante, mentre quelle delle società controllate non residenti lo sarebbero solo in via provvisoria.

27 — V., tra le tante, sentenze Svensson e Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punto 18); ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punto 29); Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punto 62); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punto 58), e Commissione/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punto 36).

28 — V., in particolare, sentenze Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punto 57); Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punto 30); DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punto 47), e Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punto 49); sulle eccezioni a tale principio v., in particolare, sentenze Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punti 45 e 46), e Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punti da 47 a 49); v. inoltre le mie conclusioni nella causa Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, paragrafi da 50 a 65).

29 — V. Sentenza Commissione/Ungheria (C-253/09, EU:C:2011:795, punto 75).

30 — V., tra le tante, sentenze Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punto 39); Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punto 47), ed Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punto 92); v. in senso analogo già la sentenza Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punto 43).

31 — V. in questo senso sentenze Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punto 73); Commissione/Portogallo (C-493/09, EU:C:2011:635, punto 39), Commissione/Germania (C-284/09, EU:C:2011:670, punto 87), Santander Asset Management SGIIC e a. (da C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, punto 52); Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punto 93), e Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punto 51).

32 — V. articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1) e l'articolo 2, punto 1, della previgente sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

33 — V., in particolare, sentenze Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punti da 13 a 20) e Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punti da 12 a 17); v. anche le conclusioni dell'avvocato generale Stix-Hackl nella causa Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, paragrafo 32).

34 — Conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi nella causa Beker e Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, paragrafo 56).

51. Ai fini della valutazione della coerenza fiscale assume rilievo soltanto un onere fiscale determinato. Nell'ambito dell'imputazione dei risultati, un onere di carattere compensativo potrebbe pertanto essere ravvisato soltanto nella tassazione dell'utile della controllata a livello della controllante, in quanto l'imputazione delle perdite in capo alla controllante integra, di per sé, un vantaggio fiscale.

52. È vero che l'onere dell'imputazione dell'utile insorge in capo allo stesso soggetto passivo, ossia la società controllante, e nell'ambito della medesima imposta, vale a dire l'imposta austriaca sulle società. Tuttavia, nella normativa austriaca sulle imposte sulle società, l'ammortamento dell'avviamento della partecipazione in una controllata non è subordinato al fatto che tale controllata realizzi utili imputati alla controllante.

53. Certo, anche la mera possibilità della tassazione dell'utile può rappresentare, a mio avviso un onere fiscale nell'ambito della coerenza fiscale [35]. Tuttavia, anche sotto questo profilo non è possibile accertare un nesso diretto con l'ammortamento dell'avviamento. L'utile della controllata è infatti imputato alla controllante anche nell'ipotesi di una società controllata costituita dalla controllante stessa nel territorio nazionale e, quindi, non acquisita. In tal caso, però, non essendosi verificata un'acquisizione, non è possibile procedere all'ammortamento dell'avviamento della partecipazione. L'imputazione dell'utile di una controllata avviene così a prescindere dall'ammortamento dell'avviamento della partecipazione. Tra questi due elementi non sussiste quindi, sotto tale profilo, un nesso diretto ai sensi della giurisprudenza.

54. Ciò appare ancora più evidente ove si consideri che l'imputazione dell'utile di una controllata presenta un nesso diretto con un vantaggio fiscale diverso dall'ammortamento dell'avviamento. Secondo la giurisprudenza, infatti, esiste una «logica simmetrica» nella presa in considerazione di utili e perdite [36]. Sussiste quindi un nesso diretto tra l'imputazione dell'utile di una controllata in capo alla sua controllante e la presa in considerazione, del pari, delle perdite della medesima controllata. L'imputazione dell'utile delle sole controllate residenti può, dunque, unicamente giustificare il fatto che le perdite delle controllate non residenti siano imputate in capo alla controllante nell'ambito della tassazione di gruppo austriaca soltanto a determinate condizioni [37].

55. Di conseguenza, l'imputazione dell'utile di una controllata non presenta un nesso diretto con l'ammortamento dell'avviamento della relativa partecipazione. Il fatto che gli utili delle società controllate non residenti non siano imputati nell'ambito della tassazione di gruppo, pertanto, non giustifica la restrizione in esame.

b) La neutralità fiscale della partecipazione nella controllata non residente

56. Quale ulteriore motivo in base al quale la restrizione in esame potrebbe essere necessaria al fine di preservare la coerenza fiscale, la Repubblica d'Austria indica come, nell'ambito della tassazione di gruppo, le partecipazioni in controllate non residenti sarebbero nel complesso trattate in modo neutrale dal punto di vista fiscale. In base alla disciplina di cui all'articolo 10, paragrafi 2 e 3, del KStG 1988, in materia di partecipazioni internazionali qualificate non sarebbero presi in considerazione ai fini fiscali né i ricavi, né le plusvalenze da cessione e neppure le variazioni di valore della partecipazione in una società controllata non residente.

35 — V. in tal senso le mie conclusioni nella causa X (C-686/13, EU:C:2015:31, paragrafi da 49 e 55 e la giurisprudenza ivi citata).

36 — V. Sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punti da 65 a 69).

37 — V. in tal senso, in particolare, sentenze Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) e Commissione/Regno Unito (C-172/13, EU:C:2015:50).

57. Il suddetto trattamento neutrale dal punto di vista fiscale comporterebbe in particolare che, in caso di cessione di una partecipazione in una controllata non residente, non debba essere tassato alcun utile. Una tassazione della plusvalenza da cessione, prevista di contro nel caso delle partecipazioni nelle controllate residenti, sarebbe però necessaria per compensare l'ammortamento dell'avviamento effettuato in precedenza.

58. Le considerazioni della Repubblica d'Austria si fondano sull'idea della simmetria tra la tassazione degli utili e l'imputazione delle perdite, di cui si è anche occupata la giurisprudenza in più occasioni [38]. In particolare, nella sentenza K, la Corte ha riconosciuto che può sussistere un nesso diretto, ai fini della coerenza fiscale, tra, da un lato, la presa in considerazione delle perdite derivanti da un investimento di capitale e, dall'altro, l'imponibilità degli utili derivanti dall'investimento medesimo [39].

59. Al fine di preservare la coerenza fiscale, quindi, in linea di principio è possibile negare il vantaggio fiscale, consistente nella presa in considerazione di una perdita – come, nel caso qui in esame, l'ammortamento dell'avviamento in caso di acquisizione di una partecipazione – quando il soggetto passivo interessato non è soggetto anche all'onere di una tassazione del corrispondente utile – come, nel caso di specie, la plusvalenza da cessione. Anche la IFN-Holding, soggetto passivo, ammette che, nel caso le venisse concesso l'ammortamento dell'avviamento per le sue partecipazioni in società non residenti, dovrebbe essere tassata anche un'eventuale plusvalenza da cessione.

60. Nella fattispecie in esame una siffatta giustificazione è tuttavia esclusa.

61. Difatti, nella normativa austriaca sulle imposte sulle società non è affatto previsto che il vantaggio fiscale sotto forma di ammortamento dell'avviamento sia subordinato alla condizione di un onere fiscale sotto forma di tassazione della plusvalenza da cessione. L'ammortamento dell'avviamento non può infatti essere preso in considerazione neppure quando il soggetto passivo eserciti, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 3, punto 1, del KStG 1988, l'opzione a favore della rilevanza fiscale di una partecipazione in una società non residente con conseguente tassazione della cessione di una tale partecipazione. Se, in tal modo, il regime austriaco esclude l'ammortamento dell'avviamento per le partecipazioni in società non residenti a prescindere dal fatto che esse siano trattate in modo neutrale sotto il profilo fiscale, è evidente che la disciplina in esame non è volta a stabilire un nesso tra il diniego dell'ammortamento dell'avviamento e la neutralità fiscale della partecipazione.

62. Anche ammettendo che detta normativa persegua un tale obiettivo, in linea con le argomentazioni della Repubblica d'Austria, occorrerebbe tener conto della giurisprudenza consolidata secondo cui una normativa nazionale può essere considerata idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo invocato solo se effettivamente risponde all'intento di raggiungerlo in maniera congruente e sistematica [40], ed è quindi coerente. In ogni caso, tale requisito non è soddisfatto in ragione del diritto di opzione di cui all'articolo 10, paragrafo 3, punto 1, del KStG 1988. Alla luce del presupposto obiettivo della normativa, infatti, non sarebbe coerente continuare ad escludere l'ammortamento dell'avviamento nel caso in cui si esercitasse l'opzione a favore della rilevanza fiscale.

63. Ne consegue che neppure la neutralità fiscale della partecipazione in una controllata non residente, riconosciuta in linea di principio dal diritto austriaco, può giustificare il diniego dell'ammortamento dell'avviamento per tali partecipazioni.

38 — V., in particolare, sentenze Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punto 45); National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punto 58), e Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punti 32 e 33).

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

40 — V., in particolare, sentenze Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, punto 55); Commissione/Italia (C-531/06, EU:C:2009:315, punto 66); Blanco Pérez e Chao Gómez (C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, punto 94); Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, punto 53), e Blanco (C-344/13 e C-367/13, EU:C:2014:2311, punto 39).

c) L'equiparazione dell'acquisizione di stabili organizzazioni e di società controllate

64. Infine, resta ancora da valutare il motivo di giustificazione connesso alla salvaguardia della coerenza fiscale alla luce dell'obiettivo illustrato dal governo austriaco in relazione al suo disegno di legge sull'introduzione di un ammortamento dell'avviamento in caso di controllate residenti.

65. In base alle informazioni fornite dal giudice del rinvio, si intende in tal modo equiparare l'acquisizione di una partecipazione in una controllata giuridicamente autonoma all'acquisizione di una stabile organizzazione giuridicamente non autonoma. Infatti, in base al diritto austriaco, mentre, nel caso dell'acquisizione di una stabile organizzazione, l'ammortamento dell'avviamento sarebbe in generale possibile, la normativa qui in esame consentirebbe tale ammortamento nel caso di acquisizione di una controllata anche nell'ambito della tassazione di gruppo.

66. La Repubblica d'Austria osserva che, tenuto conto del suddetto obiettivo, sarebbe corretto negare un ammortamento dell'avviamento nel caso di partecipazioni all'interno di società controllate non residenti, dal momento che tale ammortamento sarebbe escluso anche in caso di acquisizione di stabili organizzazioni non residenti. Ciò varrebbe in ogni caso se il corrispondente accordo contro la doppia imposizione contemplasse il metodo dell'esenzione per i redditi della stabile organizzazione non residente e se, di conseguenza, tali redditi non potessero essere tassati in Austria.

67. A prescindere dal fatto che l'obiettivo dell'equiparazione dell'acquisizione di società controllate e stabili organizzazioni residenti e non residenti possa soddisfare i presupposti del motivo di giustificazione relativo alla salvaguardia della coerenza fiscale, tale obiettivo non è comunque realizzato in modo coerente e sistematico, come richiesto dalla giurisprudenza[41]. Infatti, come correttamente sottolineato dall'IFN-Holding, non vi è parità di trattamento, in particolare, quando gli utili di una stabile organizzazione non residente sono tassati in Austria in base al corrispondente accordo sulla doppia imposizione secondo il metodo dell'imputazione. In tale caso, un ammortamento dell'avviamento è preso in considerazione anche rispetto alle stabili organizzazioni non residenti, dal momento che gli utili delle medesime sono tassati in Austria imputando l'imposta straniera. Tuttavia la disciplina in esame non ricollega, in caso di partecipazioni in controllate non residenti, l'esclusione dell'ammortamento dell'avviamento al fatto che, riguardo agli utili delle stabili organizzazioni, sia stato concordato con lo Stato in cui ha sede la società controllata il metodo dell'esenzione o quello dell'imputazione.

68. Il motivo di giustificazione connesso alla salvaguardia della coerenza del sistema fiscale dello Stato membro, quindi, non può risultare fondato neppure riguardo all'obiettivo dell'equiparazione dell'acquisizione di una partecipazione in una società controllata giuridicamente autonoma all'acquisizione di una stabile organizzazione giuridicamente non autonoma.

d) Conclusione

69. Di conseguenza, dato che non sono ravvisabili ulteriori motivi di giustificazione, la restrizione alla libertà di stabilimento qui in esame non è giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

41 — V. supra, paragrafo 62.

4. Risposta alla seconda questione pregiudiziale

70. Occorre quindi rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che una disciplina come quella in esame che, nell'ambito della tassazione di gruppo, ammette un ammortamento dell'avviamento soltanto rispetto alle partecipazioni in società residenti viola l'articolo 49 TFUE in combinato disposto con l'articolo 54°TFUE ovvero l'articolo 43 CE in combinato disposto con l'articolo 48 CE.

C – *La violazione del divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*

71. Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede inoltre se una disciplina come quella dell'articolo 9, paragrafo 7, secondo periodo, del KStG 1988, in materia di ammortamento dell'avviamento nell'ambito della tassazione di gruppo, violi il divieto di esecuzione degli aiuti di Stato di cui all'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE in combinato disposto con l'articolo 107, paragrafo 1,°TFUE. Posto che, nell'ambito dell'analisi della seconda questione pregiudiziale, si è giunti alla conclusione che la disciplina austriaca viola la libertà di stabilimento, occorre rispondere anche alla prima questione pregiudiziale al fine di chiarire se il diritto dell'Unione riconosca in definitiva a un soggetto passivo, come l'IFN-Holding, un diritto ad avvalersi dell'ammortamento dell'avviamento [42].

72. L'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE prevede che uno Stato membro non possa dare esecuzione alle misure progettate prima che la Commissione abbia adottato una decisione finale. Ciò comporta un divieto di esecuzione anche per gli aiuti nuovi, che uno Stato membro abbia introdotto dopo la sua adesione all'Unione e non abbia comunicato alla Commissione. La disciplina dell'articolo 9, paragrafo 7, secondo periodo, del KStG 1988 soddisfa entrambe le suddette ultime condizioni, atteso che, in base alle informazioni del giudice del rinvio, essa è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale austriaca nel 2004 e, inoltre, sino alla data della decisione di rinvio, non era stata comunicata alla Commissione.

73. Il divieto di esecuzione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE osterebbe così alla disciplina dell'ammortamento dell'avviamento qui in esame, nella misura in cui quest'ultima integra un aiuto di Stato ai sensi della definizione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. A tal fine dovrebbe trattarsi di un vantaggio concesso dagli Stati ovvero mediante risorse statali [43] che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsi o minacci di falsare la concorrenza e incida sugli scambi tra Stati membri.

1. Il vantaggio fiscale

74. Anche un vantaggio fiscale che non sia collegato al trasferimento di risorse statali, ma ponga i soggetti beneficiari in una posizione più favorevole dal punto di vista finanziario rispetto agli altri soggetti passivi, rientra nell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE [44].

75. La disciplina in materia di ammortamento dell'avviamento qui in esame ricade quindi, in linea di principio, nell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, dal momento che essa prevede, per alcuni soggetti passivi e per un periodo di 15 anni, una riduzione della base imponibile dell'imposta austriaca sulle società e comporta così una riduzione dell'imposta per vari periodi di imposta.

42 — V., supra, paragrafo 32.

43 — V., in particolare, sentenze Spagna/Commissione (C-342/96, EU:C:1999:210, punto 41); Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, punto 84), e Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 21).

44 — V., in particolare, sentenze Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punto 14); Commissione/Governo di Gibilterra e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 72), e Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 23).

76. L'IFN-Holding e la Repubblica d'Austria mettono tuttavia in dubbio che ciò configuri, in definitiva, un vantaggio. L'articolo 9, paragrafo 7, secondo periodo, del KStG 1988 ammetterebbe in effetti un ammortamento dell'avviamento nell'ambito della tassazione di gruppo. Tuttavia, allo stesso tempo, il primo periodo della disposizione escluderebbe un ammortamento della partecipazione in ragione di altre successive contrazioni di valore.

77. L'argomentazione suddetta non può nondimeno confutare il fatto che l'ammortamento dell'avviamento configuri, in quanto tale, un vantaggio fiscale. Tale vantaggio non viene meno con l'esclusione di altre ipotesi di ammortamento di una partecipazione nell'ambito della tassazione di gruppo. Difatti, mentre l'ammortamento dell'avviamento ha luogo relativamente a qualunque acquisto di partecipazioni, le diverse ulteriori diminuzioni di valore di una partecipazione si verificano solo in casi particolari. Inoltre, l'esclusione di diversi ammortamenti si applica, nell'ambito della tassazione di gruppo, a tutte le partecipazioni e non soltanto a quelle che danno diritto all'ammortamento dell'avviamento. L'ammortamento dell'avviamento conduce pertanto, in determinati casi, ad una deroga vantaggiosa a tale regola generale.

78. La disciplina austriaca accorda quindi un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

2. La selettività del vantaggio

79. Il giudice del rinvio dubita correttamente, anzitutto, che la disciplina in materia di ammortamento dell'avviamento «favor[isca] talune imprese o talune produzioni», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, ovvero se essa conceda un vantaggio «selettivo» ai sensi della giurisprudenza.

a) La selettività nel diritto tributario

80. Nell'ambito delle normative fiscali degli Stati membri l'esame della selettività presenta talune difficoltà.

81. La giurisprudenza ribadisce costantemente il principio che un regime fiscale non è selettivo quando avvantaggia indistintamente l'insieme degli operatori economici [45]. Tuttavia, secondo tale giurisprudenza, il solo fatto che un regime fiscale avvantaggi soltanto quelle imprese che ne soddisfano i requisiti non può, di per sé, conferire ad esso carattere selettivo [46]. D'altro lato, è chiaro che non può sistematicamente escludersi che un regime fiscale sia selettivo con la motivazione che tutti gli operatori economici possono indistintamente avvalersi del vantaggio rappresentato da tale regime, qualora ne soddisfino le condizioni. Se così fosse, infatti, il carattere selettivo della misura fiscale dovrebbe sempre essere negato.

82. Per tali motivi, la giurisprudenza ha stabilito specifiche condizioni ai fini dell'accertamento del carattere selettivo dei vantaggi fiscali. Al riguardo, in definitiva, è determinante la questione se le condizioni per il conseguimento del vantaggio fiscale in base ai criteri del sistema fiscale nazionale siano state scelte in modo non discriminatorio [47]. A tal fine è necessaria, in un primo momento, l'identificazione del regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente, a fronte di tale regime tributario ordinario o «normale», si deve valutare l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata, dimostrando che quest'ultima deroga a tale regime comune, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di tale Stato membro, in una situazione di fatto e

45 — V. tra le tante sentenze Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punto 35); Commissione/Governo di Gibilterra e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 73); 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punto 39), e Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 23).

46 — V. in questo senso, in particolare, sentenza 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punto 42).

47 — V. in questo senso anche sentenza Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punto 53).

di diritto analoga [48]. Tuttavia, anche quando tali condizioni sono soddisfatte, il vantaggio potrebbe essere giustificato dalla natura o dagli obiettivi generali del sistema nel quale si inserisce, in particolare quando una disposizione fiscale si fonda direttamente sui principi informatori o basilari del sistema nazionale fiscale [49].

83. Tale verifica del criterio di uguaglianza risulta necessaria ai fini dell'accertamento della selettività delle disposizioni tributarie, dal momento che i vantaggi fiscali – diversamente da quanto accade per le sovvenzioni in senso stretto sotto forma di prestazioni in denaro – sono frutto di un regime tributario cui le imprese sono sempre e necessariamente assoggettate. Tuttavia, i regimi fiscali accordano, con modalità diverse, vantaggi che spesso sono finalizzati unicamente ad attuare il preciso obiettivo dell'imposta. In base alla giurisprudenza, i vantaggi che non costituiscono sovvenzioni in senso stretto possono però essere qualificati come aiuti di Stato solo se ne hanno la stessa natura e producono effetti identici [50]. Solo quando uno Stato membro utilizza il proprio sistema fiscale vigente come mezzo per erogare prestazioni in denaro che si pongano al di fuori del sistema fiscale sussiste un motivo sufficiente per equiparare i vantaggi fiscali alle sovvenzioni in senso stretto [51].

84. Da quanto precede risulta anche che una disparità di trattamento non giustificabile nell'ambito del sistema fiscale di uno Stato membro non è sufficiente per affermare che un vantaggio fiscale sia selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Da una simile constatazione risulta infatti soltanto che il regime fiscale deve avere la stessa natura e produrre gli stessi effetti di una sovvenzione in senso stretto.

85. Inoltre, a norma dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, i destinatari di una sovvenzione devono essere «talune imprese» o «talune produzioni». La Corte ha pertanto affermato, in particolare nella sentenza Gibilterra, che una normativa fiscale deve caratterizzare le imprese beneficiarie in virtù delle proprietà loro peculiari quale categoria privilegiata [52]. Conseguentemente, dopo la verifica del criterio di uguaglianza occorre chiarire, in un passaggio ulteriore, se la categoria dei soggetti passivi beneficiari di una normativa fiscale sia costituita da imprese o produzioni identificate in modo sufficiente ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

b) Sul carattere selettivo delle varie disparità di trattamento

86. Di conseguenza, nel caso di specie occorre anzitutto esaminare se la disciplina in materia di ammortamento dell'avviamento costituisca una disparità di trattamento che non rinviene il suo fondamento nel sistema tributario austriaco, bensì persegua fini estranei al settore tributario. Poi, si dovrebbe ancora chiarire, se del caso, se i soggetti passivi che ne beneficiano siano «talune imprese o talune produzioni» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

48 — V. sentenze Paint Graphos e a. (da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 49); P (C-6/12, EU:C:2013:525, punto 19), e Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 35).

49 — V. sentenze Paint Graphos e a. (da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punti 65 e 69) e P (C-6/12, EU:C:2013:525, punto 22); v., in questo senso, anche sentenze Italia/Commissione (173/73, EU:C:1974:71, punto 33); Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punto 42); Commissione/Governo di Gibilterra e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 145), e Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punti 42 e 43).

50 — V., in particolare, sentenze De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità (30/59, EU:C:1961:2, pag. 43); Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 29); Bouygues e Bouygues Télécom/Commissione (C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, punto 101), e Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 22).

51 — V. in questo senso anche la sentenza P (C-6/12, EU:C:2013:525, punti da 22 a 27).

52 — V. sentenza Commissione/Governo di Gibilterra e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 104).

87. Il giudice del rinvio ritiene che la disciplina in esame possa comportare un vantaggio selettivo sotto diverse angolazioni, vale a dire realizzando un diverso trattamento delle persone giuridiche rispetto alle persone fisiche [v. infra sub i)]; dei soggetti passivi dell'imposta sulle società nell'ambito della tassazione di gruppo rispetto a quelli che ne sono esclusi [v. infra sub ii)], e dei soggetti che detengono una partecipazione in società residenti rispetto a quelli che detengono una partecipazione in società non residenti [v. infra sub iii)] nell'ambito della tassazione di gruppo.

88. In tal modo, il giudice del rinvio ha scelto come riferimento tre diversi regimi fiscali «normali». Se si suppone, infatti, che l'ammortamento dell'avviamento abbia carattere selettivo in ragione del fatto che esso spetta unicamente alle persone giuridiche ma non alle persone fisiche, tale giudice sceglie come sistema di riferimento la normativa austriaca in materia di imposte sui redditi nel suo insieme. Laddove invece oggetto di analisi è, nell'ambito dell'imposta sulle società, il trattamento preferenziale accordato a talune imprese che sono assoggettate alla tassazione di gruppo, detto giudice fa riferimento alla normativa in materia di imposte sulle società. Qualora infine si accerti, nell'ambito della tassazione di gruppo, l'esistenza di un vantaggio a favore delle imprese che detengono partecipazioni in società residenti rispetto a quelle che detengono partecipazioni in società non residenti, fungerà da sistema di riferimento la normativa in materia di tassazione di gruppo. A seconda della disparità di trattamento presa in considerazione, quindi, è coinvolto l'uno o l'altro sistema di riferimento. Da quanto precede si evince che – come già accertato dalla Corte nella sentenza Gibilterra[53] – l'identificazione di un «normale» regime fiscale non può essere determinante. Determinante è soltanto l'esame della disparità di trattamento di cui trattasi.

i) Il trattamento vantaggioso in favore delle persone giuridiche

89. La prima disparità di trattamento censurata dal giudice del rinvio risiede nel fatto che l'ammortamento dell'avviamento va a beneficio soltanto delle persone giuridiche cui si applica il KStG 1988, ma non delle persone fisiche assoggettate a tassazione in base all'Einkommensteuergesetz (legge sui redditi) austriaca.

90. Per ritenere sussistente tale disparità di trattamento, le persone giuridiche e le persone fisiche dovrebbero trovarsi in situazioni di fatto e di diritto comparabili.

91. Occorre anzitutto chiarire che i criteri da utilizzare in sede di esame della comparabilità delle situazioni di fatto e di diritto nell'ambito dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, da un lato, e nell'ambito di una libertà fondamentale, dall'altro, sono diversi. Mentre, in base alla giurisprudenza, nel caso delle libertà fondamentali deve di norma ritenersi che le situazioni siano comparabili, in particolare nell'ambito del diritto fiscale[54], lo stesso non vale per quanto attiene alla selettività dei vantaggi fiscali. Diversamente da quanto accade nel caso della restrizione a una libertà fondamentale, di regola la selettività riguarda, infatti, una disparità di trattamento tra imprese di uno stesso Stato e non tra imprese residenti e non residenti[55]. Solo in caso di una discriminazione delle situazioni transfrontaliere rispetto a quelle puramente nazionali i Trattati esigono, conformemente ai fini che essi perseguono, un approccio particolarmente rigoroso.

53 — V. sentenza Commissione/Governo di Gibilterra e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 90 e 91 nonché 131).

54 — V. le mie conclusioni nella causa Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, paragrafo 25 e la giurisprudenza ivi citata).

55 — V. sentenza Spagna/Commissione (C-73/03, EU:C:2004:711, punto 28).

92. Secondo il criterio suddetto, le persone giuridiche e le persone fisiche non si trovano, in base al sistema fiscale austriaco, in una situazione comparabile. Nel diritto austriaco esistono infatti, per le persone giuridiche e le persone fisiche, normative fiscali rispettivamente differenti che contengono evidentemente una molteplicità di disposizioni tra loro diverse quanto alla determinazione della base imponibile. Sussiste inoltre una differenza di fatto essenziale tra le due categorie, dato che solo le persone giuridiche, le quali sono soggette all'imposta sulle società, hanno soci che partecipano ai redditi della società e che sono, a loro volta, soggetti all'imposta sui redditi.

93. Il fatto che solo le persone giuridiche, e non le persone fisiche, possano avvalersi dell'ammortamento dell'avviamento non configura pertanto un vantaggio selettivo a favore delle persone giuridiche ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

ii) Il trattamento vantaggioso a favore di gruppi fiscali

94. Si pone poi la questione se l'ammortamento dell'avviamento avvantaggi in modo selettivo le società soggette alla tassazione di gruppo rispetto a quelle che ne sono escluse.

95. La Repubblica d'Austria ritiene che tali due categorie d'imprese non siano equiparabili, in quanto solo nell'ambito della tassazione di gruppo si verifica un'imputazione dei risultati della società controllata.

96. In base alla ratio e alla finalità della tassazione di gruppo, una società capogruppo deve essere considerata, insieme alle sue partecipazioni, come un unico soggetto passivo. A tal fine i risultati conseguiti dalle controllate giuridicamente autonome sono computati unitamente a quelli della società controllante. In circostanze siffatte la Corte, nella sentenza Papillon – relativamente ad una restrizione alla libertà di stabilimento – ha già dichiarato in principio che può essere necessario prevedere regole per la valutazione delle partecipazioni nell'ambito della tassazione dei gruppi societari diverse dalle regole per detta valutazione al di fuori di tale ambito, al fine di evitare la doppia considerazione delle perdite [56]. Ciò deve valere tanto più nel caso della valutazione della selettività [57].

97. Il giudice del rinvio ha inoltre osservato che uno degli obiettivi della disciplina austriaca dell'ammortamento dell'avviamento è quello di assicurare una parità di trattamento tra l'acquisizione di una stabile organizzazione e l'acquisizione di una società controllata [58]. Mentre nel primo caso dell'acquisizione delle attività di una stabile organizzazione in linea di principio è ammesso l'ammortamento dell'avviamento, nel caso dell'acquisizione di una partecipazione in una società giuridicamente indipendente ciò non è in generale possibile. Facendo venir meno parzialmente, ai fini del diritto tributario, l'autonomia giuridica della società acquisita mediante l'imputazione dei suoi risultati alla società controllante, il regime austrico della tassazione di gruppo avvicina l'acquisizione di una partecipazione all'acquisizione di una stabile organizzazione. A questo riguardo, dal punto di vista dell'obiettivo di tale regime, le partecipazioni che ricadono nella tassazione di gruppo si trovano in una posizione giuridica diversa da quelle che ne sono escluse.

98. Si aggiunga che, in base alle osservazioni dell'IFN-Holding – e che il giudice del rinvio dovrebbe, se del caso, verificare – ogni società che acquisisce una partecipazione può scegliere se intenda formare con la società acquisita un gruppo fiscale e beneficiare così del vantaggio dell'ammortamento dell'avviamento. Tuttavia, ove una società decida in tale contesto di non costituire un gruppo fiscale, è solo in conseguenza di tale decisione che essa non viene a trovarsi in una situazione comparabile.

56 — V. sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punti da 45 a 47).

57 — V., supra, paragrafo 91.

58 — V., supra, paragrafo 65.

99. La normativa in materia di ammortamento dell'avviamento in questione, pertanto, non può essere qualificata come selettiva neppure in ragione del fatto che soltanto le società soggette alla tassazione di gruppo possono beneficiare del vantaggio fiscale di cui trattasi.

iii) Il trattamento vantaggioso in favore delle imprese che detengono partecipazioni in società residenti

100. Da ultimo, la limitazione dell'ammortamento dell'avviamento all'acquisizione delle partecipazioni in società residenti che, come abbiamo visto, integra già una violazione della libertà di stabilimento [59], potrebbe altresì costituire un vantaggio selettivo rispetto alle imprese che acquisiscono partecipazioni in società non residenti.

101. A tal fine sarebbe anzitutto necessario che le imprese che acquisiscono partecipazioni in società residenti e quelle che acquisiscono partecipazioni in società non residenti si trovino in situazioni comparabili e il vantaggio non dovrebbe essere giustificabile sulla scorta della natura o degli obiettivi generali del sistema.

102. La questione sembra aver già trovato risposta relativamente alle partecipazioni in società controllate aventi sede in altri Stati membri. Nell'ambito dell'esame della violazione della libertà di stabilimento, infatti, si è in primo luogo accertato che le società controllanti che acquisiscono una partecipazione in società residenti si trovano in una situazione comparabile rispetto a quelle che acquisiscono una partecipazione in società aventi sede in un altro Stato membro [60]. In secondo luogo, la disparità di trattamento tra società controllanti non potrebbe neppure essere giustificata in base all'obiettivo della salvaguardia della coerenza del sistema fiscale austriaco [61].

103. Nella causa Presidente del Consiglio dei Ministri ho già osservato che, sulla base dei criteri fissati dalla giurisprudenza ai fini dell'esame della selettività, nel diritto in materia di aiuti e nell'ambito dell'esame di una violazione delle libertà fondamentali si pongono in definitiva le medesime questioni. Al fine di evitare valutazioni contraddittorie, avevo ivi proposto di applicare gli stessi criteri in entrambi gli ambiti [62]. Ciò vale però esclusivamente per casi in cui la selettività di un aiuto risiede nel fatto che una situazione nazionale risulta avvantaggiata rispetto a una transfrontaliera. In un contesto siffatto non avrebbe infatti senso constatare, da un lato, una violazione di una libertà fondamentale e riconoscere, dall'altro, in relazione al divieto degli aiuti di Stato, che la disparità di trattamento avviene per un giustificato motivo nell'ambito del sistema fiscale nazionale. Al riguardo, si tratta di un'eccezione al principio secondo cui, nell'ambito dell'esame della selettività, occorre prevedere condizioni più restrittive nell'accertamento della comparabilità delle situazioni [63].

104. Di conseguenza, l'ammortamento dell'avviamento in esame integra un vantaggio per le imprese che acquisiscono partecipazioni in società residenti rispetto alle imprese che acquisiscono partecipazioni in società non residenti e che si trovino al riguardo in una situazione di fatto e di diritto comparabile. La disparità di trattamento di cui trattasi non trova giustificazione nei principi informatori o basilari del sistema fiscale austriaco. La disciplina austriaca in materia di ammortamento dell'avviamento, pertanto, deve essere assimilata sotto questo profilo a una sovvenzione in senso stretto.

105. Il vantaggio in parola è però selettivo soltanto se le imprese beneficiarie, ossia quelle che acquisiscono partecipazioni in società residenti nell'ambito della tassazione di gruppo, sono «talune imprese o talune produzioni» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1 TFUE.

59 — V., supra, paragrafi da 33 a 70.

60 — V., supra, paragrafi da 39 a 43.

61 — V., supra, paragrafi da 44 a 69.

62 — V. le mie conclusioni nella causa Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, paragrafo 134).

63 — V., supra, paragrafo 91.

106. Nella sentenza Presidente del Consiglio dei Ministri, la Corte ha considerato selettiva una normativa fiscale che allo stesso tempo integrava una violazione di una libertà fondamentale da parte dello Stato membro ospitante, in quanto soltanto gli esercenti stranieri di aeromobili e unità da diporto erano soggetti all'imposta [64]. La Corte ha così riconosciuto che, nell'ambito di un settore particolare, le imprese residenti costituiscono «talune imprese o talune produzioni» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

107. Nel caso di specie si discute tuttavia di una restrizione a una libertà fondamentale da parte dello Stato membro di origine. La disciplina austriaca dell'ammortamento dell'avviamento non avvantaggia le imprese residenti di un determinato settore rispetto alle imprese non residenti. Il vantaggio consiste piuttosto nel fatto che tutte le imprese residenti, a prescindere da una qualche appartenenza a un determinato settore, sono incentivate ad acquisire partecipazioni in società residenti.

108. Infine, il Tribunale, pronunciandosi su due decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato relative all'ipotesi opposta della limitazione, nel diritto tributario spagnolo, di un ammortamento dell'avviamento all'acquisizione di partecipazioni in società non residenti, ha negato il carattere selettivo della normativa in questione. Nella sua motivazione il Tribunale ha osservato che, in linea di principio, qualsiasi impresa poteva avvalersi di tale normativa e che quest'ultima non escludeva nessuna categoria di imprese [65]. Nell'ambito dell'impugnazione proposta dalla Commissione contro le suddette sentenze del Tribunale [66], la Corte dovrà pronunciarsi sulla legittimità di tale decisione.

109. A prescindere dal quesito se la motivazione del Tribunale possa ritenersi convincente sotto ogni profilo, il principio da cui essa muove appare fondato, ovvero il fatto di richiedere – per usare la terminologia impiegata dalla Corte nella sentenza Gibilterra [67] – la presenza di una categoria di imprese privilegiata dalla normativa fiscale in virtù delle proprietà loro peculiari.

110. Il requisito di cui trattasi non è però soddisfatto nel caso di specie.

111. Da un lato non risulta che la disciplina austriaca sull'ammortamento dell'avviamento avvantaggi talune produzioni. L'acquisizione delle partecipazioni in società residenti non è infatti limitata a determinati settori, ma potrebbe avvenire in un settore qualsiasi. Dall'altro, non risulta neppure che solo determinate imprese possano beneficiare di tale disciplina. A tal fine dovrebbe trattarsi di singole imprese chiaramente identificabili. Mi sembra tuttavia che qualsiasi società possa procedere all'acquisizione di una partecipazione in società residenti, con la conseguenza che l'individuazione di singole imprese beneficiarie della disciplina austriaca è esclusa a priori.

112. Sono consapevole del fatto che, in taluni casi, la Corte ha propugnato una lettura estremamente ampia della nozione di categoria privilegiata in virtù delle proprietà sue peculiari. Ad esempio, essa ha in ultima analisi considerato tale la categorie di imprese aventi come attività principale la fabbricazione di beni materiali [68] e la categoria di imprese che effettuano attività di esportazione e che compiono determinati investimenti previsti dalle misure controverse [69].

113. Una lettura troppo estensiva della nozione di selettività delle disposizioni nazionali reca con sé, però, il rischio di compromettere la ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e l'Unione, prevista negli articoli da 2 a 6 TFUE, e la ripartizione della competenza interna tra il Parlamento europeo e il Consiglio ai sensi dell'articolo 14 TFUE, da un lato, e la Commissione ai sensi

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

65 — V. sentenze Banco Santander e Santusa/Commissione (T-399/11, EU:T:2014:938, punti da 56 a 66) e Autogrill España/Commissione (T-219/10, EU:T:2014:939, punti da 52 a 62).

66 — Cause C-20/15 P (Commissione/Autogrill España) e C-21/15 P (Commissione/Banco Santander e Santusa).

67 — V. sentenza Commissione/Governo di Gibilterra e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 104).

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

69 — V. sentenza Spagna/Commissione (C-501/00, EU:C:2004:438, punti da 120 a 128).

dell'articolo 17 TFUE, dall'altro. Infatti, ove sussista un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, di norma è riconosciuto alla Commissione un ampio margine di discrezionalità, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, TFUE, in merito a se e a quali condizioni essa condivida o meno le decisioni politiche assunte negli Stati membri, senza che i Trattati le conferiscano alcun potere normativo autonomo nei settori politici interessati.

114. Tuttavia, segnatamente nel diritto tributario la selettività di una normativa è il criterio determinante, in quanto le altre condizioni poste dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE sono pressoché sempre soddisfatte. In base a una giurisprudenza consolidata, non è quindi necessario dimostrare che l'aiuto di Stato di cui trattasi provochi una reale distorsione della concorrenza o che esso abbia un'effettiva incidenza sugli scambi tra gli Stati membri, ma basta esaminare se tale aiuto sia idoneo a incidere su tali scambi e a falsare la concorrenza[70]. Non è neppure necessario, a tal fine, che le imprese beneficiarie dell'aiuto partecipino direttamente agli scambi tra gli Stati membri, essendo sufficiente che lo possano fare in futuro o che le loro concorrenti non residenti possano cercare di entrare nel mercato nazionale[71].

115. Occorre quindi adottare un approccio prudente rispetto al criterio della selettività di una normativa nazionale. Se la normativa non riguarda né uno o più settori individuabili singolarmente, che possano essere circoscritti in base alle loro attività economiche, né imprese individuabili singolarmente, come richiede il dettato dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in linea di principio non è possibile ritenere che tale normativa sia selettiva.

116. Pertanto, nel caso di specie, neppure il fatto che l'ammortamento dell'avviamento sia limitato all'acquisizione di partecipazioni in società residenti configura un trattamento vantaggioso in favore di «talune imprese o talune produzioni», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

iv) Conclusione

117. Di conseguenza, una normativa, come quella di cui all'articolo 9, paragrafo 7, secondo periodo, del KStG 1988, sull'ammortamento dell'avviamento nell'ambito della tassazione di gruppo, non può – essendo priva di carattere selettivo – essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

3. Risposta alla prima questione pregiudiziale

118. Occorre quindi rispondere alla prima questione pregiudiziale nel senso che una disciplina come quella in esame, che limita, nell'ambito della tassazione di gruppo, un ammortamento dell'avviamento all'acquisizione di partecipazioni in società residenti da parte di persone giuridiche, non viola l'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE in combinato disposto con l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, ovvero l'articolo 88, paragrafo 3, terzo periodo, CE in combinato disposto con l'articolo 87, paragrafo 1, CE.

70 — V., in particolare, sentenze Italia/Commissione (C-372/97, EU:C:2004:234, punto 44); Paint Graphos e a. (da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 78), ed Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punto 65).

71 — V. sentenze Cassa di Risparmio di Firenze e a. (C-222/04, EU:C:2006:8, punto 143) e Paint Graphos e a. (da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 80).

V – **Conclusione**

119. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, propongo di rispondere alle due questioni pregiudiziali sollevate dal Verwaltungsgerichtshof nei seguenti termini:

1. L'articolo 108, paragrafo 3, terzo periodo, TFUE, in combinato disposto con l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, e l'articolo 88, paragrafo 3, terzo periodo, CE, in combinato disposto con l'articolo 87, paragrafo 1, CE non ostano a una misura nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, secondo cui, nell'ambito dell'imposizione di gruppo, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente deve portarsi in ammortamento l'avviamento con conseguente riduzione della base imponibile e quindi dell'onere fiscale, mentre in caso di acquisizione di una partecipazione nelle altre ipotesi di tassazione dei redditi e delle società un siffatto ammortamento dell'avviamento non è ammesso.

2. L'articolo 49 TFUE, in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE, e l'articolo 43 CE in combinato disposto con l'articolo 48 CE ostano a disposizioni di uno Stato membro, come quelle oggetto del procedimento principale, secondo cui, nell'ambito dell'imposizione di gruppo, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente deve portarsi in ammortamento l'avviamento, mentre, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società non residente, un siffatto ammortamento dell'avviamento non è ammesso.