CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 16 aprilie 2015 [1]

Cauza C-66/14

Finanzamt Linz
împotriva
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

[cerere de decizie preliminară formulată de Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

„Legislație fiscală — Impozit național pe profit — Libertatea de stabilire conform articolului 49 TFUE și articolului 43 CE — Interdicția de punere în aplicare a ajutoarelor de stat conform articolului 108 alineatul (3) a treia teză TFUE și articolului 87 alineatul (3) a treia teză CE — Impozitarea grupurilor de întreprinderi («impozitarea grupului de întreprinderi» în Austria) — Limitarea amortizării fondului comercial la achiziționarea de participații la societăți rezidente”

1. Variatio delectat. Chiar dacă Curtea a analizat deja, sub multiple aspecte, reglementările franceză [2], olandeză [3] și britanică [4] privind impozitarea grupurilor de întreprinderi, prezenta cauză va îmbogăți fără îndoială jurisprudența existentă în materie și îi va adăuga noi elemente.

2. Într-adevăr, și legislația fiscală austriacă prevede posibilitatea impozitării grupurilor de întreprinderi. Potrivit dreptului austriac, societățile dintr-un grup – deși autonome din punct de vedere juridic – pot fi tratate ca un singur contribuabil. În cazul în care un astfel de grup încorporează membri noi, așa-numitul fond comercial al participațiilor nou-achiziționate poate fi amortizat. Aceasta înseamnă de regulă reducerea constantă, pe o perioadă de 15 ani, a veniturilor grupului, care poate reprezenta până la jumătate din prețul de cumpărare a participației. Sunt însă exceptate de la această regulă achiziționarea participațiilor la societățile nerezidente, precum și achizițiile realizate de contribuabilii care nu sunt supuși dispozițiilor privind impozitarea grupurilor de întreprinderi, fie că este vorba despre persoanele fizice, care sunt excluse prin forța lucrurilor, fie despre persoanele juridice care au optat în acest sens.

3. Verwaltungsgerichtshof din Republica Austria ridică problema dacă aceste excluderi sunt compatibile cu dreptul Uniunii. În acest sens, instanța se referă la două probleme diferite privind dreptul Uniunii. Pe de o parte, instanța apreciază că limitarea amortizării fondului comercial la achiziționarea participațiilor la societățile rezidente de către societățile supuse impozitării grupului de întreprinderi constituie un ajutor de stat a cărui punere în aplicare este în principiu interzisă în lipsa unei autorizații din partea Comisiei Europene. Pe de altă parte, instanța de trimitere consideră că există o posibilă încălcare a libertății de stabilire.

1 — Limba originală: germana.

2 — Hotărârea Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); a se vedea și cauza pendinte Groupe Steria (C-386/14).

3 — Hotărârile X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) și SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Hotărârile 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 și alții (C-80/12, EU:C:2014:200) și Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50).

4. Prezenta cauză oferă Curții ocazia inedită de a clarifica raportul dintre libertățile fundamentale și controlul asupra ajutoarelor de stat, în măsura în care se solicită examinarea diferențelor de tratament existente în legislațiile fiscale ale statelor membre.

I – **Cadrul juridic**

A – *Dreptul Uniunii*

5. Articolul 49 TFUE reglementează libertatea de stabilire astfel:

„În conformitate cu dispozițiile care urmează, sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Această interdicție vizează și restricțiile privind înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul altui stat membru.

Libertatea de stabilire presupune accesul la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor și, în special, a societăților în înțelesul articolului 54 al doilea paragraf, în condițiile definite pentru resortisanții proprii de legislația țării de stabilire, sub rezerva dispozițiilor capitolului privind capitalurile.”

6. În privința domeniului de aplicare al libertății de stabilire, articolul 54 TFUE prevede următoarele:

„Societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii sunt asimilate, în aplicarea prezentei subsecțiuni, persoanelor fizice resortisante ale statelor membre.

Prin societăți se înțeleg societățile constituite în conformitate cu dispozițiile legislației civile sau comerciale, inclusiv societățile cooperative și alte persoane juridice de drept public sau privat, cu excepția celor fără scop lucrativ.”

7. Articolele 49 TFUE și 54 TFUE corespund articolelor 43 CE și 48 CE, în vigoare până la 30 noiembrie 2009.

8. Referitor la ajutoarele de stat, articolul 107 TFUE prevede următoarele:

„(1) Cu excepția derogărilor prevăzute de tratate, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

(2) Sunt compatibile cu piața internă:

[…]

(3) Pot fi considerate compatibile cu piața internă:

[…]”

9. În această privință, articolul 108 alineatul (3) TFUE face următoarea completare:

„Comisia este informată în timp util pentru a-și prezenta observațiile cu privire la proiectele care urmăresc să instituie sau să modifice ajutoarele. În cazul în care apreciază că un proiect nu este compatibil cu piața internă în conformitate cu dispozițiile articolului 107, Comisia inițiază fără întârziere procedura prevăzută la alineatul precedent. Înainte de pronunțarea unei decizii finale, statul membru în cauză nu poate pune în aplicare măsurile preconizate."

10. Articolele 107 TFUE și 108 TFUE corespund articolelor 87 CE și 88 CE, în vigoare până la 30 noiembrie 2009.

B – *Dreptul național*

11. Republica Austria percepe impozit pe profitul realizat de persoanele juridice. În acest context, „impozitarea grupului de întreprinderi" oferă persoanelor juridice care fac parte dintr-un grup posibilitatea de a opta să fie impozitate împreună. În cadrul acestei impozitări a grupului de întreprinderi, rezultatele fiscale ale tuturor membrilor sunt compensate și impozitate la nivelul societății-mamă.

12. Pot fi membre ale unui astfel de grup fiscal atât societățile rezidente, cât și cele nerezidente. Cu toate acestea, în cazul societăților nerezidente nu se compensează veniturile, ci – în anumite condiții – doar pierderile.

13. În privința evaluării participațiilor în cadrul unui grup fiscal, articolul 9 alineatul (7) din Legea privind impozitul pe profit din 1988 austriacă (Körperschaftsteuergesetz 1988, denumită în continuare „KStG 1988"), în versiunea Legii privind reforma fiscală din 2005 (Steuerreformgesetz 2005), prevede următoarele:

„La stabilirea profitului nu sunt deductibile amortizările privind fondul comercial negativ […] și pierderile de capital generate de participațiile la membrii grupului. La achiziționarea de către un membru al grupului de întreprinderi sau de către societatea-mamă […] a unei participații […] la o societate supusă integral la plata impozitului […], de la data la care societatea în cauză a devenit membră a grupului de întreprinderi trebuie să se efectueze o amortizare a fondului comercial în privința membrului grupului de întreprinderi care are o participație directă sau a societății-mamă, după cum urmează:

— Fondul comercial reprezintă diferența dintre capitalul propriu în sensul dreptului comercial al societății la care se deține participația plus rezervele latente în active imobilizate neconsumabile și costurile de achiziție relevante din punct de vedere fiscal, fără a depăși însă 50 % din aceste costuri de achiziție. Fondul comercial amortizabil trebuie dedus în mod constant și regulat într-o perioadă de 15 ani.

  […]

  — […] Amortizarea fondului comercial este limitată la perioada în care societatea este membră a grupului respectiv […].

[…]

  — Cincisprezecimile care trebuie luate în considerare în scop fiscal reduc […] valoarea contabilă fiscală relevantă."

14. Articolul 10 din KStG 1988 cuprinde o dispoziție generală privind neutralitatea fiscală a participațiilor la societățile nerezidente, care nu este limitată la grupul fiscal:

„(2) Sunt scutite de impozitul pe profit toate tipurile de venituri care rezultă dintr-o participație internațională. Se consideră că există o participație internațională atunci când contribuabilul […] poate demonstra că deține participații sub formă de cote de capital pe o perioadă neîntreruptă de minimum un an în cuantum de minimum o zecime

a) la societăți străine comparabile cu o societate de capital națională;

[…]

(3) La stabilirea veniturilor nu sunt luate în considerare profituri, pierderi și alte modificări de valoare rezultate din participațiile internaționale în sensul alineatului (2). […] Conform cerințelor prevăzute de dispozițiile prezentate în continuare, neutralitatea fiscală a participației nu se aplică dacă:

1. La depunerea declarației privind impozitul pe profit, contribuabilul declară, pentru anul în care a avut loc achiziționarea unei participații internaționale […], că profiturile, pierderile și alte modificări de valoare ar trebui să fie luate în considerare din punct de vedere fiscal (opțiune de luare în considerare fiscală a participației).

[…]”

II – **Litigiul principal**

15. Litigiul principal privește impozitul pe profit al CEE Holding GmbH și al succesoarei sale în drepturi, IFN-Holding AG, aferent perioadei 2006-2010.

16. În perioada menționată, cele două societăți au fost membre ale unui grup fiscal în sensul articolului 9 din KStG 1988. În anul 2005, CEE Holding a achiziționat toate părțile sociale ale societății slovace HSF s.r.o. Odată cu fuziunea realizată în anul 2008, IFN-Holding a devenit succesoarea în drepturi a CEE Holding.

17. În ceea ce privește participațiunile la HSF, CEE Holding și IFN-Holding au invocat, în temeiul articolului 9 alineatul (7) a doua teză din KStG 1988, o amortizare anuală a fondului comercial în cuantum de aproximativ 183 000 de euro. Finanzamt Linz nu a recunoscut însă acest drept, motivând că amortizarea este posibilă doar în privința participațiilor la societățile supuse integral la plata impozitului. Sediul societății HSF este însă situat pe teritoriul Slovaciei, motiv pentru care nu este supusă integral la plata impozitului în Austria.

18. Deciziile respective adoptate de Finanzamt Linz au fost atacate atât de IFN-Holding, cât și de societatea sa mamă, IFN Beteiligungs GmbH. Acestora li s-a dat câștig de cauză în prima instanță, întrucât s-a constatat că articolul 9 alineatul (7) a doua teză din KStG 1988 încalcă libertatea de stabilire. Finanzamt Linz a atacat această hotărâre la Verwaltungsgerichtshof.

III – **Procedura în fața Curții**

19. La 11 februarie 2014, Verwaltungsgerichtshof a adresat Curții, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări:

1) Articolul 107 TFUE (fostul articol 87 CE) coroborat cu articolul 108 alineatul (3) TFUE [fostul articol 88 alineatul (3) CE] se opune unei măsuri naționale potrivit căreia, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, amortizarea fondului comercial – care reduce baza de impozitare și astfel cuantumul impozitului – trebuie efectuată la achiziționarea unei participații la o societate rezidentă, în timp ce, în alte cazuri de impozitare a venitului și a profitului, la achiziționarea unei participații nu este permisă o astfel de amortizare a fondului comercial?

2) Articolul 49 TFUE (fostul articol 43 CE) coroborat cu articolul 54 TFUE (fostul articol 48 CE) se opune unor dispoziții ale unui stat membru potrivit cărora, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, la achiziționarea unei participații la o societate rezidentă trebuie să se efectueze o amortizare a fondului comercial, în timp ce, în cazul achiziționării unei participații la o societate nerezidentă (în special la o societate cu sediul într-un alt stat membru al Uniunii Europene), o astfel de amortizare a fondului comercial nu poate fi efectuată?

20. În procedura desfășurată în fața Curții au depus memorii scrise, în luna mai 2014, cealaltă participantă în litigiul principal, IFN-Holding, Republica Austria precum și Comisia.

IV – **Apreciere juridică**

21. Instanța de trimitere pune la îndoială sub două aspecte compatibilitatea unei măsuri cum este dispoziția austriacă privind amortizarea fondului comercial: pe de o parte, cu interdicția punerii în aplicare a ajutoarelor de stat și, pe de altă parte, cu libertatea de stabilire. Pentru a răspunde la întrebări, trebuie interpretate atât dispozițiile Tratatului FUE, cât și dispozițiile corespunzătoare ale Tratatului CE, întrucât litigiul principal vizează perioada în care au fost în vigoare succesiv ambele tratate. Cu toate acestea, pentru facilitarea lecturii, în continuare vor fi citate în principiu numai dispozițiile Tratatului FUE.

22. Înainte de a răspunde la întrebările preliminare este însă necesar să examinăm admisibilitatea acestora.

A – *Admisibilitate*

23. IFN-Holding și Comisia consideră că prima întrebare preliminară, referitoare la influența dispozițiilor privind ajutoarele de stat, este inadmisibilă deoarece răspunsul la această întrebare nu este util soluționării litigiului principal.

24. Conform articolului 267 al doilea paragraf TFUE, instanța națională stabilește în principiu dacă răspunsul la o întrebare care vizează interpretarea dreptului Uniunii este necesar pentru pronunțarea unei hotărâri în cauză. Potrivit jurisprudenței constante, Curtea poate totuși refuza să răspundă la o întrebare preliminară printre altele atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea ori cu obiectul litigiului principal [5].

5 — A se vedea de exemplu Hotărârile Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, punctul 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punctul 44) și FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punctul 45).

25. În opinia Comisiei, IFN-Holding și societatea sa mamă nu se pot întemeia în litigiul principal pe o eventuală încălcare, prin reglementarea națională, a interdicției de punere în aplicare a ajutoarelor de stat prevăzute la articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE pentru a putea beneficia la rândul lor de dispoziția privind amortizarea fondului comercial. Un astfel de drept nu poate rezulta decât dintr-o încălcare, prin aceeași reglementare, a libertății de stabilire. Pentru acest motiv, în litigiul principal este irelevant dacă în speță există un ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

26. Este adevărat că, în principiu, contribuabilii nu se pot întemeia pe interdicția prevăzută la articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE pentru a putea beneficia la rândul lor de un avantaj fiscal care constituie un ajutor de stat acordat altor contribuabili [6]. Dar acest lucru nu înseamnă că problema dacă reglementarea austriacă reprezintă în prezenta cauză un ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE nu are nicio incidență asupra hotărârii care va fi pronunțată în litigiul principal. Astfel, pertinența pentru soluționarea litigiului a unei întrebări privind interpretarea dreptului Uniunii nu depinde în principiu de aspectul dacă această întrebarea merge în sensul solicitărilor uneia dintre părțile din litigiul principal, ci de aspectul dacă ar putea influența soluționarea litigiului.

27. Chiar dacă instanța de trimitere a omis să analizeze ea însăși pertinența primei întrebări preliminare, astfel cum impune în principiu articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură, relevanța acesteia în litigiul principal este evidentă, întrucât instanța de trimitere ar putea fi nevoită să refuze contribuabilului, în pofida unei încălcări a libertății de stabilire prin reglementarea austriacă – aspect care face obiectul celei de a doua întrebări preliminare –, avantajul fiscal solicitat pentru a respecta interdicția prevăzută la articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE. Consecința juridică a încălcării acestei interdicții prin măsurile de ajutor naționale o constituie ilegalitatea acestora [7], care determină în principiu nevaliditatea lor [8].

28. Cu toate acestea, IFN-Holding consideră că nici în situația în care reglementarea națională constituie un ajutor de stat nu i se poate refuza amortizarea fondului comercial, în măsura în care libertatea de stabilire permite această amortizare. Astfel, singura sarcină a instanțelor naționale în materia ajutoarelor de stat este aceea de a dispune măsuri de protecție a drepturilor particularilor până la adoptarea unei decizii de către Comisie. În cazul în care instanța de trimitere ar urmări, prin intermediul primei întrebări preliminare, să refuze contribuabilului, în conformitate cu interdicția de punere în aplicare a ajutoarelor de stat, protecția care rezultă din libertatea de stabilire, aceasta ar acționa cu depășirea competențelor sale.

29. O asemenea abordare nu este totuși în spiritul conținutului normativ al interdicției prevăzute la articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE. Într-adevăr, instanțele naționale nu sunt autorizate să aprecieze compatibilitatea unui ajutor de stat cu piața internă conform articolului 107 alineatele (2) și (3) TFUE, întrucât această apreciere este în sarcina exclusivă a Comisiei [9]. Lucrurile stau însă diferit tocmai în privința interdicției prevăzute la articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE, întrucât această dispoziție are efect direct [10]. Astfel, instanța națională este obligată de exemplu să dispună restituirea de

6 — A se vedea în acest sens printre altele Hotărârile Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punctul 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43) și Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 51).

7 — Hotărârile Distribution Casino France și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 30) și Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punctul 28).

8 — A se vedea printre altele Hotărârile Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punctele 16 și 17), van Calster și alții (C-261/01 și C-262/01, EU:C:2003:571, punctul 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 41) și Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punctul 40).

9 — A se vedea printre altele Hotărârile Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punctul 14), Lornoy și alții (C-17/91, EU:C:1992:514, punctul 30), van Calster și alții (C-261/01 și C-262/01, EU:C:2003:571, punctul 75) și Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punctul 27).

10 — A se vedea printre altele Hotărârile Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punctele 11 și 13), Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 26) și Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 41).

către beneficiar a unui ajutor plătit în mod nelegal [11]. Prin urmare, din această interdicție pot rezulta consecințe negative pentru particulari, chiar dacă, în jurisprudența sa, Curtea a subliniat uneori faptul că instanțele naționale trebuie să „garanteze” particularilor că au fost deduse toate consecințele care rezultă dintr-o încălcare a interdicției de punere în aplicare a ajutoarelor de stat [12].

30. Totuși, astfel cum rezultă în special din jurisprudența mai recentă, instanțele naționale trebuie să aibă în vedere această interdicție în mod general și complet [13], precum și să țină seama în această privință de interesele Uniunii [14]. Prin urmare – după cum am arătat în Concluziile prezentate în cauza Presidente del Consiglio dei Ministri –, instanța națională nu are doar sarcina de a asigura garantarea drepturilor individuale, ci trebuie să ia toate măsurile necesare în vederea punerii în aplicare, în planul dreptului național, a interdicției prevăzute la articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE [15]. Prin urmare, în vederea evitării extinderii cercului de beneficiari ai unor ajutoare plătite în mod nelegal, interdicția trebuie opusă și unei solicitări precum cea din speță, care poate urmări să extindă beneficiile obținute de pe urma unui ajutor nenotificat [16].

31. În consecință, prima întrebare preliminară este admisibilă.

32. Cu toate acestea, s-a dovedit că prima întrebare preliminară este relevantă în litigiul principal numai dacă Curtea va constata că reglementarea austriacă încalcă libertatea de stabilire, aspect care face obiectul celei de a doua întrebări preliminare. Astfel, numai în acest caz se ridică în litigiul principal problema dacă contribuabililor trebuie să li se recunoască dreptul de amortizare a fondului comercial în temeiul articolului 49 TFUE sau, dimpotrivă, trebuie să li se refuze acest drept în temeiul articolului 108 alineatul (3) a treia teză TFUE. Pentru acest motiv, a doua întrebare preliminară trebuie analizată înaintea primei întrebări preliminare.

B – *Încălcarea libertății de stabilire*

33. Astfel, trebuie să se examineze mai întâi dacă o reglementare precum cea în discuție, care, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, permite amortizarea fondului comercial doar în privința participațiilor la societățile rezidente, constituie o încălcare a articolului 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE.

1. Restricționarea libertății de stabilire

34. Potrivit articolului 49 primul paragraf a doua teză TFUE și articolului 54 TFUE, restricțiile impuse societăților rezidente într-un stat membru de a înființa filiale într-un alt stat membru sunt în principiu interzise.

11 — A se vedea printre altele Hotărârea Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punctele 33-36 și jurisprudența citată).

12 — A se vedea Hotărârile Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punctul 12) și Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 27).

13 — A se vedea Hotărârile Centre d’exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punctul 41) și Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punctul 29).

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

15 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punctele 119-122).

16 — A se vedea în acest sens Hotărârea Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 49).

35. Potrivit jurisprudenței constante, interdicția de a împiedica stabilirea unei societăți într-un alt stat membru subzistă atât pentru statul gazdă, cât și pentru statul de origine [17]. Se consideră că există o asemenea împiedicare în cazul în care o societate-mamă rezidentă care deține o filială nerezidentă face obiectul unei diferențe de tratament dezavantajoase față de o societate-mamă rezidentă care deține o filială rezidentă [18].

36. În speță, din articolul 9 alineatul (7) a doua teză din KStG 1988 rezultă că o societate austriacă care a achiziționat participații la o altă societate are dreptul de a beneficia de avantajele fiscale oferite de amortizarea fondului comercial în cadrul impozitării grupului de întreprinderi numai în cazul în care societatea dobândită este supusă integral la plata impozitului în Austria, așadar, dacă are sediul în acest stat. În schimb, amortizarea nu este posibilă dacă societatea dobândită are sediul în alt stat membru. Această diferență de tratament împiedică dobândirea de participații la filialele rezidente într-un alt stat membru. Întrucât, în cadrul libertății de stabilire, dobândirea unei asemenea participații trebuie asimilată înființării unei filiale [19], reglementarea austriacă împiedică stabilirea în alte state membre a societăților austriece.

37. Republica Austria nu poate pune în discuție avantajul fiscal al amortizării fondului comercial susținând că există și posibilitatea unui fond comercial negativ care ar crea un venit și ar reprezenta astfel un dezavantaj fiscal. Pe de o parte, o asemenea posibilitate nu schimbă faptul că, în cazurile de fond comercial pozitiv, există totuși un avantaj fiscal. Pe de altă parte, din definiția fondului comercial, de la articolul 9 alineatul (7) a doua teză prima liniuță din KStG 1988, ca fiind diferența valorică dintre capitalul propriu și rezervele latente, pe de o parte, și costurile de achiziție, pe de altă parte, rezultă că un fond comercial este negativ numai când – într-o exprimare simplificată – prețul de cumpărare este mai mic decât câștigul preconizat la lichidarea imediată a societății. Prin urmare, un fond comercial negativ indică faptul că previziunile privind veniturile societății achiziționate sunt negative. Achiziționarea unei astfel de societăți ar trebui să fie excepția rară.

38. În consecință, reglementarea în discuție restricționează libertatea de stabilire a societăților austriece precum cele din litigiul principal.

2. Comparabilitatea obiectivă a situațiilor

39. În jurisprudența sa, Curtea consideră uneori că o diferență de tratament dezavantajoasă între o societate-mamă care deține o filială nerezidentă și o societate-mamă care deține o filială rezidentă este compatibilă cu libertatea de stabilire în cazul în care privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv [20].

40. În Hotărârea Rewe Zentralfinanz, Curtea a stabilit deja că, în ceea ce privește pierderile suferite de societățile-mamă cu titlu de amortizare a valorii participațiilor lor la filiale, aceste societăți se găsesc într-o situație comparabilă, indiferent dacă este vorba despre participații deținute la societăți rezidente sau nerezidente [21]. Într-adevăr, în această hotărâre, Curtea are în vedere – printre altele – faptul că în niciunul dintre cazuri câștigurile filialei nu sunt impozitate la societatea-mamă, situație care nu se regăsește în speță în cadrul impozitării grupului, întrucât în acest caz este prevăzută impozitarea câștigurilor înregistrate de filialele rezidente la nivelul societății-mamă. Comisia a subliniat însă în

17 — A se vedea printre altele Hotărârile Daily Mail și General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punctul 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 35) și Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 18).

18 — A se vedea de exemplu Hotărârile Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 19) și Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 23).

19 — A se vedea în acest sens Hotărârea Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punctele 25-31).

20 — A se vedea printre altele Hotărârile Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punctele 32-36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 20) și SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 28); *a contrario*, a se vedea printre altele Hotărârile ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punctele 23-30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punctele 34-35) și Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50, punctele 23-24), în care nu se menționează această posibilitate.

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

mod întemeiat că, în speță, amortizarea fondului comercial are loc independent de împrejurarea dacă filiala rezidentă înregistrează sau nu înregistrează profit. Pentru acest motiv, cumulul profitului realizat de o filială cu cel ale societății-mamă nu influențează cu nimic comparabilitatea obiectivă a situației participațiilor la societățile rezidente și nerezidente în cadrul reglementării contestate în cauză.

41. În plus, în cadrul Hotărârii X Holding, Curtea a hotărât, tot în privința unei reglementări referitoare la impozitarea grupului de întreprinderi, că, pentru a considera că situațiile sunt comparabile în mod obiectiv, este suficient ca o societate-mamă să urmărească obținerea unui avantaj dintr-o reglementare fiscală atât în privința filialelor rezidente, cât și a celor nerezidente [22]. Deși, în Hotărârea Nordea Bank Danmark, Curtea pare să fi instituit criterii mai stricte în ceea ce privește stabilirea comparabilității obiective a situațiilor, prin faptul că a considerat că situația sediilor permanente rezidente și a celor nerezidente nu este comparabilă în mod obiectiv [23], este posibil ca intenția Curții, astfel cum rezultă din recenta Hotărâre Comisia/Regatul Unit, să fie aceea de a nu transfera aceste criterii asupra filialelor [24].

42. Republica Austria neagă, în schimb, comparabilitatea obiectivă a situațiilor invocând faptul că, potrivit articolului 10 din KStG 1988, participațiile la societățile nerezidente sunt tratate în principiu neutru din punct de vedere fiscal, spre deosebire de participațiile la societățile rezidente. Acest argument poate fi exprimat numai în cadrul analizei privind existența unei justificări pentru restricționarea în speță a libertății de stabilire. Astfel, diferența de tratament aplicat filialelor rezidente și nerezidente ce rezultă în sistemul fiscal al unui stat membru poate fi admisă numai în condițiile stabilite de jurisprudență în privința justificării referitoare la menținerea coerenței fiscale.

43. În consecință, diferența de tratament defavorabilă din speță cu privire la dobândirea filialelor nerezidente nu este incompatibilă cu libertatea de stabilire, pentru motivul că se referă la o situație care nu este comparabilă în mod obiectiv cu o situație de pe teritoriul național.

3. Justificare

44. Cu toate acestea, restricționarea libertății de stabilire poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general [25].

45. În jurisprudența constantă, Curtea recunoaște statelor membre dreptul de a restricționa exercitarea libertăților fundamentale în vederea menținerii coerenței regimului lor fiscal [26].

22 — A se vedea Hotărârea X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 24).

23 — A se vedea Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24).

24 — A se vedea Hotărârea Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50) în raport cu Concluziile noastre prezentate în această cauză (EU:C:2014:2321, punctele 25-26).

25 — A se vedea printre altele Hotărârile Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, punctul 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctul 33) și Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23).

26 — A se vedea printre altele Hotărârile Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punctul 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctul 43), SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 33) și Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 48).

46. În acest sens, trebuie să se stabilească existența unei legături directe între un avantaj fiscal și compensarea lui printr-o anumită sarcină fiscală [27], în principiu în cazul aceluiași contribuabil și în cadrul aceluiași impozit [28]. Într-o asemenea situație, i se poate refuza un avantaj fiscal beneficiarului unei libertăți fundamentale în cazul în care nu este supus nici sarcinii fiscale care în sistemul de impozitare național este indisolubil legată de avantajul fiscal solicitat. Astfel se urmărește prevenirea acordării unui avantaj fiscal „nejustificat” [29].

47. Caracterul direct al legăturii dintre avantajul fiscal și sarcina fiscală trebuie apreciat în raport cu obiectivul pe care îl urmărește reglementarea fiscală [30]. O astfel de legătură directă presupune cel puțin ca avantajul fiscal să fie condiționat de sarcina fiscală. Prin urmare, în sistemul fiscal al statului membru, avantajul fiscal nu poate fi obținut în lipsa unei sarcini fiscale corelative [31].

48. În mod similar, Curtea impune o legătură directă și în materia taxei pe valoarea adăugată pentru a stabili dacă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii s-a efectuat „cu titlu oneros” [32], adică în contrapartidă, fiind astfel impozabilă [33]. Pentru acest motiv, avocatul general Mengozzi a vorbit în mod întemeiat despre necesitatea de a stabili „un efect precis de compensare” între un avantaj fiscal și o sarcină fiscală, care trebuie constatat în cadrul justificării privind asigurarea coerenței sistemului fiscal [34]. În sistemul de impozitare al statului membru, avantajul fiscal trebuie să reprezinte, așadar, „contraprestația” din partea statului pentru anumite sarcini fiscale.

49. În speță sunt invocate o serie de sarcini fiscale impuse de sistemul fiscal austriac, față de care avantajul fiscal al amortizării fondului comercial ar putea constitui „contraprestația” amintită anterior.

a) Imputarea beneficiilor filialei

50. În primul rând, Republica Austria consideră că există o legătură directă între amortizarea fondului comercial și imputarea fiscală a rezultatelor obținute de filială societății-mamă. Astfel, imputarea rezultatelor ar fi diferită după cum este vorba despre o societate rezidentă sau despre una nerezidentă. Prin urmare, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, nu s-ar putea imputa societății-mamă decât beneficiile filialelor rezidente, iar nu și cele ale filialelor nerezidente. Pe de altă parte, pierderile înregistrate de filialele rezidente sunt luate întotdeauna în considerare, în vreme ce pierderile filialelor nerezidente nu sunt luate în considerare decât provizoriu.

27 — A se vedea de exemplu Hotărârile Svensson și Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punctul 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 58) și Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punctul 36).

28 — A se vedea printre altele Hotărârile Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punctul 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punctul 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punctul 47) și Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 49); cu privire la excepțiile de la acest principiu, a se vedea printre altele Hotărârile Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctele 45-46) și Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punctele 47-49); a se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, punctele 50-65).

29 — A se vedea Hotărârea Comisia/Ungaria (C-253/09, EU:C:2011:795, punctul 75).

30 — A se vedea de exemplu Hotărârile Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punctul 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punctul 47) și Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 92); în același sens, a se vedea Hotărârea Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 43).

31 — A se vedea în acest sens Hotărârile Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 73), Comisia/Portugalia (C-493/09, EU:C:2011:635, punctul 39), Comisia/Germania (C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 87), Santander Asset Management SGIIC și alții (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 93) și Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 51).

32 — A se vedea articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), precum și articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), în vigoare anterior.

33 — A se vedea printre altele Hotărârile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13-20) și Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctele 12-17); a se vedea și Concluziile avocatului general Stix-Hackl în cauza Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punctul 32).

34 — Concluziile avocatului general Mengozzi în cauza Beker și Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, punctul 56).

51. La aprecierea coerenței fiscale trebuie să se țină seama numai de o anumită sarcină fiscală. În cadrul imputării rezultatelor, numai impozitarea beneficiilor filialei la nivelul societății-mamă ar putea fi considerată o sarcină compensatorie, deoarece imputarea pierderilor la nivelul societății-mamă constituie în sine un avantaj fiscal.

52. Sarcina imputării beneficiilor se realizează la nivelul aceluiași contribuabil, și anume la nivelul societății-mamă, și în cadrul aceluiași impozit, în speță în cadrul impozitului pe profit austriac. Cu toate acestea, conform legislației austriece privind impozitul pe profit, amortizarea fondului comercial generat de participarea la o filială nu este condiționată de obținerea de către filială a unor beneficii care sunt imputate societății-mamă.

53. Considerăm, așadar, că și simpla posibilitate de a impozita un beneficiu poate constitui o sarcină fiscală în cadrul coerenței fiscale [35]. Nici în acest caz însă nu se poate stabili o legătură directă a amortizării capitalului comercial, întrucât și în situația unei filiale înființate de societatea-mamă pe teritoriul național – deci a unei filiale care nu a fost dobândită de la o altă entitate – are loc o imputare a beneficiilor obținute de filială. În acest caz, amortizarea fondului comercial nu este însă posibilă din cauza faptului că filiala nu a fost dobândită. Prin urmare, imputarea beneficiilor unei filiale se realizează independent de amortizarea valorii comerciale a participației. În această măsură, între cele două nu există o legătură directă în sensul jurisprudenței citate.

54. Acest aspect devine și mai evident dacă avem în vedere faptul că imputarea beneficiilor unei filiale prezintă o legătură directă cu un avantaj fiscal diferit de amortizarea fondului comercial. Potrivit jurisprudenței, luarea în considerare a câștigurilor și a pierderilor reflectă o „logică simetrică” [36]. Pentru acest motiv, există o legătură directă între imputarea beneficiilor realizate de o filială societății sale mamă și luarea în considerare a pierderilor acestei filiale. În consecință, imputarea beneficiilor realizate de filialele rezidente poate justifica numai faptul că pierderile filialelor nerezidente sunt imputate societății-mamă în anumite condiții [37] în cadrul impozitării austriece a grupurilor de întreprinderi.

55. Prin urmare, nu există nicio legătură directă între imputarea beneficiilor unei filiale și amortizarea fondului comercial al participației la această filială. Așadar, restricția în discuție nu poate fi justificată prin faptul că beneficiile filialelor nerezidente nu sunt imputate în cadrul impozitării grupului de întreprinderi.

b) Neutralitatea fiscală a participației la filiala nerezidentă

56. În opinia Republicii Austria, un alt motiv pentru care restricția în discuție ar contribui la menținerea coerenței fiscale este faptul că, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, participațiile la societățile nerezidente sunt tratate complet neutru din punct de vedere fiscal. În temeiul articolului 10 alineatele (2) și (3) din KStG 1988, privind participațiile internaționale, nu sunt luate în considerare din punct de vedere fiscal nici veniturile, nici profiturile obținute din cesiuni și nici modificările de valoare ale participațiilor la o filială nerezidentă.

57. Consecința acestui tratament neutru din punct de vedere fiscal ar fi în special faptul că câștigul obținut din cesiunea unei participații la o filială nerezidentă nu ar fi impozitabil. În schimb, impozitarea acestui câștig în cazul cesiunii unei participații la o filială rezidentă este obligatorie și necesară pentru a compensa amortizarea fondului comercial realizată anterior.

35 — A se vedea în în acest sens Concluziile noastre în cauza X (C-686/13, EU:C:2015:31, punctele 49-55 și jurisprudența citată).

36 — A se vedea Hotărârea K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctele 65-69).

37 — A se vedea în acest sens printre altele Hotărârile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) și Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50).

58. În esență, argumentul Republicii Austria se întemeiază pe principiul simetriei dintre impozitarea beneficiilor și luarea în considerare a pierderilor, astfel cum a fost reținut de nenumărate ori și în jurisprudență [38]. În Hotărârea K, Curtea a statuat în mod expres că între, pe de o parte, luarea în considerare a pierderilor rezultate dintr-o investiție în capital și, pe de altă parte, impozitarea beneficiilor obținute din investiția respectivă poate exista o legătură directă în sensul coerenței fiscale [39].

59. Prin urmare, în scopul menținerii coerenței fiscale, poate fi justificat în principiu refuzul de a acorda avantajul fiscal constând în luarea în considerare a unei pierderi – precum amortizarea din speță a fondului comercial la dobândirea unei participații – în cazul în care respectivul contribuabil nu are obligația fiscală de a plăti impozit pentru câștigul corespunzător, respectiv profitul obținut din cesiunea participației. Însuși contribuabilul IFN-Holding a recunoscut că, în cazul în care i se acordă posibilitatea amortizării fondului comercial pentru participația la o societate nerezidentă, ar trebui impozitat și un eventual câștig provenit din cesiune.

60. Cu toate acestea, o astfel de justificare este exclusă în speță.

61. Astfel, legislația austriacă privind impozitul pe profit nu condiționează avantajul fiscal acordat sub forma amortizării fondului comercial de o sarcină fiscală impusă sub forma impozitării câștigurilor din cesiuni. Dreptul la amortizarea fondului comercial nu poate fi exercitat nici în cazul în care, conform articolului 10 alineatul (3) punctul 1 din KStG 1988, contribuabilul și-a exercitat dreptul de opțiune în favoarea luării în considerare fiscale a unei participații la o societate nerezidentă, caz în care cesiunea unei asemenea participații este supusă impozitării. În consecință, cum sistemul fiscal austriac refuză amortizarea fondului comercial pentru participații la societăți nerezidente, chiar dacă această participație este tratată neutru din punct de vedere fiscal, este evident că reglementarea în discuție nu are drept obiectiv crearea unei legături între refuzul de a acorda avantajul amortizării fondului comercial și neutralitatea fiscală a participației.

62. Chiar dacă, potrivit argumentului Republicii Austria, acest regim ar urmări un asemenea obiectiv, trebuie respectată jurisprudența constantă conform căreia o reglementare națională nu poate garanta realizarea obiectivului invocat decât în cazul în care răspunde cu adevărat preocupării de a-l atinge în mod coerent și sistematic [40], adică dacă este consecventă. În orice caz, această cerință nu este îndeplinită din cauza dreptului de opțiune prevăzut la articolul 10 alineatul (3) punctul 1 din KStG 1988. Astfel. având în vedere obiectivul prezumat al sistemului fiscal, nu ar fi coerentă excluderea amortizării fondului comercial și în cazul în care se optează în favoarea impozitării.

63. Prin urmare, nici neutralitatea fiscală a unei participații la o filială nerezidentă, prevăzută în principiu de legislația austriacă, nu poate justifica refuzul de a amortiza fondul comercial pentru astfel de participații.

c) Echivalența dintre achiziționarea de filiale și achiziționarea de sedii permanente

64. În final, trebuie apreciată justificarea privind menținerea coerenței fiscale și sub aspectul obiectivului stabilit de guvernul austriac în proiectul său de lege privind introducerea amortizării fondului comercial în cazul filialelor rezidente.

38 — A se vedea printre altele Hotărârile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 58) și Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctele 32-33).

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

40 — A se vedea printre altele Hotărârile Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, punctul 55), Comisia/Italia (C-531/06, EU:C:2009:315, punctul 66), Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, punctul 53) și Blanco (C-344/13 și C-367/13, EU:C:2014:2311, punctul 39).

65. Potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, se urmărește echivalarea achiziției unei participații la o filială autonomă din punct de vedere juridic cu dobândirea unui sediu permanent dependent din punct de vedere juridic. În timp ce, potrivit legislației austriece, amortizarea fondului comercial este în general posibilă în cazul dobândirii unui sediu permanent, reglementarea în discuție oferă această posibilitate și în ceea ce privește dobândirea unei filiale, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi.

66. Având în vedere acest obiectiv, Republica Austria susține că amortizarea fondului comercial în cazul participațiilor la filialele nerezidente este refuzat în mod justificat pentru motivul că această amortizare nu este posibilă nici în cazul dobândirii unui sediu permanent nerezident. Există această situație în orice caz atunci când convenția privind evitarea dublei impuneri prevede metoda de scutire a veniturilor realizate de sediile permanente nerezidente și deci Austria nu are niciun drept de impozitare a acestor venituri.

67. Independent de aspectul dacă obiectivul echivalenței dintre achiziționarea de filiale și achiziționarea de sedii permanente rezidente și nerezidente poate într-adevăr constitui o justificare pentru menținerea coerenței fiscale, este evident că acest obiectiv nu este realizat într-un mod coerent și sistematic, potrivit criteriilor stabilite în jurisprudență[41], întrucât, astfel cum a subliniat în mod întemeiat IFN-Holding, nu are loc nicio echivalare, în special în cazurile în care, conform acordului de evitare a dublei impuneri, veniturile unui sediu permanent nerezident sunt impozitate în Austria potrivit metodei scutirii. În acest caz, amortizarea fondului comercial este avută în vedere și în cazul sediilor permanente nerezidente, deoarece veniturile acestor sedii – din care se deduce impozitul național – sunt impozitate în Austria. Reglementarea în discuție nu condiționează însă excluderea amortizării fondului comercial în cazul participațiilor la filialele nerezidente de aspectul dacă, în privința veniturilor sediilor permanente, s-a convenit cu statul de reședință al filialei metoda scutirii sau metoda deducerii.

68. Prin urmare, justificarea privind menținerea coerenței sistemului fiscal al statului membru nu poate fi aplicată nici în legătură cu obiectivul privind echivalarea achiziționării unei participații la o filială independentă din punct de vedere juridic cu achiziționarea unui sediu permanent dependent din punct de vedere juridic.

d) Concluzie

69. În consecință, având în vedere că nu par să existe alte justificări, restricția privind libertatea de stabilire aflată în discuție în speță nu poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general.

4. Răspunsul la a doua întrebare preliminară

70. În concluzie, la a doua întrebare preliminară trebuie să se răspundă că o reglementare precum cea în discuție, care, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, nu permite amortizarea fondului comercial decât în cazul participațiilor la societățile rezidente, încalcă articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE, respectiv articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE.

41 — A se vedea și punctul 62 de mai sus.

C – Încălcarea interdicției de punere în aplicare a ajutoarelor de stat

71. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere dorește să se stabilească și dacă o dispoziție precum cea de la articolul 9 alineatul (7) a doua teză din KStG 1988, privind amortizarea fondului comercial în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, încalcă interdicția de punere în aplicare a ajutoarelor de stat prevăzută la articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE coroborat cu articolul 107 alineatul (1) TFUE. Întrucât în privința celei de a doua întrebări preliminare s-a constatat că reglementarea austriacă încalcă libertatea de stabilire, răspunsul la prima întrebare preliminară este necesar pentru a se clarifica dacă legislația Uniunii conferă în fapt unui contribuabil precum IFN-Holding dreptul de a beneficia de amortizarea fondului comercial [42].

72. Articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE prevede că un stat membru nu poate pune în aplicare măsurile de ajutor preconizate înainte de adoptarea unei decizii definitive de către Comisie. Această interdicție se referă și la ajutoarele nou-introduse de un stat membru după aderarea la Uniune și pe care nu le-a notificat. Articolul 9 alineatul (7) a doua teză din KStG 1988 îndeplinește aceste două condiții, întrucât, potrivit instanței de trimitere, aceste măsuri au fost publicate în Buletinul legislativ austriac în anul 2004 și nu au fost notificate Comisiei până la data introducerii deciziei de trimitere.

73. Prin urmare, interdicția prevăzută la articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE s-ar opune reglementării în discuție, privind amortizarea fondului comercial, în măsura în care aceasta constituie un ajutor de stat în sensul definiției de la articolul 107 alineatul (1) TFUE. Trebuie să fie vorba deci despre orice avantaj acordat de state sau prin intermediul resurselor de stat [43], care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

1. Avantajul fiscal

74. Intră sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE orice avantaj fiscal care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili [44].

75. Prin urmare, reglementarea în discuție, privind amortizarea fondului comercial, este în principiu vizată de articolul 107 alineatul (1) TFUE, întrucât are ca efect reducerea bazei de calcul a impozitului pe profit pentru anumiți contribuabili pe o perioadă de 15 ani, generând astfel o reducere a impozitului aferent mai multor perioade fiscale.

76. Cu toate acestea, IFN-Holding și Republica Austria ridică problema dacă rezultă de fapt un avantaj. Într-adevăr, potrivit articolului 9 alineatul (7) a doua teză din KStG 1988, este posibilă amortizarea fondului comercial în cadrul impozitării grupului de întreprinderi. Dar totodată, potrivit primei teze a aceluiași alineat, amortizarea participației este exclusă în temeiul altor diminuări valorice ulterioare.

77. Acest argument nu poate totuși infirma faptul că amortizarea fondului comercial reprezintă în sine un avantaj fiscal. Acest avantaj subzistă chiar și în situația excluderii altor amortizări aferente participațiilor în cadrul impozitării grupului de întreprinderi. Astfel, în timp ce amortizarea fondului comercial este efectuată pentru orice achiziționare a unei participații, celelalte amortizări ulterioare ale

42 — A se vedea punctul 32 de mai sus.

43 — A se vedea printre altele Hotărârile Spania/Comisia (C-342/96, EU:C:1999:210, punctul 41), Altmark Trans și Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, punctul 84) și Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 21).

44 — A se vedea printre altele Hotărârile Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14), Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 72, denumită în continuare „Hotărârea Gibraltar”) și Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23).

unei participații intervin numai în cazuri excepționale. În plus, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, excluderea vizează toate participațiile, iar nu doar pe acelea care dau dreptul la amortizarea fondului comercial. Așadar, în anumite cazuri, amortizarea fondului comercial constituie o excepție avantajoasă de la această regulă generală.

78. În consecință, prin reglementarea austriacă se acordă un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

2. Caracterul selectiv al avantajului

79. Instanța de trimitere are îndoieli întemeiate mai ales în ceea ce privește aspectul dacă reglementarea privind amortizarea fondului comercial este asociată cu „favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, și anume dacă acordă un avantaj „selectiv” în sensul jurisprudenței.

a) Selectivitatea în materie fiscală

80. Analiza acestei selectivități prezintă dificultăți atunci când este vorba despre dispozițiile de drept fiscal ale statelor membre.

81. În jurisprudență se reiterează constant că o reglementare fiscală nu este selectivă în cazul în care se aplică fără distincție tuturor operatorilor economici [45]. Potrivit jurisprudenței, caracterul selectiv al unei reglementări nu poate fi stabilit însă ținând seama numai de împrejurarea că o astfel de reglementare fiscală acordă un avantaj doar întreprinderilor care îndeplinesc condițiile pe care le impune [46]. Pe de altă parte, caracterul selectiv nu poate fi întotdeauna negat cu motivarea că, în măsura în care îndeplinesc condițiile impuse, toți operatorii economici pot invoca în mod nediferențiat avantajul oferit de reglementarea fiscală, întrucât, într-o asemenea situație, caracterul selectiv al unei reglementări fiscale ar trebui respins cu fiecare ocazie.

82. Pentru acest motiv, jurisprudența a definit criterii specifice pentru stabilirea caracterului selectiv al avantajelor fiscale. Astfel, potrivit jurisprudenței, este decisiv aspectul dacă, potrivit condițiilor prevăzute de sistemul fiscal național, criteriile pentru obținerea avantajului fiscal au fost selectate în mod nediscriminatoriu [47]. În acest sens, trebuie să se determine, într-o primă etapă, regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil. În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal”, trebuie să se aprecieze, într-o a doua etapă, dacă avantajul conferit prin măsura fiscală în cauză are caracter selectiv, demonstrând că aceasta derogă de la sistemul comun în măsura în care introduce diferențieri între operatorii economici care, din perspectiva obiectivului atribuit sistemului fiscal al statului membru respectiv, se găsesc într-o situație de drept și de fapt comparabilă [48]. Chiar și în situația în care aceste condiții sunt îndeplinite, avantajul poate fi justificat prin natura sau prin obiectivele generale ale sistemului căruia îi aparține, în special atunci când o reglementare fiscală se întemeiază în mod direct pe principiile fondatoare sau directoare ale sistemului fiscal național [49].

45 — A se vedea de exemplu Hotărârile Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 35), Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 39) și Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23).

46 — A se vedea în acest sens în special Hotărârea 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42).

47 — A se vedea în acest sens și Hotărârea Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 53).

48 — A se vedea Hotărârile Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49), P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 19) și Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 35).

49 — A se vedea Hotărârile Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 65-69) și P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22); a se vedea în același sens printre altele și Hotărârile Italia/Comisia (173/73, EU:C:1974:71, punctul 33), Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 42), Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 145), precum și Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctele 42-43).

83. O asemenea analiză a echivalenței este necesară în cazul reglementărilor fiscale în vederea stabilirii caracterului selectiv al acestora, întrucât – spre deosebire de subvențiile în sens restrâns sub forma unor prestații bănești – avantajele fiscale apar în cadrul unui sistem fiscal căruia întreprinderile îi sunt supuse în mod constant și obligatoriu. Sistemele fiscale acordă însă avantaje sub diferite forme, acestea având adeseori doar rolul de a realiza obiectivul precis al impozitului. Conform jurisprudenței însă, avantajele care nu constituie subvenții în sens restrâns pot fi considerate ajutoare doar în cazul în care, potrivit naturii și efectelor pe care le produc, pot fi asimilate subvențiilor în sens restrâns [50]. Astfel, va exista un motiv suficient de a asimila aceste avantaje fiscale subvențiilor în sens restrâns numai în situația în care un stat membru își folosește sistemul fiscal existent drept mijloc pentru acordarea prestațiilor bănești în scopuri situate în afara sistemului [51].

84. Or, din această constatare rezultă și faptul că un tratament inegal nejustificat aplicat în cadrul sistemului fiscal al unui stat membru nu este suficient pentru a constata caracterul selectiv al unui avantaj fiscal în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Din constatarea în discuție rezultă doar faptul că reglementarea fiscală trebuie asimilată unei subvenții în sens restrâns în funcție de natura și de efectele pe care le produce.

85. În plus, potrivit articolului 107 alineatul (1) TFUE, beneficiarul unei subvenții trebuie să facă parte din categoria „anumite întreprinderi” sau „producerea anumitor bunuri”. Pentru acest motiv, Curtea a constatat, în special în Hotărârea Gibraltar, că o reglementare fiscală trebuie să caracterizeze întreprinderile beneficiare pe baza unor caracteristici care le sunt specifice în calitate de categorie privilegiată [52]. Prin urmare, la finalul analizei privind echivalența, trebuie să se clarifice, într-o etapă suplimentară, în ce măsură categoria contribuabililor favorizați printr-o reglementare fiscală se referă în mod clar la întreprinderi sau la producerea anumitor bunuri în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

b) Cu privire la caracterul selectiv al diferențelor de tratament

86. În cele ce urmează trebuie să se analizeze dacă reglementarea privind amortizarea fondului comercial constituie în speță o diferență de tratament pentru care nu există nicio justificare în sistemul fiscal austriac. Apoi va fi eventual necesar să se clarifice dacă contribuabilii astfel favorizați intră în categoria „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

87. Instanța de trimitere consideră că, din mai multe puncte de vedere, reglementarea în discuție favorizează în mod selectiv, și anume prin tratamentul diferit aplicat persoanelor juridice în raport cu persoanele fizice [punctul i) de mai jos], prin tratamentul aplicat contribuabililor supuși la plata impozitului pe profit din interiorul grupului față de cei din afara lui [punctul ii) de mai jos], precum și prin tratamentul contribuabililor din interiorului grupului care dețin participații la societăți rezidente față de cei care dețin participații la societăți nerezidente [punctul iii) de mai jos].

88. Astfel, instanța de trimitere a ales ca referință nu una, ci trei reglementări fiscale „normale” diferite. Atunci când prezumă că amortizarea fondului comercial are un caracter selectiv pentru motivul că este recunoscută numai persoanelor juridice, excluzând persoanele fizice, instanța alege ca sistem de referință întreaga legislație fiscală austriacă. Dimpotrivă, dacă în contextul perceperii impozitul pe profit are în vedere favorizarea acelor întreprinderi care sunt supuse impozitării la nivel de grup, instanța de trimitere ia ca sistem de referință legislația privind impozitul pe profit. În fine, dacă în contextul impozitării grupului se raportează la favorizarea întreprinderilor care dețin participații la

50 — A se vedea printre altele Hotărârile De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Înalta Autoritate (30/59, EU:C:1961:2, p. 43), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 29), Bouygues și Bouygues Télécom/Comisia (C-399/10 P și C-401/10 P, EU:C:2013:175, punctul 101), precum și Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 22).

51 — A se vedea în acest sens și Hotărârea P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctele 22-27).

52 — A se vedea Hotărârea Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 104).

societăți rezidente față de cele care dețin participații la societăți nerezidente, trebuie avută în vedere ca sistem de referință legislația privind impozitarea grupurilor de întreprinderi. În funcție de tratamentul diferit avut în vedere, este vizat un anumit sistem de referință. De aici rezultă – fapt constatat deja de Curte în Hotărârea Gibraltar [53] – că stabilirea existenței unei impozitări „normale” nu poate fi decisivă. Decisivă este numai analiza respectivului tratament diferențiat.

i) Favorizarea persoanelor juridice

89. Prima diferență de tratament criticată de instanța de trimitere se referă la faptul că doar persoanele juridice aflate sub incidența KStG 1988 pot beneficia de amortizarea fondului comercial, iar nu și persoanele fizice, care sunt supuse impozitării conform Legii austriece privind impozitul pe venit.

90. În acest sens, persoanele juridice și persoanele fizice ar trebui să se găsească într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

91. În primul rând trebuie să se precizeze faptul că criteriile care trebuie aplicate la analiza echivalenței situațiilor de fapt și de drept în cadrul articolului 107 alineatul (1) TFUE sunt diferite de cele aplicate în cadrul analizei unei libertăți fundamentale. Dacă în cazul libertăților fundamentale, în conformitate cu jurisprudența [54], trebuie să se considere că situațiile sunt comparabile, nu același lucru este valabil pentru caracterul selectiv al avantajelor fiscale. Astfel, spre deosebire de restricționarea unei libertăți fundamentale, selectivitatea se referă de regulă la tratamentul diferit aplicat întreprinderilor rezidente în același stat, iar nu întreprinderilor rezidente și nerezidente [55]. Potrivit dispozițiilor lor, tratatele impun o abordare strictă numai în cazul dezavantajării situațiilor transfrontaliere în raport cu cele pur interne.

92. Dacă se ține seama de acest criteriu, persoanele juridice și persoanele fizice nu se află, potrivit sistemului fiscal austriac, în situații comparabile, întrucât sistemul legislativ austriac cuprinde legi fiscale diferite pentru persoanele juridice și pentru persoanele fizice, care conțin în mod evident dispoziții extrem de variate în privința stabilirii bazei impozabile. În plus, o diferență efectivă considerabilă între aceste două grupe constă în aceea că numai persoanele juridice care sunt supuse la plata impozitului pe profit au acționari care participă la repartizarea profitului societății, fiind la rândul lor supuși la plata impozitului pe venit.

93. Împrejurarea că numai persoanele juridice, iar nu și cele fizice, pot beneficia de amortizarea fondului comercial nu constituie, așadar, o favorizare selectivă a persoanelor juridice în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

ii) Favorizarea grupurilor fiscale

94. În continuare se ridică problema dacă amortizarea fondului comercial favorizează în mod selectiv societățile supuse impozitării la nivelul grupului de întreprinderi față de societățile care sunt impozitate în afara grupului.

95. Republica Austria consideră în acest sens că cele două categorii de întreprinderi nu sunt comparabile întrucât imputarea rezultatelor obținute de filială este posibilă doar în cadrul impozitării grupului de întreprinderi.

53 — A se vedea Hotărârea Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 90, 91 și 131).

54 — A se vedea Concluziile noastre în cauza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punctul 25 și jurisprudența citată).

55 — A se vedea Hotărârea Spania/Comisia (C-73/03, EU:C:2004:711, punctul 28).

96. Având în vedere finalitatea impozitării grupului de întreprinderi, societatea-mamă și participațiile pe care le deține trebuie privite ca un singur contribuabil, iar rezultatele financiare obținute de filialele independente din punct de vedere juridic sunt adunate la rezultatul financiar al societății-mamă. În aceste împrejurări, Curtea a recunoscut deja în Hotărârea Papillon – cu referire la restricționarea libertății de stabilire – că, în principiu, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi poate exista necesitatea de a stabili reguli de evaluare a participațiilor diferite față de impozitarea în afara grupului pentru a evita dubla luare în considerare a pierderilor [56]. Același lucru trebuie să fie valabil *a fortiori* și în cazul analizei caracterului selectiv [57].

97. În plus, instanța de trimitere a precizat că unul dintre obiectivele reglementării austriece privind amortizarea fondului comercial este acela de a asigura un tratament egal între achiziționarea unui sediu permanent și achiziționarea unei filiale [58]. În timp ce în cazul achiziționării unui sediu permanent poate avea loc în principiu o amortizare a fondului comercial, amortizarea nu este în principiu posibilă în cazul achiziționării unei participații la o societate independentă din punct de vedere juridic. Dacă reglementarea austriacă privind impozitarea grupurilor de întreprinderi anulează, în scopuri fiscale, independența juridică a societății achiziționate prin imputarea rezultatului obținut la societatea-mamă, aceasta apropie achiziționarea unei participații de achiziționarea unui sediu permanent. În această măsură, având în vedere obiectivul reglementării, participațiile impozitate în cadrul grupului se găsesc într-o situație juridică diferită față de cele impozitate în afara grupului.

98. În plus, potrivit IFN-Holding – aspect care ar trebui eventual examinat de instanța de trimitere –, orice societate care achiziționează o participație poate opta dacă va constitui împreună cu societatea achiziționată un grup fiscal, bucurându-se astfel de avantajul amortizării fondului comercial. Dimpotrivă, dacă societatea decide să nu formeze un astfel de grup de întreprinderi, ea nu se va găsi într-o situație comparabilă tocmai în urma acestei decizii.

99. Prin urmare, reglementarea în discuție, privind amortizarea fondului comercial, nu poate fi considerată selectivă nici pentru motivul că acest avantaj fiscal este accesibil numai societăților care sunt supuse impozitării la nivelul grupului.

iii) Favorizarea întreprinderilor care dețin participații la societățile rezidente

100. În fine, limitarea amortizării fondului comercial la achiziționarea de participații la societățile rezidente, care, astfel cum s-a constatat în cele ce precedă, constituie o încălcare a libertății de stabilire [59], ar putea, în plus, să favorizeze în mod selectiv aceste întreprinderi față de cele care achiziționează participații la societățile nerezidente.

101. În acest sens, întreprinderile care achiziționează participații la societăți rezidente și cele care achiziționează participații la societăți nerezidente trebuie mai întâi să se afle într-o situație comparabilă, iar favorizarea să nu poată fi justificată prin natura sau prin obiectivele generale ale sistemului.

56 — A se vedea Hotărârea Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctele 45-47).

57 — A se vedea punctul 91 de mai sus.

58 — A se vedea punctul 65 de mai sus.

59 — A se vedea punctele 33-70 de mai sus.

102. Se poate considera că s-a răspuns la această întrebare în măsura în care se referă la participații la filiale situate în alte state membre. Astfel, în cadrul analizei privind încălcarea libertății de stabilire s-a constatat, în primul rând, că societățile-mamă care achiziționează o participație la o societate rezidentă se găsesc într-o situație comparabilă cu cea a societăților care achiziționează participații la societăți rezidente în alte state membre [60]. În al doilea rând, tratamentul diferit aplicat societăților-mamă nu poate fi justificat nici de imperativul privind menținerea coerenței sistemului fiscal austriac [61].

103. În cauza Presidente del Consiglio dei Ministri am subliniat deja faptul că, având în vedere criteriile stabilite în jurisprudență pentru examinarea selectivității, în materia ajutoarelor se pun aceleași probleme ca în cadrul analizei unei încălcări a drepturilor fundamentale. În acest sens, pentru a evita aprecierile contradictorii, am propus aplicarea acelorași criterii în ambele cazuri [62]. Este însă vorba exclusiv despre acele cazuri în care caracterul selectiv al unui ajutor poate fi justificat prin favorizarea situațiilor de fapt interne în raport cu situațiile externe. În astfel de împrejurări nu ar avea sens ca, pe de o parte, să se constate încălcarea unei libertăți fundamentale, iar, pe de altă parte, în ceea ce privește interdicția de punere în aplicare a ajutoarelor, să se constate că tratamentul diferit aplicat în cadrul sistemului fiscal național este întemeiat. În această privință, este vorba despre o excepție de la principiul conform căruia, în cadrul analizei caracterului selectiv, stabilirea caracterului comparabil trebuie să aibă la bază criterii mai stricte [63].

104. Prin urmare, amortizarea fondului comercial în discuție este de natură să favorizeze întreprinderile care achiziționează participații la societăți rezidente în raport cu cele care achiziționează participații la societăți nerezidente și care se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Acest tratament diferit nu este justificat de principiile fondatoare sau directoare ale sistemului fiscal austriac. Pentru aceste motive, reglementarea austriacă privind amortizarea fondului comercial trebuie asimilată unei subvenții în sens restrâns.

105. Totuși, această favorizare este selectivă numai în cazul în care întreprinderile favorizate, și anume acelea care, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, achiziționează participații la societăți rezidente, fac parte din categoria „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

106. În Hotărârea Presidente del Consiglio dei Ministri, Curtea a constatat caracterul selectiv al unei reglementări fiscale, care constituie totodată și o încălcare a unei libertăți fundamentale de către statul gazdă, întrucât doar operatorii nerezidenți de aeronave și de ambarcațiuni de agrement erau supuși impozitării [64]. Astfel, Curtea a recunoscut că întreprinderile rezidente din cadrul unui anumit sector fac parte din categoria „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

107. Cu toate acestea, în speță este vorba despre restricționarea unei libertăți fundamentale de către statul de origine. Prin reglementarea austriacă privind amortizarea fondului comercial nu se produce o favorizare a întreprinderilor rezidente dintr-un anumit sector în raport cu întreprinderile nerezidente. Dimpotrivă, favorizarea rezultă din faptul că, independent de apartenența la un anumit sector, achiziționarea de participații la societăți rezidente este subvenționată pentru toate întreprinderile rezidente.

60 — A se vedea punctele 39-43 de mai sus.

61 — A se vedea punctele 44-69 de mai sus.

62 — A se vedea Concluziile noastre în cauza Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punctul 134).

63 — A se vedea punctul 91 de mai sus.

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

108. Analizând două decizii ale Comisiei privind ajutoarele de stat, adoptate într-o situație de fapt inversă din dreptul fiscal spaniol, referitoare la restricționarea amortizării fondului comercial la achiziționarea de participații la societățile *nerezidente*, Tribunalul a negat caracterul selectiv al reglementării. În motivarea sa, Tribunalul a arătat că reglementarea este în principiu accesibilă oricărei întreprinderi și nu exclude *a priori* nicio categorie de întreprinderi [65]. Curtea este acum chemată să se pronunțe în recursul formulat de Comisie împotriva acestor hotărâri ale Tribunalului [66] cu privire la legalitatea soluției.

109. Indiferent dacă motivarea Tribunalului este sau nu convingătoare sub toate aspectele, aceasta pornește în orice caz de la premisa că dispoziția în cauză trebuie să confere avantaje selective de natură să caracterizeze întreprinderile beneficiare ca o categorie privilegiată pe baza particularităților specifice – astfel cum a statuat Curtea în Hotărârea Gibraltar [67].

110. Această situație nu se regăsește însă în speță.

111. Pe de o parte, nu putem afirma că reglementarea austriacă privind amortizarea fondului comercial favorizează producerea numitor bunuri, întrucât achiziționarea participațiilor la societățile rezidente nu este limitată la numite sectoare, putând fi realizată în principiu în orice sector. Pe de altă parte, nu se poate afirma nici că doar anumite întreprinderi pot profita de această reglementare. Pentru aceasta ar fi necesar să poată fi identificate în mod clar acele întreprinderi. Considerăm că achiziționarea de participații la societățile rezidente este posibilă în cazul oricărei societăți, astfel încât identificarea întreprinderilor care profită de reglementarea austriacă este exclusă de la bun început.

112. Suntem conștienți de faptul că în anumite cazuri Curtea a oferit o interpretare destul de amplă noțiunii de categorie privilegiată, datorită particularităților acesteia. De exemplu, Curtea a considerat în fapt privilegiată categoria întreprinderilor axate în principal pe producția de bunuri corporale [68], precum și categoria întreprinderilor exportatoare și care au ca obiect de activitate investițiile reglementate de dispozițiile în litigiu [69].

113. Dar interpretarea într-un sens prea larg a caracterului selectiv al reglementărilor naționale prezintă pericolul de a aduce atingere repartizării competențelor între statele membre și Uniune consacrate la articolele 2 TFUE-6 TFUE, precum și repartizării competențelor referitoare la piața internă între Parlamentul European și Consiliu potrivit articolului 14 TFUE, pe de o parte, și a competențelor Comisiei conform articolului 17, pe de altă parte. Aceasta întrucât, dacă se constată existența unui ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia se bucură, de regulă, potrivit articolului 107 alineatul (3) TFUE, de o largă putere de apreciere în ceea ce privește problema dacă și în ce condiții își asumă sau nu își asumă deciziile politice luate de statele membre, fără ca prevederile din tratate să îi confere o competență normativă autonomă în respectivele domenii.

114. Caracterul selectiv al unei reglementări este criteriul determinant mai ales în materia dreptului fiscal, deoarece celelalte condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE sunt aproape întotdeauna îndeplinite. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, nu este necesar să se stabilească o denaturare efectivă a concurenței din cauza acordării ajutorului respectiv și nici un efect real asupra schimburilor comerciale dintre statele membre, ci doar să se examineze dacă acest ajutor este susceptibil să

65 — A se vedea Hotărârile Banco Santander și Santusa/Comisia (T-399/11, UE:T:2014:938, punctele 56-66) și Autogrill España/Comisia (T-219/10, UE:T:2014:939, punctele 52-62).

66 — Cauzele C-20/15 P (Comisia/Autogrill España) și C-21/15 P (Comisia/Banco Santander și Santusa).

67 — A se vedea Hotărârea Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 104).

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

69 — A se vedea Hotărârea Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctele 120-128).

denatureze concurența și să afecteze schimburile dintre statele membre [70]. În plus, nu este necesar nici ca întreprinderile beneficiare să participe ele însele la schimburile comerciale dintre statele membre; este suficient să aibă această posibilitate în viitor sau ca concurenții nerezidenți ai acestora să poată la rândul lor să încerce să se extindă pe piața internă [71].

115. În consecință, este recomandabilă aplicarea cu prudență a criteriului referitor la caracterul selectiv al unei reglementări naționale. În principiu, nu se poate porni de la premisa caracterului selectiv al unei reglementări în cazul în care respectiva reglementare nu vizează unul sau mai multe sectoare de activitate care să poată fi identificate în mod individual și delimitate în funcție de activitatea economică și nici întreprinderi care pot fi identificate în mod separat, astfel cum rezultă din economia articolului 107 alineatul (1) TFUE.

116. Pentru aceste motive, nici limitarea amortizării fondului comercial la achiziționarea de participații la societățile rezidente nu favorizează în speță „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri" în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

iv) Concluzie

117. Astfel, în lipsa caracterului selectiv, o reglementare precum cea de la articolul 9 alineatul (7) a doua teză din KStG 1988, referitoare la amortizarea fondului comercial în cadrul impozitării grupului, nu poate fi considerată un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

3. Răspunsul la prima întrebare preliminară

118. În concluzie, la prima întrebare preliminară trebuie să se răspundă că o reglementare precum cea în discuție în prezenta cauză, care limitează amortizarea fondului comercial la achiziționarea de participații la societățile rezidente de către persoane juridice în cadrul impozitării grupului de întreprinderi nu încalcă articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE coroborat cu articolul 107 alineatul (1) TFUE, respectiv articolul 88 alineatul (3) a treia teză CE coroborat cu articolul 87 alineatul (1) CE.

V – **Concluzie**

119. Ținând seama de ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la cele două întrebări adresate de Verwaltungsgerichtshof după cum urmează:

„1) Articolul 108 alineatul (3) a treia teză TFUE coroborat cu articolul 107 alineatul (1) TFUE și, respectiv, articolul 88 alineatul (3) a treia teză CE coroborat cu articolul 87 alineatul (1) CE nu se opun unei măsuri naționale precum cea din litigiul principal, conform căreia, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, amortizarea fondului comercial – care reduce baza de impozitare și astfel cuantumul impozitului – trebuie efectuată la achiziționarea unei participații la o societate rezidentă, în timp ce, în alte cazuri de impozitare a venitului și a profitului, la achiziționarea unei participații nu este permisă o astfel de amortizare a fondului comercial.

2) Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE și, respectiv, articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opun reglementărilor unui stat membru precum cele din litigiul principal, conform cărora, în cadrul impozitării grupului de întreprinderi, la achiziționarea unei participații

70 — A se vedea printre altele Hotărârile Italia/Comisia (C-372/97, EU:C:2004:234, punctul 44), Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 78) și Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 65).

71 — A se vedea Hotărârile Cassa di Risparmio di Firenze și alții (C-222/04, EU:C:2006:8, punctul 143) și Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 80).

la o societate rezidentă, trebuie să se efectueze o amortizare a fondului comercial, în timp ce, în cazul achiziționării unei participații la o societate nerezidentă, o astfel de amortizare a fondului comercial nu poate fi efectuată.”