

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

6 octombrie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Articolele 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE și 108 alineatul (3) TFUE – Libertatea de stabilire – Ajutor de stat – Impozitarea grupurilor de societăți – Achiziționarea unei participații la capitalul unei filiale – Amortizarea valorii comerciale a întreprinderii – Limitare la participațiile în societăți rezidente”

În cauza C-66/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Austria), prin decizia din 30 ianuarie 2014, primită de Curte la 10 februarie 2014, în procedura

Finanzamt Linz

împotriva

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

cu participarea:

IFN Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

CURTEA (Camera a patra),

compus din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, doamna K. Jürimäe, domnii J. Malenovsky și M. Safjan și doamna A. Prechal (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru IFN Holding AG și IFN Beteiligungs GmbH, de A. Damböck și de B. Stürzlinger, Steuerberater;
- pentru guvernul austriac, de J. Bauer, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de R. Sauer, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 aprilie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE și a articolului 108 alineatul (3) TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Linz (Oficiul de Impozite din Linz, denumit în continuare „Oficiul de Impozite”), pe de o parte, și Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (fostul Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), pe de altă parte, cu privire la o decizie a celui dintâi prin care unei societăți care a achiziționat o participație la o societate nerezidentă și s-a refuzat, cu ocazia impozitării unui grup de societăți, posibilitatea de a amortiza valoarea comercială a întreprinderii.

Cadrul juridic austriac

3 În dreptul austriac, Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz) din 7 iulie 1988 (BGBl. 401/1988), astfel cum a fost modificată prin Legea privind reforma fiscală din 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit din 1988”), prevede la articolul 9 regimul de impozitare a grupurilor de societăți. În cadrul acestui regim, o societate poate forma un grup de societăți cu filialele sale și cu alte societăți controlate, cu condiția să dețină cel puțin 50 % din capitalul acestora. În acest caz, rezultatele fiscale (profiturile și pierderile) ale societăților care aparțin acestui grup sunt considerate ca aparținând exclusiv societății mamă și sunt impozitate la nivelul acesteia.

4 Articolul 9 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit din 1988 prevede:

„[...] În cazul achiziționării [...] de către un membru al grupului de societăți sau de către societatea mamă ori chiar de către o societate aptă să facă parte dintr-un grup de societăți a unei participații la o societate supusă integral impozitării și care exercită o activitate [...], cu excepția cazului în care această participație este cumpărată, direct sau indirect, de la o societate care face parte din grupul de societăți sau chiar, direct sau indirect, de la un acționar care exercită o influență dominantă, trebuie ca, din momentul în care acea societate face parte din grupul de societăți, să se amortizeze valoarea comercială a întreprinderii la nivelul membrului din grupul de societăți care deține în mod direct participația sau la nivelul societății mamă după cum urmează:

— Valoarea comercială a societății se consideră a fi reprezentată de diferența, care corespunde procentajului participației, dintre capitalul propriu, în sensul dreptului comercial, al societății la care se deține participația și plusvalorile latente în active imobilizate neconsumabile și costurile de achiziție relevante din punct de vedere fiscal, fără a se depăși însă 50 % din aceste costuri de achiziție. Valoarea comercială amortizabilă a întreprinderii trebuie dedusă în mod uniform într-o perioadă de 15 ani.

[...]

— În cazul în care achiziționarea participației conduce la o valoare comercială negativă, aceasta din urmă trebuie înscrisă la profit în contul de rezultate [...]

— Cincisprezecimile care trebuie luate în considerare în scop fiscal reduc sau cresc valoarea contabilă fiscală relevantă.”

5 Articolul 10 din Legea privind impozitul pe profit din 1988, referitor la participațiile internaționale, prevede la alineatele (2) și (3):

„(2) Sunt scutite de impozitul pe profit toate tipurile de venituri care rezultă dintr-o participație internă. Se consideră că există o participație internă atunci când un contribuabil care i se aplică articolul 7 alineatul (3) sau alte societăți nerezidente supuse integral impozitului pe profit și comparabile cu un contribuabil rezident care i se aplică articolul 7 alineatul (3) de în participație, sub formă de cote de capital, de minimum o zecime din capital pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an:

a) la societăți nerezidente comparabile cu o societate de capital rezident;

b) la alte societăți nerezidente care îndeplinesc condițiile [...] prevăzute la articolul 2 din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 [privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre] (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), în versiunea aplicabilă. Termenul de un an susmenționat nu este aplicabil pentru achiziționate ca urmare a unei majorări de capital dacă această majorare nu a condus la o creștere a cotei de capital deținute.

(3) La stabilirea veniturilor nu sunt luate în considerare profiturile, pierderile și alte modificări ale valorii unor participații interne în sensul alineatului (2). Nu sunt avute în vedere pierderile efective și definitive cauzate de dispariția (lichidarea sau falimentul) societății nerezidente. Trebuie eliminate de la calculul pierderilor participațiile la profiturile de orice natură scutite de impozit percepute în ultimii cinci ani care preced deschiderea procedurii de lichidare sau survenirea insolvenței. [...] Neutralitatea fiscală a participației nu se aplică dacă în următoarele cazuri:

1. Contribuabilul declară, la depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru anul în care a avut loc achiziționarea unei participații interne sau constituirea unei participații interne prin achiziționarea de părți suplimentare, că profiturile, pierderile și alte modificări ale valorii trebuie luate în considerare din punct de vedere fiscal (opțiunea luată în considerare din punct de vedere fiscal a participației).

[...]

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

6 Din decizia de trimitere reiese că IFN Beteiligungs GmbH (denumită în continuare „IFN GmbH”) deține 99,71 % din capitalul social al IFN Holding AG (denumită în continuare „IFN Holding”), care deține la rândul său participații majoritare la o serie de societăți pe acțiuni supuse parțial sau integral la plata impozitului. În anii 2006 și 2007, IFN Holding deținea 100 % din capitalul CEE Holding GmbH (denumită în continuare „CEE”), care, în anul 2005, achiziționase 100 % din capitalul HSF s.r.o. Slowakei (denumită în continuare „HSF”), societate cu sediul în Slovacia. CEE și HSF sunt, prima începând cu anul 2005, și a doua începând cu anul 2006, membre ale unui grup de societăți în sensul articolului 9 din Legea privind impozitul pe profit din 1988. Prin fuziunea dintre IFN Holding și CEE, care a avut loc la data de 31 decembrie 2007, IFN Holding a preluat toate drepturile și obligațiile aparținând CEE, inclusiv participația deținută la HSF.

7 În cadrul declarațiilor de impozit pe profit aferente anilor 2006-2010, CEE și apoi IFN Holding au procedat, în legătură cu participarea menționată, la o amortizare a valorii comerciale a întreprinderii în conformitate cu articolul 9 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit din 1988 corespunzătoare, în fiecare caz, unei cincisprezecimi din jumătate din prețul de cumpărare (și anume 5,5 milioane de euro). Într-o anexă la declarația de impozit pe profit, ele au precizat că limitarea, prevăzută de acest articol, a amortizării valorii comerciale a întreprinderii

doar la participa?iile de?inute la societ??i rezidente încalc? libertatea de stabilire ?i este, prin urmare, contrar? dreptului Uniunii.

8 Oficiul de Impozite, ca autoritate fiscal? de prim grad, nu a recunoscut, în deciziile sale de impunere, aceste amortiz?ri ale valorii comerciale a întreprinderii pentru motivul c?, potrivit articolului 9 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit din 1988, numai participa?iile la societ??ile supuse integral la plata impozitului dau dreptul la astfel de amortiz?ri.

9 În urma unor contesta?ii formulate de IFN?Holding ?i de IFN împotriva acestor decizii, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, a anulat, printr?o decizie din 16 aprilie 2013, deciziile adoptate de Oficiul de Impozite. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, a apreciat c? limitarea amortiz?rilor valorii comerciale a întreprinderii numai la participa?iile de?inute la societ??i supuse integral la plata impozitului, prev?zut? la articolul 9 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit din 1988, încalc? libertatea de stabilire ?i nu poate fi justificat? de motive imperative de interes general. În opinia sa, pentru a asigura conformitatea cu dreptul Uniunii, amortizarea valorii comerciale a întreprinderii trebuie extins? la participa?iile de?inute la societ??ile rezidente într?un alt stat membru.

10 Sesizat? de Oficiul de Impozite cu o ac?iune îndreptat? împotriva acestei decizii, instan?a de trimitere ridic? în primul rând problema dac? amortizarea valorii comerciale a întreprinderii, prev?zut? la articolul 9 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit din 1988, este compatibil? cu articolul 107 TFUE ?i cu articolul 108 alineatul (3) TFUE. Aceasta apreciaz? c? respectiva amortizare confer? un avantaj beneficiarului, dar se întreab? dac? acest avantaj trebuie considerat c? favorizeaz? anumite întreprinderi sau anumite sectoare de produc?ie.

11 În al doilea rând, instan?a de trimitere ridic? problema compatibilit??ii cu articolele 49 TFUE ?i 54 TFUE a amortiz?rii valorii comerciale a întreprinderii, prev?zut? la articolul 9 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit din 1988. Instan?a de trimitere urm?re?te s? afle dac? această m?sur?, pe care o apreciaz? ca fiind o restric?ie privind libertatea de stabilire, poate fi totu?i justificat? prin faptul c? ar viza situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau printr?un motiv imperativ de interes general.

12 În ceea ce prive?te argumentul Oficiului de Impozite potrivit c?ruia situa?ia societ??ilor rezidente ?i cea a societ??ilor nerezidente, membre ale unui grup de societ??i, nu sunt comparabile între ele întrucât, în cazul celor dintâi, rezultatul (profituri ?i pierderi) este imputat în totalitate la societatea?mam?, în timp ce în cazul celor din urm?, numai pierderile se imput? ?i, în plus, numai în limita cotei de participare, instan?a de trimitere ridic? problema dac? recunoa?terea sau refuzul recunoa?terii amortiz?rii valorii comerciale a întreprinderii este legat de această diferen?? de situa?ie între cele două categorii de societ??i, membre ale unui grup de societ??i. Astfel, într?un grup de societ??i, amortizarea valorii comerciale a întreprinderii este permis? indiferent dac? filiala realizeaz? profituri sau dac? înregistreaz? pierderi ?i indiferent dac? valoarea particip?rii s?a modificat sau nu s?a modificat.

13 Instan?a de trimitere remarc? de asemenea c? amortizarea valorii comerciale a întreprinderii are drept consecin?? reducerea valorii contabile, relevante din punct de vedere fiscal, a participa?iei ?i, prin urmare, conduce la o plusvaloare impozabil? mai ridicat? în cazul unei cesiuni ulterioare a acestei participa?ii. Totu?i, participa?iile strategice sunt de?inute în general cu caracter durabil ?i, chiar în cazul unei revânz?ri a participa?iei, prin amortizarea valorii comerciale a întreprinderii rezult? un avantaj de lichiditate pentru societatea?mam?, astfel încât situa?ia sa este mai avantajoas? în cazul achizi?ion?rii unei participa?ii la o societate rezident? decât în cazul achizi?ion?rii unei participa?ii la o filial? stabilit? în alt stat membru.

14 Referitor la argumentul Oficiului de Impozite potrivit c?ruia nu ar exista restric?ii privind

libertatea de stabilire în ceea ce privește participatiile internaționale pentru care nu a fost exercitat opțiunea luării în considerare din punct de vedere fiscal a acestor participații, prevăzut la articolul 10 alineatul (3) din Legea privind impozitul pe profit din 1988, instanța de trimitere arată că o persoană impozabilă poate alege, prin această opțiune care poate fi exercitată o singură dată, între neutralitatea fiscală a profiturilor și a pierderilor rezultate din cesiunea participației, pe de o parte, și luarea lor în considerare din punct de vedere fiscal, pe de altă parte. Aceasta susține totuși că, chiar dacă se exercită opțiunea luării în considerare din punct de vedere fiscal, amortizarea valorii comerciale a întreprinderii nu ar fi permisă în cazul unei participații la o societate nerezidentă.

15 În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 107 TFUE [...] coroborat cu articolul 108 alineatul (3) TFUE [...] se opune unei măsuri naționale potrivit căreia, în cadrul impozitării unui grup de societăți, amortizarea valorii comerciale a întreprinderii – 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 valorii comerciale a întreprinderii?

2) Articolul 49 TFUE [...] coroborat cu articolul 54 TFUE [...] se opune unor dispoziții ale unui stat membru potrivit cărora, în cadrul impozitării unui grup de întreprinderi, la achiziționarea unei participații la o societate rezidentă trebuie să se efectueze o amortizare a valorii comerciale a întreprinderii, în timp ce, în cazul achiziționării unei participații la o societate nerezidentă (în special la o societate cu sediul într-un alt stat membru [...]), o astfel de amortizare a valorii comerciale a întreprinderii nu poate fi efectuată?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitatea primei întrebări

16 IFN Holding și Comisia Europeană apreciază că prima întrebare nu este admisibilă întrucât nu sunt clare motivele pentru care instanța de trimitere are nevoie de un răspuns la această întrebare pentru a soluționa litigiul pendinte în fața sa.

17 Fcând trimitere la Hotărârea P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 39), IFN Holding susține în special că, în cauzele referitoare la ajutoare de stat, instanțele naționale au ca unică misiune salvagardarea drepturilor justițiabililor până la adoptarea unei decizii finale de către Comisie în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE. Or, o astfel de situație nu ar exista în speță, întrucât niciuna dintre părțile din litigiul principal nu a emis o pretenție în temeiul articolelor 107 TFUE și următoarele.

18 La rândul său, Comisia apreciază că IFN Holding și IFN nu ar putea oricum să se prevaleze în fața instanței naționale de nelegalitatea normei enunțate la articolul 9 alineatul (7) din Legea privind impozitul pe profit din 1988 în raport cu dreptul în materie de ajutoare de stat.

19 Trebuie amintit că o cerere de decizie preliminară formulată de o instanță națională nu poate fi declarat inadmisibilă decât dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (a se vedea în special Hotărârea Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punctul 16 și jurisprudența citată).

20 Prima întrebare privește compatibilitatea cu articolul 107 TFUE și cu articolul 108 alineatul (3) TFUE a unei măsuri fiscale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite în anumite condiții unei societăți ca, în cazul achiziționării unei participații la o societate rezidentă, să amortizeze valoarea comercială a întreprinderii.

21 Trebuie subliniat însă că debitorul unei taxe nu poate invoca faptul că o măsură fiscală de care beneficiază alte întreprinderi constituie un ajutor de stat pentru a se sustrage de la plata acelei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43).

22 În plus, decizia de trimitere nu conține nicio indicație din care să se poată deduce că, deși IFN și IFN Holding nu pot obține vreun profit dintr-o eventuală atingere adusă articolului 107 TFUE și articolului 108 alineatul (3) TFUE, răspunsul la prima întrebare preliminară ar fi totuși necesar instanței de trimitere pentru soluționarea litigiului cu care este sesizat.

23 În aceste condiții, trebuie să se aprecieze că este evident faptul că prima întrebare nu are nicio legătură cu obiectul litigiului principal.

24 În consecință, prima întrebare este inadmisibilă.

Cu privire la a doua întrebare

25 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 TFUE se opune unei legislații a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul impozitării unui grup de societăți, permite unei societăți-mamă ca, în cazul achiziționării unei participații la o societate rezidentă care devine membru a unui astfel de grup, să amortizeze valoarea comercială a întreprinderii în limita a 50 % din prețul de achiziționare a participației, dar interzice amortizarea în cazul achiziționării unei participații la o societate nerezidentă.

26 Chiar dacă dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic în egală măsură ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unei societăți constituite conform legislației sale, în special prin intermediul unei filiale. În special, libertatea de stabilire este împiedicată dacă, în temeiul unei reglementări a unui stat membru, o societate rezidentă care deține o filială într-un alt stat membru sau într-un alt stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO L 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4) face obiectul unei diferențe de tratament fiscal dezavantajoase în comparație cu o societate rezidentă care deține o filială în primul stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctele 18 și 19).

27 Este necesar să se arate că o legislație precum cea în discuție în litigiul principal este de natură să creeze un avantaj fiscal pentru o societate-mamă care achiziționează o participație la o societate rezidentă atunci când valoarea comercială a acesteia din urmă este pozitivă. Astfel, după cum remarcă instanța de trimitere, posibilitatea de amortizare a valorii comerciale a întreprinderii, în sensul articolului 9 alineatul (7) din Legea privind impozitul pe profit din 1988, reduce baza de impozitare a societății-mamă și, în consecință, cuantumul impozitului aplicat acesteia.

28 Prin neacordarea, în împrejurări identice, a acestui avantaj fiscal unei societăți-mamă care achiziționează o participație la o societate nerezidentă, legislația în discuție instituie o diferență de tratament fiscal între societățile-mamă în detrimentul celor care achiziționează o participație

la o societate nerezident?.

29 Această diferență de tratament este de natură să împiedice exercitarea de către societatea-mam care achiziționează o participație la o societate nerezidentă, a libertății sale de stabilire în sensul articolului 49 TFUE, descurajând-o să achiziționeze sau să creeze filiale în alte state membre (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Regatul Unit, C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 23 și jurisprudența citată).

30 O astfel de diferență de tratament nu poate fi acceptată decât dacă vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în special Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23).

31 În ceea ce privește problema dacă situațiile în discuție sunt comparabile în mod obiectiv, trebuie amintit că analizarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (Hotărârea Comisia/Finlanda, C-342/10, EU:C:2012:688, punctul 36 și jurisprudența citată).

32 Astfel cum arată Verwaltungsgerichtshof în decizia sa de trimitere, prin adoptarea Legii reformei fiscale din 2005, legiuitorul austriac a intenționat să creeze un stimul fiscal pentru constituirea de grupuri de societăți prin asigurarea unei egalități de tratament între achiziționarea unor active de exploatare („asset deal”) și achiziționarea participației la societatea care deține exploatarea („share deal”).

33 Or, din moment ce, în temeiul unei legislații precum cea în discuție în litigiul principal, un grup de societăți poate fi constituit atât din societăți rezidente, cât și din societăți nerezidente, situația unei societăți-mam care dorește să constituie un astfel de grup împreună cu o filială rezidentă și situația unei societăți-mam rezidente care dorește să constituie un grup de societăți împreună cu o filială nerezidentă sunt, raportate la obiectivul unui regim fiscal precum cel în cauză în litigiul principal, comparabile în mod obiectiv în măsura în care și una și cealaltă doresc să beneficieze de avantajele acestui regim (a se vedea în acest sens Hotărârea X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 24).

34 Această constatare nu este repusă în discuție de existența unei diferențe, la care face referire Republica Austria, în ceea ce privește imputarea asupra veniturilor societății-mam a profiturilor și a pierderilor înregistrate de filiale rezidente, pe de o parte, și de filiale nerezidente, pe de altă parte, în cadrul impozitării unui grup de societăți.

35 Astfel, după cum subliniază instanța de trimitere, o legislație precum cea în discuție în litigiul principal permite societății-mam să amortizeze valoarea comercială a întreprinderii, independent de împrejurarea dacă societatea la care este achiziționată o participație realizează profituri sau înregistrează pierderi.

36 În aceste condiții, astfel cum arată avocatul general la punctul 40 din concluzii, imputarea sau lipsa imputării asupra veniturilor unei societăți-mam a profiturilor și a pierderilor unei societăți la care este achiziționată o participație nu poate fi considerată un criteriu relevant pentru a compara situația celor două categorii de societăți-mam în lumina obiectivului urmărit de o legislație precum cea în discuție în litigiul principal.

37 Nici constatarea de la punctul 33 din prezenta hotărâre nu este repusă în discuție de argumentul Republicii Austria potrivit căruia obiectivul unei legislații precum cea în discuție este de a conferi pentru „share deal” același tratament ca cel acordat pentru „asset deal”. Potrivit acestui stat membru, a permite societății-mam, în cazul achizițării unei participații la o societate nerezidentă care devine membru a unui grup de societăți, să amortizeze valoarea

întreprinderii ar plasa „share deal”, într-o situa?ie transfrontalier?, într-o pozi?ie mai favorabil? decât „asset deal”.

38 Astfel, presupunând chiar c? aceasta ar fi situa?ia, nu este mai pu?in adev?rat c? o legisla?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal creeaz? o diferen?? de tratament între o societate?mam? care achizi?ioneaz? o participa?ie la o societate rezident?, pe de o parte, ?i o societate?mam? care achizi?ioneaz? o participa?ie la o societate nerezident?, pe de alt? parte, de?i cele dou? categorii de societ??i se afl? într-o situa?ie comparabil? raportat la ceea ce reprezint?, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 32 din prezenta hot?râre, obiectivul însu?i al acestei legisla?ii, mai precis crearea unui stimul fiscal pentru constituirea de grupuri de societ??i.

39 O diferen?? de tratament precum cea în discu?ie în litigiul principal nu poate fi, în consecin??, justificat? decât prin motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipotez?, trebuie ca diferen?a de tratament s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivului urm?rit ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea Hot?rârea Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

40 Republica Austria apreciaz? c? diferen?a de tratament, instituit? de o legisla?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, este justificat? de principiul repartiz?rii echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre, din moment ce nu are competen?a de a impozita profiturile societ??ilor nerezidente care sunt membre ale unui grup de societ??i.

41 În aceast? privin??, trebuie amintit c?, în lipsa unor m?suri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniunea European?, statele membre r?mân competente s? defineasc?, pe cale conven?ional? sau unilateral?, criteriile de repartizare a competen?ei lor de impozitare, în special în scopul elimin?rii dublei impuneri, ?i c? men?inerea acestei repartiz?ri este un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea Hot?rârea Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?).

42 Totu?i, astfel cum s?a subliniat deja la punctul 35 din prezenta hot?râre, o legisla?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal permite societ??ii?mam? s? amortizeze valoarea comercial? a întreprinderii, independent de împrejurarea dac? societatea la care este achizi?ionat? o participa?ie realizeaz? profituri sau înregistreaz? pierderi. În ceea ce prive?te acordarea avantajului fiscal men?ionat, aceast? legisla?ie nu vizeaz?, a?adar, nici exercitarea competen?ei de impozitare în ceea ce prive?te profiturile ?i pierderile societ??ii la care este achizi?ionat? o participa?ie, nici, în consecin??, repartizarea unei competen?e de impozitare între statele membre.

43 Republica Austria invoc? totodat? c? diferen?a de tratament care rezult? dintr-o legisla?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal este justificat? prin necesitatea de a asigura coeren?a sistemului fiscal.

44 Este adev?rat c? a fost deja recunoscut de Curte faptul c? necesitatea de a men?ine coeren?a unui sistem fiscal poate justifica o restric?ie privind exercitarea libert??ii de circula?ie garantate de tratat. Pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare s? poat? fi acceptat, Curtea impune totu?i existen?a unei leg?turi directe între avantajul fiscal vizat ?i compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscal? determinat?, caracterul direct al unei astfel de leg?turi trebuind s? fie apreciat în func?ie de obiectivul reglement?rii în cauz? (Hot?rârea Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, punctul 48 ?i jurispruden?a citat?).

45 Republica Austria sus?ine, în primul rând, c? în cadrul unei legisla?ii precum cea în discu?ie în litigiul principal o astfel de leg?tur? direct? exist? între avantajul fiscal care const? în

amortizarea valorii comerciale a întreprinderii, pe de o parte, și imputarea fiscală la societatea-mam a rezultatului societății rezidente, pe de altă parte.

46 Un asemenea argument nu poate fi însă primit. Astfel, din același motiv ca cel deja amintit la punctele 35 și 42 din prezenta hotărâre, nu se poate considera că există o legătură directă între respectivul avantaj fiscal și sarcina fiscală care constă în imputarea fiscală la societatea-mam a unui profit realizat de societatea la care s-a achiziționat o participație, chiar presupunând că aceasta din urmă realizează în orice împrejurări profituri, iar nu pierderi.

47 În al doilea rând, Republica Austria susține că există o legătură directă, în sensul jurisprudenței evocate la punctul 44 din prezenta hotărâre, între avantajul fiscal în discuție, pe de o parte, și impozitarea la nivelul societății-mam a plusvalorii în cazul cesiunii participației deținute la societate rezidentă, pe de altă parte. În cazul neutralității fiscale a participației deținute de o societate-mam la o societate nerezidentă, această impozitare nu ar avea loc, astfel încât neacordarea avantajului fiscal legat în mod direct de această impozitare ar fi justificată.

48 Cu toate acestea, este necesar să se arate, pe de o parte, că avantajul fiscal constând în amortizarea valorii comerciale a întreprinderii produce efecte imediate pentru societatea-mam, în timp ce impozitarea plusvalorii în cazul cesiunii participației la societatea rezidentă are un caracter îndepărtat și aleatoriu, instanța de trimitere remarcând de altfel în această privință că participațiile strategice sunt în general deținute cu caracter durabil. În aceste condiții, faptul că este posibilă impozitarea plusvalorii în cazul cesiunii participației nu este de natură să constituie o considerație de coerență fiscală susceptibilă să justifice un refuz al respectivului avantaj fiscal în cazul achiziționării de către o societate-mam a unei participații la o societate nerezidentă care devine membru a unui grup de societăți (a se vedea în acest sens Hotărârea Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 67, precum și Hotărârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punctul 49).

49 Pe de altă parte, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 61 din concluzii, dreptul național nu permite societății-mam să beneficieze de amortizarea valorii comerciale a întreprinderii nici atunci când societatea-mam își exercită dreptul de a opta pentru luarea în considerare din punct de vedere fiscal a participației la o societate nerezidentă, conform articolului 10 alineatul 3 punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit din 1988, și astfel cesiunea unei asemenea participații este impozitată.

50 Rezultă că o legislație precum cea în discuție în litigiul principal nu stabilește în sine nicio legătură directă între avantajul fiscal constând în amortizarea valorii comerciale a întreprinderii, pe de o parte, și prelevarea constând în impozitarea la nivelul societății-mam a plusvalorii în cazul cesiunii participației la filiala sa, pe de altă parte, astfel încât nu se poate considera că o diferență de tratament precum cea în discuție în litigiul principal este justificată de necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal al statului membru în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 87).

51 În al treilea rând, în opinia Republicii Austria, pentru a menține coerența sistemului fiscal austriac, care interzice deducerea sarcinilor legate de venituri neimpozabile, este justificată neacordarea beneficiului amortizării susmenționate în cazul participațiilor neutre din punct de vedere fiscal la societăți nerezidente. Astfel, în caz contrar, aceste participații ar beneficia de un dublu avantaj, ceea ce ar fi incompatibil cu sistemul menționat.

52 Totuși, acest argument, întemeiat pe lipsa unei competențe de impozitare cu privire la profiturile societăților nerezidente, nu vizează existența unei legături directe între un avantaj și o prelevare, ci coincide în realitate cu argumentul întemeiat pe principiul repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, menționat la punctul 40 din prezenta hotărâre.

Acest argument trebuie respins, prin urmare, din același motiv ca cel menționat la punctul 42 din prezenta hotărâre.

53 Din moment ce din dosarul înaintat Curții nu reiese că o diferență de tratament precum cea în discuție în litigiul principal ar fi justificată de un motiv imperativ de interes general, este necesar să se aprecieze că ea este incompatibilă cu libertatea de stabilire.

54 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 49 TFUE se opune unei legislații a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul impozitării unui grup de societăți, permite unei societăți-mamă ca, în cazul achiziționării unei participații la o societate rezidentă care devine membru a unui astfel de grup, să amortizeze valoarea comercială a întreprinderii în limita a 50 % din prețul de achiziționare a participației, dar interzice amortizarea în cazul achiziționării unei participații la o societate nerezidentă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 49 TFUE se opune unei legislații a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul impozitării unui grup de societăți, permite unei societăți-mamă ca, în cazul achiziționării unei participații la o societate rezidentă care devine membru a unui astfel de grup, să amortizeze valoarea comercială a întreprinderii în limita a 50 % din prețul de achiziționare a participației, dar interzice amortizarea în cazul achiziționării unei participații la o societate nerezidentă.

Semnături

* Limba de procedură: germană.