

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

6 ottobre 2015

«Rinvio pregiudiziale – Articoli 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE e 108, paragrafo 3, TFUE – Libertà di stabilimento – Aiuto di Stato – Tassazione dei gruppi societari – Acquisizione di una partecipazione nel capitale di una controllata – Ammortamento dell'avviamento – Limitazione alle partecipazioni in società residenti»

Nella causa C-66/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria), con decisione del 30 gennaio 2014, pervenuta in cancelleria il 10 febbraio 2014, nel procedimento

Finanzamt Linz

contro

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

con l'intervento di:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan e A. Prechal (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la IFN-Holding AG e per la IFN Beteiligungs GmbH, da A. Damböck e B. Stürzlinger, Steuerberater;

- per il governo austriaco, da J. Bauer, in qualità di agente;
 - per la Commissione europea, da W. Roels e R. Sauer, in qualità di agenti,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 aprile 2015,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE e 108, paragrafo 3, TFUE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Linz (Ufficio delle imposte di Linz; in prosieguo: l'«Ufficio delle imposte») ed il Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (Corte tributaria federale, sezione di Linz) (precedentemente Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), in merito ad una decisione del primo che, nell'ambito della tassazione di un gruppo societario, ha negato ad una società acquirente di una partecipazione in una società non residente la possibilità di procedere all'ammortamento dell'avviamento commerciale.

Contesto normativo austriaco

- 3 Nel diritto austriaco, la legge relativa all'imposta sulle società (Körperschaftsteuergesetz), del 7 luglio 1988 (BGBl. 401/1988), come modificata dalla legge di riforma tributaria del 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulle società del 1988»), al suo articolo 9 prevede un regime di tassazione dei gruppi societari. Nell'ambito di tale regime, una società può formare un gruppo di società con le sue controllate e con altre società affiliate, a condizione che detenga almeno il 50% del capitale di queste. In tal caso, i risultati fiscali (utili e perdite) delle società appartenenti a detto gruppo sono imputati al reddito della sola società controllante e sono tassati a livello di quest'ultima.
- 4 L'articolo 9, paragrafo 7, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988 dispone quanto segue:

«(...) In caso di acquisizione, da parte di un membro del gruppo o della società capogruppo, ovvero da parte di una società idonea a far parte di un gruppo di società, di una partecipazione in una società controllata operativa integralmente assoggettata ad imposta (...), salvo l'ipotesi in cui tale partecipazione sia acquisita, direttamente o indirettamente, da una società facente parte del gruppo

ovvero, direttamente o indirettamente, da un azionista che eserciti un'influenza dominante, deve procedersi, a far data dal momento in cui tale società entra a far parte del gruppo di imprese, all'ammortamento dell'avviamento in capo al membro del gruppo che detiene direttamente la partecipazione o in capo alla società capogruppo, secondo le modalità che seguono:

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

(...)

- Se l'acquisizione della partecipazione ha comportato un avviamento negativo, quest'ultimo deve essere iscritto in bilancio con corrispondente aumento dell'utile (...).
- Gli importi di un quindicesimo fiscalmente considerati diminuiscono (...) il valore contabile rilevante a fini fiscali».

5 L'articolo 10 della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, che riguarda le partecipazioni internazionali qualificate, così prevede ai paragrafi 2 e 3:

«(2) Le quote di utili di qualsiasi genere derivanti da partecipazioni internazionali qualificate sono esenti dall'imposta sulle società. Sussiste una partecipazione internazionale qualificata nel caso in cui soggetti d'imposta che rientrano nell'ambito dell'articolo 7, paragrafo 3, ovvero altre persone giuridiche straniere illimitatamente soggette ad imposizione e comparabili ad un soggetto d'imposta austriaco ricadente sotto l'articolo 7, paragrafo 3, siano comprovatamente titolari, per un periodo ininterrotto di almeno un anno, di una partecipazione del 10% almeno, sotto forma di quote di partecipazione al capitale, in:

- a) società non residenti equiparabili a società di capitali residenti,
- b) altre società non residenti che soddisfino i presupposti (...) di cui all'articolo 2 della direttiva (...) 90/435/CEE, [del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi] (GU L 225, pag. 6), nel testo vigente. Il citato termine di un anno non si applica alle quote acquisite in ragione di un aumento del capitale, qualora ciò non abbia determinato un aumento dell'entità della partecipazione.

(3) In sede di determinazione dei redditi non vengono presi in considerazione utili, perdite e altre variazioni di valore derivanti da partecipazioni internazionali

qualificate ai sensi del paragrafo 2. Ciò non vale per le perdite effettive e definitive determinate dal venir meno (liquidazione o insolvenza) della società non residente. Le perdite devono essere ridotte in misura corrispondente alle quote di utili non imponibili di qualsiasi tipo che siano maturati nel corso degli ultimi cinque esercizi anteriori all'esercizio in cui è stata disposta la liquidazione o si è verificato lo stato di insolvenza. La neutralità fiscale della partecipazione non opera nei seguenti casi:

1. all'atto della presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sulle società per l'anno in cui è stata acquisita una partecipazione internazionale qualificata o in cui una partecipazione internazionale qualificata è venuta ad esistenza mediante un'ulteriore acquisizione di quote, il soggetto passivo dichiara che gli utili, le perdite e le altre variazioni di valore devono essere ritenute fiscalmente rilevanti ai fini della stessa (opzione a favore della rilevanza fiscale della partecipazione).

(...).

Fatti del procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 6 Dalla decisione di rinvio risulta che l'IFN Beteiligungs GmbH (in prosieguo: l'«IFN») detiene il 99,71% del capitale sociale dell'IFN-Holding AG (in prosieguo: l'«IFN-Holding») che, a sua volta, detiene partecipazioni di maggioranza in un certo numero di società per azioni, di cui talune parzialmente, altre integralmente assoggettate ad imposta. Negli anni 2006 e 2007 l'IFN-Holding deteneva il 100% del capitale della CEE Holding GmbH (in prosieguo: la «CEE»), la quale, nel 2005, aveva acquisito il 100% del capitale della HSF s.r.o. Slowakei (in prosieguo: la «HSF»), società stabilita in Slovacchia. La CEE e la HSF sono entrate a far parte, rispettivamente dal 2005 e dal 2006, di un gruppo societario ai sensi dell'articolo 9 della legge relativa all'imposta sulle società del 1988. A seguito della fusione tra l'IFN-Holding e la CEE, avvenuta con effetto a decorrere dal 31 dicembre 2007, la prima è subentrata nel complesso dei diritti e degli obblighi della seconda, ivi inclusa la quota detenuta nella HSF.
- 7 Nell'ambito delle dichiarazioni relative all'imposta sulle società per gli anni compresi tra il 2006 e il 2010, la CEE e, successivamente, l'IFN-Holding hanno ogni volta proceduto, in relazione a detta partecipazione, all'ammortamento dell'avviamento, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 7, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, in misura corrispondente a un quindicesimo della metà del prezzo di acquisto (ossia EUR 5,5 milioni). In un allegato della loro dichiarazione relativa all'imposta sulle società le stesse hanno precisato che la limitazione, prevista dalla succitata disposizione, dell'ammortamento dell'avviamento alle sole partecipazioni detenute in società residenti violava la libertà di stabilimento ed era pertanto contraria al diritto dell'Unione.

- 8 Nei suoi avvisi di accertamento l'Ufficio delle imposte, quale autorità di primo grado, non ha riconosciuto detti ammortamenti dell'avviamento sulla base del rilievo che, in forza dell'articolo 9, paragrafo 7, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, il diritto di procedere a simili ammortamenti sorgerebbe solo in relazione alle partecipazioni detenute in società integralmente assoggettate ad imposta.
- 9 A seguito dei ricorsi presentati dall'IFN-Holding e dall'IFN avverso detti avvisi, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, con decisione del 16 aprile 2013 ha annullato le decisioni dell'Ufficio delle imposte. Esso ha ritenuto che la limitazione degli ammortamenti dell'avviamento alle sole partecipazioni detenute in società integralmente assoggettate ad imposta, di cui all'articolo 9, paragrafo 7, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, violasse la libertà di stabilimento e non potesse essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale. A suo avviso, per garantire la compatibilità con il diritto dell'Unione, l'ammortamento dell'avviamento doveva essere esteso alle partecipazioni in società aventi sede in un altro Stato membro.
- 10 Adito dall'Ufficio delle imposte con ricorso avverso tale decisione, il giudice del rinvio si chiede, in primo luogo, se l'ammortamento dell'avviamento previsto dall'articolo 9, paragrafo 7, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, sia compatibile con gli articoli 107 TFUE e 108, paragrafo 3, TFUE. Tale giudice è del parere che l'ammortamento in discorso conferisca un vantaggio al beneficiario, ma si domanda se debba ritenersi che tale vantaggio favorisca talune imprese o talune produzioni.
- 11 Il giudice del rinvio si interroga, in secondo luogo, sulla compatibilità dell'ammortamento dell'avviamento previsto dall'articolo 9, paragrafo 7, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, con gli articoli 49 TFUE e 54 TFUE. Esso si chiede se tale misura, che a suo avviso configura un ostacolo alla libertà di stabilimento, possa nondimeno essere giustificata per il fatto che essa riguarda situazioni che non sono obiettivamente comparabili o per un motivo imperativo di interesse generale.
- 12 Per quanto attiene all'argomento dell'Ufficio delle imposte secondo cui la situazione delle società residenti e quella delle società non residenti, membri di un gruppo di società, non sono comparabili, dal momento che, per le prime, i risultati (utili e perdite) sono imputati integralmente alla società controllante mentre, per le seconde, sono imputate soltanto le perdite e, oltretutto, solo in proporzione alla quota di partecipazione, il giudice del rinvio si chiede se il riconoscimento, o il diniego, dell'ammortamento dell'avviamento dipenda da tale diversità di situazione tra le due suddette categorie di società, facenti parte di un gruppo societario. Infatti, in un gruppo societario, l'ammortamento dell'avviamento è consentito indipendentemente dal fatto che la controllata realizzi utili o subisca perdite e a prescindere dal fatto che il valore della partecipazione sia variato o meno.

- 13 Il giudice del rinvio osserva altresì che l'ammortamento dell'avviamento comporta una riduzione del valore contabile, rilevante ai fini fiscali, della partecipazione, e che pertanto, nel caso di una successiva cessione di detta partecipazione, esso determina plusvalenze imponibili più elevate. Tuttavia, le partecipazioni strategiche sono detenute, di norma, in modo duraturo e, anche nell'eventualità di una rivendita della partecipazione, in ragione dell'ammortamento dell'avviamento insorge in capo alla società controllante un vantaggio di cassa, con la conseguenza che la sua posizione, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente, è più vantaggiosa rispetto a quella in cui si troverebbe se acquisisse una partecipazione in una società controllata stabilita in un altro Stato membro.
- 14 In merito all'argomento dell'Ufficio delle imposte secondo cui non sussisterebbe alcun ostacolo alla libertà di stabilimento per quanto riguarda le partecipazioni internazionali per le quali non sia stata esercitata l'opzione a favore della rilevanza fiscale, di cui all'articolo 10, paragrafo 3, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, il giudice del rinvio precisa che il soggetto passivo può, mediante tale opzione che ha la facoltà di esercitare un'unica volta, scegliere se lasciare che gli utili e le perdite scaturenti dalla cessione della partecipazione restino neutrali dal punto di vista fiscale, da un lato, o se assegnare loro rilevanza fiscale, dall'altro. Detto giudice fa tuttavia notare che, anche in caso di esercizio dell'opzione in favore della rilevanza fiscale, l'ammortamento dell'avviamento non sarebbe consentito per una partecipazione in una società non residente.
- 15 È in tale contesto che il Verwaltungsgerichtshof (Tribunale amministrativo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 107 TFUE (...), in combinato disposto con l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (...), osti a una misura nazionale secondo cui, nell'ambito dell'imposizione di gruppo, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente deve portarsi in ammortamento l'avviamento – con conseguente riduzione della base imponibile e quindi dell'onere fiscale –, mentre in caso di acquisizione di una partecipazione nelle altre ipotesi di tassazione dei redditi e delle società un siffatto ammortamento dell'avviamento non è ammesso.
- 2) Se l'articolo 49 TFUE (...), in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE (...), osti alle disposizioni di uno Stato membro secondo cui, nell'ambito dell'imposizione di gruppo, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente deve portarsi in ammortamento l'avviamento, mentre in caso di acquisizione di una partecipazione in una società non residente [in particolare, in una società avente la propria sede in un altro Stato membro (...)] un siffatto ammortamento dell'avviamento non è ammesso».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità della prima questione

- 16 L'IFN-Holding e la Commissione europea ritengono che la prima questione non sia ricevibile, in quanto non appaiono in modo chiaro le ragioni per cui il giudice del rinvio necessita di una risposta a tale questione per dirimere la controversia dinanzi ad esso pendente.
- 17 Facendo riferimento alla sentenza P (C-6/12, EU:C:2013:525, punto 39), l'IFN-Holding fa valere in particolare che, nelle cause in materia di aiuti di Stato, i giudici nazionali hanno soltanto il compito di tutelare i diritti dei singoli fino all'adozione di una decisione finale della Commissione in applicazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. Orbene, una simile situazione non ricorrerebbe nel caso di specie, atteso che nessuna delle parti della controversia principale ha formulato pretese sul fondamento degli articoli 107 TFUE e seguenti.
- 18 La Commissione, a sua volta, ritiene che l'IFN-Holding e l'IFN non possano, in ogni caso, far valere dinanzi al giudice nazionale l'illegittimità della norma sancita all'articolo 9, paragrafo 7, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988 alla luce del diritto in materia di aiuti di Stato.
- 19 Occorre ricordare che una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale può essere dichiarata irricevibile soltanto qualora risulti in modo evidente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di natura ipotetica o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenza Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punto 16 e giurisprudenza ivi citata).
- 20 La prima questione verte sulla compatibilità con gli articoli 107 TFUE e 108, paragrafo 3, TFUE di una misura fiscale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che a determinate condizioni consente ad una società, nell'ipotesi di acquisizione di una partecipazione in una società residente, di procedere all'ammortamento dell'avviamento.
- 21 Si deve tuttavia rilevare che il debitore di un tributo non può eccepire che una misura fiscale di cui fruiscono altre imprese costituisca un aiuto di Stato per sottrarsi al pagamento di tale tributo (v., in tal senso, sentenza Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 43).
- 22 Inoltre, la decisione di rinvio non contiene alcuna indicazione dalla quale possa dedursi che, nonostante il fatto che l'IFN e l'IFN-Holding non possano trarre profitto da un'eventuale violazione degli articoli 107 TFUE e 108, paragrafo 3, TFUE, la risposta alla prima questione pregiudiziale sia nondimeno necessaria al giudice del rinvio per risolvere la controversia di cui è investito.

23 Ciò posto, si deve affermare che risulta manifestamente che la prima questione non ha alcuna relazione con l'oggetto della controversia principale.

24 Di conseguenza, la prima questione è irricevibile.

Sulla seconda questione

25 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 49 TFUE osti ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale, nell'ambito della tassazione di un gruppo societario, consente ad una società controllante, nell'ipotesi di acquisizione di una partecipazione in una società residente che entra a far parte di un simile gruppo, di procedere all'ammortamento dell'avviamento entro il limite del 50% del prezzo di acquisto della partecipazione, mentre preclude tale ammortamento nel caso di acquisizione di una partecipazione in una società non residente.

26 Sebbene le disposizioni del Trattato FUE relative alla libertà di stabilimento mirino ad assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato membro d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di una società costituita conformemente alla propria normativa, segnatamente per il tramite di una controllata. In particolare, la libertà di stabilimento viene ostacolata qualora, ai sensi della normativa di uno Stato membro, una società residente che detiene una controllata in un altro Stato membro o in un altro Stato parte dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3), subisca una differenza di trattamento fiscale svantaggiosa rispetto a una società residente che detiene una controllata nel primo Stato membro (v., in tal senso, sentenza *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punti 18 e 19).

27 Si deve rilevare che una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale è atta a creare un vantaggio fiscale in favore di una società controllante che acquisisca una partecipazione in una società residente, allorché l'avviamento di quest'ultima è positivo. Infatti, come osserva il giudice del rinvio, il fatto di poter procedere all'ammortamento dell'avviamento, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 7, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, riduce la base imponibile della società controllante e, di conseguenza, l'ammontare della tassazione.

28 Non concedendo, in presenza delle medesime condizioni, il suddetto vantaggio fiscale ad una società controllante che acquisisca una partecipazione in una società non residente, la normativa in parola pone in atto una disparità di trattamento fiscale tra società controllanti a scapito di quelle che acquisiscono partecipazioni in una società non residente.

29 Tale disparità di trattamento è idonea a ostacolare l'esercizio, da parte della società controllante che acquisisca una partecipazione in una società non

residente, della sua libertà di stabilimento ai sensi dell'articolo 49 TFUE, dissuadendola dall'acquisire o dal creare controllate in altri Stati membri (v., in tal senso, sentenza Commissione/Regno-Unito, C-172/13, EU:C:2015:50, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

- 30 Una siffatta disparità di trattamento è ammissibile solo se riguarda situazioni che non siano oggettivamente comparabili o se è giustificata da un motivo imperativo di interesse generale (v., in particolare, sentenza *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 23).
- 31 Per quanto riguarda la questione se le situazioni di cui è causa siano oggettivamente comparabili, occorre ricordare che la comparabilità di una situazione transfrontaliera con una situazione interna deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali di cui trattasi (sentenza *Commissione/Finlandia*, C-342/10, EU:C:2012:688, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Come indicato dal *Verwaltungsgerichtshof* nella sua decisione di rinvio, nell'adottare la legge di riforma fiscale del 2005 il legislatore austriaco ha inteso istituire un incentivo fiscale alla costituzione di gruppi societari assicurando parità di trattamento tra l'acquisizione dell'azienda («asset deal») e l'acquisizione di partecipazioni nella società che possiede l'azienda («share deal»).
- 33 Orbene, dal momento che, in forza di una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale, un gruppo societario può essere formato da società sia residenti che non residenti, la situazione di una società controllante che desidera creare un simile gruppo con una controllata residente e quella di una società controllante che desidera costituire un gruppo societario con una controllata non residente sono, sotto il profilo dell'obiettivo di un regime fiscale come quello di cui trattasi nel procedimento principale, oggettivamente comparabili, nei limiti in cui entrambe mirino a trarre vantaggio da detto regime (v., in tal senso, sentenza *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punto 24).
- 34 Tale rilievo non è messo in discussione dall'esistenza, cui fa riferimento la Repubblica d'Austria, di una differenza nell'imputazione, al reddito della società controllante, degli utili e delle perdite di controllate residenti, da un lato, e di controllate non residenti, dall'altro, nell'ambito della tassazione di un gruppo societario.
- 35 Infatti, come osserva il giudice del rinvio, una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale consente alla società controllante di procedere all'ammortamento dell'avviamento indipendentemente dal fatto che la società in cui è acquisita una partecipazione realizzi utili o subisca perdite.
- 36 In tali circostanze, come rileva l'avvocato generale al paragrafo 40 delle sue conclusioni, l'imputazione, o la mancata imputazione, al reddito di una società

controllante degli utili e delle perdite di una società in cui è acquisita una partecipazione non può essere considerata come un criterio rilevante ai fini della comparabilità delle situazioni delle due categorie di società controllanti interessate sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

- 37 Quanto rilevato al punto 33 della presente sentenza non è inficiato neppure dall'argomento della Repubblica d'Austria secondo cui l'obiettivo di una normativa come quella in esame è quello di riservare allo «share deal» lo stesso trattamento accordato all'«asset deal». Secondo tale Stato membro, il fatto di consentire alla società controllante, in caso di acquisizione di una partecipazione in una società non residente che entra a far parte di un gruppo societario, di procedere all'ammortamento dell'avviamento in una situazione transfrontaliera porrebbe lo «share deal» in una situazione più favorevole rispetto all'«asset deal».
- 38 Invero, quand'anche così fosse, resta tuttavia il fatto che una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale pone in essere una disparità di trattamento tra una società controllante che acquisisca una partecipazione in una società residente, da una parte, ed una società controllante che acquisisca una partecipazione in una società non residente, dall'altra, mentre tali due categorie di società si trovano in una situazione comparabile rispetto a quello che, come si evince dal punto 32 della presente sentenza, costituisce l'obiettivo stesso di detta normativa, vale a dire instaurare un incentivo fiscale alla costituzione di gruppi societari.
- 39 La giustificazione di una disparità di trattamento, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, pertanto, può essere unicamente riconducibile a motivi imperativi di interesse generale. Occorre inoltre, in tale ipotesi, che detta disparità di trattamento sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo da essa perseguito e non ecceda quanto è necessario per raggiungerlo (v. sentenza *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 La Repubblica d'Austria ritiene che la disparità di trattamento, instaurata da una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale, trovi la sua giustificazione nel principio della ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri, dal momento che la medesima non ha il potere di tassare gli utili delle società non residenti facenti parte del gruppo di società.
- 41 Al riguardo si deve ricordare che, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione adottate a livello dell'Unione europea, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via pattizia o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, segnatamente al fine di eliminare le doppie imposizioni, e che la preservazione di tale ripartizione è un obiettivo legittimo riconosciuto dalla Corte (v. sentenza *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

- 42 Tuttavia, come già rilevato al punto 35 della presente sentenza, una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale consente alla società controllante di procedere all'ammortamento dell'avviamento, indipendentemente dal fatto che la società in cui è acquisita una partecipazione realizzi utili o subisca perdite. Per quanto riguarda la concessione del vantaggio fiscale in esame, tale normativa non riguarda quindi né l'esercizio del potere impositivo relativamente agli utili e alle perdite della società in cui è acquisita una partecipazione né, conseguentemente, la ripartizione di un potere impositivo tra gli Stati membri.
- 43 La Repubblica d'Austria fa parimenti valere che la disparità di trattamento risultante da una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale trova la sua giustificazione nella necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale.
- 44 È vero che la Corte ha già riconosciuto che la necessità di preservare la coerenza di un regime fiscale può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato. Affinché un simile argomento di giustificazione possa essere accolto, tuttavia, la Corte richiede un nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale vantaggio con un determinato prelievo fiscale, laddove il carattere diretto di detto nesso va determinato alla luce della finalità della normativa in questione (sentenza Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).
- 45 La Repubblica d'Austria afferma, in primo luogo, che, nell'ambito di una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale, un siffatto nesso diretto sussiste tra il vantaggio fiscale consistente nell'ammortamento dell'avviamento, da un lato, e l'imputazione fiscale al reddito della società controllante dei risultati della società residente, dall'altro.
- 46 Tale argomento, tuttavia, non può essere accolto. Difatti, per gli stessi motivi già indicati ai punti 35 e 42 della presente sentenza, non si può ritenere sussistente un nesso diretto tra il vantaggio fiscale in questione e l'onere tributario consistente nell'imputazione fiscale al reddito della società controllante di utili realizzati dalla società in cui è acquisita una partecipazione, anche volendo ammettere che quest'ultima realizzi in tutti i casi utili e non perdite.
- 47 In secondo luogo, la Repubblica d'Austria sostiene che sussiste un nesso diretto, ai sensi della giurisprudenza richiamata al punto 44 della presente sentenza, tra il vantaggio fiscale di cui trattasi, da una parte, e l'imposizione in capo alla società controllante delle plusvalenze nell'ipotesi di cessione della partecipazione detenuta nella società residente, dall'altra. In caso di neutralità fiscale della partecipazione detenuta da una società controllante in una società non residente, siffatta imposizione non avrebbe luogo, sicché troverebbe giustificazione il fatto di non riconoscere il vantaggio fiscale direttamente connesso alla medesima imposizione.

- 48 Occorre tuttavia rilevare, da un lato, che il vantaggio fiscale consistente nell'ammortamento dell'avviamento produce effetti immediati per la società controllante, laddove invece l'imposizione delle plusvalenze in caso di cessione della partecipazione nella società residente presenta un carattere remoto ed aleatorio, ed a questo proposito il giudice del rinvio osserva peraltro che, di norma, le partecipazioni strategiche sono detenute in maniera duratura. In tale contesto, il fatto che sia possibile procedere all'imposizione delle plusvalenze in caso di cessione della partecipazione non è tale da costituire un argomento di coerenza fiscale atto a giustificare il diniego del suddetto vantaggio fiscale nell'ipotesi di acquisizione da parte di una società controllante di una partecipazione in una società non residente che entra a far parte di un gruppo di società (v., in tal senso, sentenze Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punto 67, nonché DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punto 49).
- 49 D'altro lato, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 61 delle sue conclusioni, il diritto nazionale non consente alla società controllante di beneficiare dell'ammortamento dell'avviamento, neppure qualora la società controllante eserciti il proprio diritto di opzione a favore della rilevanza fiscale di una partecipazione in una società non residente, conformemente all'articolo 10, paragrafo 3, punto 1, della legge relativa all'imposta sulle società del 1988, con conseguente tassazione della cessione di una tale partecipazione.
- 50 Ne discende che una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale di per sé non stabilisce alcun nesso diretto tra, da una parte, il vantaggio fiscale consistente nell'ammortamento dell'avviamento e, dall'altra, il prelievo realizzato mediante l'imposizione in capo alla società controllante delle plusvalenze da cessione della partecipazione nella sua controllata, cosicché non si può ritenere che una disparità di trattamento come quella di cui trattasi nel procedimento principale trovi giustificazione nella necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale dello Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenza Commissione/Spagna, C-269/09, EU:C:2012:439, punto 87).
- 51 In terzo luogo, secondo la Repubblica d'Austria, al fine di preservare la coerenza del sistema fiscale austriaco, che preclude la deducibilità degli oneri connessi a redditi non imponibili, è giustificato negare il vantaggio dell'ammortamento summenzionato nell'ipotesi delle partecipazioni fiscalmente neutre in società non residenti. Infatti, in caso contrario tali partecipazioni fruirebbero di un duplice vantaggio, e ciò sarebbe incompatibile con detto sistema.
- 52 Tuttavia, l'argomento in questione, vertente sulla mancanza di potere impositivo per quanto attiene agli utili delle società non residenti, non riguarda la sussistenza di un nesso diretto tra un vantaggio ed un prelievo, ma coincide, in realtà, con quello vertente sul principio della ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri, menzionato al punto 40 della presente sentenza. Esso deve pertanto essere respinto per lo stesso motivo indicato al punto 42 della presente sentenza.

- 53 Dal momento che dal fascicolo sottoposto alla Corte non emerge che una disparità di trattamento come quella di cui trattasi nel procedimento principale trovi giustificazione in un motivo imperativo di interesse generale, occorre affermare che essa è incompatibile con la libertà di stabilimento.
- 54 Di conseguenza, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 49 TFUE osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale, nell'ambito della tassazione di un gruppo societario, consente ad una società controllante, nel caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente che entra a far parte di un simile gruppo, di procedere all'ammortamento dell'avviamento entro il limite del 50% del prezzo di acquisto della partecipazione, mentre preclude tale ammortamento nel caso di acquisizione di una partecipazione in una società non residente.

Sulle spese

- 55 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 49 TFUE osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale, nell'ambito della tassazione di un gruppo societario, consente ad una società controllante, nel caso di acquisizione di una partecipazione in una società residente che entra a far parte di un simile gruppo, di procedere all'ammortamento dell'avviamento entro il limite del 50% del prezzo di acquisto della partecipazione, mentre preclude tale ammortamento nel caso di acquisizione di una partecipazione in una società non residente.

Firme