

# La incompatibilidad con el derecho comunitario de algunas ventajas fiscales concedidas por los Estados a los grupos de consolidación fiscal

**Pilar Cuesta de Loño**

*Letrada del Consejo de Estado*

*Grupo de Contratos del Sector Público de Gómez-Acebo & Pombo*

---

En la misma línea que la Sentencia de 2 de septiembre del 2015 (as. C-386/2014), comentada en esta misma sección de Gestión de Conocimiento, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea vuelve ahora a manifestarse sobre la compatibilidad de las normas nacionales reguladoras de la fiscalidad de los grupos de sociedades con las libertades comunitarias de libre circulación de capitales y, sobre todo, de libre establecimiento.

En este caso, el tribunal aborda, en su Sentencia de 6 de octubre del 2015 (as. C-66/12014), el problema que, en el citado contexto, plantea la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades austriaco por cuanto, al establecer el régimen jurídico tributario aplicable a los grupos de sociedades, prevé entre otros aspectos la posibilidad de que las sociedades matrices que adquieran una participación en una entidad operativa sujeta por obligación personal, pasando ésta a integrarse en el grupo, puedan amortizar el fondo de comercio con la limitación del 50 % del precio de adquisición de la participación (art. 9.7 de la Ley de Sociedades austriaca de 1988), extremo este vetado para los casos en los que la adquisición de la participación lo sea en una sociedad no residente.

Pues bien, atendiendo a lo dispuesto sobre ese aspecto en el citado artículo 9.7 aplicable al caso, la Administración tributaria austriaca no reconoció las amortizaciones del fondo de comercio que se habían practicado en la sede de la matriz por la adquisición de las participaciones de una sociedad eslovaca y, por tanto, no residente en Austria.

Recurridas las liquidaciones, éstas fueron anuladas en la vía económico-administrativa al entenderse que la limitación de la amortización del fondo de comercio a las participaciones en sociedades sujetas por obligación personal era contraria a la libertad de establecimiento y no podía justificarse por razones imperiosas de interés general, considerando preciso extender tal posibilidad a las participaciones en entidades no residentes para restaurar la conformidad con el derecho de la Unión.

A su vez, la Administración recurrió dicho fallo ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, el cual decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea varias cuestiones prejudiciales. Así, en primer lugar, sometió a la consideración del tribunal comunitario la compatibilidad del aludido artículo 9.7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades austriaca con los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), cuestión que el tribunal no entró a analizar por considerar que ésta no guardaba manifiestamente relación alguna con el objeto del litigio.

En segundo término, se cuestionó también la compatibilidad del aludido precepto de la citada ley con los artículos 49 y 54 del TFUE, en el sentido de que las limitaciones para la amortización del fondo de comercio en el contexto analizado pudieran considerarse un obstáculo a la libertad de establecimiento y, en el caso de que fuera así, si tal precepto podría justificarse por afectar a situaciones no objetivamente comparables o, en su caso, por una razón imperiosa de interés general.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

A estos efectos el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera, en primer lugar, que si se concede una ventaja fiscal a la matriz residente que adquiere una participación en una sociedad, también sujeta por obligación personal, y se deniega cuando la matriz invierte en una entidad no residente, existe una diferencia de trato que puede suponer un obstáculo a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 49 del TFUE, al disuadirla de adquirir o constituir filiales en otros Estados miembros.

Ante tal consideración, procede a analizar si concurre alguno de los motivos que pueden justificar tal diferencia de trato: que dicha ventaja fiscal afecte a situaciones que no son objetivamente comparables o, en segundo término, que esté justificada por una razón imperiosa de interés general.

La Administración austriaca trató de justificar ambos extremos. Así, alegó que no se trataba de *situaciones comparables* pues en la tributación de los grupos de sociedades existen diferencias, a efectos de su imputación como ingresos de la sociedad matriz, entre los beneficios o pérdidas de las filiales residentes y de las no residentes. Sin embargo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que dicha apreciación no desvirtúa el hecho de que se trate de situaciones comparables, ya que una normativa como la controvertida, por cuanto permite a la matriz amortizar el fondo de comercio, lo hace con independencia de que la sociedad de la que se haya adquirido una participación obtenga beneficios o genere pérdidas.

Así pues, el citado tribunal estima que, atendiendo sobre todo al objetivo esencial de la normativa que regula la tributación de los grupos de sociedades, esto es, fomentar fiscalmente la constitución de éstos, tanto la matriz que adquiere participaciones en una filial residente como la que lo hace en una no residente están en una situación comparable, por lo que no cabe justificar su diferencia de trato y, con ello, el obstáculo que dicha normativa representa para la libertad de establecimiento, sobre la base de la supuesta existencia de una situación no comparable.

Descartado el extremo anterior, el tribunal analiza si, en el caso planteado, puede existir alguna *razón imperiosa de interés general* que justifique tal diferencia de trato, extremo también defendido

por la Administración austriaca sobre la base, principalmente, de los siguientes argumentos:

- a) En primer término, se consideró que la diferencia de trato aludida se justificaba por el principio de reparto equilibrado de la potestad tributaria de los Estados miembros, ya que Austria no tiene la facultad de someter a tributación los beneficios de las sociedades no residentes que sean miembros de un grupo de sociedades.

Dicha alegación no ha sido atendida por el tribunal teniendo en cuenta que la norma controvertida permite que la matriz amortice el fondo de comercio independientemente de que la sociedad en la que ha adquirido una participación tenga beneficios o pérdidas. Por tanto, en relación con la concesión de dicha ventaja fiscal, la citada normativa no afecta ni al ejercicio de la potestad tributaria con respecto a los beneficios o pérdidas de la sociedad cuyas participaciones se adquieren ni, por tanto, al reparto de la potestad tributaria entre Estados miembros.

- b) Por otra parte, la Administración trató de justificar la diferencia de trato fiscal examinada sobre la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario, circunstancia esta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tomado en consideración en otros casos, aunque exigiendo siempre una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y su compensación con un gravamen fiscal determinado. En ese entendimiento, la República de Austria alegó, básicamente, que dicha relación directa existía en el supuesto analizado, pudiendo apreciarse desde dos vertientes distintas. Así, se consideró que la referida ventaja fiscal estaba directamente relacionada tanto con la imputación fiscal del resultado de la sociedad residente a la matriz como con el gravamen en la sede de esta última de las plusvalías que se pusieran de manifiesto cuando procedieran a enajenarse las participaciones en la sociedad residente.

El tribunal, por su parte, no apreció en ninguno de esos casos la existencia de relación directa entre la ventaja fiscal analizada y los aspectos relativos al gravamen que podrían justificarla, invocados por la Administración austriaca. De una parte, porque la sociedad matriz, en los

casos en los que puede amortizar el fondo de comercio —como ya se ha señalado—, podrá hacerlo independientemente de que la entidad participada obtenga beneficios o genere pérdidas. De otra parte, y en relación con una hipotética futura venta de las participaciones generadora de plusvalías, porque la relación directa exigida entre la ventaja y el gravamen que pudiera compensarla se pierde tanto por la brecha temporal que puede existir entre los dos momentos en los que tales extremos pudieran aplicarse, como por el hecho de que la normativa nacional no permita aplicar la ventaja fiscal discutida ni siquiera en aquellos casos en los que la matriz ejerza la opción, prevista en la normativa austriaca reguladora del impuesto sobre sociedades, de tributar por la enajenación de participaciones en entidades no residentes.

De acuerdo con todas las consideraciones anteriores, el tribunal concluye en la sentencia que «el artículo 49 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, que, en materia de tributación de

los grupos de sociedades, permite que la sociedad matriz que adquiere una participación en una sociedad residente, la cual pasa a formar parte de un grupo, amortice el fondo de comercio hasta el límite del 50 % del precio de adquisición de la participación, mientras que lo prohíbe en caso de adquisición de una participación en una sociedad no residente».

En definitiva, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha adentrado recientemente en el análisis de las ventajas fiscales concedidas por las normativas internas de los Estados miembros a los grupos de consolidación fiscal y ha cuestionado de forma decidida aquellas que, al estar vetadas para las inversiones transnacionales, originan diferencias de trato fiscal no compatibles con el derecho comunitario. Nótese, no obstante, que la problemática planteada ante el Tribunal de Justicia en el caso reseñado no posee implicaciones específicas en nuestro ordenamiento jurídico ni en el contexto del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni en el marco de la actual Ley 27/2014, que ha eliminado *ad futurum* la deducción del fondo de comercio de fusión.