

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 19 de diciembre de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Ayudas de Estado — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Impuesto sobre las transmisiones inmobiliarias — Exención — Transmisión de la propiedad de un inmueble a raíz de operaciones de modificación estructural efectuadas en el seno de determinados grupos de sociedades — Concepto de “ayuda de Estado” — Requisito de selectividad — Justificación»

En el asunto C-374/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 30 de mayo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de junio de 2017, en el procedimiento entre

Finanzamt B

y

A-Brauerei,

con intervención de:

Bundesministerium der Finanzen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta, los Sres. J. C. Bonichot y A. Arabadjiev, la Sra. A. Prechal (Ponente), los Sres. M. Vilaras y F. Biltgen, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Presidentes de Sala, y los Sres. M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C.G. Fernlund y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de junio de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A-Brauerei, por los Sres. K. Naeve y B. Pignot, Rechtsanwälte, y por las Sras. K. Seiferth y C. Tillmann y el Sr. A. Linn, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. K. Blanck-Putz y los Sres. B. Stromsky y T. Maxian Rusche, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de

septiembre de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 107 TFUE, apartado 1.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt B (Administración Tributaria de B, Alemania) (en lo sucesivo, «Finanzamt») y A?Brauerei, en relación con la negativa del Finanzamt a conceder a esta sociedad la exención del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias de la que pueden disfrutar en determinadas circunstancias, en virtud del Derecho tributario alemán, las sociedades que adquieren un derecho de propiedad sobre bienes inmuebles en el marco de operaciones de modificación estructural efectuadas en el seno de determinados grupos de sociedades.

Derecho alemán

Ley relativa a las modificaciones estructurales de sociedades

3 El artículo 1, apartado 1, de la Umwandlungsgesetz (Ley relativa a las modificaciones estructurales de sociedades), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UmwG»), dispone lo siguiente:

«Los sujetos de Derecho domiciliados en el territorio nacional podrán ser objeto de una modificación estructural:

1. mediante fusión;
2. mediante escisión (escisión por disolución y transmisión en bloque del patrimonio, escisión sin disolución y transmisión parcial del patrimonio, escisión por filialización);
3. mediante transmisión del patrimonio;

[...]».

4 De conformidad con el artículo 2 de la UmwG:

«Los sujetos de Derecho podrán fusionarse por disolución sin liquidación:

1. mediante absorción por transmisión en bloque del patrimonio de uno o varios sujetos de Derecho (sujetos absorbidos) a otro sujeto de Derecho existente (sujeto absorbente) [...]».

Ley del Impuesto sobre Transmisiones Inmobiliarias

5 El artículo 1 de la Grunderwerbsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Inmobiliarias), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «GrEStG»), establece lo siguiente:

«(1) Estarán sujetas al impuesto sobre transmisiones inmobiliarias las siguientes operaciones jurídicas, siempre que tengan por objeto inmuebles situados en el territorio nacional:

1. todo contrato de compraventa o cualquier otro negocio jurídico que fundamente la transmisión de la propiedad;
2. el acuerdo abstracto de transmisión, si no hay un negocio jurídico previo que fundamente la transmisión de la propiedad;
3. la cesión de la propiedad, si no está precedida de un negocio jurídico que fundamente la transmisión de la propiedad y tampoco se requiere el acuerdo abstracto de transmisión.

[...]

(2) También estarán sujetas al impuesto sobre transmisiones inmobiliarias las operaciones jurídicas que, sin fundamentar la transmisión de la propiedad, permitan jurídica o económicamente a otra persona explotar por cuenta propia un inmueble situado en el territorio nacional.

(2a) Si un inmueble situado en el territorio nacional forma parte del patrimonio de una sociedad personalista y la composición de los socios cambia directa o indirectamente en el plazo de cinco años de tal forma que al menos el 95 % de las participaciones en el patrimonio de la sociedad pasa a nuevos socios, tal operación se considerará un negocio jurídico de transmisión de la propiedad del inmueble a una nueva sociedad personalista. [...]

(3) Si un inmueble situado en el territorio nacional forma parte del patrimonio de una sociedad, quedarán sujetos al impuesto, siempre que no proceda tributar conforme al apartado 2a, además:

1. todo negocio jurídico que justifique el derecho a la transmisión de una o varias participaciones de la sociedad, cuando a través de dicha transmisión se concentren de manera directa o indirecta al menos un 95 % de las participaciones en las manos del adquirente, en las de empresas dominantes y dependientes o personas dependientes o en manos de empresas dependientes o personas dependientes;
2. la agrupación directa o indirecta de al menos un 95 % de las participaciones de la sociedad, si no ha habido un negocio obligacional previo en el sentido del punto 1;
3. todo negocio jurídico que fundamente el derecho a la transmisión, directa o indirecta, de al menos el 95 % de las participaciones de la sociedad;
4. la transmisión directa o indirecta de al menos un 95 % de las participaciones de la sociedad a un tercero, si no ha habido un negocio obligacional previo en el sentido del punto 3.»

6 El artículo 6a de la GrEStG, que fue introducido en esta Ley mediante el artículo 7 de la Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Ley relativa a la Aceleración del Crecimiento Económico), de 22 de diciembre de 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3950), que lleva por título «Ventaja fiscal en caso de reestructuraciones en el seno de un grupo de sociedades», dispone, en su versión aplicable al litigio principal, lo siguiente:

«Las operaciones jurídicas sujetas al impuesto en virtud del artículo 1, apartados 1, punto 3, 2a o 3, como consecuencia de una modificación estructural en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3, de la [UmwG] no darán lugar a la aplicación del impuesto; la primera frase se aplicará también en caso de modificaciones estructurales [...] análogas basadas en el Derecho de un Estado miembro de la Unión Europea o de un Estado adherido al Acuerdo del Espacio Económico Europeo. La primera frase solo se aplicará cuando participen en la operación de modificación estructural, exclusivamente, una empresa dominante y una o varias sociedades

dependientes de esta, o varias sociedades dependientes de una empresa dominante. A efectos de la tercera frase, se considerará que una sociedad es “dependiente” cuando, durante los cinco años anteriores y los cinco años posteriores a la operación jurídica, la empresa dominante participe de manera ininterrumpida en su capital o patrimonio social, directa o indirectamente o de manera en parte directa y en parte indirecta, en al menos un 95 %.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 A-Brauerei, sociedad que desarrolla una actividad mercantil, era titular del 100 % de las participaciones sociales de T?GmbH, sociedad propietaria de varios inmuebles y accionista única de otra sociedad.

8 Mediante contrato de 1 de agosto de 2012, T?GmbH transmitió a A?Brauerei todo su patrimonio, incluidos los referidos inmuebles, con todos los derechos y obligaciones correspondientes, en el marco de una modificación estructural mediante fusión por absorción, en virtud de los artículos 1, apartado 1, punto 1, y 2, punto 1, de la UmwG, en la que estaban implicadas únicamente ambas sociedades.

9 Esta fusión fue efectiva desde su inscripción en el Registro Mercantil el 24 de septiembre de 2012, fecha en la que T?GmbH, propiedad al 100 % de A-Brauerei durante más de cinco años antes de la citada fusión, dejó de existir.

10 Mediante liquidación de 7 de junio de 2013, el Finanzamt reclamó el pago del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias que, a su juicio, adeudaba A-Brauerei, puesto que la transmisión a esta, en su condición de sociedad absorbente, de los inmuebles de los que era propietaria T?GmbH, en su condición de sociedad absorbida, como consecuencia de la fusión de las dos empresas y de la transmisión universal de los bienes de la sociedad absorbida a la sociedad absorbente que esta fusión implicó constituía una operación sujeta al impuesto en virtud del artículo 1, apartado 1, punto 3, de la GrEStG y excluida de la exención que se establece en el artículo 6a de dicha Ley.

11 Mediante resolución de 19 de julio de 2013, el Finanzamt desestimó el recurso administrativo interpuesto por A-Brauerei contra dicha liquidación, señalando que T?GmbH no era una «sociedad dependiente» en el sentido del referido artículo 6a, ya que T?GmbH había dejado de existir a raíz de la fusión, de modo que no se había cumplido el requisito del plazo legal de tenencia de una participación mínima del 95 % durante los cinco años siguientes a la operación exigido por el citado artículo 6a.

12 Mediante sentencia de 14 de octubre de 2014, el Finanzgericht Nürnberg (Tribunal de lo Tributario de Núremberg, Alemania) estimó el recurso interpuesto por A-Brauerei contra dicha resolución, señalando que, en el presente asunto, esta sociedad podía disfrutar de la ventaja fiscal establecida en el artículo 6a de la GrEStG.

13 El Finanzamt interpuso recurso de casación contra la referida sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

14 En una sentencia interlocutoria de 25 de noviembre de 2015, este último órgano jurisdiccional confirmó la interpretación del artículo 6a de la GrEStG adoptada en primera instancia, señalando que el requisito relativo a los plazos de tenencia de la participación solo se aplicaba si tal requisito podía cumplirse materialmente durante la operación de modificación estructural de que se tratase, lo que no ocurría en la operación de fusión a que se refiere el procedimiento principal, operación que conllevaba necesariamente la desaparición de la sociedad absorbida.

15 En la referida sentencia interlocutoria, el órgano jurisdiccional remitente también planteó de oficio la cuestión de si el artículo 6a de la GrEStG debía quedar inaplicado, basándose en que la ventaja fiscal conferida por dicho artículo había de calificarse de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, de modo que cabría apreciar la existencia de un incumplimiento de la obligación de notificación y de *standstill* establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3.

16 A este respecto, el Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda, Alemania), que ha intervenido en el procedimiento ante el órgano jurisdiccional remitente, indicó que la ventaja fiscal que establece el artículo 6a de la GrEStG no había sido notificada a la Comisión Europea y que, por tanto, esta no había tramitado procedimiento de investigación alguno en relación con dicha ventaja fiscal. No obstante, alega, haciendo mención a la sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:939), que la ventaja en cuestión no constituía una «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, puesto que sería imposible caracterizar a las empresas beneficiarias de dicha ventaja como una categoría privilegiada en virtud de sus propiedades específicas, de modo que, a su parecer, no se cumplía el requisito de la selectividad que establece la referida disposición.

17 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 107 TFUE, apartado 1, en el sentido de que existe una ayuda prohibida por esta disposición cuando, conforme a la legislación de un Estado miembro, no se aplica el impuesto sobre transmisiones inmobiliarias a una adquisición sujeta al impuesto a causa de una modificación estructural (fusión) si determinados sujetos de Derecho (la empresa dominante y una sociedad dependiente) participan en la operación de modificación estructural y la participación de la empresa dominante en la sociedad dependiente alcanza el 100 % en un período de cinco años antes y cinco años después de la operación jurídica?»

Sobre la cuestión prejudicial

18 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que cumple el requisito de la selectividad de la ventaja de que se trate que se establece en dicha disposición una ventaja fiscal como la controvertida en el litigio principal, consistente en eximir del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias la transmisión de la propiedad de un inmueble que se produce a raíz de una operación de modificación estructural en la que están implicadas exclusivamente sociedades de un mismo grupo vinculadas por una relación de participación de al menos el 95 % durante un período mínimo ininterrumpido de cinco años antes de la referida operación y de cinco años después de efectuada esta.

19 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que

concurran todos los requisitos siguientes: en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario; en cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53 y jurisprudencia citada).

20 En lo que se refiere al requisito de la selectividad de la ventaja que integra el concepto de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, procede examinar con carácter preliminar si, como afirma el Gobierno alemán, la ventaja fiscal que confiere el artículo 6a de la GrEStG debe calificarse de entrada de «medida general» y, por lo tanto, debe sustraerse al ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, si no se cumple el requisito de selectividad que establece esta disposición.

21 Respecto, en particular, a las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal, procede recordar que una medida de esta naturaleza, que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación más favorable que la de los restantes contribuyentes, puede procurar una ventaja selectiva en favor de los beneficiarios y, por lo tanto, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 56 y jurisprudencia citada).

22 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado también que un requisito de aplicación u obtención de una ayuda fiscal puede fundamentar el carácter selectivo de dicha ayuda cuando ese requisito da lugar a una diferenciación entre empresas que se encuentran, sin embargo, respecto al objetivo perseguido por el régimen tributario de que se trate, en una situación fáctica y jurídica comparable y cuando, por lo tanto, revela una discriminación respecto a las empresas excluidas de ese régimen (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 86).

23 En cambio, las medidas nacionales aplicables sin distinción a todas las empresas del Estado miembro de que se trate son medidas generales y, por lo tanto, carentes de carácter selectivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, apartado 39, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 56 y jurisprudencia citada).

24 El hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos para su aplicación no confiere por sí mismo a esa medida carácter selectivo (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 59).

25 Ahora bien, a los efectos de la calificación de «medida general», el hecho de que la medida en cuestión se aplique independientemente de la naturaleza de la actividad de las empresas carece de importancia (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981, apartados 82 a 84).

26 En efecto, el carácter *a priori* selectivo de una medida que confiere una ventaja no debe basarse necesariamente en un requisito para su obtención vinculado al sector de actividad en el que opera una empresa, sino que puede basarse en otros requisitos, como uno vinculado a la forma jurídica de la empresa que puede disfrutar de esta ventaja (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C?222/04, EU:C:2006:8, apartado 136).

27 Además, no resulta tampoco pertinente, a efectos de dicha calificación de «medida general», el hecho de que una medida, *a priori* o potencialmente accesible a cualquier empresa, no permita identificar una categoría particular de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida y que puedan distinguirse por características específicas, comunes y propias (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981, apartados 69 a 71).

28 En el presente asunto, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la exención del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias que establece el artículo 6a de la GrEStG fue introducida en dicha Ley por la Ley relativa a la Aceleración del Crecimiento Económico de 22 de diciembre de 2009, bajo el título «Ventaja fiscal en caso de reestructuraciones en el seno de un grupo de sociedades», como medida que constituye formalmente una excepción al artículo 1, apartados 1, punto 3, 2a y 3, de la GrEStG.

29 Además, de la exposición de motivos del proyecto de la Ley en la que tiene su origen esta exención se desprende que esta estaba destinada fundamentalmente a facilitar las reestructuraciones de empresas y, en particular, las modificaciones estructurales que conllevaran la transmisión de inmuebles entre sociedades con el fin de reforzar su competitividad frente a la crisis financiera que afectaba a la República Federal de Alemania desde 2008.

30 También se desprende de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia que fue en el procedimiento legislativo cuando se decidió limitar el beneficio de esta ventaja fiscal a determinados grupos de sociedades, añadiendo al texto propuesto inicialmente un requisito adicional de aplicación según el cual solo pueden participar en la operación de modificación estructural de que se trate una sociedad llamada «dominante» o una o varias sociedades llamadas «dependientes», que se definen como sociedades cuyo capital o patrimonio social están en manos en al menos un 95 % de una sociedad dominante durante un período mínimo ininterrumpido de cinco años antes de dicha operación y de cinco años después de efectuada esta.

31 Pues bien, la exención fiscal controvertida en el litigio principal solo puede favorecer a los grupos de sociedades contemplados que efectúan operaciones de modificación estructural, mientras que las sociedades que no forman parte de tales grupos societarios están excluidas de dicha ventaja, incluso aunque efectúen operaciones de modificación estructural idénticas a las realizadas por esos grupos de sociedades.

32 A este respecto, es cierto que la técnica normativa no es decisiva para determinar si una medida es selectiva o de carácter general, en el sentido de que, como deriva en particular del apartado 101 de la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C?106/09 P y C?107/09 P, EU:C:2011:732), aunque una medida no tenga formalmente carácter de excepción y se base en criterios que, en sí, tengan carácter general, puede ser selectiva si provoca, de hecho, una discriminación entre sociedades que se encuentran en situaciones comparables con respecto al objetivo perseguido por el régimen fiscal de que se trate.

33 No obstante, aun cuando para estimar que una medida fiscal es selectiva no sea decisiva la

técnica normativa utilizada, de modo que no siempre es necesario que tenga carácter excepcional con respecto a un régimen tributario común, el hecho de que tenga ese carácter —como ocurre con la medida controvertida en el litigio principal— es pertinente para estos fines cuando de ello se deriva que se distinguen dos categorías de operadores que, *a priori*, son objeto de trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen tributario común, pese a que ambas categorías se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen [sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/16 P, EU:C:2016:981, apartado 77, y de 28 de junio de 2018, Andres (quiebra Heitkamp BauHolding)/Comisión, C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 93].

34 Por consiguiente, la alegación del Gobierno alemán mencionada en el apartado 20 de la presente sentencia no puede bastar para determinar que la medida controvertida en el litigio principal no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1.

35 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la apreciación del requisito de la selectividad de la ventaja en cuestión, constitutivo del concepto de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, requiere que se determine, en primer lugar, si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 54 y jurisprudencia citada).

36 En el contexto de las medidas fiscales, calificar una medida fiscal nacional como «selectiva» implica, en un primer momento, identificar el régimen tributario común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho régimen común, se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas comparables (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 57).

37 En el presente asunto, procede señalar, en primer término, que, como se desprende de la exposición del Derecho nacional que se hace en la resolución de remisión, el marco de referencia con respecto al cual debe efectuarse el examen de la comparabilidad lo conforman las normas de Derecho alemán en materia del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias, las cuales, consideradas en su conjunto, determinan el objeto o el hecho imponible de dicho impuesto.

38 En segundo término, se plantea la cuestión de si la ventaja fiscal que confiere el artículo 6a de la GrEStG, en la medida en que el beneficio que esta supone se reserva a una operación de modificación estructural en la que estén implicadas exclusivamente sociedades de un mismo grupo vinculadas por una relación de participación de al menos el 95 % durante un período mínimo ininterrumpido de cinco años antes de la referida operación y de cinco años después de efectuada esta, supone tratar de forma diferenciada a operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al régimen común objeto del litigio principal, se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas comparables, en la medida en que las sociedades que realizan estas operaciones de modificación estructural sin estar vinculadas por tal relación de participación están excluidas de esta exención.

39 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que el objetivo que persigue el régimen fiscal del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias consiste en gravar cualquier cambio

del titular de los derechos (*Rechtsträgerwechsel*) correspondientes a un inmueble o, en otras palabras, en gravar cualquier transmisión de la propiedad de un inmueble de una persona física o jurídica a otra persona física o jurídica, en el sentido del Derecho civil.

40 Este objetivo se menciona además expresamente en la exposición de motivos del proyecto de la Ley en la que tiene su origen el artículo 6a de la GrEStG. En efecto, en ella se afirma que, para evitar que la exención en cuestión genere beneficios arbitrarios, esta debe limitarse a las operaciones de modificación estructural de empresas, en la medida en que tales operaciones provocan, a diferencia de otro tipo de reestructuraciones empresariales, un cambio de titular de los derechos correspondientes a un inmueble, en el sentido de la GrEStG.

41 Habida cuenta también del tenor del artículo 6a de la GrEStG, del cual se desprende que esta disposición exime expresamente del impuesto a determinadas operaciones que normalmente están sujetas a este en virtud del artículo 1, apartados 1, punto 3, 2a y 3, de la GrEStG, ha de concluirse que el examen de la comparabilidad, en el sentido del principio consagrado por la jurisprudencia citada en el apartado 35 de la presente sentencia, debe llevarse a cabo, como sugiere además el órgano jurisdiccional remitente, con respecto al referido objetivo, consistente en gravar cualquier cambio de titular de los derechos de propiedad sobre inmuebles, objetivo que persiguen con carácter general el régimen del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias objeto del litigio principal y, en particular, las normas que figuran en el artículo 1 de la GrEStG, que determinan el objeto o el hecho imponible de este impuesto, las cuales conforman, como se ha señalado en el apartado 37 de la presente sentencia, el marco de referencia con respecto al cual debe efectuarse el examen de la comparabilidad.

42 Pues bien, el artículo 6a de la GrEStG lleva a diferenciar entre, por una parte, las sociedades que efectúan una operación de modificación estructural dentro de un grupo como aquel al que se refiere dicha disposición, que pueden acogerse a la exención fiscal controvertida en el litigio principal, y, por otra parte, las que efectúan esa misma operación sin formar parte de un grupo de ese tipo, que están excluidas de dicha exención, cuando en realidad unas y otras se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas comparables con respecto al objetivo perseguido por dicho impuesto, que consiste en gravar el cambio de titular de los derechos de propiedad desde el punto de vista del Derecho civil, lo cual supone la transmisión de esos derechos de una persona física o jurídica a otra persona física o jurídica.

43 Por otra parte, el efecto de diferenciación que se deriva así del requisito relativo a la participación exclusiva en la operación de modificación estructural de sociedades del mismo grupo vinculadas por una relación de participación de al menos un 95 % se ve reforzado por la exigencia, impuesta por ese mismo requisito, de que dicha participación se mantenga durante un período mínimo ininterrumpido de cinco años antes de dicha operación y de cinco años después de efectuada esta.

44 No obstante, es preciso recordar, en segundo lugar, que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 58 y jurisprudencia citada).

45 En el presente asunto debe hacerse constar, como sugiere el órgano jurisdiccional remitente y como también se ha señalado en las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia y en el transcurso de los debates que tuvieron lugar durante la vista celebrada

ante este, que la exención que establece el artículo 6a de la GrEStG pretende aportar una corrección a efectos de evitar una tributación considerada excesiva.

46 En efecto, el hecho de gravar las transmisiones inmobiliarias resultantes de operaciones de modificación estructural llevadas a cabo en el seno de un grupo de sociedades que se caracteriza por una participación en el capital de un nivel particularmente elevado, del 95 % como mínimo, se considera excesivo, en la medida en que, en virtud del artículo 1, apartados 2a y 3, de la GrEStG, la transmisión del inmueble de que se trate ya está, en principio, sujeta al impuesto «a la entrada», es decir, en el momento en que la sociedad propietaria de dicho inmueble se integra en ese grupo de sociedades. Si, posteriormente, la transmisión del inmueble se gravase de nuevo a raíz de una operación de modificación estructural efectuada en el seno de ese grupo, en particular, como en el presente asunto, a raíz de una fusión por absorción de la filial participada al 100 %, propietaria del mismo inmueble, se produciría una doble imposición de la misma operación de transmisión del inmueble en cuestión, esto es, primero, cuando se produce la transmisión de propiedad correspondiente a la adquisición, por parte de la sociedad dominante, de al menos un 95 % del capital o del patrimonio social de la sociedad dependiente, y, segundo, cuando se lleva a cabo la operación de modificación estructural consistente, en el presente asunto, en la fusión por absorción de esa sociedad por parte de la sociedad dominante.

47 En cambio, como ha señalado también el Abogado General en el punto 175 de sus conclusiones, esa doble imposición está excluida en el supuesto de una operación de modificación estructural en la que estén implicadas dos sociedades vinculadas por una relación de participación inferior al 95 %. En efecto, en tal caso, la adquisición por parte de la sociedad dominante de una participación inferior al 95 % del capital o del patrimonio social de la sociedad dependiente no está sujeta al impuesto en virtud del artículo 1, apartados 2a y 3, de la GrEStG, y, al mismo tiempo, la operación de modificación estructural que se produjese posteriormente entre estas dos sociedades no disfrutaría de la exención que establece el artículo 6a de la GrEStG.

48 Pues bien, debe recordarse que una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema tributario general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general de dicho sistema si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que la referida medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema tributario. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema tributario y necesarios para la consecución de estos objetivos (sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C?88/03, EU:C:2006:511, apartado 81).

49 En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha admitido que objetivos inherentes al sistema tributario general en cuestión puedan justificar un régimen fiscal *a priori* selectivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C?308/01, EU:C:2004:252, apartados 74 a 76, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C?78/08 a C?80/08, EU:C:2011:550, apartados 64 a 76).

50 Así, en el presente asunto, el objetivo vinculado al funcionamiento adecuado del régimen fiscal general de que se trata en el litigio principal, destinado a evitar la doble imposición y, por tanto, una tributación excesiva, puede justificar que la exención fiscal que establece el artículo 6a de la GrEStG quede limitada a las operaciones de modificación estructural efectuadas entre sociedades vinculadas por una relación de participación de al menos el 95 % durante un período mínimo ininterrumpido de cinco años antes de dicha operación y de cinco años después de efectuada esta.

51 Por otra parte, como ha señalado también el órgano jurisdiccional remitente, el requisito relativo al período mínimo de tenencia de dicha participación resulta justificado por la voluntad de

excluir efectos de peso muerto indeseables y, por tanto, de prevenir los abusos, evitando que se establezcan durante un breve período de tiempo relaciones de participación de esta entidad a las que se ponga fin una vez realizada la modificación estructural, con el único objetivo de disfrutar de esta exención fiscal. En efecto, la prevención de los abusos puede constituir una justificación por la naturaleza o la estructura del sistema de que se trata (véase, por analogía, la sentencia de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, EU:C:2004:252, apartado 74).

52 De ello se deduce que, aun suponiendo que dicha exención introduzca una diferenciación entre empresas que, con respecto al objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas comparables, dicha diferenciación está justificada, en la medida en que pretende evitar la doble imposición y en que resulta, en este sentido, de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscribe.

53 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que no cumple el requisito de la selectividad de la ventaja establecido en dicha disposición una ventaja fiscal como la controvertida en el litigio principal, consistente en eximir del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias la transmisión de la propiedad de un inmueble que se produce a raíz de una operación de modificación estructural en la que están implicadas exclusivamente sociedades de un mismo grupo vinculadas por una relación de participación de al menos el 95 % durante un período mínimo ininterrumpido de cinco años antes de la referida operación y de cinco años después de efectuada esta.

Costas

54 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que no cumple el requisito de la selectividad de la ventaja establecido en dicha disposición una ventaja fiscal como la controvertida en el litigio principal, consistente en eximir del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias la transmisión de la propiedad de un inmueble que se produce a raíz de una operación de modificación estructural en la que están implicadas exclusivamente sociedades de un mismo grupo vinculadas por una relación de participación de al menos el 95 % durante un período mínimo ininterrumpido de cinco años antes de la referida operación y de cinco años después de efectuada esta.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.