

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Marea Camer?)

19 decembrie 2018(*)

„Trimitere preliminar? – Ajutoare de stat – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Impozit pe achizi?iile imobiliare – Scutire – Transferuri ale propriet??ii asupra unui imobil intervenite ca urmare a unor opera?iuni de reorganizare efectuate în cadrul anumitor grupuri de societ??i – No?iunea de ajutor de stat – Condi?ie referitoare la selectivitate – Justificare”

În cauza C?374/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania), prin decizia din 30 mai 2017, primit? de Curte la 21 iunie 2017, în procedura

Finanzamt B

împotriva

A?Brauerei,

cu participarea:

Bundesministerium der Finanzen,

CURTEA (Marea Camer?),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte, doamna R. Silva de Lapuerta, vicepre?edint?, domnii J.?C. Bonichot, A. Arabadjiev, doamna A. Prechal (raportoare), domnii M. Vilaras, F. Biltgen, doamna K. Jürimäe ?i domnul C. Lycourgos, pre?edin?i de camer?, ?i domnii M. Ileši?, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund ?i S. Rodin, judec?tori,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 11 iunie 2018,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru A?Brauerei, de K. Naeve ?i de B. Pignot, Rechtsanwälte, ?i de K. Seiferth, de C. Tillmann ?i de A. Linn, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de K. Blanck?Putz, de B. Stromsky ?i de T. Maxian Rusche, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 19 septembrie 2018,

pronun?? prezenta

Hot?râre

- 1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Finanzamt B (Administra?ia Financiar? din B, Germania) (denumit? în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, ?i A?Braueri, pe de alt? parte, cu privire la refuzul Finanzamt de a acorda acestei societ??i scutirea de impozitul pe achizi?iile imobiliare de care pot beneficia, în anumite condi?ii, în temeiul dreptului fiscal german, societ??ile care dobândesc dreptul de proprietate asupra imobilelor, în cadrul unor opera?iuni de reorganizare efectuate în anumite grupuri de societ??i.

Dreptul german

Legea privind reorganizarea societ??ilor comerciale

- 3 Articolul 1 alineatul 1 din Umwandlungsgesetz (Legea privind reorganizarea societ??ilor comerciale), în versiunea aplicabil? litigiului principal (denumit? în continuare „UmwG”), prevede:

„Subiectele de drept cu sediul pe teritoriul na?ional pot fi supuse unei reorganiz?ri;

1. prin fuziune;
2. prin divizare (divizare urmat? de dizolvare ?i transferul întregului patrimoniu, divizare f?r? dizolvare ?i urmat? de transferul par?ial al patrimoniului, divizare prin constituirea de filiale);
3. prin transferul patrimoniului;

[...]”

- 4 Articolul 2 din UmwG prevede:

„Subiectele de drept pot fuziona prin dizolvare f?r? lichidare

1. prin absorb?ie prin transferul întregului patrimoniu al unuia sau mai multor subiecte de drept (subiecte absorbite) c?tre un alt subiect de drept existent (subiectul absorbant) [...]”

Legea privind impozitul pe achizi?iile imobiliare

- 5 Articolul 1 din Grunderwerbsteuergesetz (Legea privind impozitul pe achizi?iile imobiliare), în versiunea aplicabil? litigiului principal (denumit? în continuare „GrEStG”), prevede:

„(1) În m?sura în care au ca obiect imobile situate pe teritoriul na?ional, opera?iunile juridice urm?toare sunt supuse impozitului pe achizi?iile imobiliare:

1. un contract de vânzare sau un alt act juridic prin care se instituie dreptul de transfer al propriet??ii;
2. acordul de transfer al propriet??ii, dac? acesta nu a fost precedat de niciun act juridic prin care se instituie dreptul de transfer al propriet??ii;
3. transferul propriet??ii, dac? acesta nu a fost precedat de niciun act juridic prin care se instituie dreptul de transfer al propriet??ii ?i dac? nici nu este necesar un acord de transfer al

proprietății [...]

[...]

(2) Sunt de asemenea supuse impozitului pe achizițiile imobiliare operațiunile juridice care, fără a institui un drept de transfer al proprietății, permit din punct de vedere juridic sau economic unei alte persoane să exploateze în nume propriu un imobil situat pe teritoriul național.

(2a) Dacă un imobil situat pe teritoriul național face parte din patrimoniul unei societăți de persoane și dacă, într-o perioadă de cinci ani, compunerea grupului asociaților se modifică direct sau indirect astfel încât cel puțin 95 % din părțile sociale sunt transferate unor noi asociați, se consideră că este vorba despre un act juridic având ca obiect transferul proprietății unui imobil către o nouă societate de persoane. [...]

(3) În plus, dacă un imobil situat pe teritoriul național face parte din patrimoniul unei societăți, operațiunile juridice următoare sunt supuse impozitării, în măsura în care este exclusă impozitarea acestora în temeiul alineatului (2a):

1. un act juridic prin care se instituie dreptul de a transfera una sau mai multe părți sociale, atunci când, în urma transferului, cel puțin 95 % din părțile sociale ar fi deținute în exclusivitate, în mod direct sau indirect, de cumpărător sau de întreprinderi dominante și dependente sau de persoane dependente ori chiar de întreprinderi dependente sau de persoane dependente;

2. cumularea, în mod direct sau indirect, a cel puțin 95 % din părțile sociale, dacă aceasta nu a fost precedată de o operațiune din sfera dreptului obligațiilor, prevăzut la punctul 1;

3. un act juridic prin care se instituie dreptul de transfer, în mod direct sau indirect, a cel puțin 95 % din părțile sociale;

4. transferul către un terț, în mod direct sau indirect, a cel puțin 95 % din părțile sociale, dacă acest transfer nu a fost precedat de o operațiune din sfera dreptului obligațiilor, prevăzut la punctul 3.”

6 Articolul 6a din GrEStG, introdus în această lege de articolul 7 din Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Legea privind accelerarea creșterii economice) din 22 decembrie 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3950), cu titlul „Avantaj fiscal cu ocazia restructurărilor în cadrul unui grup de societăți”, prevede, în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„Nu se percepe impozit în cazul unei operațiuni juridice impozabile prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 3 și la articolul 1 alineatul 2a sau 3 care este consecința unei reorganizări în sensul articolului 1 alineatul 1 punctele 1-3 din [UmwG]; [...] prima teză se aplică și în cazul reorganizărilor similare prevăzute de legislația unui stat membru al Uniunii Europene sau a unui stat căruia i se aplică Acordul privind Spațiul Economic European. Prima teză nu se aplică decât dacă la operațiunea de reorganizare participă în mod exclusiv o întreprindere dominantă și una sau mai multe societăți dependente de această întreprindere dominantă ori mai multe societăți dependente de o întreprindere dominantă. În sensul celei de a treia teze, este «dependentă» o societate al cărei capital sau patrimoniu social este deținut de întreprinderea dominantă în mod neîntrerupt, direct sau indirect ori chiar în parte direct și în parte indirect, în proporție de cel puțin 95 %, în cursul celor cinci ani anteriori operațiunii juridice și al celor cinci ani ulterioari acestei operațiuni.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 A.Brauerei, societate care desfășoară o activitate comercială, deține 100 % din părțile

sociale ale T?GmbH, societate care era proprietara mai multor imobile ?i ac?ionarul unic al unei alte societ??i.

8 Printr?un contract din 1 august 2012, T?GmbH a transferat c?tre A?Braueri întregul s?u patrimoniu, inclusiv imobilele respective, cu toate drepturile ?i obliga?iile aferente acestora, în cadrul unei reorganiz?ri în urma fuziunii prin absorb?ie, în temeiul articolului 1 alineatul 1 punctul 1 ?i al articolului 2 punctul 1 din UmwG, implicând în mod exclusiv aceste dou? societ??i.

9 Aceast? fuziune a produs efecte prin înscrierea în registrul comer?ului la 24 septembrie 2012, dat? la care T?GmbH, care a fost de?inut? în propor?ie de 100 % de A?Braueri timp de peste cinci ani înaintea respectivei fuziuni, ?i?a încetat existen?a.

10 Printr?un aviz din 7 iunie 2013, Finanzamt a solicitat plata impozitului pe achizi?iile imobiliare datorat de A?Braueri, având în vedere c? transferul c?tre aceasta, în calitate de societate absorbant?, al imobilelor al c?ror proprietar era T?GmbH, în calitate de societate absorbit?, ca urmare a fuziunii acestor dou? întreprinderi ?i a transiterii universale a bunurilor societ??ii absorbite c?tre societatea absorbant? implicate de respectiva fuziune ar constitui o opera?iune impozabil?, în temeiul articolului 1 alineatul 1 punctul 3 din GrEStG, c?reia nu i se aplic? scutirea prev?zută la articolul 6a din GrEStG.

11 Printr?o decizie din 19 iulie 2013, Finanzamt a respins reclama?ia formulat? de A?Braueri împotriva acestui aviz pentru motivul c? T?GmbH nu era o „societate dependent?” în sensul articolului 6a, întrucât aceast? societate ?i?a încetat existen?a în urma fuziunii, astfel încât nu era îndeplinit? condi?ia, impus? de articolul 6a citat, referitoare la termenul legal de de?inere a unei participa?ii de cel pu?in 95 % în cursul celor cinci ani ulteriori opera?iunii.

12 Printr?o hot?râre din 14 octombrie 2014, Finanzgericht Nürnberg (Tribunalul Fiscal din Nürnberg, Germania) a admis ac?iunea formulat? de A?Braueri împotriva acestei decizii, pentru motivul c?, în spe??, aceasta putea beneficia de avantajul fiscal prev?zut la articolul 6a din GrEStG.

13 Finanzamt a formulat recurs împotriva acestei hot?râri în fa?a Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania).

14 Într?o hot?râre interlocutorie din 25 noiembrie 2015, aceast? instan?? a confirmat interpretarea articolului 6a din GrEStG re?inut? în prim? instan??, pentru motivul c? era aplicabil? condi?ia privind termenele de de?inere numai dac? aceasta putea fi respectat? în mod efectiv cu ocazia opera?iunii de reorganizare în cauz?, acesta nefiind cazul opera?iunii de fuziune în discu?ie în litigiul principal, întrucât aceasta implica în mod necesar dispari?ia societ??ii absorbite.

15 În aceast? hot?râre interlocutorie, instan?a de trimitere a ridicat de asemenea din oficiu problema dac? articolul 6a din GrEStG trebuie s? r?mân? neaplicat, pentru motivul c? avantajul fiscal acordat de acest articol trebuie s? fie calificat drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, astfel încât ar putea fi semnalat? existen?a unei înc?lc?ri a obliga?iei de notificare ?i de standstill prev?zută la articolul 108 alineatul (3) TFUE.

16 În aceast? privin??, Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal al Finan?elor, Germania), care a intervenit în procedura în fa?a instan?ei de trimitere, a ar?tat c? avantajul fiscal prev?zut la articolul 6a din GrEStG nu a fost notificat Comisiei Europene ?i c?, prin urmare, nu a fost ini?iat? nicio procedur? de examinare de c?tre aceasta a respectivului avantaj fiscal. Totodat?, acesta a sus?inut, f?când trimitere la Hot?rârea Tribunalului Uniunii Europene din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T?219/10, EU:T:2014:939), c? avantajul în cauz? nu constituie un „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, întrucât ar fi imposibil s?

se individualizeze întreprinderile beneficiare ale acestui avantaj în temeiul caracteristicilor care le sunt specifice în calitate de categorie privilegiată, astfel încât condiția referitoare la selectivitate prevăzută de această dispoziție nu ar fi îndeplinită.

17 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că este vorba despre un ajutor interzis de această dispoziție atunci când, conform reglementării unui stat membru, nu se percepe impozit pe achizițiile imobiliare pentru o achiziție impozabilă care este consecința unei reorganizări (prin fuziune), dacă la operațiunea de reorganizare participă anumite subiecte de drept (o întreprindere dominantă și o societate dependentă), iar întreprinderea dominantă deține o participație de 100 % în societatea dependentă în cursul celor cinci ani anteriori operațiunii juridice și al celor cinci ani ulteriori acestei operațiuni?”

Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că îndeplinește condiția referitoare la selectivitatea avantajului în cauză, prevăzută în această dispoziție, un avantaj fiscal precum cel în discuție în litigiul principal, care constă în scutirea de impozitul pe achizițiile imobiliare a transferului proprietății unui imobil intervenit ca urmare a unei operațiuni de restructurare care implică în mod exclusiv societăți din același grup legate printr-un raport de participație de cel puțin 95 % în cursul unei perioade minime și neîntrerupte de cinci ani anteriori respectivei operațiuni și de cinci ani ulteriori acesteia.

19 Potrivit unei jurisprudențe constatăte a Curții, pentru calificarea unei măsură naționale drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor următoare. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj selectiv beneficiarului. În al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53 și jurisprudența citată).

20 În ceea ce privește condiția referitoare la selectivitatea avantajului, care este un element constitutiv al noțiunii „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesar să se examineze cu titlu introductiv dacă, astfel cum susține guvernul german, avantajul fiscal pe care îl conferă articolul 6a din GrEStG trebuie înainte de toate să fie calificat drept „măsură generală” și trebuie, în consecință, să fie exclus din domeniul de aplicare al articolului 107 alineatul (1) TFUE, întrucât nu este îndeplinită condiția referitoare la selectivitate prevăzută în această dispoziție.

21 În această privință, în ceea ce privește în special măsurile naționale care conferă un avantaj fiscal, trebuie amintit că o măsură de această natură, care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, este susceptibilă să confere beneficiarilor un avantaj selectiv și constituie, prin urmare, un ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 56, precum și jurisprudența citată).

22 În acest context, Curtea a statuat de asemenea că o condiție de aplicare sau de obținere a unui ajutor fiscal poate constitui un temei pentru caracterul selectiv al ajutorului amintit dacă

respectiva condiție conduce la operarea unei diferențieri între întreprinderi care se află totuși, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal în cauză, într-o situație de fapt și de drept comparabilă și dacă, prin urmare, condiția menționată evidențiază o discriminare față de întreprinderile care sunt excluse (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 86).

23 În schimb, constituie măsuri generale și sunt, aadar, lipsite de caracter selectiv măsurile naționale aplicabile fără distincție ansamblului întreprinderilor statului membru în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 39, și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 56, precum și jurisprudența citată).

24 Faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea unei măsuri pot beneficia de aceasta nu poate, în sine, să confere măsurii respective un caracter selectiv (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 59).

25 Cu toate acestea, este lipsit de importanță, în scopul calificării ca „măsură generală”, faptul că măsura în cauză se aplică independent de natura activității întreprinderilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 82-84).

26 Astfel, natura *a priori* selectivă a unei măsuri care conferă un avantaj nu trebuie în mod necesar să fie întemeiată pe o condiție de obținere legată de sectorul de activitate în care își desfășoară activitatea o întreprindere, ci poate fi întemeiată pe alte condiții, precum o condiție legată de forma juridică a întreprinderii care poate beneficia de acest avantaj (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Cassa di Risparmio di Firenze și alții, C-222/04, EU:C:2006:8, punctul 136).

27 În plus, nu este relevant, în scopul respectivei calificări ca „măsură generală”, nici faptul că o măsură, care este *a priori* sau potențial accesibilă oricărei întreprinderi, nu permite să se identifice o categorie specifică de întreprinderi, care sunt singurele favorizate de măsură în cauză și care pot fi distinse pe baza unor caracteristici specifice, comune și proprii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 69-71).

28 În speță, reiese din dosarul aflat la dispoziția Curții că scutirea de impozitul pe achizițiile imobiliare prevăzută la articolul 6a din GrESTG a fost introdusă în această lege de Legea privind accelerarea creșterii economice din 22 decembrie 2009, cu titlul „Avantaj fiscal cu ocazia restructurărilor în cadrul unui grup de societăți”, ca măsură derogatorie în mod formal de la articolul 1 alineatul 1 punctul 3 și alineatele 2a și 3 din GrESTG.

29 În plus, reiese din expunerea de motive a propunerii de lege din care a rezultat respectiva scutire că aceasta viza în esență să faciliteze restructurările de întreprinderi și în special reorganizările care implică transferul de imobile între societăți, pentru a consolida competitivitatea acestora în fața crizei financiare care afecta Republica Federală Germania începând din anul 2008.

30 De asemenea, reiese din dosarul aflat la dispoziția Curții că abia în cursul procesului legislativ s-a decis limitarea beneficiului acestui avantaj fiscal la anumite grupuri de societăți, prin adăugarea la textul inițial propus a unei condiții de aplicare suplimentare, potrivit căreia pot participa la operațiunea de reorganizare respectiv numai o societate așezis „dominantă” și/sau una sau mai multe societăți așezis „dependente”, aceste din urmă societăți fiind definite ca

societăți al căror capital sau patrimoniu social este deținut de o societate dominantă în proporție de cel puțin 95 %, în cursul unei perioade minime neîntrerupte de cinci ani anterior respectivei operațiuni și de cinci ani ulterior acesteia.

31 Or, scutirea fiscală în discuție în litigiul principal este de natură să favorizeze doar grupurile de societăți vizate, care efectuează operațiuni de reorganizare, în timp ce societățile care nu fac parte din astfel de grupuri de societăți sunt excluse de la acest avantaj, chiar dacă efectuează operațiuni de reorganizare identice celor realizate de aceste grupuri de societăți.

32 În această privință, este, desigur, adevărat că tehnica de reglementare nu este decisivă pentru a stabili dacă o măsură este selectivă sau de natură generală, în sensul că, astfel cum reiese în special din cuprinsul punctului 101 din Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), chiar o măsură care nu este derogatorie în mod formal și care se bazează pe criterii în sine de natură generală poate fi selectivă dacă operează, în fapt, o discriminare între societăți care se află într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal în discuție.

33 Cu toate acestea, deși, pentru a demonstra selectivitatea unei măsuri fiscale, tehnica de reglementare folosită nu este decisivă, astfel încât nu este întotdeauna necesar ca aceasta să aibă un caracter derogatoriu de la un regim fiscal comun, împrejurarea că prezintă un asemenea caracter, astfel cum este situația măsurii în discuție în litigiul principal, este relevantă în acest sens atunci când decurge de aici că două categorii de operatori se disting și fac *a priori* obiectul unui tratament diferențiat, și anume cei care intră sub incidența măsurii derogatorii și cei care continuă să intre sub incidența regimului fiscal comun, chiar dacă aceste două categorii se află în situații comparabile în raport cu obiectivul urmărit de regimul menționat [Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 77, precum și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (faliment Heitkamp BauHolding)/Comisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 93].

34 Rezultă că argumentul guvernului german menționat la punctul 20 din prezenta hotărâre nu este suficient pentru a stabili că măsura în discuție în litigiul principal este exclusă din domeniul de aplicare al articolului 107 alineatul (1) TFUE.

35 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, aprecierea condiției referitoare la selectivitatea avantajului în cauză, care este un element constitutiv al noțiunii „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, impune să se determine în primul rând dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, măsura națională în discuție este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” față de altele care, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt supuse astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54, precum și jurisprudența citată).

36 În contextul măsurilor fiscale, a califica o măsură fiscală națională drept „selectivă” presupune, într-o primă etapă, să se identifice regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză și să se demonstreze, într-o a doua etapă, că măsura fiscală în cauză derogă de la regimul comun respectiv în măsura în care introduce diferențieri între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul urmărit de acest regim comun, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 57).

37 În speță, este necesar să se constate într-o primă etapă că, astfel cum reiese din prezentarea dreptului național făcută în decizia de trimitere, cadrul de referință în raport cu care

trebuie să fie realizată examinarea comparabilității este constituit din normele dreptului german în materia impozitului pe achizițiile imobiliare care, luate în ansamblu, stabilesc obiectul sau faptul generator al acestui impozit.

38 Se ridică, într-o a doua etapă, problema dacă avantajul fiscal pe care îl conferă articolul 6a din GrEStG, prin faptul că beneficiul acestuia este rezervat unei operațiuni de reorganizare care implică în mod exclusiv societăți din același grup legate printr-un raport de participare de cel puțin 95 % în cursul unei perioade minime și neîntrerupte de cinci anteriori respectivei operațiuni și de cinci ani ulterioari acesteia, operează un tratament diferențiat între operatorii care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal comun în discuție în litigiul principal, în situații de fapt și de drept comparabile, prin faptul că societăți care efectuează aceste operațiuni de reorganizare fără a fi legate printr-un astfel de raport de participare sunt excluse de la această scutire.

39 În această privință, din decizia de trimitere reiese că obiectivul urmărit de regimul fiscal privind impozitul pe achizițiile imobiliare constă în impozitarea oricărei schimbări de titular al drepturilor („Rechtsträgerwechsel”) asupra unui imobil sau, cu alte cuvinte, în impozitarea oricăruia transfer al dreptului de proprietate asupra unui imobil al unei persoane fizice sau juridice către o altă persoană fizică sau juridică, în sensul dreptului civil.

40 Acest obiectiv este în plus menționat în mod explicit în expunerea de motive a propunerii de lege din care a rezultat articolul 6a din GrEStG. Astfel, în aceasta se prevede că, pentru a evita ca scutirea în cauză să dea naștere unor beneficii arbitrare, aceasta trebuie să fie limitată la operațiunile de reorganizare a întreprinderilor, având în vedere că astfel de operațiuni conduc, contrar altor tipuri de restructurări de întreprinderi, la o schimbare de titular al drepturilor asupra unui imobil, în sensul GrEStG.

41 Având în vedere și conținutul articolului 6a din GrEStG, din care reiese că această dispoziție scutește în mod expres de impozit anumite operațiuni care în mod normal sunt impozitate în temeiul articolului 1 alineatul 1 punctul 3 și alineatele 2a și 3 din GrEStG, trebuie să se concluzioneze că examinarea comparabilității, în sensul principiului consacrat de jurisprudența amintită la punctul 35 din prezenta hotărâre, trebuie efectuată, astfel cum sugerează de altfel instanța de trimitere, cu privire la respectivul obiectiv, care constă în impozitarea oricărei schimbări de titular al drepturilor de proprietate asupra imobilelor, pe care îl urmăresc în general regimul referitor la impozitul pe achizițiile imobiliare în discuție în litigiul principal și în special normele prevăzute la articolul 1 din GrEStG, care determină obiectul sau faptul generator al acestui impozit, care constituie, astfel cum s-a arătat la punctul 37 din prezenta hotărâre, cadrul de referință în raport cu care trebuie realizată această examinare a comparabilității.

42 Or, rezultatul că articolul 6a din GrEStG conduce la diferențierea, pe de o parte, a societăților care efectuează o operațiune de reorganizare în cadrul unui grup precum cel vizat în această dispoziție și care poate beneficia de scutirea fiscală în discuție în litigiul principal și, pe de altă parte, a celor care efectuează aceeași operațiune fără a face parte dintr-un astfel de grup, dar care sunt excluse de la această scutire, în timp ce și unele, și celelalte se află în situații de fapt și de drept comparabile în raport cu obiectivul urmărit de respectivul impozit, care constă în impozitarea schimbării de titular al drepturilor de proprietate din punctul de vedere al dreptului civil, implicând transferul acestor drepturi de la o persoană fizică sau juridică către o altă persoană fizică sau juridică.

43 Pe de altă parte, efectul diferențierii care rezultă astfel din condiția referitoare la participarea exclusivă la operațiunea de reorganizare a societăților din același grup legate printr-un raport de participare de cel puțin 95 % este accentuat de cerința impusă de aceeași condiție potrivit căreia această participare trebuie să fie dezinut în cursul unei perioade minime

și neîntrerupte de cinci ani anteriori respectivei operațiuni și de cinci ani ulterioari acesteia.

44 Trebuie amintit însă în al doilea rând că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunea „ajutor de stat” nu are în vedere măsurile care introduc o diferențiere între întreprinderi care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul juridic în cauză, într-o situație de drept și de fapt comparabilă și, prin urmare, sunt *a priori* selective atunci când statul membru în cauză reușește să demonstreze că această diferențiere se justifică întrucât rezultă din natura sau din economia sistemului din care acestea fac parte (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 58, precum și jurisprudența citată).

45 În speță, trebuie să se constate, după cum sugerează instanța de trimitere și astfel cum s-a afirmat de asemenea în observațiile scrise prezentate Curții și în cursul dezbaterilor care au avut loc în cadrul ședinței din fața acesteia, că scutirea prevăzută la articolul 6a din GrESTG urmărește să efectueze o rectificare pentru a evita o impozitare considerat excesivă.

46 Astfel, impozitarea transferurilor imobiliare rezultate din operațiuni de reorganizare realizate în cadrul unui grup de societăți caracterizat printr-o deținere de participații la un nivel deosebit de ridicat, de cel puțin 95 %, este considerat excesivă, având în vedere că, în temeiul articolului 1 alineatele 2a și 3 din GrESTG, transferul imobilului în cauză este, în principiu, deja impozitat „la intrare”, respectiv la data la care societatea proprietară a acestui imobil este integrată într-un asemenea grup de societăți. În cazul în care ulterior transferul respectivului imobil ar fi din nou impozitat, ca urmare a unei operațiuni de reorganizare efectuate în cadrul acestui grup, în special, cum este cazul în speță, ca urmare a unei fuziuni prin absorbție a filialei deținute în proporție de 100 %, proprietară a aceluiași imobil, ar rezulta o dublă impozitare a aceleiași operațiuni de transfer al imobilului în cauză, respectiv prima dată cu ocazia transferului proprietății care ar corespunde achiziționării de către societatea dominantă a cel puțin 95 % din capitalul sau din patrimoniul social al societății dependente și a doua oară cu ocazia operațiunii de reorganizare care constă, în speță, în fuziunea prin absorbție a acestei din urmă societăți de către societatea dominantă.

47 Invers, după cum a arătat de asemenea avocatul general la punctul 175 din concluzii, o asemenea dublă impozitare este exclusă în cazul unei operațiuni de reorganizare care implică două societăți legate printr-un raport de participație mai mic de 95 %. Astfel, într-un asemenea caz, achiziționarea de către societatea dominantă a unei participații mai mici de 95 % din capitalul sau din patrimoniul social al societății dependente nu este impozabilă în temeiul articolului 1 alineatele 2a și 3 din GrESTG, în timp ce operațiunea de reorganizare care ar interveni ulterior între aceste două societăți nu ar beneficia de scutirea prevăzută la articolul 6a din GrESTG.

48 Or, este necesar să se amintească faptul că o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica prin natura și economia generală a acestui sistem fiscal în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului său fiscal. În această privință, trebuie stabilită o distincție între, pe de o parte, obiectivele atribuite unui regim fiscal special și care îi sunt exterioare și, pe de altă parte, mecanismele inerente sistemului fiscal însuși, care sunt necesare pentru realizarea unor asemenea obiective (Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 81).

49 În jurisprudența sa, Curtea a admis că obiective inerente sistemului fiscal general în discuție puteau justifica un regim fiscal *a priori* selectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții, C-308/01, EU:C:2004:252, punctele 74-76, precum și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550,

punctele 64-76).

50 În spe??, obiectivul legat de func?ionarea proprie a regimului fiscal general în discu?ie în litigiul principal, care viza evitarea unei duble impuneri ?, prin urmare, o impozitare excesiv?, poate astfel justifica faptul c? scutirea fiscal? prev?zut? la articolul 6a din GrEStG este rezervat? opera?iunilor de reorganizare realizate între societ??i legate printr?un raport de participa?ie de cel pu?in 95 % în cursul unei perioade minime ?i neîntrerupte de cinci ani anteriori respectivei opera?iuni ?i de cinci ani ulterioari acesteia.

51 Pe de alt? parte, dup? cum a ar?tat de asemenea instan?a de trimitere, cerin?a referitoare la perioada minim? de de?inere a unei astfel de participa?ii pare justificat? de voin?a de a exclude efectele de balast indezirabile ?, prin urmare, de a preveni abuzurile, evitând ca raporturi de participa?ie de acest nivel, c?rora li s?ar pune cap?t dup? finalizarea reorganiz?rii, s? fie instituite pentru un termen scurt, doar cu scopul de a beneficia de aceast? scutire fiscal?. Astfel, prevenirea abuzurilor poate constitui o justificare legat? de natura sau de economia sistemului în discu?ie (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance ?i al?ii, C?308/01, EU:C:2004:252, punctul 74).

52 În consecin??, chiar dac? respectiva scutire introduce o diferen?iere între întreprinderi care se afl?, în raport cu obiectivul urm?rit de regimul juridic în discu?ie, în situa?ii de fapt ?i de drept comparabile, aceast? diferen?iere este justificat?, întrucât urm?re?te evitarea unei duble impozit?ri ?i întrucât rezult?, în aceast? m?sur?, din natura sau din economia sistemului în care aceasta se înscrie.

53 Având în vedere toate considera?iile precedente, este necesar s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie s? fie interpretat în sensul c? nu îndepline?te condi?ia privind selectivitatea avantajului în cauz?, prev?zut? de aceast? dispozi?ie, un avantaj fiscal precum cel în discu?ie în litigiul principal, care const? în scutirea de impozitul pe achizi?iile imobiliare a transferului propriet??ii unui imobil intervenit ca urmare a unei opera?iuni de reorganizare care implic? în mod exclusiv societ??i din acela?i grup legate printr?un raport de participa?ie de cel pu?in 95 % în cursul unei perioade minime ?i neîntrerupte de cinci ani anteriori respectivei opera?iuni ?i de cinci ani ulterioari acesteia.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

54 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Camer?) declar?:

Articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie s? fie interpretat în sensul c? nu îndepline?te condi?ia privind selectivitatea avantajului în cauz?, prev?zut? de aceast? dispozi?ie, un avantaj fiscal precum cel în discu?ie în litigiul principal, care const? în scutirea de impozitul pe achizi?iile imobiliare a transferului propriet??ii unui imobil intervenit ca urmare a unei opera?iuni de reorganizare care implic? în mod exclusiv societ??i din acela?i grup legate printr?un raport de participa?ie de cel pu?in 95 % în cursul unei perioade minime ?i neîntrerupte de cinci ani anteriori respectivei opera?iuni ?i de cinci ani ulterioari acesteia.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.