



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

19 dicembre 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Aiuti di Stato – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Imposta sugli acquisti di immobili – Esenzione – Trasferimenti della proprietà di un immobile intervenuti in ragione di operazioni di trasformazione effettuate in seno a determinati gruppi societari – Nozione di “aiuto di Stato” – Requisito relativo alla selettività – Giustificazione»

Nella causa C-374/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 30 maggio 2017, pervenuta in cancelleria il 21 giugno 2017, nel procedimento

Finanzamt B

contro

A-Brauerei,

con l'intervento di:

Bundesministerium der Finanzen,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vicepresidente, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (relatrice), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe e C. Lycourgos, presidenti di sezione, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 giugno 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per la A-Brauerei, da K. Naeve e B. Pignot, Rechtsanwälte, e da K. Seiferth, C. Tillmann e A. Linn, Steuerberater;
- per il governo tedesco, da T. Henze, in qualità di agente;

* Lingua processuale: il tedesco.

– per la Commissione europea, da K. Blanck-Putz, B. Stromsky e T. Maxian Rusche, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 19 settembre 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone il Finanzamt B (Ufficio finanziario di B, Germania) (in prosieguo: il «Finanzamt») alla A-Brauerei, in merito al rifiuto di detto ufficio di accordare a tale società l'esenzione dall'imposta sugli acquisti di immobili di cui possono beneficiare, a certe condizioni, ai sensi del diritto tributario tedesco, le società che acquistano un diritto di proprietà su immobili, nel quadro di operazioni di trasformazione effettuate in seno a determinati gruppi societari.

Diritto tedesco

La legge sulle trasformazioni societarie

- 3 L'articolo 1, paragrafo 1, dell'Umwandlungsgesetz (legge sulle trasformazioni societarie), nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: l'«UmwG»), dispone quanto segue:

«I soggetti di diritto aventi sede nel territorio tedesco possono essere oggetto di trasformazione:

1. per fusione;
2. per scissione (scissione totale, scissione parziale, scissione per scorporo);
3. per trasferimento del patrimonio;

(...)).

- 4 L'articolo 2 dell'UmwG è così formulato:

«I soggetti di diritto possono realizzare una fusione con scioglimento senza liquidazione:

1. tramite incorporazione attuata mediante trasferimento dell'intero patrimonio di uno o più soggetti di diritto (incorporati) ad un altro soggetto di diritto esistente (incorporante) (...)).

La legge relativa all'imposta sugli acquisti di immobili

5 L'articolo 1 del Grunderwerbsteuergesetz (legge relativa all'imposta sugli acquisti di immobili), nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: il «GrEStG»), dispone quanto segue:

«(1) Sono soggette all'imposta sugli acquisti di immobili le seguenti operazioni giuridicamente rilevanti, qualora esse riguardino beni immobili situati nel territorio tedesco:

1. un contratto di compravendita o un altro negozio giuridico obbligatorio che faccia sorgere il diritto all'alienazione del bene;
2. l'accordo formale per il trasferimento della proprietà, qualora questo non sia stato preceduto da alcun negozio giuridico obbligatorio che faccia sorgere il diritto all'alienazione del bene;
3. il passaggio di proprietà, qualora questo non sia stato preceduto da alcun negozio giuridico obbligatorio che faccia sorgere il diritto all'alienazione del bene e non sia nemmeno necessario alcun accordo formale per il trasferimento della proprietà.

(...)

(2) Sono del pari soggette all'imposta sugli acquisti di immobili le operazioni giuridiche che, senza fondare un diritto all'alienazione del bene, permettano dal punto di vista giuridico od economico ad un altro soggetto di sfruttare per proprio conto un immobile situato nel territorio tedesco.

(2a) Qualora del patrimonio di una società di persone faccia parte un immobile situato nel territorio tedesco e, entro cinque anni, la composizione dei soci muti, direttamente o indirettamente, in modo tale che almeno il 95% delle quote del patrimonio sociale venga trasferito a nuovi soci, ciò si considera come un negozio giuridico finalizzato all'alienazione della proprietà di un immobile a una nuova società di persone. (...)

(3) Qualora del patrimonio di una società faccia parte un immobile situato nel territorio tedesco, l'imposta si applica, laddove non venga in considerazione una tassazione ai sensi del paragrafo 2a, anche a:

1. un negozio giuridico che faccia sorgere il diritto al trasferimento di una o più quote della società, nel caso in cui, mediante il trasferimento, almeno il 95% delle quote della società verrebbe riunito, direttamente o indirettamente, nelle sole mani dell'acquirente, o nelle sole mani di imprese dominanti e di imprese o soggetti dipendenti, oppure nelle sole mani di imprese o soggetti dipendenti;
2. la riunione, in via diretta o indiretta, di almeno il 95% delle quote della società, qualora questa non sia stata preceduta da alcun negozio obbligatorio ai sensi del punto 1;
3. un negozio giuridico che faccia sorgere il diritto al trasferimento, in via diretta o indiretta, di almeno il 95% delle quote della società;
4. il passaggio, in via diretta o indiretta, di almeno il 95% delle quote della società a un diverso soggetto, qualora questo non sia stato preceduto da alcun negozio obbligatorio ai sensi del punto 3».

- 6 L'articolo 6a del GrEStG, inserito in questa legge dall'articolo 7 del Wachstumsbeschleunigungsgesetz (legge per l'accelerazione della crescita economica), del 22 dicembre 2009 (BGBl. 2009 I, pag. 3950), sotto il titolo «Agevolazione fiscale per le ristrutturazioni in seno ai gruppi societari», prevede, nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, quanto segue:

«Nel caso di un'operazione giuridicamente rilevante imponibile ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 3, paragrafo 2a o paragrafo 3, realizzata mediante una trasformazione ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punti da 1 a 3, dell'[UmwG], l'imposta non viene applicata; (...) il primo periodo del presente articolo vale anche per le corrispondenti trasformazioni in base al diritto di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato cui si applica l'Accordo sullo Spazio economico europeo. Il primo periodo si applica soltanto se all'operazione di trasformazione partecipano esclusivamente un'impresa dominante e una o più società dipendenti da tale impresa dominante, oppure più società dipendenti da un'impresa dominante. Ai sensi del terzo periodo del presente articolo, una società si considera dipendente se, nei cinque anni precedenti l'operazione giuridicamente rilevante e nei cinque anni successivi a tale operazione, il suo capitale o il suo patrimonio sociale è stato ininterrottamente detenuto dall'impresa dominante, direttamente o indirettamente, oppure in parte direttamente e in parte indirettamente, almeno per il 95%».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 7 La A-Brauerei, società che esercita un'attività commerciale, deteneva il 100% delle quote sociali della T-GmbH, società che era proprietaria di vari immobili ed era essa stessa azionista unica di un'altra società.
- 8 Con contratto in data 1° agosto 2012, la T-GmbH ha trasferito alla A-Brauerei il suo intero patrimonio, ivi compresi gli immobili di cui sopra, con tutti i diritti e gli obblighi afferenti, nell'ambito di una trasformazione consistente in una fusione per incorporazione, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, e dell'articolo 2, punto 1, dell'UmwG, che coinvolgeva esclusivamente queste due società.
- 9 Tale fusione ha preso effetto mediante la sua iscrizione nel registro di commercio in data 24 settembre 2012, data alla quale la T-GmbH, che era stata detenuta al 100% dalla A-Brauerei per più di cinque anni prima di detta fusione, ha cessato di esistere.
- 10 Mediante avviso di accertamento in data 7 giugno 2013, il Finanzamt ha reclamato il pagamento dell'imposta sugli acquisti di immobili di cui la A-Brauerei sarebbe stata debitrice, in quanto il trasferimento a quest'ultima, quale società incorporante, degli immobili di cui era proprietaria la T-GmbH, quale società incorporata, a motivo della fusione di queste due imprese e della successione universale della società incorporante nei beni della società incorporata a seguito della fusione, avrebbe costituito un'operazione imponibile, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 3, del GrEStG, e non rientrante nell'esenzione prevista dall'articolo 6a di questa medesima legge.
- 11 Con decisione in data 19 luglio 2013, il Finanzamt ha respinto il ricorso in opposizione proposto dalla A-Brauerei contro il suddetto avviso di accertamento, a motivo del fatto che la T-GmbH non era una «società dipendente», ai sensi del citato articolo 6a, poiché essa aveva cessato di esistere a seguito della fusione, sicché non era soddisfatta la condizione stabilita dall'articolo summenzionato relativa al periodo legale minimo di detenzione di una partecipazione di almeno il 95% nel corso dei cinque anni successivi all'operazione.
- 12 Con sentenza del 14 ottobre 2014, il Finanzgericht Nürnberg (Tribunale tributario di Norimberga, Germania) ha accolto il ricorso proposto dalla A-Brauerei contro tale decisione, a motivo del fatto che, nella specie, detta società poteva beneficiare dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 6a del GrEStG.

- 13 Il Finanzamt ha proposto un ricorso per *Revision* contro tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).
- 14 Con sentenza interlocutoria del 25 novembre 2015, questo giudice ha confermato l'interpretazione dell'articolo 6a del GrEStG adottata in primo grado, a motivo del fatto che la condizione relativa ai termini minimi di detenzione della partecipazione era applicabile soltanto se poteva materialmente essere rispettata nell'ambito dell'operazione di trasformazione in questione, situazione questa che non si era realizzata in occasione dell'operazione di fusione controversa nel procedimento principale, dato che quest'ultima implicava necessariamente la scomparsa della società incorporata.
- 15 In tale sentenza interlocutoria, il giudice del rinvio ha altresì sollevato d'ufficio la questione se l'articolo 6a del GrEStG dovesse essere disapplicato, a motivo del fatto che l'agevolazione fiscale da esso conferita doveva essere qualificata come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, di modo che avrebbe potuto constatarsi l'esistenza di una violazione dell'obbligo di notifica e di *standstill* imposto dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.
- 16 A questo proposito, il Bundesministerium der Finanzen (Ministero federale delle Finanze, Germania), che è intervenuto nel procedimento dinanzi al giudice del rinvio, ha rilevato che l'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 6a del GrEStG non era stata notificata alla Commissione europea e che pertanto non era stata avviata, da parte di quest'ultima, alcuna procedura di indagine riguardo a tale agevolazione. Detto Ministero ha però fatto valere, facendo riferimento alla sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 7 novembre 2014, *Autogrill España/Commissione* (T-219/10, EU:T:2014:939), che l'agevolazione in questione non costituiva un «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, poiché sarebbe impossibile caratterizzare le imprese beneficiarie di tale agevolazione in virtù di proprietà che sono ad esse specifiche in quanto categoria privilegiata, di modo che il requisito relativo alla selettività richiesto da detta disposizione non sarebbe soddisfatto.
- 17 Alla luce di tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE debba essere interpretato nel senso che si configura un aiuto vietato ai sensi di tale disposizione, qualora, secondo la normativa di uno Stato membro, l'imposta sugli acquisti di immobili per un acquisto imponibile a seguito di una trasformazione societaria (fusione) non venga applicata nel caso in cui all'operazione di trasformazione partecipino determinati soggetti di diritto (l'impresa dominante e una società dipendente) e la partecipazione dell'impresa dominante nell'impresa dipendente sia del 100% nei cinque anni precedenti l'operazione imponibile e nei cinque anni successivi a quest'ultima».

Sulla questione pregiudiziale

- 18 Con il suo quesito, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE debba essere interpretato nel senso che soddisfa il requisito relativo alla selettività del vantaggio considerato, stabilito da detta disposizione, un'agevolazione fiscale, come quella controversa nel procedimento principale, la quale consista nell'esentare dall'imposta sugli acquisti di immobili il trasferimento della proprietà di un immobile intervenuto in ragione di un'operazione di trasformazione coinvolgente esclusivamente società di un medesimo gruppo legate da un rapporto di partecipazione di almeno il 95% per un periodo minimo e ininterrotto di cinque anni precedenti l'operazione suddetta e di cinque anni successivi a quest'ultima.
- 19 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, la qualificazione di una misura nazionale come «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE esige che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo

luogo, esso deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 53 e la giurisprudenza ivi citata).

- 20 Per quanto riguarda il requisito relativo alla selettività del vantaggio, che è costitutivo della nozione di «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, occorre verificare preliminarmente se, come sostenuto dal governo tedesco, l'agevolazione fiscale concessa dall'articolo 6a del GrEStG debba essere senz'altro qualificata come «misura generale» e debba di conseguenza sottrarsi alla sfera di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, per mancato soddisfacimento del requisito relativo alla selettività fissato da tale disposizione.
- 21 A questo proposito, per quanto riguarda, in particolare, le misure nazionali che conferiscono un vantaggio fiscale, occorre ricordare che una misura di questo tipo, la quale, pur non comportando un trasferimento di risorse statali, colloca i beneficiari in una situazione più favorevole rispetto agli altri contribuenti, è idonea a procurare un vantaggio selettivo ai beneficiari e costituisce pertanto un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 56 nonché la giurisprudenza ivi citata).
- 22 In tale contesto, la Corte ha altresì statuito che un requisito di applicazione o di ottenimento di un aiuto fiscale può determinare il carattere selettivo dell'aiuto stesso, qualora detto requisito porti a operare una differenziazione fra imprese che si trovano invece, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime tributario in questione, in una situazione di fatto e di diritto paragonabile, e qualora, di conseguenza, esso riveli l'esistenza di una discriminazione nei confronti delle imprese che ne sono escluse (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 86).
- 23 Per contro, costituiscono misure generali, e sono dunque prive di carattere selettivo, le misure nazionali che si applicano senza distinzioni alla generalità delle imprese dello Stato membro in questione (v., in tal senso, sentenze del 29 marzo 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punto 39, e del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 56 e la giurisprudenza ivi citata).
- 24 Il fatto che solo i contribuenti che soddisfano i requisiti per l'applicazione di una misura possano beneficiare di quest'ultima non vale, di per sé, a conferire a tale misura carattere selettivo (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 59).
- 25 Tuttavia, nessuna rilevanza ha, ai fini della qualificazione come «misura generale», il fatto che la misura in questione si applichi indipendentemente dalla natura dell'attività delle imprese (v., in tal senso, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti da 82 a 84).
- 26 Infatti, la natura a priori selettiva di una misura che conferisce un vantaggio non deve necessariamente essere fondata su un requisito di ottenimento attinente al settore di attività nel quale opera un'impresa, ma può essere fondata su altri requisiti, come un requisito attinente alla veste giuridica dell'impresa che può beneficiare di tale vantaggio (v., in tal senso, sentenza del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a., C-222/04, EU:C:2006:8, punto 136).
- 27 Inoltre, non è rilevante, ai fini della suddetta qualificazione come «misura generale», neppure il fatto che una misura, la quale sia a priori o potenzialmente accessibile a qualsiasi impresa, non permetta di identificare una particolare categoria di imprese che siano le uniche favorite da essa e che possano

distinguersi in ragione di proprietà specifiche, comuni e proprie (v., in tal senso, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti da 69 a 71).

- 28 Nel caso di specie, risulta dal fascicolo a disposizione della Corte che l'esenzione dall'imposta sugli acquisti di immobili, prevista dall'articolo 6a del GrEStG, è stata introdotta in tale legge dalla legge del 22 dicembre 2009 sull'accelerazione della crescita economica, con il titolo «Agevolazione fiscale per le ristrutturazioni in seno ai gruppi societari», quale misura formalmente derogatoria all'articolo 1, paragrafo 1, punto 3, e paragrafi 2a e 3, del GrEStG.
- 29 Risulta inoltre dall'esposizione dei motivi della proposta di legge da cui è scaturita tale esenzione che quest'ultima mirava essenzialmente a facilitare le ristrutturazioni di imprese e, in particolare, le trasformazioni implicanti il trasferimento di immobili tra società, al fine di rafforzare la loro competitività di fronte alla crisi finanziaria che aveva colpito la Repubblica federale di Germania a partire dall'anno 2008.
- 30 Risulta altresì dal fascicolo a disposizione della Corte che è stato soltanto nel corso dell'iter legislativo che si è deciso di limitare il beneficio di questa agevolazione fiscale ad alcuni gruppi societari, mediante l'aggiunta al testo inizialmente proposto di un requisito di applicazione supplementare, in virtù del quale all'operazione di trasformazione in questione possono partecipare soltanto una società cosiddetta «dominante» e/o una o più società cosiddette «dipendenti», là dove queste ultime vengono definite come le società il cui capitale o il cui patrimonio sociale sia stato detenuto da una società dominante nella misura almeno del 95% per un periodo minimo ininterrotto di cinque anni precedenti l'operazione suddetta e di cinque anni successivi a quest'ultima.
- 31 Orbene, l'esenzione fiscale in discussione nel procedimento principale è idonea a favorire soltanto i gruppi societari contemplati che effettuano operazioni di trasformazione, mentre le società che non fanno parte di simili gruppi societari sono escluse da detta agevolazione, anche qualora esse effettuino operazioni di trasformazione identiche a quelle realizzate da tali gruppi societari.
- 32 A questo proposito, è senz'altro vero che la tecnica legislativa non è decisiva per stabilire se una misura sia selettiva oppure abbia carattere generale, nel senso che, come risulta in particolare dal punto 101 della sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), anche una misura formalmente non derogatoria e fondata su criteri aventi, di per sé stessi, carattere generale può essere selettiva, qualora essa operi, di fatto, una discriminazione tra società che si trovano in situazioni paragonabili alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime tributario in questione.
- 33 Tuttavia, se per dimostrare la selettività di una misura fiscale la tecnica legislativa utilizzata non è decisiva, sicché non è sempre necessario che essa abbia carattere derogatorio rispetto a un regime tributario comune, la circostanza che essa presenti, come nella fattispecie di cui al procedimento principale, un carattere siffatto è rilevante a questi fini, qualora ne consegua che viene fatta una distinzione tra due categorie di operatori e che a queste viene riservato a priori un trattamento differenziato, ossia distinguendo tra coloro a cui si applica la misura derogatoria e coloro cui continua ad applicarsi il regime tributario comune, malgrado che le due categorie in parola si trovino in una situazione paragonabile alla luce dell'obiettivo perseguito da tale regime [sentenze del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 77, nonché del 28 giugno 2018, Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 93].
- 34 Ne consegue che l'argomento del governo tedesco menzionato al punto 20 della presente sentenza non può bastare per dimostrare che la misura in questione nel procedimento principale si sottrae alla sfera di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

- 35 Secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, la valutazione del requisito relativo alla selettività del vantaggio di cui trattasi, che è costitutivo della nozione di «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, impone di stabilire, in primo luogo, se, nell'ambito di un determinato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia idonea a favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito da detto regime, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato qualificabile, in sostanza, come discriminatorio (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 54 nonché la giurisprudenza ivi citata).
- 36 In un contesto vertente su misure fiscali, la qualificazione di una misura tributaria nazionale come «selettiva» impone, in un primo tempo, di identificare il regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato, e di dimostrare, in un secondo tempo, che la misura fiscale considerata deroga a tale regime comune, in quanto essa introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito da detto regime comune, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili (v., in tal senso, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 57).
- 37 Nel caso di specie, occorre constatare, in un primo tempo, che, come risulta dalla presentazione della normativa nazionale effettuata nella decisione di rinvio, il quadro di riferimento alla luce del quale deve essere effettuato l'esame della comparabilità è costituito dalle norme del diritto tedesco in materia di imposta sugli acquisti di immobili, le quali, prese nel loro insieme, determinano l'oggetto o il fatto generatore di tale imposta.
- 38 Si pone, in un secondo tempo, la questione di stabilire se il vantaggio fiscale conferito dall'articolo 6a del GrEStG, nella parte in cui il beneficio di quest'ultimo è riservato ad un'operazione di trasformazione coinvolgente esclusivamente società di un gruppo societario legate da un rapporto di partecipazione di almeno il 95% per un periodo minimo e ininterrotto di cinque anni precedenti la suddetta operazione e di cinque anni successivi a quest'ultima, operi un trattamento differenziato tra operatori che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime tributario comune in discussione nel procedimento principale, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili, per il fatto che le società che effettuano tali operazioni di trasformazione senza essere legate da un siffatto rapporto di partecipazione si trovano escluse dall'esenzione in parola.
- 39 A questo proposito, risulta dalla decisione di rinvio che l'obiettivo perseguito dal regime tributario relativo all'imposta sugli acquisti di immobili consiste nel tassare qualsiasi mutamento del titolare dei diritti (*Rechtsträgerwechsel*) afferenti ad un immobile, ovvero, in altri termini, nel tassare qualsiasi trasferimento del diritto di proprietà afferente ad un immobile da una persona fisica o giuridica ad un'altra persona fisica o giuridica, ai sensi del diritto civile.
- 40 Tale obiettivo viene inoltre menzionato in maniera esplicita nell'esposizione dei motivi della proposta di legge da cui è derivato l'articolo 6a del GrEStG. Infatti, ivi viene indicato che, al fine di evitare che l'esenzione in questione dia luogo a benefici arbitrari, essa deve essere limitata alle operazioni di trasformazione di imprese, in quanto tali operazioni conducono, contrariamente ad altri tipi di ristrutturazioni societarie, ad un mutamento del titolare dei diritti afferenti ad un immobile, ai sensi del GrEStG.
- 41 Tenuto conto anche del tenore letterale dell'articolo 6a del GrEStG, dal quale risulta che tale disposizione esenta espressamente dall'imposta alcune operazioni che vengono normalmente tassate in virtù dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 3, e paragrafi 2a e 3, del GrEStG, si deve concludere che l'esame della comparabilità, in conformità del principio sancito dalla giurisprudenza ricordata al punto 35 della presente sentenza, deve essere effettuato, come d'altronde suggerito dal giudice del rinvio, alla luce del suddetto obiettivo, consistente nel tassare qualsiasi mutamento di titolare dei diritti di proprietà afferenti agli immobili, obiettivo che viene perseguito in maniera generale dal regime relativo

all'imposta sugli acquisti di immobili controverso nel procedimento principale e, in particolare, dalle norme contenute nell'articolo 1 del GrEStG, che determinano l'oggetto o il fatto generatore di tale imposta, le quali costituiscono, come si è rilevato al punto 37 della presente sentenza, il quadro di riferimento alla luce del quale occorre effettuare tale esame della comparabilità.

- 42 Orbene, risulta che l'articolo 6a del GrEStG porta a operare una differenziazione tra, da un lato, le società che effettuano un'operazione di trasformazione in seno ad un gruppo quale quello contemplato da tale disposizione e ammesse a beneficiare dell'esenzione fiscale in discussione nel procedimento principale, e, dall'altro, le società che effettuano questa stessa operazione senza far parte di un gruppo siffatto, ma che sono escluse dall'esenzione suddetta, malgrado che le une e le altre si trovino in situazioni di fatto e di diritto paragonabili alla luce dell'obiettivo perseguito dall'imposta in questione, che consiste nel tassare il mutamento del titolare dei diritti di proprietà dal punto di vista del diritto civile, implicante il trasferimento di tali diritti da una persona fisica o giuridica a un'altra persona fisica o giuridica.
- 43 Inoltre, l'effetto di differenziazione risultante in tal modo dal requisito relativo alla partecipazione esclusiva all'operazione di trasformazione di società di uno stesso gruppo legate da un rapporto di partecipazione di almeno il 95% è rafforzato dall'esigenza, determinata da questo stesso requisito, secondo cui la partecipazione di cui sopra deve essere detenuta per un periodo minimo e ininterrotto di cinque anni precedenti l'operazione suddetta e di cinque anni successivi a quest'ultima.
- 44 Occorre però ricordare, in secondo luogo, che, in base a una costante giurisprudenza della Corte, la nozione di «aiuto di Stato» non riguarda le misure che istituiscono una differenziazione tra imprese che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime giuridico in questione, in una situazione di fatto e di diritto paragonabile, e che sono dunque a priori selettive, qualora lo Stato membro interessato pervenga a dimostrare che tale differenziazione è giustificata, in quanto deriva dalla natura o dall'economia generale del sistema nel quale dette misure si inscrivono (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 58 nonché la giurisprudenza ivi citata).
- 45 Nel caso di specie, si deve constatare, come suggerito dal giudice del rinvio e come altresì sostenuto nelle osservazioni scritte presentate alla Corte e nel corso della discussione svoltasi all'udienza dinanzi a quest'ultima, che l'esenzione prevista dall'articolo 6a del GrEStG mira ad apportare un correttivo al fine di evitare una tassazione ritenuta eccessiva.
- 46 Infatti, la tassazione dei trasferimenti immobiliari risultanti da operazioni di trasformazione effettuate in seno ad un gruppo societario caratterizzato dall'assunzione di partecipazioni di livello particolarmente elevato, del 95% almeno, è considerata eccessiva, in quanto, in virtù dell'articolo 1, paragrafi 2a e 3, del GrEStG, il trasferimento dell'immobile in questione è, in linea di principio, già tassato «all'ingresso», vale a dire nel momento in cui la società proprietaria di tale immobile entra a far parte di un siffatto gruppo societario. Se, successivamente, il trasferimento dell'immobile di cui sopra venisse nuovamente tassato, a motivo di un'operazione di trasformazione effettuata in seno a tale gruppo, segnatamente, come nel caso di specie, in conseguenza di una fusione per incorporazione della controllata detenuta al 100%, proprietaria del medesimo immobile, ne risulterebbe una doppia tassazione della medesima operazione di trasferimento dell'immobile in questione, ossia, una prima volta, in occasione del trasferimento di proprietà che dovrebbe corrispondere all'acquisto, da parte della società dominante, di almeno il 95% del capitale o del patrimonio sociale della società dipendente, e, una seconda volta, in occasione dell'operazione di trasformazione consistente, nella specie, nella fusione per incorporazione di quest'ultima società da parte della società dominante.
- 47 All'inverso, come altresì rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 175 delle sue conclusioni, una siffatta doppia tassazione è esclusa nel caso di un'operazione di trasformazione che coinvolga due società legate da un rapporto di partecipazione inferiore al 95%. Infatti, in tal caso, l'acquisto, da parte della società dominante, di una partecipazione inferiore al 95% del capitale o del patrimonio sociale

della società dipendente non è imponibile a titolo dell'articolo 1, paragrafi 2a e 3, del GrEStG, mentre l'operazione di trasformazione che intervenisse successivamente tra queste due società non beneficerebbe dell'esenzione prevista dall'articolo 6a del GrEStG.

- 48 Orbene, occorre ricordare che una misura che introduce un'eccezione all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata dalla natura e dall'economia generale di tale sistema tributario qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi fondanti o informatori del suo sistema tributario. In proposito, va operata una distinzione fra, da un lato, gli obiettivi assegnati ad un particolare regime tributario e che sono esterni a quest'ultimo e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, che sono necessari per il raggiungimento di tali obiettivi (sentenza del 6 settembre 2006, *Portogallo/Commissione*, C-88/03, EU:C:2006:511, punto 81).
- 49 Nella sua giurisprudenza, la Corte ha riconosciuto che obiettivi inerenti al sistema tributario generale in questione potevano giustificare un regime tributario a priori selettivo (v., in tal senso, sentenze del 29 aprile 2004, *GIL Insurance e a.*, C-308/01, EU:C:2004:252, punti da 74 a 76, e dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos e a.*, da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punti da 64 a 76).
- 50 Nel caso di specie, l'obiettivo connesso al funzionamento proprio del regime tributario generale in discussione nel procedimento principale, inteso ad evitare una doppia imposizione e, dunque, una tassazione eccessiva, può così giustificare il fatto che l'esenzione fiscale prevista dall'articolo 6a del GrEStG sia riservata alle operazioni di trasformazione effettuate tra società legate da un rapporto di partecipazione di almeno il 95% per un periodo minimo e ininterrotto di cinque anni precedenti all'operazione suddetta e di cinque anni successivi a quest'ultima.
- 51 Inoltre, come del pari rilevato dal giudice del rinvio, il requisito relativo al periodo minimo di detenzione di una partecipazione siffatta risulta giustificato dalla volontà di escludere gli effetti profittevoli indesiderati e dunque di prevenire gli abusi, evitando che rapporti di partecipazione di quel livello, ai quali verrebbe posta fine una volta compiuta la trasformazione, vengano messi in atto per una breve durata, al solo scopo di beneficiare di tale esenzione fiscale. In effetti, la prevenzione degli abusi può costituire una giustificazione attinente alla natura o all'economia generale del sistema di cui trattasi (v., per analogia, sentenza del 29 aprile 2004, *GIL Insurance e a.*, C-308/01, EU:C:2004:252, punto 74).
- 52 Ne consegue che, anche se la suddetta esenzione introduce una differenziazione tra imprese che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime giuridico in questione, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili, tale differenziazione è giustificata, dato che essa mira ad evitare una doppia imposizione e discende, entro questi limiti, dalla natura o dall'economia generale del sistema nel quale essa si iscrive.
- 53 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE deve essere interpretato nel senso che non soddisfa il requisito relativo alla selettività del vantaggio considerato, stabilito da detta disposizione, un'agevolazione fiscale, come quella controversa nel procedimento principale, la quale consista nell'esentare dall'imposta sugli acquisti di immobili il trasferimento della proprietà di un immobile intervenuto in ragione di un'operazione di trasformazione coinvolgente esclusivamente società di un medesimo gruppo legate da un rapporto di partecipazione di almeno il 95% per un periodo minimo e ininterrotto di cinque anni precedenti l'operazione suddetta e di cinque anni successivi a quest'ultima.

Sulle spese

- 54 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 (Grande Sezione) dichiara:

L'articolo 107, paragrafo 1, TFUE deve essere interpretato nel senso che non soddisfa il requisito relativo alla selettività del vantaggio considerato, stabilito da detta disposizione, un'agevolazione fiscale, come quella controversa nel procedimento principale, la quale consista nell'esentare dall'imposta sugli acquisti di immobili il trasferimento della proprietà di un immobile intervenuto in ragione di un'operazione di trasformazione coinvolgente esclusivamente società di un medesimo gruppo legate da un rapporto di partecipazione di almeno il 95% per un periodo minimo e ininterrotto di cinque anni precedenti l'operazione suddetta e di cinque anni successivi a quest'ultima.

Firme