SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja)

19 ta' Diċembru 2018*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Għajnuna mill-Istat – Artikolu 107(1) TFUE – Taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli – Eżenzjoni – Trasferimenti tal-proprjetà ta' beni immobbli minħabba operazzjonijiet ta' trasformazzjoni li twettqu fi ħdan ċerti gruppi ta' kumpanniji – Kunċett ta' 'għajnuna mill-Istat' – Kundizzjoni marbuta mas-selettività – Ġustifikazzjoni"

Fil-Kawża C-374/17,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' Mejju 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Ġunju 2017, fil-proċedura

Finanzamt B

vs

A-Brauerei

fil-preżenza ta':

Bundesministerium der Finanzen,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja),

komposta minnn K. Lenaerts, President, R. Silva de Lapuerta, Viċi President, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (Relatur), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe u C. Lycourgos, Presidenti ta' Awla, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C.G. Fernlund u S. Rodin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: H. Saugmandsgaard Øe,

Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-11 ta' Ġunju 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal A-Brauerei, minn K. Naeve u B. Pignot, Rechtsanwälte, u minn K. Seiferth u C. Tillmann kif ukoll minn A. Linn, Steuerberater,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze, bħala aġent,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn K. Blanck-Putz kif ukoll minn B. Stromsky u T. Maxian Rusche, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-19 ta' Settembru 2018,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn il-Finanzamt B (l-Amministrazzjoni Fiskali ta' B, il-Ġermanja) (iktar 'il quddiem il-"Finanzamt") u A-Brauerei dwar ir-rifjut tal-Finanzamt li jagħti lil din il-kumpannija eżenzjoni mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli li, taħt ċerti kundizzjonijiet, jistgħu jibbenefikaw minnha, bis-saħħa tad-dritt fiskali Ġermaniż, kumpanniji li jakkwistaw dritt ta' proprjetà fuq beni immobbli, fil-kuntest ta' operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa fi ħdan ċerti gruppi ta' kumpanniji.

Id-dritt Ġermaniż

Il-Liġi dwar it-Trasformazzjoni tal-Kumpanniji

3 L-Artikolu 1(1) tal-Umwandlungsgesetz (il-Liġi dwar it-Trasformazzjoni tal-Kumpanniji), fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem l-"UmwG"), jipprovdi:

"L-entitajiet legali li għandhom l-uffiċċju prinċipali tagħhom fit-territorju nazzjonali jistgħu jkunu s-suġġett ta' trasformazzjoni

1. permezz ta' amalgamazzjoni;

2. permezz ta' diviżjoni (diviżjoni permezz ta' xoljiment u trasferiment tal-patrimonju kollu, diviżjoni mingħajr xoljiment u transferiment parzjali tal-patrimonju, diviżjoni permezz ta' sussidjarja);

3. permezz ta' trasferiment tal-patrimonju;

[…]"

4 L-Artikolu 2 tal-UmwG jipprevedi:

"L-entitajiet legali jistgħu jingħaqdu f'amalgamazzjoni permezz ta' xoljiment mingħajr stralċ

1. permezz ta' amalgamazzjoni permezz tat-trasferiment tal-patrimonju kollu ta' entità legali waħda jew iktar (entitajiet amalgamati) lil entità legali oħra eżistenti (entità li tamalgama) […]".

Il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Akkwisti ta' Proprjetà Immobbli

5 L-Artikolu 1 tal-Grunderwerbsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Akkwisti ta' Proprjetà Immobbli), fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"GrEtG"), jipprovdi:

"(1) Sa fejn jirrigwardaw proprjetajiet immobbli sitwati fuq it-territorju nazzjonali, l-operazzjonijiet legali li ġejjin għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli:

1. kuntratt ta' bejgħ jew kull att legali ieħor li joħloq id-dritt għat-trasferiment tal-proprjetà;

2. il-ftehim ta' trasferiment tal-proprjetà, jekk dan ma jkunx ippreċedut minn xi att legali ieħor li joħloq id-dritt għat-trasferiment tal-proprjetà;

3. it-trasferiment ta' proprjetà, jekk dan ma jkunx ippreċedut minn xi att legali li joħloq id-dritt għat-trasferiment tal-proprjetà u ebda ftehim ta' trasferiment tal-proprjetà ma huwa wkoll neċessarju [...]

[...]

(2) Huma wkoll suġġetti għat-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli l-operazzjonijiet legali li, mingħajr ma jistabbilixxu dritt għat-trasferiment tal-proprjetà, jippermettu ġuridikament jew ekonomikament lil persuna oħra tuża, għan-nom tagħha stess, proprjetà immobbli sitwata fit-territorju nazzjonali.

(2a) Jekk proprjetà immobbli li sitwata fuq it-territorju nazzjonali tifforma parti mill-ġid ta' għaqda ta' persuni u jekk, matul perijodu ta' ħames snin, il-kompożizzjoni tal-grupp tal-imsieħba jiġi emendat direttament jew indirettament b'mod li tal-inqas 95 % tal-ishma fil-kumpannija jkunu trasferiti lil imsieħba ġodda, għandu jitqies li dan huwa att legali li jinvolvi trasferiment tal-proprjetà ta' immobbli lil għaqda ta' persuni ġdida. [...]

(3) Jekk proprjetà immobbli sitwata fuq it-territorju nazzjonali tifforma parti mill-patrimonju ta' kumpannija, l-operazzjonijiet legali li ġejjin għandhom, barra minn hekk, ikunu suġġetti għat-taxxa, sakemm tkun eskluża taxxa taħt is-subartikolu 2a:

1. att legali li joħloq id-dritt għat-trasferiment ta' sehem wieħed jew iktar fil-kumpannija, meta, wara t-trasferiment, tal-inqas 95 % mill-ishma fil-kumpannija ser ikun possedut esklużivament, direttament jew indirettament, mill-akkwirent jew minn impriżi dominanti u dipendenti jew minn persuni dipendenti, jew ukoll minn impriżi dipendenti jew persuni dipendenti;

2. l-għaqda, direttament jew indirettament, ta' mill-inqas 95 % tal-ishma, jekk din ma tkunx ippreċeduta minn operazzjoni li taqa' taħt il-liġi dwar l-obbligazzjonijiet, imsemmija fil-punt 1;

3. att legali li joħloq id-dritt għat-trasferiment, direttament jew indirettament, ta' mill-inqas 95 % mill-ishma;

4. it-trasferiment, direttament jew indirettament, ta' mill-inqas 95 % tal-ishma lil ħaddieħor, jekk dan it-trasferiment ma kienx ippreċedut minn operazzjoni li taqa' taħt il-liġi dwar l-obbligazzjonijiet, imsemmija fil-punt 3."

6 L-Artikolu 6a tal-GrEStG, li inkluż f'din il-liġi bl-Artikolu 7 tal-Wachstumsbeschleunigungsgesetz (il-Liġi dwar iż-Żieda fit-Tkabbir Ekonomiku), tat-22 ta' Diċembru 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3950), taħt it-titolu "Vantaġġ fiskali waqt ir-ristrutturazzjonijiet fi ħdan grupp ta' kumpanniji", jipprovdi, fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali:

"Fir-rigward ta' operazzjoni legali taxxabbli, prevista fl-Artikolu 1(1)(3) u fl-Artikolu 1(2a) jew (3), imwettqa minħabba trasformazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 1(1)(1) sa (3) tal-[UmwG], ma hija imposta ebda taxxa; […] l-ewwel sentenza tapplika wkoll għal trasformazzjonijiet simili previsti mid-dritt ta' Stat Membru tal-Unjoni Ewropea jew ta' Stat li fir-rigward tiegħu japplika l-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea. L-ewwel sentenza għandha tapplika biss fejn huma involuti fl-operazzjoni ta' trasformazzjoni, esklużivament, impriża dominanti u kumpannija waħda jew iktar li jiddependu fuq din l-impriża dominanti jew diversi kumpanniji dipendenti fuq impriża dominanti. Skont it-tielet sentenza, kumpannija hija "dipendenti" meta l-kapital tagħha jew il-patrimonju kummerċjali tagħha huwa miżmum mill-impriża dominanti b'mod kontinwu, direttament jew indirettament, jew anki parzjalment direttament, parzjalment indirettament, ta' mill-inqas 95 %, matul il-ħames snin li jippreċedu l-operazzjoni legali u matul il-ħames snin li jsegwu din l-operazzjoni."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

7 A-Brauerei, kumpannija li teżerċita attività kummerċjali, kellha 100 % tal-ishma ta' T-GmbH, kumpannija li kienet proprjetarja ta' diversi proprjetajiet immobbli u li kienet hija stess l-unika azzjonista ta' kumpannija oħra.

8 Permezz ta' kuntratt tal-1 ta' Awwissu 2012, T-GmbH ittrasferixxiet lil A-Brauerei l-patrimonju kollu tagħha, inklużi l-imsemmija proprjetajiet, bid-drittijiet u obbligi marbuta magħhom, fil-kuntest ta' trasformazzjoni permezz ta' amalgamazzjoni b'akkwist, skont l-Artikolu 1(1)(1) u l-Artikolu 2(1) tal-UmwG, li kien jikkonċerna esklużivament dawn iż-żewġ kumpanniji.

9 Din l-amalgamazzjoni saret effettiva bir-reġistrazzjoni tagħha fir-reġistru tal-kummerċ fl-24 ta' Settembru 2012, data li fiha T-GmbH, li kienet miżmuma 100 % minn A-Brauerei matul iktar minn ħames snin qabel l-imsemmija amalgamazzjoni, ma baqgħetx teżisti.

10 Permezz ta' avviż tas-7 ta' Ġunju 2013, il-Finanzamt talab il-ħlas tat-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli dovuta minn A-Brauerei, abbażi tal-fatt li t-trasferiment lilha, bħala kumpannija akkwirenti, ta' proprjetà immobbli li kienet proprjetà ta' T-GmbH, bħala kumpannija akkwistata, minħabba l-amalgamazzjoni ta' dawn iż-żewġ impriżi u t-trażmissjoni universali tal-proprjetà immobbli tal-kumpannija akkwistata lill-kumpannija akkwirenti, li implikat din l-amalgamazzjoni, jikkostitwixxi operazzjoni taxxabbli, skont l-Artikolu 1(1)(3) tal-GrEStG, u li ma jaqax taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG.

11 Permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Lulju 2013, il-Finanzamt ċaħad l-ilment imressaq minn A-Brauerei kontra dan l-avviż, minħabba l-fatt li T-GmbH ma kinitx "kumpannija dipendenti" fis-sens tal-imsemmi Artikolu 6a, peress li din il-kumpannija ma baqgħetx teżisti wara l-amalgamazzjoni, b'tali mod li l-kundizzjoni tat-terminu legali ta' żamma ta' parteċipazzjoni ta' mill-inqas 95 % matul il-ħames snin wara l-operazzjoni taxxabbli minn dan l-Artikolu 6a, ma kinitx issodisfatta.

12 Permezz ta' sentenza tal-14 ta' Ottubru 2014, il-Finanzgericht Nürnberg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Nürnberg, il-Ġermanja) laqgħet ir-rikors ippreżentat minn A-Brauerei kontra din id-deċiżjoni, fuq il-bażi tal-fatt li, f'dan il-każ, hija setgħet tibbenefika mill-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 6a tal-GrEStG.

13 Il-Finanzamt ippreżentat appell ta' "Revizjoni" kontra din is-sentenza quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja).

14 F'sentenza interlokutorja tal-25 ta' Novembru 2015, din il-qorti kkonfermat l-interpretazzjoni tal-Artikolu 6a tal-GrEStG li saret fl-ewwel istanza, minħabba li l-kundizzjoni dwar it-termini ta' żamma kienet applikabbli biss jekk din setgħet tiġi sostantivament issodisfatta waqt l-operazzjoni ta' trasformazzjoni kkonċernata, li ma kienx il-każ tal-operazzjoni ta' amalgamazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li din implikat neċessarjament il-ħall tal-kumpannija akkwistata.

15 F'din is-sentenza interlokutorja, il-qorti tar-rinviju qajmet ukoll, *ex officio*, il-kwistjoni dwar jekk l-Artikolu 6a tal-GrEStG kellux ikun diżapplikat minħabba li l-vantaġġ fiskali mogħti minn dan l-artikolu kellu jiġi kklassifikat bħala "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, b'tali mod li l-eżistenza ta' ksur tal-obbligu ta' notifika u ta' "standstill" prevista fl-Artikolu 108(3) TFUE tista' tiġi rrilevata.

16 F'dan ir-rigward, il-Bundesministerium der Finanzen (il-Ministeru Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), li intervjena fil-proċedura quddiem il-qorti tar-rinviju, sostna li l-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 6a tal-GrEStG ma kienx ġie nnotifikat lill-Kummissjoni Ewropea u li, għaldaqstant, ebda proċedura ta' eżami ta' dan il-vantaġġ fiskali ma kienet inbdiet minn din tal-aħħar. Madankollu, huwa sostna, billi rrefera għas-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T-219/10, EU:T:2014:939), li l-vantaġġ inkwistjoni ma kienx jikkostitwixxi "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, peress li jkun impossibbli li l-impriżi benefiċjarji ta' dan il-vantaġġ jiġu kkaratterizzati skont karatteristiċi li huma speċifiċi għalihom bħala kategorija privileġġata, b'tali mod li l-kundizzjoni dwar is-selettività imposta minn din id-dispożizzjoni ma hijiex issodisfatta.

17 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 107(1) TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jkun hemm għajnuna pprojbita minn din id-dispożizzjoni meta, konformement mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, it-taxxa fuq akkwist immobiljari ma hijiex imposta fil-każ ta' akkwist taxxabbli li jsegwi trasformazzjoni (amalgamazzjoni), jekk ċerti entitajiet tal-liġi (impriża dominanti u kumpannija dipendenti) jipparteċipaw fl-operazzjoni ta' trasformazzjoni u jekk l-impriża dominanti jkollha 100 % mis-sehem fil-kumpannija dipendenti matul il-ħames snin li jippreċedu l-operazzjoni legali u l-ħames snin li jsegwu din l-operazzjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

18 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 107(1) TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li vantaġġ fiskali, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jikkonsisti fl-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli ta' trasferiment tal-proprjetà ta' beni immobbli li twettaq minħabba operazzjoni ta' trasferiment li timplika esklużivament kumpanniji tal-istess grupp marbuta b'ishma ta' mill-inqas 95 % matul perijodu minimu u kontinwu ta' ħames snin qabel l-imsemmija operazzjoni u ta' ħames snin wara tali trasferiment, jissodisfa l-kundizzjoni dwar is-selettività tal-vantaġġ ikkonċernat, stabbilita fl-imsemmija dispożizzjoni.

19 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifikazzjoni ta' miżura nazzjonali bħala "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, teħtieġ li l-kundizzjonijiet kollha segwenti jkunu ssodisfatti. L-ewwel nett, għandu jkun hemm intervent tal-Istat jew permezz tar-riżorsi tal-Istat. It-tieni nett, l-intervent għandu jkun ta' natura li jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet nett, dan irid jagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju tiegħu. Ir-raba' nett, huwa għandu jikkostitwixxi distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).

20 Fir-rigward tal-kundizzjoni dwar is-selettività tal-vantaġġ, li tikkostitwixxi l-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, għandu jiġi eżaminat preliminarjament jekk, kif isostni l-Gvern Ġermaniż, il-vantaġġ fiskali stabbilit mill-Artikolu 6a tal-GrEStG għandux jitqies qabelxejn bħala "miżura ġenerali" u, konsegwentement, jiġi eskluż mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE, peress li ma jissodisfax il-kundizzjoni dwar is-selettività imposta minn din id-dispożizzjoni.

21 Fir-rigward, b'mod partikolari, ta' miżuri nazzjonali li jagħtu vantaġġ fiskali, għandu jitfakkar li miżura ta' din in-natura li, minkejja li ma tinvolvix trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, tqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni iktar favorevoli mill-persuni taxxabbli l-oħra, tista' tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarji u tikkostitwixxi, għaldaqstant, għajnuna mill-Istat, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

22 F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat ukoll li kundizzjoni ta' applikazzjoni jew ta' kisba ta' għajnuna fiskali tista' tikkostitwixxi bażi għan-natura selettiva ta' din l-għajnuna, jekk din il-kundizzjoni twassal sabiex titwettaq differenzazzjoni bejn impriżi li madankollu, fir-rigward tal-għan persegwit mis-sistema fiskali inkwistjoni, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli, u jekk għaldaqstant, hija tirrileva diskriminazzjoni fir-rigward tal-impriżi esklużi minnha (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 86).

23 Għall-kuntrarju, il-miżuri nazzjonali li japplikaw mingħajr distinzjoni għall-impriżi kollha tal-Istat Membru kkonċernat jikkostitwixxu miżuri ġenerali, u għalhekk ma humiex ta' natura selettiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39, u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

24 Il-fatt li huma biss il-persuni taxxabbli li jissodisfaw il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' miżura li jistgħu jibbenefikaw minnha, ma jistax, fih innifsu, jikkonferixxi natura selettiva lil din il-miżura (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59).

25 Madankollu, il-fatt li l-miżura inkwistjoni tapplika indipendentement min-natura tal-attività tal-impriżi ma huwiex rilevanti għall-finijiet tal-klassifikazzjoni bħala "miżura ġenerali" (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 82 sa 84).

26 Fil-fatt, in-natura *a priori* selettiva ta' miżura li tikkonferixxi vantaġġ ma għandhiex neċessarjament tkun ibbażata fuq kundizzjoni ta' kisba marbuta mas-settur ta' attività li fih topera impriża, iżda tista' tkun ibbażata fuq kundizzjonijiet oħra, bħall-kundizzjoni marbuta mal-forma ġuridika tal-impriża li tista' tibbenefika minn dan il-vantaġġ (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Jannar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze *et*, C-222/04, EU:C:2006:8, punt 136).

27 Barra minn hekk, lanqas ma huwa rilevanti, għall-finijiet tal-imsemmija klassifikazzjoni bħala "miżura ġenerali", il-fatt li miżura, li hija *a priori* u potenzjalment aċċessibbli għal kull impriża, ma tippermettix li tiġi identifikata kategorija partikolari ta' impriżi, li huma esklużivament iffavoriti minnha u li jistgħu jiġu distinti minħabba karatteristiċi li huma speċifiċi, komuni u proprji (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 69 sa 71).

28 Fil-każ ineżami, mill-fajl li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli, prevista mill-Artikolu 6a tal-GrEStG, ġiet introdotta f'din il-liġi mil-Liġi dwar iż-Żieda fit-Tkabbir Ekonomiku tat-22 ta' Diċembru 2009, taħt it-titolu "Vantaġġ fiskali waqt ir-ristrutturazzjonijiet fi ħdan grupp ta' kumpanniji", bħala miżura li tidderoga formalment mill-Artikolu 1(1)(3) u mill-Artikolu 1(2a) u (3) tal-GrEStG.

29 Barra minn hekk, mill-espożizzjoni tal-motivi tal-proposta ta' liġi li minnha toriġina din l-eżenzjoni jirriżulta li din kienet essenzjalment intiża li tiffaċilita r-ristrutturazzjonijiet ta' impriżi u, b'mod partikolari, it-trasformazzjonijiet li jinvolvu t-trasferiment ta' proprjetà immobbli bejn kumpanniji, sabiex tissaħħaħ il-kompetittività tagħhom fil-konfront tal-kriżi finanzjarja li ħakkmet ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sa mis-sena 2008.

30 Mill-fajl li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li kien biss matul il-proċess leġiżlattiv li ġie deċiż li jiġi llimitat il-benefiċċju ta' dan il-vantaġġ fiskali lil ċerti gruppi ta' kumpanniji, permezz taż-żieda mat-test inizjalment propost ta' kundizzjoni ta' applikazzjoni supplimentari, li tipprovdi li jistgħu biss jipparteċipaw fl-operazzjoni ta' trasformazzjoni kkonċernata impriża msejħa "dominanti" u/jew diversi kumpanniji msejħa "dipendenti", liema kumpanniji huma ddefiniti bħala kumpanniji li l-kapital jew il-patrimonju kummerċjali tagħhom huwa miżmum minn kumpannija dominanti mill-inqas 95 % matul perijodu minimu u kontinwu ta' ħames snin qabel l-imsemmija operazzjoni u ta' ħames snin warajha.

31 Madankollu, l-eżenzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija ta' natura li tiffavorixxi biss il-gruppi ta' kumpanniji previsti, li jwettqu operazzjonijiet ta' trasformazzjoni, filwaqt li l-kumpanniji li ma jagħmlux parti minn tali gruppi ta' kumpanniji huma esklużi minn dan il-vantaġġ, anki jekk iwettqu operazzjonijiet ta' trasferiment identiċi għal dawk imwettqa minn dawn il-gruppi ta' kumpanniji.

32 F'dan ir-rigward, huwa ċertament minnu li t-teknika regolatorja ma hijiex deċiżiva għall-finijiet tad-determinazzjoni ta' jekk miżura hijiex selettiva jew ta' natura ġenerali, fis-sens li, kif jirriżulta b'mod partikolari mill-punt 101 tas-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), anki miżura li ma hijiex formalment derogatorja u li hija bbażata fuq kriterji, fihom infushom, ta' natura ġenerali, tista' tkun selettiva jekk hija effettivament tiddiskrimina bejn kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjonijiet paragunabbli fir-rigward tal-għan persegwit mis-sistema fiskali inkwistjoni.

33 Madankollu, filwaqt li, għall-finijiet tal-istabbiliment tas-selettività ta' miżura fiskali, it-teknika regolatorja użata ma hijiex deċiżiva, b'mod li ma huwiex dejjem neċessarju li din it-teknika tkun ta' natura derogatorja meta mqabbla mas-sistema fiskali komuni, il-fatt li din, bħall-miżura inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tkun ta' tali natura, huwa rilevanti għal dawn il-finijiet, meta minn dan jirriżulta li żewġ kategoriji ta' operaturi jkunu distinti u *a priori* suġġetti għal trattament differenti, jiġifieri dawk li jaqgħu taħt il-miżura derogatorja u dawk li jibqgħu jaqgħu taħt is-sistema fiskali komuni, minkejja l-fatt li dawn iż-żewġ kategoriji jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tal-għan persegwit mill-imsemmija sistema (sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 77, kif ukoll tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 93).

34 Minn dan isegwi li l-argument tal-Gvern Ġermaniż imsemmi fil-punt 20 ta' din is-sentenza ma huwiex biżżejjed sabiex jiġi stabbilit li l-miżura inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE.

35 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-evalwazzjoni tal-kundizzjoni dwar is-selettività tal-vantaġġ ikkonċernat, li tikkostitwixxi l-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, teħtieġ li jiġi ddeterminat, l-ewwel nett, jekk, fil-kuntest ta' sistema legali partikolari, il-miżura nazzjonali inkwistjoni hijiex ta' natura li tiffavorixxi "ċerti impriżi jew ċerti produtturi" meta mqabbla ma' oħrajn, li, fir-rigward tal-għan persegwit mill-imsemmija sistema, ikunu

jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli u li għaldaqstant ikunu suġġetti għal trattament differenti li essenzjalment jista' jiġi kklassifikat bħala diskriminatorju (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

36 F'dan il-kuntest, għall-finijiet tal-klassifikazzjoni ta' miżura fiskali nazzjonali bħala "selettiva", il-Kummissjoni għandha tidentifika, l-ewwel nett, is-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u turi, sussegwentement, li l-miżura fiskali inkwistjoni tidderoga mill-imsemmija sistema komuni, sa fejn hija tintroduċi differenzi bejn operaturi li, fir-rigward tal-għan persegwit minn din is-sistema komuni, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57).

37 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat, l-ewwel nett, li, hekk kif jirriżulta mid-deskrizzjoni tad-dritt nazzjonali li saret fid-deċiżjoni tar-rinviju, il-qafas ta' referenza li fid-dawl tiegħu għandu jsir l-eżami tal-komparabbiltà, huwa magħmul minn regoli tad-dritt Ġermaniż fil-qasam tat-taxxa fuq ix-xiri ta' proprjetà immobbli li, meħuda flimkien, jiddeterminaw is-suġġett jew il-fatt li jagħti lok għal din it-taxxa.

38 It-tieni nett, il-kwistjoni dwar jekk il-vantaġġ fiskali li jikkonferixxi l-Artikolu 6a tal-GrEStG, fejn il-benefiċċju tiegħu huwa rriżervat għal operazzjoni ta' trasformazzjoni li tinvolvi esklużivament kumpanniji ta' grupp ta' kumpanniji marbuta b'ishma ta' mill-inqas 95 % matul perijodu minimu u kontinwu ta' ħames snin qabel l-imsemmija operazzjoni u ta' ħames snin warajha, jagħtix lok għal tratttament differenti bejn operaturi li, fir-rigward tal-għan persegwit mis-sistema fiskali komuni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli, sa fejn kumpanniji li jwettqu dawn l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mingħajr ma jkunu marbuta b'tali ishma huma esklużi minn din l-eżenzjoni.

39 F'dan ir-rigward, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-għan persegwit mis-sistema fiskali dwar it-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli huwa li tiġi ntaxxata kwalunkwe bidla tad-detentur tad-drittijiet (*Rechtsträgerwechsel*) marbuta ma' proprjetà immobbli, jew fi kliem ieħor, li jiġi ntaxxat kwalunkwe trasferiment tad-dritt ta' proprjetà marbut ma' proprjetà immobbli ta' persuna fiżika jew ġuridika, fis-sens tad-dritt ċivili.

40 Dan l-għan huwa msemmi wkoll espressament fl-espożizzjoni tal-motivi tal-proposta ta' liġi li minnu joriġina l-Artikolu 6a tal-GrEStG. Fil-fatt, huwa indikat hemmhekk li, sabiex jiġi evitat li l-eżenzjoni kkonċernata tagħti lok għal profitti arbitrarji, din għandha tkun limitata għall-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni ta' impriżi, peress li tali tranżazzjonijiet iwasslu, kuntrarjament għal tipi oħra ta' ristrutturar ta' impriżi, għal bidla tad-detentur tad-drittijiet relatati ma' proprjetà immobbli fis-sens tal-GrEStG.

41 Fid-dawl ukoll tal-kliem tal-Artikolu 6a tal-GrEStG, li minnu jirriżulta li din id-dispożizzjoni teżenta espressament mit-taxxa ċerti operazzjonijiet li normalment huma ntaxxati skont l-Artikolu 1(1)(3) u l-Artikolu 1(2a) u (3) tal-GrEStG, għandu jiġi konkluż li l-eżami ta' komparabbiltà, fis-sens tal-prinċipju stabbilit fil-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 35 tas-sentenza preżenti, għandu jsir, kif tissuġġerixxi barra minn hekk il-qorti tar-rinviju, fid-dawl tal-imsemmi għan, li huwa li kwalunkwe bidla tad-detentur tad-drittijiet ta' proprjetà marbuta ma' proprjetà immobbli tiġi ntaxxata, li jsegwu b'mod ġenerali s-sistema dwar it-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali u, b'mod partikolari, ir-regoli li jinsabu fl-Artikolu 1 tal-GrEStG; liema sistema u regoli jiddeterminaw l-għan jew il-fatt li jagħti lok għal din it-taxxa, li jikkostitwixxu, kif ġie rrilevat fil-punt 37 tas-sentenza preżenti, il-kuntest ta' referenza li fid-dawl tiegħu għandu jitwettaq l-eżami ta' komparabbiltà.

42 Jidher li l-Artikolu 6a tal-GrEStG jagħmel distinzjoni, minn naħa, bejn il-kumpanniji li jwettqu operazzjoni ta' trasformazzjoni fi ħdan grupp bħal dak previst f'din id-dispożizzjoni u li jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali u, min-naħa l-oħra, dawk li jwettqu din l-istess operazzjoni mingħajr ma jkunu parti minn dan il-grupp iżda li huma esklużi minn din l-eżenzjoni, filwaqt li t-tnejn li huma jkunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli fid-dawl tal-għan persegwit mill-imsemmija taxxa, li huwa l-intaxxar tal-bidla tad-detentur tal-proprjetà skont id-dritt ċivili, li jimplika t-trasferiment ta' dawn id-drittijiet ta' persuna fiżika jew ġuridika lil persuna fiżika jew ġuridika oħra.

43 Barra minn hekk, l-effett ta' differenzazzjoni li jirriżulta għalhekk mill-kundizzjoni ta' parteċipazzjoni esklużiva f'operazzjoni ta' trasformazzjoni ta' kumpanniji tal-istess grupp marbuta b'parteċipazzjoni ta' mill-inqas 95 %, huwa msaħħaħ mir-rekwiżit, impost minn din l-istess kundizzjoni, li jipprovdi li tali parteċipazzjoni għandha tkun miżmuma matul perijodu minimu u kontinwu ta' ħames snin qabel l-imsemmija operazzjoni u ħames snin warajha.

44 Madankollu, għandu jitfakkar, fit-tieni lok, li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" ma jkoprix il-miżuri li jintroduċu differenzazzjoni bejn impriżi li, fid-dawl tal-għan persegwit mis-sistema legali inkwistjoni, jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli u, għaldaqstant, *a priori* selettivi, meta l-Istat Membru kkonċernat jirnexxielu juri li din id-differenzazzjoni hija ġġustifikata peress li tirriżulta min-natura jew mill-istruttura tas-sistema li jagħmlu parti minnha l-miżuri (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

45 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat, kif tissuġġerixxi l-qorti tar-rinviju u kif sostnut fl-osservazzjonijiet bil-miktub ippreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u waqt is-sottomissjonijiet orali li saru waqt is-seduta quddiemha, li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG għandha l-għan li ssir korrezzjoni sabiex tiġi evitata tassazzjoni meqjusa bħala eċċessiva.

46 Fil-fatt, it-tassazzjoni ta' trasferimenti ta' proprjetà immobbli li tirriżulta minn operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa fi ħdan grupp ta' kumpanniji kkaratterizzati minn parteċipazzjoni ta' livell partikolarment għoli, ta' mill-inqas 95 %, titqies li hija eċċessiva, peress li, skont l-Artikolu 1(2a) u (3) tal-GrEStG, it-trasferiment tal-proprjetà immobbli kkonċernata huwa, fil-prinċipju, diġà ntaxxat "fid-dħul", jiġifieri fil-mument fejn il-kumpannija proprjetarja ta' din il-proprjetà immobbli hija integrata f'tali grupp ta' kumpanniji. Li kieku, sussegwentement, it-trasferiment tal-imsemmija proprjetà immobbli kien intaxxat mill-ġdid, minħabba operazzjoni ta' trasformazzjoni imwettqa fi ħdan dan il-grupp, b'mod partikolari, bħal fil-każ ineżami, bħala konsegwenza ta' amalgamazzjoni permezz ta' sussidjarja miżmuma 100 %, li hija l-proprjetarja tal-istess proprjetà immobbli, dan ikun iwassal għal tassazzjoni doppja tal-istess operazzjoni ta' trasferiment tal-proprjetà immobbli kkonċernata, jiġifieri, l-ewwel darba, fil-mument tat-trasferiment tal-proprjetà intiż li jikkorrispondi għall-akkwist, mill-kumpannija dominanti, ta' mill-inqas 95 % tal-kapital jew tal-patrimonju kummerċjali tal-kumpannija dipendenti, u t-tieni darba, fil-mument tal-operazzjoni ta' trasformazzjoni li jikkonsisti, f'dan il-każ, fl-amalgamazzjoni permezz tal-akkwist ta' din l-aħħar kumpannija mill-kumpannija dominanti.

47 Kuntrarjament, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 175 tal-konklużjonijiet tiegħu, tali tassazzjoni doppja hija eskluża fil-każ ta' operazzjoni ta' trasformazzjoni li tinvolvi żewġ kumpanniji marbuta b'parteċipazzjoni ta' inqas minn 95 %. Fil-fatt, f'tali każ, l-akkwist minn kumpannija dominanti ta' parteċipazzjoni inqas minn 95 % tal-kapital jew tal-patrimonju kummerċjali tal-kumpannija dipendenti ma huwiex taxxabbli skont l-Artikolu 1(2a) u (3) tal-GrEStG, filwaqt li l-operazzjoni ta' trasformazzjoni li sseħħ wara bejn dawn iż-żewġ kumpanniji ma tibbenefikax mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG.

48 Għandu jitfakkar li, miżura li toħloq eċċezzjoni għall-applikazzjoni tas-sistema fiskali ġenerali tista' tkun iġġustifikata min-natura u l-istruttura ġenerali ta' din is-sistema fiskali jekk l-Istat Membru kkonċernat jista' juri li din il-miżura tirriżulta direttament mill-prinċipji bażiċi jew gwida tas-sistema fiskali tiegħu. F'dan ir-rigward, għandha tiġi stabbilita distinzjoni bejn, min-naħa, l-għanijiet attribwiti lil sistema fiskali partikolari u li huma esterni għaliha u, min-naħa l-oħra, il-mekkaniżmi inerenti għas-sistema fiskali nnifisha, li huma neċessarji għat-twettiq ta' tali għanijiet (sentenza tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 81).

49 Fil-ġurisprudenza tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li għanijiet inerenti għas-sistema fiskali ġenerali kkonċernata jistgħu jiġġustifikaw sistema fiskali *a priori* selettiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' April 2004, GIL Insurance *et*, C-308/01, EU:C:2004:252, punti 74 sa 76, kif ukoll tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punti 64 sa 76).

50 F'dan il-każ, l-għan relatat mal-funzjonament tajjeb tas-sistema fiskali ġenerali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li huwa intiż li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja u, għaldaqstant, tassazzjoni eċċessiva, jista' għalhekk jiġġustifika li l-eżenzjoni fiskali li jipprevedi l-Artikolu 6a tal-GrEStG tiġi rriżervata għal operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa bejn kumpanniji marbuta b'parteċipazzjoni ta' mill-inqas 95 % matul perijodu minimu u kontinwu ta' ħames snin qabel l-imsemmija operazzjoni u ħames snin warajha.

51 Barra minn hekk, kif irrilevat ukoll il-qorti tar-rinviju, ir-rekwiżit ta' perijodu minimu ta' żamma ta' tali parteċipazzjoni jidher iġġustifikat mir-rieda li jiġu esklużi l-effetti ta' gwadann mhux mixtieqa, u għalhekk li jiġu preklużi l-abbużi, billi jiġi evitat li parteċipazzjoni ta' dan il-livell, li tintemm ladarba tiġi konkluża t-trasformazzjoni, tiġi stabbilita għal żmien qasir, sempliċement għall-finijiet ta' din l-eżenzjoni mit-taxxa. Fil-fatt, tali preklużjoni ta' abbużi tista' tikkostitwixxi ġustifikazzjoni marbuta man-natura jew mal-istruttura tas-sistema kkonċernata (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-29 ta' April 2004, GIL Insurance *et*, C-308/01, EU:C:2004:252, punt 74).

52 Minn dan isegwi li, anki jekk l-imsemmija eżenzjoni tintroduċi differenzazzjoni bejn impriżi li, fid-dawl tal-għan persegwit mis-sistema legali inkwistjoni, jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli, din id-differenzazzjoni hija ġġustifikata, peress li hija intiża li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja u peress li tirriżulta, f'dan ir-rigward, min-natura jew mill-istruttura tas-sistema li tagħmel parti minnha.

53 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 107(1) TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li vantaġġ fiskali, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jikkonsisti fl-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli ta' trasferiment tal-proprjetà ta' beni immobbli li twettaq minħabba operazzjoni ta' trasformazzjoni li timplika esklużivament kumpanniji tal-istess grupp marbuta b'ishma ta' mill-inqas 95 % matul perijodu minimu u kontinwu ta' ħames snin qabel l-imsemmija operazzjoni u ta' ħames snin warajha, ma jissodisfax il-kundizzjoni dwar is-selettività tal-vantaġġ ikkonċernat, stabbilita fl-imsemmija dispożizzjoni.

Fuq l-ispejjeż

54 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Awla Manja) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 107(1) TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li vantaġġ fiskali, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jikkonsisti fl-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli ta' trasferiment tal-proprjetà ta' beni immobbli li twettaq minħabba operazzjoni ta' trasformazzjoni li timplika esklużivament kumpanniji tal-istess grupp marbuta b'ishma ta' mill-inqas 95 % matul perijodu minimu u kontinwu ta' ħames snin qabel l-imsemmija operazzjoni u ta' ħames snin warajha, ma jissodisfax il-kundizzjoni dwar is-selettività tal-vantaġġ ikkonċernat, stabbilita fl-imsemmija dispożizzjoni.

Firem