

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

19 de dezembro de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Auxílios de Estado – Artigo 107.º, n.º 1, TFUE – Imposto sobre a transmissão de imóveis – Isenção – Transmissões de propriedade de um imóvel ocorridas em virtude de operações de transformação efetuadas dentro de determinados grupos de sociedades – Conceito de “auxílio de Estado” – Requisito relativo à seletividade – Justificação»

No processo C-374/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por decisão de 30 de maio de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de junho de 2017, no processo

Finanzamt B

contra

A-Brauerei,

com intervenção de:

Bundesministerium der Finanzen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vice-presidente, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (relatora), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe e M. C. Lycourgos, presidentes de secção, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 11 de junho de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da A-Brauerei, por K. Naeve e B. Pignot, Rechtsanwälte, e K. Seiferth, C. Tillmann Linn e M. A. Linn, Steuerberater,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por K. Blanck-Putz, B. Stromsky e T. Maxian Rusche, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 19 de setembro de 2018,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt B (serviço de finanças de B, Alemanha) (a seguir «Finanzamt») à A?Brauerei a propósito da recusa do Finanzamt de conceder a esta sociedade a isenção do imposto sobre a transmissão de imóveis de que, sob determinadas condições, podem beneficiar, ao abrigo do direito fiscal alemão, as sociedades que adquirem um direito de propriedade sobre bens imóveis, no âmbito de operações de transformação efetuadas dentro de determinados grupos de sociedades.

O direito alemão

Lei relativa à transformação de sociedades

3 O § 1, ponto 1, da Umwandlungsgesetz (Lei relativa à transformação de sociedades, a seguir «UmwG»), na versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe:

«As entidades jurídicas com sede no território nacional podem ser objeto de transformação:

1. por fusão;
2. por cisão (cisão mediante dissolução e transmissão de todo o património, cisão sem dissolução e transmissão parcial do património, cisão através da constituição de filiais);
3. por transmissão do património;

[...]»

4 O § 2 da UmwG prevê:

«A fusão de entidades jurídicas pode ser feita por dissolução sem liquidação:

1. por incorporação, transmitindo-se todo o património de uma ou mais entidades jurídicas (entidades incorporadas) para outra entidade jurídica existente (entidade incorporante) [...]».

Lei do imposto sobre a transmissão de imóveis

5 O § 1 da Grunderwerbsteuergesetz (Lei do imposto sobre a transmissão de imóveis), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «GrEStG»), dispõe:

«(1) Estão sujeitas a imposto sobre a transmissão de imóveis os seguintes atos jurídicos quando tenham por objeto imóveis situados no território nacional:

1. qualquer contrato de compra e venda ou outro negócio jurídico que fundamente o direito à transmissão da propriedade;
2. o acordo de transferência de propriedade, se não existir um negócio jurídico prévio que fundamente o direito à transmissão da propriedade;
3. a transferência da propriedade, se não existir qualquer negócio jurídico prévio que fundamente o direito à transmissão da propriedade e não for necessário qualquer acordo de

transferência de propriedade.

[...]

(2) Estão igualmente sujeitas a imposto sobre a transmissão de imóveis as operações jurídicas que, sem fundamentar o direito à transmissão da propriedade, permitem jurídica ou economicamente a outra pessoa explorar, por sua própria conta, um imóvel situado no território nacional.

(2a) Se um imóvel situado no território nacional fizer parte do património de uma sociedade em nome coletivo e, durante o prazo de cinco anos, a composição desta se alterar direta ou indiretamente, de tal modo que pelo menos 95% das participações sociais do património social sejam transmitidas para novos sócios, considera-se que se está perante um negócio jurídico de transmissão da propriedade de um imóvel para uma nova sociedade em nome coletivo. [...]

(3) Se um imóvel situado no território nacional fizer parte do património de uma sociedade, fica, além disso, sujeito a imposto, quando não haja lugar à tributação nos termos do n.º 2a:

1. qualquer negócio jurídico que fundamente o direito à transmissão de uma ou de várias participações sociais, se, na sequência da transmissão, pelo menos 95% das participações sociais passarem a ser detidas exclusivamente, direta ou indiretamente, pelo adquirente ou por empresas dominantes e dependentes ou pessoas dependentes, ou ainda por empresas dependentes ou pessoas dependentes;
2. a reunião, direta ou indiretamente, de pelo menos 95% das participações da sociedade, se esta transmissão não for precedida de um negócio de natureza obrigacional, previsto no n.º 1;
3. o negócio jurídico que fundamente o direito à transmissão, direta ou indireta, de pelo menos 95% das participações sociais;
4. a transmissão, direta ou indireta, de pelo menos 95% das participações sociais para outra sociedade, se esta transmissão não for precedida de um negócio de natureza obrigacional, previsto no n.º 3.»

6 O § 6a da GrEStG, introduzido nesta lei pelo § 7 da Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Lei relativa à aceleração do crescimento económico), de 22 de dezembro de 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3950), sob a epígrafe «Benefício fiscal em caso de reestruturações num grupo de sociedades», prevê, na versão aplicável ao litígio factos no processo principal:

«Estando em causa uma operação jurídica tributável prevista no § 1, n.º 1, ponto 3, e no § 1, n.os 2a ou 3, que têm por base uma transformação na aceção do § 1, n.º 1, pontos 1 a 3 da [UmwG], o imposto não é liquidado; o disposto na primeira frase também se aplica às transformações análogas previstas pelo direito de um Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado a que se aplique o Acordo relativo ao Espaço Económico Europeu. O disposto na primeira frase só se aplica quando participem na operação de transformação, exclusivamente, uma empresa dominante e uma ou várias sociedades dela dependentes ou várias sociedades dependentes de uma empresa dominante. Na aceção da terceira frase, considera-se “dependente” uma sociedade cujo capital ou património social seja detido ininterruptamente pela empresa dominante, tenha tido ininterruptamente, nos cinco anos anteriores e nos cinco anos posteriores à operação jurídica, direta ou indiretamente, ou em parte diretamente e em parte indiretamente, uma participação de, pelo menos, 95%.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 7 A A?Braueri, uma sociedade que exerce uma atividade comercial, detinha 100% das participações sociais da sociedade T?GmbH, sociedade proprietária de diversos imóveis e sócia única de outra sociedade.
- 8 Por contrato de 1 de agosto de 2012, a T?GmbH transferiu para a A?Braueri todo o seu património, incluindo os referidos imóveis, com todos os direitos e obrigações daí decorrentes, no âmbito de uma transformação por via de fusão por incorporação, nos termos do § 1, n.º 1, ponto 1, e do § 2, ponto 1, da UmwG, na qual estavam envolvidas exclusivamente estas duas sociedades.
- 9 Esta fusão produziu efeitos com a respetiva inscrição no registo comercial em 24 de setembro de 2012, data em que a T?GmbH, que tinha sido detida a 100% pela A?Braueri durante mais de cinco anos antes da referida fusão, foi dissolvida.
- 10 Por aviso de liquidação de 7 de junho de 2013, o Finanzamt exigiu o pagamento do imposto sobre a transmissão de imóveis alegadamente devido pela A?Braueri, uma vez a transmissão para esta, enquanto sociedade incorporante, dos imóveis de que era proprietária a T?GmbH, enquanto sociedade incorporada – em virtude da fusão das duas empresas e da subsequente transmissão universal do património da sociedade incorporada para a sociedade incorporante que esta fusão implicou –, constituía uma operação tributável nos termos do § 1, n.º 1, ponto 3, da GrEStG, e não é abrangida pela isenção prevista no § 6a da GrEStG.
- 11 Por decisão de 19 de julho de 2013, o Finanzamt indeferiu a reclamação apresentada pela A?Braueri contra o referido aviso de liquidação com o fundamento de que a T?GmbH não era uma «sociedade dependente» na aceção do § 6a da GrEStG, uma vez que tinha sido dissolvida na sequência da fusão, de modo que não foi cumprido o prazo legal de detenção de uma participação de pelo menos 95% durante os cinco anos posteriores à operação exigido pela referida disposição.
- 12 Por sentença de 14 de outubro de 2014, o Finanzgericht Nürnberg (Tribunal Tributário de Nuremberga, Alemanha) deu provimento ao recurso interposto pela A?Braueri contra essa decisão, por considerar que, no caso em apreço, esta sociedade podia usufruir do benefício fiscal previsto no § 6a da GrEStG.
- 13 O Finanzamt interpôs recurso de *Revision* desta sentença para o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha).
- 14 Num acórdão interlocutório de 25 de novembro de 2015, este último órgão jurisdicional confirmou a interpretação do § 6a da GrEStG adotada em primeira instância, com o fundamento de que a condição relativa aos prazos de detenção só era aplicável se esta pudesse ser materialmente respeitada aquando da operação de transformação em causa, o que não era o caso da operação de fusão em causa no processo principal, que implicava necessariamente a dissolução da sociedade incorporada.
- 15 Nesse acórdão interlocutório, o órgão jurisdicional de reenvio também suscitou oficiosamente a questão de saber se o § 6a da GrEStG devia deixar de ser aplicado pelo facto de o benefício fiscal conferido por este artigo dever ser qualificado de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, de modo que poderia ser apreciada a existência de uma violação da obrigação de notificação e de *standstill* prevista no artigo 108.º, n.º 3, TFUE.

16 A este respeito, o Bundesministerium der Finanzen (Ministério Federal das Finanças, Alemanha), interveniente no processo no órgão jurisdicional de reenvio, salientou que o benefício fiscal previsto no § 6a da GrEStG não foi comunicado à Comissão Europeia e que, por conseguinte, esta não tinha iniciado um procedimento formal de investigação a respeito deste benefício fiscal. No entanto, alega, fazendo referência ao Acórdão do Tribunal Geral da União Europeia de 7 de novembro de 2014, Autogrill España/Comissão (T-219/10, EU:T:2014:939), que o benefício em questão não constituía um «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, uma vez que seria impossível caracterizar as empresas beneficiárias do referido benefício à luz das propriedades que lhes são específicas enquanto categoria privilegiada, de modo que, na sua opinião, não está cumprido o requisito relativo à seletividade estabelecido nesta disposição.

17 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 107.º, n.º 1, TFUE ser interpretado no sentido de que constitui um auxílio proibido por este artigo o facto de, segundo a legislação de um Estado-Membro, não ser liquidado o imposto sobre a transmissão de imóveis que incide sobre uma operação de aquisição tributável consubstanciada numa transformação (fusão), no caso de, nessa operação de transformação, participarem determinadas entidades (empresa dominante e uma sociedade dependente) e a empresa dominante detiver uma participação de 100% na sociedade dependente nos cinco anos anteriores e nos cinco anos posteriores à operação de transformação?»

Quanto à questão prejudicial

18 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 107.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que cumpre o requisito relativo à seletividade da vantagem em causa, estabelecido nesta disposição, um benefício fiscal, como o que está em causa no processo principal, que consiste em isentar do imposto sobre a transmissão de imóveis a transferência da propriedade de um imóvel em virtude de uma operação de transformação que envolva exclusivamente sociedades do mesmo grupo ligadas por uma relação de participação de pelo menos 95% durante um período mínimo e ininterrupto de cinco anos anteriores e de cinco anos posteriores à referida operação.

19 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a qualificação de uma medida nacional de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, exige que estejam cumpridos os seguintes requisitos. Em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou através de recursos do Estado. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem seletiva ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência (v. Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group SA e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 53 e jurisprudência aí referida).

20 No que respeita ao requisito relativo à seletividade da vantagem que é constitutiva do conceito de «auxílio de Estado» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, há que determinar, a título preliminar, se, como sustenta o Governo alemão, o benefício fiscal que o § 6a da GrEStG confere deve, desde logo, ser qualificado de «medida geral» e, por conseguinte, escapar ao âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, por não cumprir o requisito relativo à seletividade estabelecido nesta disposição.

21 A estes respeito, no que se refere, em especial, às medidas nacionais que conferem um benefício fiscal, há que recordar que uma medida desta natureza, que, embora não incluindo uma transferência de recursos do Estado, coloca os beneficiários numa situação mais favorável do que

a dos outros contribuintes, é suscetível de proporcionar uma vantagem seletiva aos beneficiários e constitui, por conseguinte, um auxílio do Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE (Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group SA e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 56 e jurisprudência aí referida).

22 Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que uma condição de aplicação ou de obtenção de um auxílio fiscal pode justificar o carácter seletivo desse auxílio se essa condição conduzir a efetuar uma diferenciação entre empresas que se encontram, todavia, à luz do objetivo prosseguido pelo regime fiscal em causa, numa situação factual e jurídica comparável, e se, por conseguinte, a mesma revelar a existência de uma discriminação relativamente às empresas que dele são excluídas (Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group SA e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 86).

23 Em contrapartida, não constituem medidas gerais e, conseqüente, não têm carácter seletivo, as medidas nacionais indistintamente aplicáveis a todas as empresas do Estado?Membro em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de março de 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, n.º 39, e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 56 e jurisprudência aí referida).

24 O facto de apenas os contribuintes que cumpram os requisitos de aplicação de uma medida poderem beneficiar dela não pode, por si só, conferir um carácter seletivo a essa medida (Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 59).

25 Contudo, é irrelevante, para efeitos da qualificação de «medida geral», o facto de a medida em causa ser aplicável independentemente da natureza da atividade das empresas (v., neste sentido, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.os 82 a 84).

26 Com efeito, o carácter *a priori* seletivo de uma medida que confere uma vantagem não deve necessariamente basear-se numa condição de obtenção relacionada com o setor de atividade em que uma empresa opera, mas pode basear-se noutras condições como a forma jurídica da empresa que pode beneficiar dessa vantagem (v., neste sentido, Acórdão de 10 de janeiro de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e o., C?222/04, EU:C:2006:8, n.º 136).

27 Além disso, também não é pertinente, para efeitos da referida qualificação de «medida geral», o facto de uma medida *a priori* ou potencialmente acessível a todas as empresas não permitir identificar uma categoria particular de empresas, que são as únicas favorecidas por esta e que podem ser distinguidas devido a propriedades específicas, comuns e próprias (v., neste sentido, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C?20/15 P e C?21/15 P, EU:C:2016:981, n.os 69 a 71).

28 No caso em apreço, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que a isenção do imposto sobre a transmissão de imóveis, prevista no § 6a da GrEStG, foi introduzida nesta lei pela Lei sobre a aceleração do crescimento económico, de 22 de dezembro de 2009, sob o título «Benefício fiscal aquando da reestruturação de um grupo de sociedades», como medida formalmente derogatória ao § 1, n.º 1, ponto 3, e ao § 1, n.os 2a e 3 da GrEStG.

29 Além disso, resulta da exposição de motivos da proposta de lei subjacente a esta isenção que a mesma visava essencialmente facilitar as reestruturações de empresas e, em particular, as transformações que implicassem a transmissão de imóveis entre empresas, a fim de reforçar a sua competitividade face à crise financeira que afetava a República Federal da Alemanha desde 2008.

30 Resulta igualmente dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que foi apenas no decurso do processo legislativo que se decidiu limitar esse benefício fiscal a certos grupos de empresas mediante o aditamento ao texto inicialmente proposto de uma condição suplementar segundo a qual só podem participar na operação de transformação em causa uma sociedade «dominante» e/ou uma ou mais sociedades «dependentes», sendo estas últimas empresas definidas como sociedades cujo capital ou património social seja detido por uma empresa dominante em pelo menos 95% durante um período mínimo e ininterrupto de cinco anos anteriores e de cinco anos posteriores à referida operação.

31 Ora, a isenção fiscal em causa no processo principal é suscetível de só favorecer os grupos de sociedades visados que efetuem operações de transformação, ao passo que as sociedades que não fazem parte dos mesmos grupos são excluídas deste benefício, ainda que efetuem operações de transformação idênticas às efetuadas por esses grupos de sociedades.

32 A este respeito, é certo que a técnica regulamentar não é decisiva para determinar se uma medida é seletiva ou de carácter geral, no sentido de que, como resulta, designadamente, do n.º 101 do Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), mesmo uma medida que não tenha formalmente carácter derogatório e se baseie em critérios, em si próprios, de natureza geral, pode ser seletiva se provocar, de facto, uma discriminação entre sociedades que se encontram numa situação comparável à luz do objetivo prosseguido pelo regime fiscal em causa.

33 Contudo, embora, para efeitos de demonstrar a seletividade de uma medida fiscal, a técnica regulamentar utilizada não seja decisiva, de modo que nem sempre é necessário que esta tenha um carácter derogatório em relação a um regime fiscal comum, a circunstância de esta apresentar esse carácter por utilizar esta técnica regulamentar, como é o caso da medida em causa no processo principal, é absolutamente pertinente para esse efeito quando daí decorre que duas categorias de operadores são distinguidas e são, *a priori*, objeto de um tratamento diferenciado, a saber, os abrangidos pela medida derogatória e os que continuam a ser abrangidos pelo regime fiscal comum, mesmo quando essas duas categorias se encontram numa situação comparável à luz do objetivo prosseguido pelo referido regime [Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/16 P, EU:C:2018:505, n.º 77, e de 28 de junho de 2018, Andres (insolvência da Heitkamp BauHolding)/Comissão, C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 93].

34 Daqui resulta que o argumento do Governo alemão mencionado no n.º 20 do presente acórdão não é suficiente para demonstrar que a medida em causa no processo principal não é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

35 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a apreciação do requisito relativo à seletividade da vantagem em causa, que é constitutiva do conceito de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, impõe determinar, em primeiro lugar, se, no quadro de um dado regime jurídico, a medida nacional em causa é suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções» em relação a outras, que se encontrem, à luz do objetivo prosseguido por esse regime, em situação factual e jurídica comparável e que estão sujeitas a um tratamento diferenciado que pode, em substância, ser qualificado de discriminatório (Acórdão de 21 de

dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 54 e jurisprudência aí referida).

36 No contexto das medidas fiscais, qualificar uma medida fiscal nacional de «seletiva» implica, num primeiro momento, identificar o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa e demonstrar, num segundo momento, que a medida fiscal em causa derroga o referido regime comum, na medida em que introduz diferenciações entre operadores económicos que se encontram, tendo em conta o objetivo prosseguido por esse regime comum, em situações factuais e jurídicas comparáveis (v., neste sentido, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 57).

37 No caso em apreço, há que observar, num primeiro momento, que, como resulta da apresentação do direito nacional feita na decisão de reenvio, o quadro de referência à luz do qual o exame da comparabilidade deve ser efetuado é constituído pelas regras do direito alemão em matéria de imposto sobre a transmissão de imóveis que, consideradas no seu conjunto, determinam o objeto ou o facto gerador desse imposto.

38 Coloca-se, num segundo momento, a questão de saber se o benefício fiscal que o § 6a da GrEStG confere, na medida em que está reservado a uma operação de transformação que envolva exclusivamente sociedades de um grupo de empresas ligadas por uma relação de participação de pelo menos 95% durante um período mínimo e ininterrupto de cinco anos anteriores e de cinco anos posteriores à referida operação, dá origem a um tratamento diferenciado entre os operadores que se encontram, tendo em conta o objetivo prosseguido pelo regime fiscal em causa no processo principal, em situações factuais e jurídicas comparáveis, uma vez que as sociedades que efetuam essas operações de transformação sem estarem ligadas por essa relação de participação estão excluídas dessa isenção.

39 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que o objetivo prosseguido pelo regime fiscal relativo ao imposto sobre a transmissão de imóveis consiste em tributar toda e qualquer mudança de titular dos direitos (*Rechtsträgerwechsel*) inerentes a um imóvel ou, por outras palavras, tributar a transferência do direito de propriedade de um imóvel de uma pessoa singular ou coletiva a outra pessoa singular ou coletiva, na aceção do direito civil.

40 Este objetivo encontra-se, além disso, expressamente referido na exposição de motivos da proposta de lei subjacente ao § 6a da GrEStG. Com efeito, aí se indica que, a fim de evitar que a isenção em causa dê lugar a lucros arbitrários, esta deve ser limitada às operações de transformação de empresas, uma vez que essas operações conduzem, contrariamente a outros tipos de reestruturações de empresas, a uma mudança de titular dos direitos relativos a um imóvel, na aceção da GrEStG.

41 Tendo em conta também a redação do § 6a da GrEStG, da qual resulta que esta disposição isenta expressamente do imposto certas operações que normalmente são tributadas nos termos do § 1, n.º 1, ponto 3, e do § 1, n.os 2a e 3, da GrEStG, deve concluir-se que o exame da comparabilidade, na aceção do princípio consagrado pela jurisprudência recordada no n.º 35 do presente acórdão, deve ser efetuada, como de resto sugere o órgão jurisdicional de reenvio, à luz do referido objetivo, que consiste em tributar toda e qualquer mudança de titular dos direitos de propriedade relativos aos imóveis, prosseguido de forma geral pelo regime relativo ao imposto sobre a transmissão de imóveis em causa no processo principal e, em particular, pelas regras constantes do § 1 da GrEStG, que determinam o objeto ou o facto gerador desse imposto e que constituem, como foi salientado no n.º 37 do presente acórdão, o quadro de referência à luz do qual se deve efetuar essa apreciação da comparabilidade.

42 Ora, o § 6a da GrEStG leva a diferenciar, por um lado, as sociedades que efetuam a

operação de transformação dentro de um grupo como o visado nesta disposição e podem beneficiar da isenção fiscal em causa no processo principal, e, por outro, as que procedem a essa mesma operação sem fazer parte deste grupo, que estão excluídas dessa isenção, quando umas e outras se encontram em situações factuais e jurídicas comparáveis tendo em conta o objetivo prosseguido pelo referido imposto, que consiste em tributar a mudança de titular dos direitos de propriedade do ponto de vista do direito civil, o que implica a transferência desses direitos de uma pessoa singular ou coletiva para outra pessoa singular ou coletiva.

43 Por outro lado, o efeito de diferenciação que decorre do requisito relativo à participação exclusiva na operação de transformação de sociedades do mesmo grupo ligadas por uma relação de participação de pelo menos 95% é reforçado pela exigência, imposta por esse mesmo requisito, de que essa participação deve ser detida durante um período mínimo e ininterrupto de cinco anos anteriores e de cinco anos posteriores à referida operação.

44 Contudo, importa recordar, em segundo lugar, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o conceito de «auxílio de Estado» não abrange as medidas que introduzem uma diferenciação entre empresas que se encontram, tendo em conta o objetivo prosseguido pelo regime jurídico em causa, numa situação factual e jurídica comparável e, por conseguinte, *a priori* seletivas, quando o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que esta diferenciação é justificada, uma vez que resulta da natureza ou da estrutura do sistema em que as referidas medidas se inserem (Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group SA e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 58 e jurisprudência aí referida).

45 No caso em apreço, há que constatar, como sugere o órgão jurisdicional de reenvio e como foi também afirmado nas observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça e no decurso dos debates que tiveram lugar na audiência no mesmo tribunal, que a isenção prevista no § 6a da GrEStG visa introduzir uma correção para evitar uma tributação considerada excessiva.

46 Com efeito, a tributação das transmissões de imóveis resultantes de operações de transformação efetuadas dentro de um grupo de sociedades caracterizado por uma participação particularmente elevada, de pelo menos 95%, é considerada excessiva porque, nos termos do § 1, n.os 2a e 3, da GrEStG, a transmissão do imóvel em causa é, em princípio, tributada «à entrada», ou seja, em relação ao momento em que a sociedade proprietária desse imóvel é integrada nesse grupo de sociedades. Se, posteriormente, a transmissão do referido imóvel fosse novamente tributada em virtude de uma operação de transformação realizada no âmbito deste grupo, nomeadamente, como no caso em apreço, em consequência de uma fusão por incorporação da filial detida a 100%, proprietária do mesmo imóvel, daí resultaria uma dupla tributação da mesma operação de transmissão do imóvel em causa, a saber, uma primeira vez aquando da transmissão de propriedade alegadamente correspondente à aquisição, pela empresa dominante, de pelo menos 95% do capital ou do património social da sociedade dependente, e, uma segunda vez, aquando da operação de transformação que consiste, no caso em apreço, na fusão por incorporação desta última sociedade pela sociedade dominante.

47 Pelo contrário, como salientou igualmente o advogado-geral no n.º 175 das suas conclusões, essa dupla tributação está excluída no caso de uma operação de transformação que envolva duas sociedades ligadas por uma relação de participação inferior a 95%. Com efeito, nesse caso, a aquisição, pela sociedade dominante, de uma participação inferior a 95% do capital ou do património social da sociedade dependente não é tributável nos termos do § 1, n.os 2a e 3, da GrEStG, ao passo que a operação de transformação subsequentemente operada entre estas duas sociedades não beneficiaria da isenção prevista no § 6a da GrEStG.

48 Ora, é de recordar que uma medida que constitui uma derrogação à aplicação do sistema fiscal geral pode ser justificada pela natureza e estrutura geral do sistema fiscal se o

Estado?Membro em causa conseguir demonstrar que tal medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal. A este respeito, deve distinguir-se entre, por um lado, os objetivos de um dado regime fiscal, que lhe são exteriores, e, por outro lado, os mecanismos inerentes ao próprio sistema fiscal, que são necessários para a realização desses objetivos (Acórdão de 6 de setembro de 2006, Portugal/Comissão, C?88/03, EU:C:2006:511, n.º 81).

49 Na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça reconheceu que o respeito dos direitos de defesa dos Estados?Membros deve também ser assegurado no âmbito dos processos relativos ao controlo dos auxílios de Estado (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de abril de 2004, GIL Insurance e o., C?308/01, EU:C:2004:252, n.os 74 a 76, e de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o., C?78/08 a C?80/08, EU:C:2011:550, n.os 64 a 76).

50 No caso em apreço, o objetivo ligado ao funcionamento do próprio regime fiscal geral em causa no processo principal, destinado a evitar a dupla tributação e, por conseguinte, uma tributação excessiva, pode, assim, justificar que a isenção fiscal prevista no § 6a da GrESTG seja reservada às operações de transformação efetuadas entre sociedades ligadas por uma relação de participação de pelo menos 95% durante um período mínimo e ininterrupto de cinco anos anteriores e de cinco anos posteriores à referida operação.

51 Por outro lado, como observou igualmente o órgão jurisdicional de reenvio, a exigência relativa ao período mínimo de titularidade dessa participação é justificada pela vontade de excluir os efeitos de inércia indesejáveis e, por conseguinte, prevenir os abusos, evitando que as relações de participação deste nível, rompidas uma vez concluída a transformação, sejam implementadas durante um curto período unicamente para beneficiar desta isenção fiscal. Com efeito, a prevenção destes abusos pode constituir uma justificação relacionada com a natureza ou a estrutura geral do sistema em causa (v., por analogia, Acórdão de 29 de abril de 2004, GIL Insurance e o., C?308/01, EU:C:2004:252, n.º 74).

52 Daqui resulta que, mesmo que a referida isenção introduza uma diferenciação entre empresas que se encontram, tendo em conta o objetivo prosseguido pelo regime jurídico em causa, em situações factuais e jurídicas comparáveis, esta diferenciação é justificada, uma vez que se destina a evitar a dupla tributação e resulta, nesta medida, da natureza ou da estrutura do sistema em que se insere.

53 Atendendo ao conjunto das considerações que precedem, há que responder à questão submetida que o artigo 107.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que não cumpre o requisito relativo à seletividade da vantagem em causa, estabelecido nesta disposição, um benefício fiscal, como o que está em causa no processo principal, que consiste em isentar do imposto sobre a transmissão de imóveis a transferência da propriedade de um imóvel em virtude de uma operação de transformação que envolva exclusivamente sociedades do mesmo grupo ligadas por uma relação de participação de pelo menos 95% durante um período mínimo e ininterrupto de cinco anos anteriores e de cinco anos posteriores à referida operação.

Quanto às despesas

54 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

O artigo 107.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que não cumpre o requisito relativo à seletividade da vantagem em causa, estabelecido nesta disposição, um benefício fiscal, como o que está em causa no processo principal, que consiste em isentar do imposto sobre a transmissão de imóveis a transferência da propriedade de um imóvel em virtude de uma operação de transformação que envolva exclusivamente sociedades do mesmo grupo ligadas por uma relação de participação de pelo menos 95% durante um período mínimo e ininterrupto de cinco anos anteriores e de cinco anos posteriores à referida operação.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão