Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prezentate la 19 septembrie 2018[1]

Cauza C-374/17

Finanzamt B
împotriva
A-Brauerei,
intervenient
Bundesministerium der Finanzen

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof
(Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Trimitere preliminară – Ajutoare acordate de state – Selectivitate materială – Inexistență – Criteriu privind disponibilitatea generală – Măsură generală – Cadru de referință – Comparabilitate – Justificare întemeiată pe natura sau pe economia generală a cadrului de referință – Avantaj fiscal – Impozit pe achizițiile imobiliare – Scutire pentru operațiunile de reorganizare în cadrul unui grup de societăți – Condiție privind deținerea a cel puțin 95 % din capitalul social al societăților participante – Perioade de deținere de cinci ani anterior și ulterior operațiunii de reorganizare”

I. Introducere

1. Prin hotărârea din 30 mai 2017, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) a adresat Curții o cerere de decizie preliminară privind interpretarea articolului 107 alineatul (1) TFUE.

2. Această întrebare este formulată în cadrul unui litigiu dintre A-Brauerei și Finanzamt B (administrația fiscală, Germania) în legătură cu decizia acestuia din urmă de a exclude operațiunea de absorbție de către A-Brauerei a filialei sale, T-GmbH, de la scutirea prevăzută la articolul 6a din Grunderwerbsteuergesetz (Legea germană privind impozitul pe achizițiile imobiliare, în versiunea din 26 februarie 1997, BGBl. I, p. 418, 1804, modificată ultima dată prin articolul 12 punctul 1 din Legea din 22 iunie 2011, BGBl. I, p. 1126, denumită în continuare „GrEStG”). În esență, această dispoziție prevede scutirea de la impozitul pe achizițiile imobiliare a anumitor operațiuni de reorganizare realizate în cadrul unui grup de societăți.

3. Instanța de trimitere consideră că absorbția T-GmbH de către A-Brauerei intră sub incidența articolului 6a din GrEStG și, prin urmare, trebuie să fie scutită de impozitul pe achizițiile imobiliare. Cu toate acestea, instanța se întreabă dacă această scutire trebuie calificată drept „ajutor de stat” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Aceasta subliniază că, în contextul din litigiul principal, calificarea drept „ajutor de stat” va depinde în principal de interpretarea condiției privind selectivitatea. Instanța menționată consideră însă că scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG nu este selectivă și nu constituie, așadar, un ajutor de stat.

1 Limba originală: franceza.

4. Trebuie să arătăm, cu titlu introductiv, că jurisprudența Curții referitoare la selectivitatea materială se caracterizează prin coexistența a două metode de analiză, în special în materie fiscală, aspect confirmat de Comunicarea Comisiei Europene privind noțiunea de ajutor de stat [2].

5. Pe de o parte, metoda clasică de analiză, care poate fi dedusă din modul de redactare a Tratatului FUE [3], se întemeiază pe principiul disponibilității generale. Potrivit acestei abordări, aplicată în special în Hotărârea Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit [4], este selectiv orice avantaj care nu este disponibil pentru toate întreprinderile de pe teritoriul național. Criteriul disponibilității generale nu impune ca toate întreprinderile să beneficieze efectiv de avantajul respectiv, ci să *poată* beneficia de acesta [5].

6. Pe de altă parte, metoda denumită „a cadrului de referință”, care datează de la pronunțarea, în 2011, a Hotărârii Paint Graphos și alții [6], și care a fost confirmată în Hotărârea Comisia/World Duty Free Group și alții [7], se întemeiază pe criteriul discriminării [8]. Potrivit acestei abordări în trei etape, un avantaj este selectiv dacă el constituie o derogare de la cadrul de referință relevant, dacă nu este disponibil pentru toate întreprinderile care se găsesc în situații comparabile și dacă nu este justificat de natura sau de economia generală a regimului respectiv [9].

7. Fiecare dintre aceste două metode de analiză urmărește diferențierea măsurilor selective, care intră sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE, de măsurile generale, care nu sunt vizate de acest articol. În cadrul prezentei cauze, aplicarea fiecăreia dintre cele două metode conduce, în opinia noastră, la același rezultat, și anume lipsa caracterului selectiv al scutirii prevăzute la articolul 6a din GrEStG.

8. Cu toate acestea, propunem Curții să aplice *numai metoda clasică de analiză* și să statueze, pe baza acestei metode, că scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG constituie o măsură generală, întrucât este disponibilă pentru orice întreprindere de pe teritoriul național și chiar pentru orice întreprindere națională sau străină care deține un imobil pe teritoriul național [10].

9. Admitem însă că avem unele îndoieli în privința consecințelor practice ale utilizării metodei cadrului de referință, atât pe plan substanțial, cât și pe plan formal [11]. Considerăm în special că această metodă implică riscul de a extinde domeniului ajutoarelor de stat la orice diferențiere fiscală, invitând o analiză a tuturor regimurilor fiscale ale statelor membre în vederea identificării unor discriminări.

10. În subsidiar, vom expune motivele pentru care aplicarea metodei cadrului de referință conduce la aceeași concluzie, și anume inexistența unui ajutor de stat, fără a ascunde dificultățile substanțiale pe care le antrenează aplicarea acestei metode [12].

2 A se vedea Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) TFUE, C/2016/2946 (JO 2016, C 262, p. 1,denumită în continuare „Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat”), punctele 128-131.

3 Potrivit articolului 107 alineatul (1) TFUE sunt interzise ajutoarele care „favorizea[ză] anumit[e] întreprinderi sau [producerea] anumitor bunuri”, cu alte cuvinte acele ajutoare care nu sunt disponibile pentru toate întreprinderile și pentru producerea oricăror bunuri. În schimb, această dispoziție nu cuprinde nicio referire la noțiunea „discriminare”, cum este cazul altor dispoziții ale Tratatului FUE.

4 Hotărârea din 15 noiembrie 2011 (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 73 și 103-108).

5 A se vedea punctul 94 din prezentele concluzii.

6 Hotărârea din 8 septembrie 2011 (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49).

7 Hotărârea din 21 decembrie 2016 (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 A se vedea punctul 63 din prezentele concluzii și jurisprudența citată la nota de subsol.

9 A se vedea punctul 118 din prezentele concluzii.

10 A se vedea punctele 89-116 din prezentele concluzii.

11 A se vedea punctele 61-88 din prezentele concluzii.

12 A se vedea punctele 117-195 din prezentele concluzii.

II. Cadrul juridic german

11. Articolul 1 din Umwandlungsgesetz (Legea germană privind reorganizarea societăților comerciale, denumită în continuare „UmwG”) are următorul conținut:

„(1) Subiecții de drept cu sediul pe teritoriul național pot fi supuși unei reorganizări

1. prin fuziune;

2. prin divizare (divizare prin dizolvare și transferul întregului patrimoniu, divizare fără dizolvare și transfer parțial al patrimoniului, divizare prin constituirea de filiale);

3. prin transferul patrimoniului;

[…]”

12. Articolul 2 din UmwG prevede:

„Subiecții de drept pot fuziona prin dizolvare fără lichidare:

1. prin absorbție prin transferul întregului patrimoniu al unuia sau al mai multor subiecți de drept (subiecți absorbiți) către un alt subiect de drept existent (subiectul absorbant) […]”

13. Articolul 1 din GrEStG prevede:

„(1) În măsura în care au ca obiect imobile situate pe teritoriul național, operațiunile juridice următoare sunt supuse impozitului pe achizițiile imobiliare:

1. un contract de vânzare sau un alt act juridic care constituie temeiul unui drept de transfer al proprietății;

2. acordul de transfer al proprietății, dacă acesta nu a fost precedat de niciun act juridic care să constituie temeiul dreptului de transfer al proprietății;

3. transferul proprietății, dacă acesta nu a fost precedat de niciun act juridic care să constituie temeiul dreptului de transfer al proprietății și dacă nu este necesar nici un acord de transfer al proprietății.

[…]

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

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

1. un act juridic care constituie temeiul dreptului la transferul uneia sau al mai multor părți sociale, atunci când, în urma transferului, cel puțin 95 % din părțile sociale ar fi deținute în exclusivitate, în mod direct sau indirect, de cumpărător sau de întreprinderi dominante și dependente sau de persoane dependente ori de întreprinderi dependente sau de persoane dependente;

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

3. un act juridic care constituie temeiul dreptului de transfer, în mod direct sau indirect, a cel puțin 95 % din părțile sociale;

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

14. Articolul 6a din GrEStG prevede:

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

III. Litigiul principal

15. A-Brauerei, reclamantă în litigiul principal și intimată în recurs, este o societate pe acțiuni care desfășoară o activitate comercială. Ea deține 100 % din părțile sociale ale societății T-GmbH, care era proprietara mai multor imobile. La rândul său, T-GmbH era asociatul unic al E-GmbH.

16. Prin contractul din 1 august 2012, T-GmbH, în calitate de subiect de drept absorbit, a transferat societății A-Brauerei, în calitate de subiect de drept absorbant (fuziune prin absorbție), întregul său patrimoniu (prin urmare, inclusiv imobilele), împreună cu toate drepturile și obligațiile, prin dizolvare fără lichidare, în conformitate cu articolul 1 alineatul (1) punctul 1 coroborat cu articolul 2 punctul 1 din UmwG. Fuziunea a produs efecte la 24 septembrie 2012, prin înregistrarea în registrul comerțului. La această dată, T-GmbH, a cărei asociată a fost A-Brauerei timp de peste cinci ani, și-a încetat existența. Prin urmare, A-Brauerei a devenit asociatul unic al E-GmbH.

17. Administrația fiscală, pârâtă în litigiul principal și recurentă în recurs, a considerat că transferul imobilelor către A-Brauerei, în urma fuziunii cu T-GmbH, constituia o operațiune impozabilă în temeiul articolului 1 alineatul (1) punctul 3 din GrEStG și că această operațiune nu era vizată de scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG. Acesta a respins reclamația societății A-Brauerei, precizând că T-GmbH nu este o societate dependentă în sensul articolului 6a din GrEStG, întrucât și-a încetat existența în urma fuziunii, iar, în consecință, termenul legal de deținere a unei participații în cursul celor cinci ani ulteriori operațiunii nu a fost respectat.

18. Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania) a admis acțiunea introdusă de A-Brauerei și i-a acordat avantajul fiscal prevăzut la articolul 6a din GrEStG.

19. Prin recursul său introdus în fața instanței de trimitere, administrația fiscală invocă o încălcare a articolului 6a din GrEStG. Ea solicită anularea hotărârii Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) și respingerea acțiunii. A-Brauerei solicită respingerea recursului.

20. Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal al Finanțelor, Germania) a intervenit în procedură. Acesta a arătat că avantajul fiscal introdus recent la articolul 6a din GrEStG nu a făcut obiectul unei proceduri oficiale de examinare de către Comisie.

IV. Întrebarea preliminară

21. Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a transmis Curții explicații referitoare la impozitul pe achizițiile imobiliare prevăzut la articolul 1 alineatul (1) din GrEStG, la scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG, precum și cu privire la pertinența întrebării formulate pentru soluționarea litigiului principal.

22. Pentru buna înțelegere a litigiului principal și a interesului pe care îl prezintă prezenta cauză, considerăm utilă reproducerea parțială a acestor explicații.

A. Impozitul pe achizițiile imobiliare prevăzut la articolul 1 alineatul (1) din GrEStG

23. Impozitul pe achizițiile imobiliare prevăzut la articolul 1 alineatul (1) din GrEStG privește, în principiu, toate operațiunile juridice care presupun o schimbare a titularului drepturilor asupra unui imobil situat pe teritoriul național.

24. Printre operațiunile vizate de articolul 1 alineatul (1) punctul 3 din GrEStG se numără în special schimbările de titulari ai drepturilor în urma unor reorganizări prevăzute de UmwG, precum o fuziune, o divizare sau un transfer de patrimoniu. În cadrul acestor operațiuni, patrimoniul subiectului absorbit este transferat în întregime (transmitere cu titlu universal) sau în parte (transmitere cu titlu particular) unui nou subiect de drept, fără a fi necesar niciun transfer distinct al elementelor activului.

25. În plus, articolul 1 alineatele (2a) și (3) din GrEStG stabilește o ficțiune juridică potrivit căreia anumite operațiuni juridice referitoare la participații în societăți sunt asimilate unor operațiuni juridice referitoare la imobilele deținute de aceste societăți și, prin urmare, sunt supuse impozitului pe achizițiile imobiliare. Toate ipotezele avute în vedere de această ficțiune determină transferul, global sau succesiv, a cel puțin 95 % din părțile sociale ale societății respective.

B. Scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG

26. Articolul 6a din GrEStG prevede o scutire de la impozitul pe achizițiile imobiliare în cazul unei reorganizări în sensul articolului 1 alineatul (1) punctele 1-3 din UmwG. Această scutire se aplică întreprinderilor al căror sediu este situat pe teritoriul național sau în străinătate. De aceasta beneficiază de asemenea reorganizările similare prevăzute de dreptul unui stat membru sau al unui stat în care se aplică Acordul privind Spațiul Economic European.

27. Cu toate acestea, articolul 6a a treia teză din GrEStG restrânge domeniul de aplicare al acestei scutiri la reorganizările realizate de grupuri de societăți. Astfel, la reorganizare trebuie să participe exclusiv o întreprindere dominantă și una sau mai multe societăți dependente de această întreprindere dominantă ori mai multe societăți dependente de o întreprindere dominantă. O societate este considerată „dependentă” atunci când capitalul sau patrimoniul său social este deținut în mod neîntrerupt, direct sau indirect, în proporție de cel puțin 95 % de întreprinderea dominantă în cursul celor cinci ani anteriori operațiunii juridice și al celor cinci ani ulteriori acestei operațiuni.

28. Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) subliniază că interpretează articolul 6a din GrEStG în mod extensiv, în conformitate cu obiectivul acestui avantaj, care constă în facilitarea restructurărilor în cadrul grupurilor de societăți.

29. Această interpretare largă este valabilă pentru noțiunea „întreprindere dominantă” în sensul articolului 6a a treia teză din GrEStG. O întreprindere dominantă poate fi orice persoană fizică sau juridică și orice societate ori asociere de persoane fizice sau juridice care desfășoară orice tip de activitate economică. Această din urmă condiție este îndeplinită în special atunci când întreprinderea dominantă este prezentă pe piață prin intermediul participației sale în întreprinderea dependentă.

30. În lumina acestei interpretări largi, perioadele de deținere impuse la articolul 6a a patra teză din GrEStG nu sunt relevante decât în măsura în care pot fi respectate în urma reorganizării. Astfel, în cadrul unei fuziuni a unei societăți dependente cu întreprinderea dominantă, numai perioada anterioară fuziunii poate fi respectată din moment ce, prin ipoteză, participarea întreprinderii dominante la capitalul social al societății dependente ia sfârșit ca urmare a operațiunii de fuziune. Totuși, avantajul fiscal prevăzut la articolul 6a din GrEStG este acordat, întrucât perioada de deținere ulterioară fuziunii nu este respectată tocmai din cauza operațiunii de fuziune înseși. Această interpretare este valabilă și pentru celelalte operațiuni de reorganizare prevăzute la articolul 6a prima teză din GrEStG.

C. Pertinența întrebării formulate pentru soluționarea litigiului principal

31. Instanța de trimitere consideră că absorbția T-GmbH de către A-Brauerei intră în sfera de aplicare a articolului 6a din GrEStG și, prin urmare, trebuie scutită de impozitul pe achizițiile imobiliare. Astfel, la operațiunea de reorganizare au participat A-Brauerei, în calitate de întreprindere dominantă, și T-GmbH, care a fost absorbită de A-Brauerei, în calitate de societate dependentă. A-Brauerei desfășoară o activitate economică și a deținut 100 % din părțile sociale ale T-GmbH pentru o perioadă de peste cinci ani anterior fuziunii prin absorbție. Pe de altă parte, nerespectarea perioadei de deținere ulterioară este consecința operațiunii de fuziune înseși.

32. Cu toate acestea, instanța se întreabă dacă această scutire trebuie calificată drept „ajutor de stat” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

33. Aceasta amintește că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, în materia ajutoarelor de stat, instanțele naționale pot fi învestite cu soluționarea unor litigii cu privire la interpretarea și la aplicarea noțiunii „ajutor”, prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE, în special în scopul de a stabili dacă o măsură de stat a fost pusă în aplicare cu încălcarea procedurii de control prealabil prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE.

34. Instanța de trimitere precizează că, în cazul în care această scutire ar trebui calificată drept „ajutor de stat”, articolul 6a din GrEStG ar deveni inaplicabil, iar procedura de recurs ar fi suspendată până la adoptarea de către Comisie a unei decizii privind compatibilitatea acestui ajutor cu piața internă. În caz contrar, recursul introdus de administrația fiscală ar fi respins ca nefondat, iar A-Brauerei ar putea beneficia de scutirea menționată.

35. În particular, instanța de trimitere ridică problema privind caracterul selectiv al avantajului fiscal prevăzut la articolul 6a din GrEStG.

36. În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a decis să suspende judecata și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

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

V. Procedura în fața Curții

37. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 21 iunie 2017.

38. A-Brauerei, guvernul german și Comisia au prezentat observații scrise.

39. În ședința din 11 iunie 2018 au prezentat observații reprezentanții A-Brauerei, guvernul german și Comisia.

VI. Analiză

40. Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că trebuie calificat drept „ajutor de stat” un avantaj fiscal precum cel în discuție în litigiul principal, care constă în scutirea de impozitul pe achizițiile imobiliare a unei operațiuni de reorganizare în cadrul unui grup de societăți, în speță o fuziune, la care participă o întreprindere dominantă și o societate dependentă, în condițiile în care întreprinderea dominantă trebuie să dețină o participație de cel puțin 95 % în societatea dependentă în cursul celor cinci ani anteriori operațiunii și, în principiu, în cursul celor cinci ani ulteriori acestei operațiuni.

41. Potrivit articolului 107 alineatul (1) TFUE, cu excepția derogărilor prevăzute de tratate, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

42. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, calificarea drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, impune îndeplinirea tuturor condițiilor prevăzute de această dispoziție [13].

43. Dificultățile pe care le ridică prezenta cauză sunt concentrate asupra condiției privind selectivitatea [14].

44. Instanța de trimitere, A-Brauerei și guvernul german consideră că această condiție nu este îndeplinită prin scutirea fiscală în discuție în litigiul principal și, prin urmare, că aceasta nu poate fi calificată drept „ajutor de stat”. Comisia susține contrariul.

13 A se vedea în special Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctele 46 și 47), Hotărârea din 16 iulie 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, punctele 23 și 24), precum și Hotărârea din 18 februarie 2016, Germania/Comisia (C-446/14 P, nepublicată, EU:C:2016:97, punctele 21 și 22).

14 Pentru o analiză aprofundată a evoluției interpretării noțiunii „selectivitate” în jurisprudența Curții, a se vedea Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, p. 103-150.

45. În concordanță cu poziția adoptată de instanța de trimitere, de A-Brauerei și de guvernul german, considerăm că această scutire fiscală nu este selectivă. Această lipsă a caracterului selectiv trebuie dedusă din aplicarea metodei clasice de analiză a selectivității, care se întemeiază pe noțiunea „disponibilitate generală” (secțiunea C), precum și din aplicarea metodei cadrului de referință, în pofida dificultăților de aplicare a acesteia (secțiunea D).

46. În prealabil, dorim totuși să subliniem importanța determinantă pe care o prezintă interpretarea condiției selectivității în materie fiscală (secțiunea A), precum și importanța sistemică a alegerii metodei de analiză a selectivității (secțiunea B).

A. Cu privire la importanța determinantă a condiției selectivității în materie fiscală

47. Condiția selectivității este determinantă în scopul calificării drept „ajutor de stat” în materie fiscală, întrucât o măsură fiscală care operează o diferențiere între operatorii economici îndeplinește, în general, *celelalte* condiții impuse de această calificare.

48. Calificarea drept „ajutor de stat” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE este condiționată de respectarea a șase condiții[15]. În primul rând, măsura națională trebuie să acorde un avantaj unei întreprinderi. În al doilea rând, acest avantaj trebuie să fie selectiv. În al treilea rând, avantajul menționat trebuie să fie imputabil statului. În al patrulea rând, acesta trebuie finanțat prin intermediul unor resurse de stat. În al cincilea rând, măsura trebuie să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al șaselea rând, măsura trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența.

49. Trei dintre aceste șase condiții sunt îndeplinite, aproape prin definiție, de orice măsură națională care prevede un avantaj fiscal, la fel ca scutirea în discuție în litigiul principal.

50. Mai întâi, o astfel de scutire creează un *avantaj* contribuabililor care intră în sfera sa de aplicare, degrevându-i de o sarcină financiară, și anume impozitul pe achizițiile imobiliare prevăzut la articolul 1 din GrEStG în discuție în litigiul principal.

51. Apoi, un avantaj fiscal este prevăzut în general de o măsură legislativă sau administrativă precum articolul 6a din GrEStG în discuție în litigiul principal. Trebuie să se considere, așadar, că este îndeplinită cerința ca măsura să fie *imputabilă statului*[16].

52. În sfârșit, Curtea a statuat cu mult timp în urmă că instituirea unui avantaj fiscal implică utilizarea unor *resurse de stat*, chiar dacă nu există un transfer direct al unor astfel de resurse, întrucât un asemenea avantaj este consecința renunțării de către statul membru la veniturile fiscale pe care le-ar fi încasat în mod obișnuit[17].

15 Jurisprudența clasică a Curții reunește unele dintre aceste condiții și identifică astfel patru elemente constitutive ale noțiunii „ajutor”. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, ea trebuie să acorde un avantaj selectiv beneficiarului său. În al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența. A se vedea în special Hotărârea din 18 mai 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punctul 13), precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 37).

16 A se vedea în această privință Hotărârea din 19 decembrie 2013, Association Vent De Colère! și alții (C-262/12, EU:C:2013:851, punctele 17 și 18), precum și Hotărârea din 13 septembrie 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, punctele 21 și 22).

17 A se vedea în special Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14), Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467, punctele 26-28), precum și Hotărârea din 15 decembrie 2005, Italia/Comisia (C-66/02, EU:C:2005:768, punctele 76-81).

53. Dintre celelalte trei condiții rămase, cele care vizează afectarea *schimburilor comerciale* dintre statele membre și riscul denaturării *concurenței* vor fi, în practică, foarte des îndeplinite atunci când măsura în discuție nu intră sub incidența unei reglementări *de minimis* [18] sau a unei practici decizionale a Comisiei cu privire la măsuri care au un impact pur local [19].

54. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, nu este necesar să se stabilească un efect real al ajutorului în cauză asupra schimburilor comerciale dintre statele membre și o denaturare efectivă a concurenței, ci doar să se examineze dacă acest ajutor este susceptibil să afecteze aceste schimburi și să denatureze concurența [20].

55. În special, atunci când un ajutor acordat de un stat membru consolidează poziția unei întreprinderi în raport cu aceea a altor întreprinderi concurente în cadrul schimburilor comerciale dintre statele membre, acestea din urmă trebuie considerate ca fiind influențate de ajutor, fără a fi necesar ca întreprinderea beneficiară să participe ea însăși la schimburile comerciale dintre statele membre [21].

56. În plus, nu există un prag sau un procent sub care se poate considera că schimburile dintre statele membre nu sunt afectate. Într-adevăr, importanța relativ scăzută a unui ajutor sau dimensiunea relativ modestă a întreprinderii beneficiare nu exclude *a priori* eventualitatea ca schimburile dintre statele membre să fie afectate [22].

57. În ceea ce privește condiția privind denaturarea concurenței, s-a arătat că ajutoarele care au drept scop să degreveze o întreprindere de costuri pe care aceasta ar fi trebuit să le suporte în mod normal în cadrul administrării sale curente sau al activităților sale obișnuite denaturează, în principiu, condițiile privind concurența [23]. În această privință, Curtea a hotărât deja că un avantaj fiscal poate denatura concurența, în măsura în care oferă un avantaj economic operatorilor economici vizați [24].

58. Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă aceste două condiții sunt îndeplinite în situația specifică din litigiul principal. În orice caz, considerăm că, independent de prezentul litigiu, nu există nicio îndoială că scutirea în discuție poate fi aplicată în împrejurări de fapt în care aceste două condiții vor fi într-adevăr îndeplinite.

59. Rezultă din cele ce precedă că primele cinci condiții cerute pentru calificarea drept „ajutor de stat” vor fi, în principiu, îndeplinite de scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG. Calificarea drept „ajutor de stat” a acestei scutiri va depinde, așadar, în primul rând, de eventuala sa natură selectivă. În mod mai general, acesta este motivul pentru care selectivitatea prezintă o importanță determinantă în privința calificării drept „ajutor de stat” în materie fiscală.

18 A se vedea în special Regulamentul (UE) nr. 1407/2013 al Comisiei din 18 decembrie 2013 privind aplicarea articolelor 107 și 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ajutoarelor *de minimis* (JO 2013, L 352, p. 1). Precizăm că aplicabilitatea unui astfel de regulament nu a fost menționată în dosarul transmis Curții.

19 A se vedea Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, punctele 196 și 197.

20 A se vedea în special Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 78), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 51), precum și Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 78).

21 A se vedea în special Hotărârea din 15 decembrie 2005, Italia/Comisia (C-66/02, EU:C:2005:768, punctul 117), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 79 și 80), precum și Hotărârea din 19 martie 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, punctele 55 și 56).

22 A se vedea în special Hotărârea din 21 martie 1990, Belgia/Comisia (C-142/87, EU:C:1990:125, punctul 43), Hotărârea din 21 iulie 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, punctul 41), precum și Hotărârea din 17 iulie 2008, Essent Netwerk Noord și alții (C-206/06, EU:C:2008:413, punctul 76).

23 A se vedea Hotărârea din 30 aprilie 2009, Comisia/Italia și Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, punctul 54), Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 80), precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 66).

24 A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, punctul 55), și Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punctul 53).

60. Tocmai în raport cu această importanță determinantă a condiției privind selectivitatea în materie fiscală este necesar să se sublinieze relevanța sistemică a alegerii metodei de analiză a selectivității.

B. Cu privire la importanța sistemică a alegerii metodei de analiză a selectivității și cu privire la distincția dintre criteriul disponibilității generale și criteriul discriminării

61. Astfel cum am menționat în introducerea prezentelor concluzii, jurisprudența Curții se caracterizează prin coexistența a două metode de analiză a selectivității materiale, prima întemeiată pe criteriul disponibilității generale (metoda clasică de analiză) și cea de a doua pe criteriul discriminării (metoda cadrului de referință).

62. Aceste două metode au, în practică, implicații diferite, atât pe plan *substanțial*, și anume în privința domeniului de aplicare al materiei ajutoarelor de stat, cât și pe plan *formal*, și anume în privința calității analizei necesare pentru a stabili existența unui ajutor.

63. În primul rând, în legătură cu implicațiile pe plan substanțial, metoda cadrului de referință, care se întemeiază pe noțiunea de „discriminare”[25], ridică problema privind legitimitatea *oricărei diferențieri* operate de statele membre în materie fiscală.

64. Prin comparație, metoda clasică de analiză restrânge întinderea examinării realizate în legătură cu ajutoarele de stat *numai la diferențierile care nu sunt în general disponibile*, și anume la diferențierile de care nu pot beneficia toate întreprinderile de pe teritoriul național.

65. Deși aceste două noțiuni pot părea similare în teorie, sferele lor de aplicare sunt totuși sensibil diferite în practică.

66. Pentru a lua un exemplu extrem, o măsură care prevede cote de impozitare progresive, definite în funcție de nivelul veniturilor, constituie fără îndoială o măsură generală potrivit metodei clasice de analiză, întrucât orice întreprindere poate beneficia de cotele mai favorabile. În schimb, potrivit metodei cadrului de referință, cotele cele mai favorabile constituie o diferențiere care trebuie validată fie prin lipsa comparabilității (etapa a doua), fie prin existența unei justificări bazate pe natura sau pe economia generală a regimului în cauză (etapa a treia).

67. Pentru claritate, nu pretindem, în mod evident, că metoda cadrului de referință ar conduce în mod automat la calificarea drept „selective” a cotelor de impozitare progresivă[26], ci doar că ea conține această posibilitate, întrucât ridică semne de întrebare cu privire la legitimitatea unor măsuri care sunt înlăturate în amonte prin metoda clasică de analiză. Acest risc de extindere a materiei ajutoarelor de stat ar putea viza în special măsuri asemănătoare celor pe care Curtea le-a calificat în trecut drept „generale”[27].

68. Cu alte cuvinte, domeniul de investigare al testului privind discriminarea este în mod semnificativ mai extins decât cel al testului privind disponibilitatea generală. Astfel, testul privind discriminarea se aplică, în principiu, *oricărui* criteriu de diferențiere, în special în materie fiscală[28].

25 A se vedea Hotărârile din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 53), și Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54), precum și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 83). A se vedea de asemenea în acest sens Thomas, S., „Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 decembrie 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck”, în *Revue Lamy de la Concurrence*, nr. 58, din 1 februarie 2017.

26 Arătăm, în această privință, că se precizează, la punctul 139 din Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, că natura progresivă a impozitului pe venit și scopul redistributiv al acestuia pot constitui justificări bazate pe natura sau pe economia generală a sistemului în cauză. A se vedea de asemenea punctul 187 din prezentele concluzii.

27 A se vedea punctele 95-97 din prezentele concluzii.

28 Astfel cum am indicat la punctele 47-60 din prezentele concluzii, celelalte condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE sunt, în general, îndeplinite în materie fiscală.

69. Prin comparație, testul privind disponibilitatea generală vizează numai criteriile de diferențiere care exclud definitiv anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri de la beneficiul avantajului respectiv. Nu acesta este cazul în special al diferențierilor bazate pe utilizarea unor instrumente juridice precum scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG în discuție în litigiul principal. Astfel, potrivit metodei clasice de analiză, această scutire este o măsură generală, întrucât orice întreprindere are posibilitatea de a-și structura activitățile în cadrul unui grup de societăți și de a realiza, dacă este cazul, una dintre operațiunile de reorganizare vizate de articolul 6a din GrEStG [29].

70. În schimb, această scutire poate fi calificată drept „selectivă” dacă se aplică metoda cadrului de referință, în cazul în care forul chemat să o examineze (Comisia, Tribunalul sau instanța națională) consideră că diferența de tratament rezultată nu poate fi validată de lipsa comparabilității [30] sau de existența unei justificări [31].

71. O altă modalitate de a explica diferența sferei acestor două metode este de a stabili momentul care trebuie avut în vedere pentru aprecierea caracterului selectiv al unui avantaj. Potrivit metodei clasice de analiză, bazată pe ideea de disponibilitate, selectivitatea se apreciază *anterior* momentului în care o întreprindere a luat decizia care îi permite să beneficieze de un avantaj, de exemplu o investiție, angajarea unui lucrător sau o operațiune de reorganizare în cadrul unui grup de societăți. Potrivit acestei prime metode, un avantaj nu este selectiv dacă comportamentul vizat de acest avantaj poate fi adoptat de orice întreprindere [32].

72. În schimb, metoda cadrului de referință impune aprecierea selectivității *ulterior* luării unei asemenea decizii, prin compararea situației întreprinderilor care beneficiază efectiv de avantaj – deoarece au adoptat comportamentul vizat – cu situația întreprinderilor care nu beneficiază de acest avantaj – deoarece nu au adoptat acest comportament. În mod evident, această a doua metodă introduce în materia ajutoarelor de stat un număr mare de diferențieri fiscale, care sunt excluse în amonte de prima metodă [33].

73. Pe scurt, metoda cadrului de referință tinde a transforma materia ajutoarelor de stat într-un *test general de discriminare*, care vizează orice criteriu de diferențiere și invită astfel la analiza tuturor sistemelor fiscale ale statelor membre, în măsura în care acestea sunt structurate în jurul unor diferențieri [34]. Severitatea acestui test este, în plus, agravată de restricțiile legate de obiectivele care pot fi invocate atât în stadiul analizei comparabilității [35], cât și în stadiul analizei justificării [36].

29 A se vedea punctele 89-116 din prezentele concluzii.

30 A se vedea punctele 141-179 din prezentele concluzii.

31 A se vedea punctele 180-195 din prezentele concluzii.

32 A se vedea, în această privință, Nicolaides, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity”, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, vol. 1, p. 62-72, p. 70: „[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. […] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the punctul where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment” (sublinierea noastră). A se vedea în același sens Derenne, J., „Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?”, în *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, vol. 8, nr. 5, p. 311-313, p. 313: „However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. […] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective”.

33 A se vedea în special Nicolaides, P., *op. cit.*, p. 72, precum și Derenne, J., *op. cit.*, p. 313.

34 Orice politică fiscală se bazează pe diferențieri stabilite în funcție de obiective sociale, economice, de mediu și altele urmărite de statul respectiv. Aceste diferențieri fiscale pot lua forma unor scutiri, a unor credite fiscale sau a unor cote diferențiate (în mod special progresive) de impozitare.

35 A se vedea punctele 149-159 din prezentele concluzii.

36 A se vedea punctele 180-186 din prezentele concluzii.

74. Or, într-un domeniu precum fiscalitatea, care este strâns legat de suveranitatea statelor membre, care nu este armonizat sau este armonizat numai într-o mică măsură la nivelul Uniunii și care ridică probleme politice delicate, precum egalitatea în privința impozitării sau a caracterului progresiv al impozitării, este permis să ne întrebăm dacă utilizarea unei metode de analiză mai puțin intrusive, bazată pe noțiunea „disponibilitate generală”, nu este mai adecvată.

75. Amintim, în această privință, că aprecierea compatibilității măsurilor de ajutor cu piața internă, potrivit articolului 107 alineatele (2) și (3) TFUE, este de competența exclusivă a Comisiei [37].

76. În afară de ipotezele prevăzute la articolul 107 alineatul (2) TFUE, a căror importanță practică este redusă, având în vedere specificitatea lor, Comisia beneficiază, în această privință, de o largă putere de apreciere a cărei exercitare implică evaluări de ordin economic și social [38]. Astfel, deși Comisia trebuie să se pronunțe întotdeauna cu privire la compatibilitatea cu piața comună a ajutoarelor de stat asupra cărora își exercită controlul, chiar și în cazul în care acestea nu i-au fost notificate, Comisia nu este obligată să declare astfel de ajutoare drept compatibile cu piața comună [39]. În plus, în ceea ce privește derogările de la principiul general al incompatibilității ajutoarelor de stat cu piața comună, articolul 107 alineatele (2) și (3) TFUE trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte [40].

77. Având în vedere competența exclusivă și puterea largă de apreciere a Comisiei în privința compatibilității ajutoarelor cu piața internă, extinderea domeniului de aplicare al materiei ajutoarelor de stat, cu ajutorul metodei cadrului de referință, ar conferi Comisiei puterea de a uniformiza sistemele fiscale naționale prin aceea că ar impune înlăturarea diferențierilor stabilite în mod legitim pentru motive sociale, economice, de mediu sau altele [41].

78. În opinia noastră, recunoașterea unei astfel de puteri Comisiei ar fi greu de conciliat cu principiul autonomiei statelor membre în materie fiscală. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, este de competența fiscală a statelor membre desemnarea bazelor de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale în funcție de diferiții factori de producție și de diferitele sectoare economice [42].

79. Cu alte cuvinte, Comisia nu este competentă să se pronunțe, în temeiul interdicției ajutoarelor de stat, cu privire la fiecare diferență de tratament care rezultă din repartizarea sarcinii fiscale definită de fiecare stat membru.

37 A se vedea în special Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 28), Hotărârea din 19 iulie 2016, Kotnik și alții (C-526/14, EU:C:2016:570, punctul 37), Hotărârea din 26 octombrie 2016, DEI și Comisia/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punctul 96), precum și Hotărârea din 18 mai 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punctul 42).

38 A se vedea în special Hotărârea din 23 februarie 2006, Atzeni și alții (C-346/03 și C-529/03, EU:C:2006:130, punctul 84), Hotărârea din 8 martie 2016, Grecia/Comisia (C-431/14 P, EU:C:2016:145, punctul 68), precum și Hotărârea din 19 iulie 2016, Kotnik și alții (C-526/14, EU:C:2016:570, punctul 38). A se vedea de asemenea Bacon, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford, 2013, ediția a II-a, nr. 3.26: „Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3).”

39 A se vedea în special Hotărârea din 26 septembrie 2002, Spania/Comisia(C-351/98, EU:C:2002:530, punctul 75), Hotărârea din 13 februarie 2003, Spania/Comisia(C-409/00, EU:C:2003:92, punctul 94), precum și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Italia/Comisia (C-91/01, EU:C:2004:244, punctul 44).

40 A se vedea în special Hotărârea din 30 septembrie 2003, Germania/Comisia (C-301/96, EU:C:2003:509, punctele 66, 71, 106 și 131), Hotărârea din 23 februarie 2006, Atzeni și alții (C-346/03 și C-529/03, EU:C:2006:130, punctul 79), precum și Hotărârea din 14 octombrie 2010, Nuova Agricast și Cofra/Comisia (C-67/09 P, EU:C:2010:607, punctul 74).

41 Astfel cum am arătat la punctele 47-60 din prezentele concluzii, celelalte condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE sunt în principiu îndeplinite în materie fiscală, astfel încât calificarea unei diferențieri fiscale drept „ajutor de stat” depinde în primul rând de natura selectivă a acesteia. Prin urmare, interpretarea condiției selectivității va determina în mare măsură întinderea puterii de uniformizare recunoscute Comisiei în legătură cu sistemele fiscale naționale.

42 A se vedea în special Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 97), precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 38).

80. De asemenea, este discutabil dacă utilizarea metodei cadrului de referință ar constrânge *de facto* statele membre să notifice Comisiei, în conformitate cu articolul 108 alineatul (3) TFUE, marea majoritate a măsurilor lor naționale în materia politicii fiscale, în special pe acelea privind punerea în aplicare a bugetului lor anual sau pe acelea care sunt disponibile oricărei întreprinderi, cum este cazul scutirii în discuție în litigiul principal.

81. Prin comparație, utilizarea metodei clasice de analiză, bazată pe criteriul disponibilității generale, permite reorientarea materiei ajutoarelor de stat și, în primul rând, a acțiunii Comisiei asupra celor mai vătămătoare măsuri pentru concurența de pe piața internă, și anume ajutoarele individuale și ajutoarelor sectoriale [43]. În schimb, măsurile intersectoriale nu ar face parte din această materie decât în situația în care s-a stabilit că sunt în mod indirect selective și astfel vătămătoare pentru concurența de pe piața internă (excepție „Gibraltar” [44]).

82. În al doilea rând, avem îndoieli și în ceea ce privește implicațiile *pe plan formal* ale metodei cadrului de referință, și anume calitatea analizei necesare pentru determinarea existenței unui ajutor, pentru următoarele patru motive. Subliniem că aceste dificultăți formale au fost identificate și în doctrină [45].

83. *Primo*, spre deosebire de metoda clasică de analiză, metoda cadrului de referință este structurată formal în jurul a trei etape succesive, al căror conținut exact este incert [46].

84. *Secundo*, în contextul specific al prezentei cauze, aplicarea acestei metode ridică, în opinia noastră, numeroase dificultăți, care explică în mare parte lungimea neobișnuită a prezentelor concluzii. Aceste dificultăți sunt cu atât mai însemnate cu cât mecanismul fiscal în discuție în prezenta cauză este relativ comun.

85. *Tertio*, această metodologie tinde să deplaseze discuția privind selectivitatea asupra unor probleme formale precum identificarea cadrului de referință relevant. Astfel, în Hotărârea recentă Andres/Comisia [47], Curtea a statuat, în mod întemeiat în opinia noastră, că Tribunalul a comis o eroare de drept în stadiul identificării cadrului de referință relevant. Cu toate acestea, confruntată cu această eroare formală săvârșită în cadrul primei etape a metodei cadrului de referință, Curtea nu a avut ocazia să se pronunțe asupra problemei de fond, și anume caracterul selectiv sau neselectiv al unui avantaj fiscal de care beneficiază în mod indirect întreprinderile aflate în dificultate.

43 Avem în vedere în special problema deciziilor fiscale („tax rulings”) grație cărora anumite întreprinderi ar fi putut beneficia de avantaje fiscale stabilite „pe măsură”. A se vedea Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, punctele 169-174.

44 A se vedea punctele 98-101 din prezentele concluzii.

45 A se vedea în special Peiffert, O., „Comparaison n’est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d’une aide d’État”, în *Revue Concurrences*, 2017, nr. 3, p. 52-63, p. 53 și 54: „[N]onobstant l’accroissement du contentieux en la matière, les arrêts de la [Cour] et du [Tribunal] paraissent parfois soulever plus de questions qu’ils n’en résolvent. Du point de vue de la sécurité juridique, une clarification jurisprudentielle de [la condition de sélectivité] paraît toujours nécessaire. [L]es éléments permettant d’identifier avec certitude la mesure non sélective sont rares. La discussion semble se déplacer sur le terrain du ‘cadre de référence’ à partir duquel il s’agirait de comparer les traitements réservés aux entreprises […]. Plus généralement, la jurisprudence témoigne de ce que des renvois préjudiciels sont formulés par des juges nationaux confrontés à d’importantes difficultés dans l’interprétation de la condition de sélectivité, nécessaire à l’application de l’obligation de standstill qui relève de leur office.”

46 A se vedea punctele 121-140 (prima etapă), 141-179 (a doua etapă) și 180-195 (a treia etapă) din prezentele concluzii.

47 Hotărârea din 28 iunie 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Această cauză se referea la un sistem fiscal care cuprindea o regulă generală (reportarea pierderilor), o derogare (refuzul parțial sau integral al reportării pierderilor în cazul unei modificări substanțiale a acționariatului) și o derogare la derogare (reportarea pierderilor redevine posibilă atunci când modificarea importantă a acționariatului vizează restructurarea societății). Curtea a apreciat că Tribunalul a comis o eroare de drept prin confirmarea analizei Comisiei potrivit căreia cadrul de referință era format numai din derogare, cu excluderea regulii generale.

86. *Quarto*, este îndoielnic dacă este oportun să se impună o analiză atât de complexă persoanelor chemate să examineze existența unui ajutor la nivel național. Avem în vedere, în primul rând, funcționarii naționali care au atribuția de a notifica Comisiei măsurile de ajutor, apoi întreprinderile care ar putea fi obligate să ramburseze un ajutor acordat ilegal și, în final, instanțele naționale care trebuie să remedieze acordarea în mod nelegal a unui ajutor [48]. Menționăm că instanța de trimitere a sesizat Curtea cu prezenta trimitere preliminară tocmai în cadrul executării acestei misiuni [49].

87. Având în vedere toate aceste motive, atât substanțiale, cât și formale, propunem Curții să aplice, nu numai în prezenta cauză, ci în mod mai general în materie fiscală, metoda clasică de analiză bazată pe criteriul disponibilității generale.

88. Astfel cum va rezulta din secțiunea următoare, aplicarea acestei metode clasice de analiză permite să se concluzioneze fără probleme că scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG nu are caracter selectiv.

C. Cu privire la aplicarea metodei clasice de analiză a selectivității și la calificarea drept măsură generală a scutirii prevăzute la articolul 6a din GrEStG

89. Articolul 107 TFUE interzice ajutoarele „care favorizează anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri”, cu alte cuvinte, ajutoarele selective [50].

90. Potrivit unei jurisprudențe constante, avantajele care rezultă dintr-o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici nu constituie ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [51].

91. Contrar metodei cadrului de referință, pe care o vom examina în secțiunea care urmează, metoda clasică de analiză nu se bazează pe ideea de discriminare [52], ci pe ideea de *disponibilitate generală*. Potrivit acestei abordări, este selectivă orice măsură care conferă un avantaj a cărui disponibilitate este rezervată „anumitor întreprinderi sau producerii anumitor bunuri”, pentru a relua exprimarea de la articolul 107 alineatul (1) TFUE care nu face referire la noțiunea „discriminare”.

92. Aplicând această abordare, trebuie calificate drept „selective” avantajele al căror beneficiu este rezervat fie uneia sau mai multor întreprinderi ori categorii de întreprinderi, fie unuia sau mai multor domenii de activitate [53].

93. Astfel, noțiunea „măsură generală” nu poate fi aplicată decât avantajelor accesibile tuturor întreprinderilor, independent de domeniul lor de activitate, cu alte cuvinte avantajelor intersectoriale. Astfel de avantaje trebuie, în principiu, considerate măsuri generale, fiind de la sine înțeles faptul că, în acest scop, ele trebuie să fie accesibile tuturor întreprinderilor situate pe teritoriul național [54].

48 A se vedea în special Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 28), Hotărârea din 15 septembrie 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, punctul 31), precum și Hotărârea din 18 mai 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punctul 42).

49 A se vedea punctele 33 și 34 din prezentele concluzii.

50 A se vedea în special Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 32), precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 41).

51 A se vedea în special Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 39), Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 27), precum și Hotărârea din 28 iunie 2018, Lowell Financial Services/Comisia (C-219/16 P, nepublicată, EU:C:2018:508, punctul 87).

52 A se vedea punctul 63 din prezentele concluzii și jurisprudența citată la nota de subsol.

53 Pentru exemple de ajutoare sectoriale, a se vedea Hotărârea din 19 mai 1999, Italia/Comisia (C-6/97, EU:C:1999:251, punctul 17), Hotărârile din 15 decembrie 2005, Italia/Comisia (C-66/02, EU:C:2005:768, punctele 96-98), și Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punctele 45 -49), precum și Hotărârea din 30 iunie 2016, Belgia/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punctele 50-53).

54 Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctele 35 și 36).

94. Astfel, noțiunea „măsură generală” nu impune ca toate întreprinderile *să beneficieze în mod efectiv* de avantajul intersectorial în discuție (criteriul beneficiului efectiv), ci numai ca toate întreprinderile să *poată beneficia* de acesta (criteriul disponibilității)[55]. Acesta este înțelesul jurisprudenței constante potrivit căreia faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea unei măsuri pot beneficia de măsura respectivă nu poate, în sine, să îi confere acesteia un caracter selectiv[56]. În schimb, pot să fie calificate drept „selective” avantajele de la care sunt excluse în mod definitiv anumite întreprinderi sau anumite domenii economice.

95. Jurisprudența Curții conține mai multe exemple de măsuri generale sau potențial generale. Astfel, o măsură fiscală care permite unor persoane impozabile să deducă beneficiul rezultat din vânzarea unor bunuri economice, cu condiția să achiziționeze alte bunuri economice, trebuie calificată drept „generală”[57]. De asemenea, faptul că o reducere majorată a contribuțiilor sociale este rezervată numai întreprinderilor care angajează lucrători manuali sau lucrători al căror timp de lucru depășește un anumit număr de ore nu este suficient pentru a concluziona că există un ajutor[58].

96. De asemenea, Curtea a hotărât că trebuie calificată drept „măsură generală” o dispoziție națională care prevede, în anumite condiții, închiderea unor proceduri judiciare în materie fiscală prin plata unei sume egale cu 5 % din valoarea litigiului[59] sau o reglementare națională care prevede că actul întreruptiv care intervine în cadrul unor proceduri penale referitoare la fraude grave în materia TVA-ului are ca efect prelungirea termenului de prescripție cu doar o pătrime din durata sa inițială[60].

97. Pe de altă parte, în Hotărârea Netherlands Maritime Technology Association/Comisia[61], Curtea a confirmat validitatea unei decizii a Comisiei[62] în care aceasta a calificat drept „măsură generală” acordarea unui avantaj fiscal aplicabil numai activelor dobândite în temeiul unui contract de leasing.

98. În aceste împrejurări, un avantaj intersectorial nu poate fi calificat drept „măsură generală” dacă se stabilește că este *în mod indirect selectiv*, cu alte cuvinte atunci când, în realitate, în pofida aparenței caracterului său general, anumite întreprinderi sau domenii economice sunt excluse în mod definitiv de la beneficiul său.

55 O interpretarea bazată pe criteriul beneficiului efectiv ar conduce la calificarea drept „selectivă” a oricărei măsuri de stimulare fiscală, întrucât, prin definiție, de o astfel de măsură nu ar beneficia în mod efectiv toate întreprinderile; această măsură ar urmări să le influențeze comportamentul prin oferirea unui avantaj fiscal acelor întreprinderi care adoptă comportamentul dorit. O astfel de interpretare ar fi greu de conciliat cu principiul autonomiei statelor membre în materie fiscală (a se vedea punctul 78 din prezentele concluzii).

56 A se vedea în special Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 59), precum și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 94).

57 A se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467, punctul 22). Măsura în discuție în speță era însă selectivă în măsura în care prevedea o deducere majorată în caz de achiziție de noi participații la societățile de capitaluri al căror sediu social și a căror administrație se găseau în noile landuri sau la Berlin și care aveau mai mult de 250 de lucrători cu contract de muncă (a se vedea punctul 23 din aceeași hotărâre).

58 A se vedea Hotărârea din 17 iunie 1999, Belgia/Comisia (C-75/97, EU:C:1999:311, punctul 28). Totuși, măsura în discuție în speță era selectivă în măsura în care prevedea în mod expres că nu puteau beneficia de aceasta decât anumite domenii de activitate (a se vedea punctele 29-31 din aceeași hotărâre).

59 A se vedea Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctele 39-44).

60 A se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 62).

61 Hotărârea din 14 aprilie 2016 (C-100/15 P, nepublicată, EU:C:2016:254).

62 Decizia C(2012) 8252 final a Comisiei din 20 noiembrie 2012 privind ajutorul de stat SA.34736 (2012/N) – Spania – Amortizare anticipată a bunurilor dobândite în leasing.

99. Astfel, în Hotărârea Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit [63], Curtea a hotărât că erau selective în mod indirect avantajele fiscale în aparență generoase, dar de care nu beneficiau în realitate decât societățile offshore. De asemenea, în Hotărârea GEMO, Curtea a constatat că este selectivă în mod indirect o măsură care prevede colectarea și eliminarea gratuite ale cadavrelor de animale și ale deșeurilor de abator, întrucât beneficiarii unei astfel de măsuri sunt în esență crescătorii de animale și abatoarele, chiar dacă de această măsură pot beneficia ocazional și alte persoane [64].

100. Având în vedere efectele lor vătămătoare pentru concurența din cadrul pieței interne, astfel de avantaje, direct sau indirect selective, trebuie incluse în materia ajutoarelor de stat. În schimb, avantajele accesibile tuturor întreprinderilor nu produc astfel de efecte anticoncurențiale și, prin urmare, nu pot face obiectul materiei ajutoarelor de stat.

101. În conformitate cu această jurisprudență constantă, este necesar să se verifice dacă scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG conferă, *direct sau indirect*, un avantaj de la care sunt excluse în mod definitiv anumite întreprinderi sau anumite domenii economice.

102. În opinia noastră, este neîndoielnic că această scutire constituie o măsură generală în sensul precizat mai sus, și anume o măsură de care pot beneficia toate întreprinderile indiferent de domeniul lor de activitate.

103. Într-adevăr, astfel cum a explicat guvernul german, domeniul de aplicare al acestui avantaj fiscal nu este rezervat, în primul rând, unor întreprinderi care își desfășoară activitatea într-un anumit domeniu și nici anumitor tipuri de producție, ci se aplică tuturor întreprinderilor indiferent de obiectul lor de activitate. În al doilea rând, articolul 6a din GrEStG nu prevede nicio condiție referitoare la forma juridică, la dimensiunea întreprinderii sau la locul unde se află sediul acesteia. În al treilea rând, operațiunile de reorganizare vizate de această dispoziție au loc în toate ramurile de activitate.

104. Această argumentație este confirmată de voința legiuitorului german de la momentul adoptării articolului 6a din GrEStG, astfel cum a fost evocată de A-Brauerei, și anume cea de a facilita restructurările unor întreprinderilor în scopul de a elimina anumite piedici în calea creșterii economice [65]. Astfel, voința legiuitorului german era de a favoriza creșterea economiei germane *în general*, iar nu a celei dintr-un sector în particular. În opinia noastră, materia ajutoarelor de stat nu poate fi aplicată unor asemenea măsuri.

105. Adăugăm faptul că fiecare întreprindere are posibilitatea, în cadrul strategiei sale economice, să își structureze activitățile într-un grup de societăți și să realizeze, dacă este cazul, una dintre operațiunile de reorganizare prevăzute la articolul 6a din GrEStG.

63 Hotărârea din 15 noiembrie 2011 (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 103-108).

64 Hotărârea din 20 noiembrie 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, punctele 35-39).

65 Proiect de lege privind accelerarea creșterii economice („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums”), Deutscher Bundestag, document 17/15, p. 21. Anexa 10 la observațiile scrise depuse de A-Brauerei.

106. Considerăm că nu există niciun motiv pentru a trata în mod diferit această situație față de cea menționată mai sus, referitoare la avantajul fiscal acordat numai pentru activele dobândite în temeiul unui contract de leasing. În același mod, fiecare întreprindere avea posibilitatea să își structureze achizițiile de active prin încheierea unui contract de leasing. În această privință, considerăm că motivele care au determinat Comisia să excludă caracterul selectiv al acestui avantaj pot fi transpuse integral scutirii în discuție în prezenta cauză [66].

107. Cu alte cuvinte, atât contractele de leasing, cât și grupurile de societăți sunt instrumente juridice disponibile oricărei întreprinderi și oricărei activități economice, astfel încât un avantaj fiscal legat de utilizarea acestora reprezintă o măsură generală.

108. Precizăm de asemenea, astfel cum în mod întemeiat a arătat guvernul german, că articolul 6a din GrEStG nu operează nicio distincție între întreprinderile naționale și întreprinderile stabilite în alte state membre. În plus, potrivit acestei dispoziții, scutirea se aplică și „reorganizărilor analoage” prevăzute de dreptul unui stat membru.

109. Prin urmare, întrucât este accesibilă oricărei întreprinderi de pe teritoriul național și chiar oricărei întreprinderi naționale sau străine care deține un imobil pe teritoriul național, scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG constituie o măsură generală care nu intră în domeniul de aplicare al articolului 107 alineatul (1) TFUE.

110. Având în vedere jurisprudența amintită la punctul 94 din prezentele concluzii, calificarea drept „măsură generală” nu poate fi exclusă pentru motivul că toate întreprinderile nu se bucură *în mod efectiv* de scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG, fie pentru că nu și-au structurat activitatea într-un grup de societăți, fie pentru că nu au realizat una dintre operațiunile de reorganizare vizate de această dispoziție.

111. Astfel cum a arătat instanța de trimitere, orice avantaj fiscal depinde de respectarea anumitor condiții, astfel încât, în mod necesar, anumiți contribuabili nu vor beneficia de acesta. Simpla existență a uneia sau a mai multor condiții de acordare nu poate fi suficientă pentru a califica un avantaj fiscal drept „selectiv”, în caz contrar ansamblul fiscalității statelor membre fiind subordonat materiei ajutoarelor de stat.

112. Cu alte cuvinte, un avantaj fiscal legat de un comportament care poate fi adoptat de orice întreprindere reprezintă o măsură generală [67].

113. În final, pentru a risipi orice ambiguitate, precizăm că trebuie să se distingă între metoda clasică de analiză aplicată în prezenta secțiune și pe care o preferăm de cea adoptată de Tribunal și infirmată de Curte în Hotărârea Comisia/World Duty Free Group și alții [68]. Astfel, Tribunalul a interpretat condiția selectivității în sensul că impune Comisiei să identifice o categorie particulară de întreprinderi favorizate de măsura fiscală în cauză. Astfel cum a statuat Curtea în mod întemeiat, o asemenea

66 A se vedea Hotărârea din 14 aprilie 2016, Netherlands Maritime Technology Association/Comisia (C-100/15 P, nepublicată, EU:C:2016:254, punctul 23): „Comisia a observat mai întâi faptul că această măsură a fost aplicabilă tuturor întreprinderilor supuse impozitului pe venit din Spania, indiferent de domeniul de activitate, de locul de stabilire, de dimensiune sau de statutul juridic. Faptul că măsura nu s-a aplicat decât activelor dobândite printr-un contract de leasing nu înseamnă că a existat un avantaj selectiv, întrucât orice tip de activ putea fi finanțat prin contractele de leasing care puteau fi folosite de societățile din toate domeniile de activitate și de toate dimensiunile. Comisia a mai observat că potrivit autorităților spaniole măsura notificată se aplica atât activelor construite în Spania, cât și celor construite în alte state membre”. A se vedea de asemenea Decizia C(2012) 8252 final, punctele 26-36.

67 A se vedea punctul 71 din prezentele concluzii și jurisprudența citată la nota de subsol.

68 Hotărârea din 21 decembrie 2016 (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981).

interpretare formalistă a noțiunii „selectivitate” trebuie respinsă [69]. În plus, astfel cum în mod întemeiat a arătat avocatul general Wathelet în concluziile sale prezentate în acea cauză, de măsura respectivă beneficiau întreprinderile care realizau operațiuni transfrontaliere [70]. Or, nu acesta este cazul măsurii în discuție în prezenta cauză [71].

114. Având în vedere cele ce precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată în sensul că scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG este o măsură generală și, prin urmare, nu poate fi calificată drept „ajutor de stat” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

115. Recurgerea la această abordare este cu atât mai oportună cu cât o lectură strictă a Hotărârii Comisia/World Duty Free Group și alții [72] ar putea sugera că noțiunea „măsură generală” a fost *de facto* golită de orice substanță, astfel cum a arătat guvernul german în cadrul ședinței de audiere a pledoariilor. Precizăm totuși că, în opinia noastră, sfera de aplicare a acestei hotărâri este limitată la constatarea erorii de drept identificate mai sus.

116. Cu titlu subsidiar, vom proceda, în secțiunea care urmează, la aplicarea metodei cadrului de referință.

D. Cu privire la aplicarea metodei cadrului de referință la scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG

117. În vedere examinării selectivității, în special în materie fiscală, Curtea a recurs, în anumite cauze, la o metodă în trei etape întemeiată pe identificarea unui „cadru de referință”.

118. Potrivit acestei metode, trebuie să se identifice, într-o primă etapă, cadrul de referință, adică regimul fiscal comun sau normal care se aplică în statul membru vizat. Într-o a doua etapă, trebuie să se examineze dacă măsura fiscală în cauză derogă de la acest regim prin faptul că introduce o diferențiere între operatorii care se află, având în vedere obiectivul urmărit de regimul menționat, într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Într-o a treia etapă, trebuie să se verifice și dacă diferențierea în discuție este justificată de natura și de economia regimului fiscal identificat în prealabil [73].

119. Astfel cum vom sublinia pe parcursul expunerii noastre, fiecare dintre etapele acestei metode de analiză ridică dificultăți de aplicare în cadrul prezentei cauze. În această privință, avem îndoieli referitoare la oportunitatea de a impune o analiză atât de complexă pentru fiecare dintre diferențierile stabilite de statele membre.

120. Acestea fiind spuse, în pofida acestor dificultăți de aplicare, considerăm că din fiecare dintre cele trei etape ale metodei cadrului de referință se poate deduce că scutirea în discuție în litigiul principal nu este selectivă.

69 A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 71 și 94).

70 Concluziile avocatului general Wathelet prezentate în cauzele conexe Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:624, punctele 135-139).

71 A se vedea punctul 108 din prezentele concluzii.

72 Hotărârea din 21 decembrie 2016 (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 49 și 64), Hotărârile din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 41), și Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 57-60), precum și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctele 86 și 87). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului Wahl prezentate în cauza Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punctul 96).

1. Cu privire la identificarea cadrului de referință relevant

121. Prima menționare formală, în cadrul jurisprudenței Curții, a necesității de a identifica un cadru de referință apare în Hotărârea Portugalia/Comisia [74], într-un pasaj în care Curtea examina selectivitatea *geografică* a avantajului respectiv. Considerăm că această abordare trebuie confirmată fără rezerve în acest context. Astfel, examinarea selectivității geografice impune să se determine în prealabil aspectul dacă cadrul de referință relevant se situează la nivelul statului sau la nivelul entității infrastatale vizate [75].

122. Curtea nu a „importat" această etapă în cadrul aprecierii selectivității *materiale* decât ulterior, începând cu Hotărârea Paint Graphos și alții [76], pronunțată în 2011.

123. Or, identificarea cadrului de referință relevant, în cadrul aprecierii selectivității materiale, ridică dificultăți care au fost evidențiate de mai mulți avocați generali. În cauza Andres/Comisia [77], avocatul general Wahl a subliniat că identificarea cadrului de referință reprezintă o sursă importantă de insecuritate juridică, în special în materie fiscală. În cauzele ANGED [78], avocatul general Kokott a arătat, pe de o parte, că examinarea selectivității ridică dificultăți serioase în cadrul regimurilor fiscale ale statelor membre și, pe de altă parte, că determinarea unui cadru de referință nu poate fi relevantă.

124. Aceste dificultăți au fost menționate și în doctrină [79].

125. Dificultățile legate de identificarea unui cadru de referință se reflectă și în jurisprudența Curții. Acestea au condus în special la anularea Hotărârilor Tribunalului pronunțate în cauzele Comisia/World Duty Free Group și alții, precum și Andres/Comisia [80].

126. În litigiul principal, aceste dificultăți sunt ilustrate de diversitatea abordărilor propuse de Comisie în scopul identificării cadrului de referință relevant.

74 Hotărârea din 6 septembrie 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, punctele 56 și 57).

75 A se vedea și Hotărârea din 11 septembrie 2008, UGT-Rioja și alții (C-428/06-C-434/06, EU:C:2008:488, punctele 47, 75 și 143).

76 A se vedea în special punctul 49 din Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550) în care Curtea menționează „în acest sens" punctul 56 din Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia (C-88/03, EU:C:2006:511). A se vedea apoi Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 19), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctele 35-45), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 55), precum și hotărârile citate la nota de subsol 80.

77 Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Mai întâi, la punctul 98 din concluziile sale, avocatul general Wahl subliniază faptul că această cauză scoate în evidență dificultățile legate de stabilirea cadrului de referință. Apoi, la punctul 101 din aceleași concluzii, avocatul general Wahl remarcă faptul că, „[s]pre deosebire de alte tipuri de scheme de ajutoare, stabilirea cu precizie a unui astfel de regim comun, cu aplicare generală, se dovedește a fi plină de incertitudini în contextul impozitării. Având în vedere complexitatea oricărui regim fiscal și variabilele pe care le presupune stabilirea sarcinilor fiscale ale întreprinderilor, cunoașterea cu certitudine a «situației normale» pare a fi imposibil de realizat". În final, la punctul 105 din concluziile menționate, avocatul general arată că: „[…] Fiind întrebată cu privire la criteriile care trebuie utilizate în stabilirea sistemului de referință, *Comisia nu a putut să explice pe ce bază stabilește sistemul de referință*. Ea a descris procesul ca fiind o căutare a logicii sistemului respectiv. În orice caz, răspunsul Comisiei pare să confirme că stabilirea sistemului de referință într-un caz specific *nu se bazează, în realitate, pe un set obiectiv de criterii*." (sublinierea noastră).

78 Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauzele conexe ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2017:854, punctele 76 și 88).

79 A se vedea în special Peiffert, O., *op. cit.*, p. 60: „Si l'on comprend que les juridictions de l'Union ne s'estiment […] pas liées par les éléments avancés par les États membres, l'identification de ce cadre de référence soulève néanmoins des difficultés importantes. Il n'existe d'ailleurs pas de méthode claire à cet égard."

80 A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981), și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505). În ceea ce privește ultima cauză, a se vedea de asemenea Hotărârile din 28 iunie 2018, Germania/Comisia (C-208/16 P, nepublicată, EU:C:2018:506), Germania/Comisia (C-209/16 P, nepublicată, EU:C:2018:507), precum și Lowell Financial Services/Comisia (C-219/16 P, nepublicată, EU:C:2018:508).

127. Înainte de a examina aceste abordări, este necesar să subliniem că faptul că articolul 6a din GrEStG reprezintă o derogare de la articolul 1 din GrEStG nu este suficient pentru a exclude din cadrul de referință articolul 6a din GrEStG. Cu alte cuvinte, nu poate fi suficient să se constate că articolul 6a din GrEStG constituie *în mod formal* o derogare de la articolul 1 din GrEStG pentru a trage concluzia că articolul 1 din GrEStG reprezintă cadrul de referință, iar articolul 6a din GrEStG o derogare de la acest cadru.

128. În această privință, Curtea a precizat în Hotărârea recentă Andres/Comisia [81] că recurgerea la o tehnică de reglementare determinată nu poate fi suficientă pentru a defini cadrul de referință relevant în scopul analizării condiției referitoare la selectivitate, în caz contrar făcând să prevaleze în mod decisiv forma intervențiilor de stat asupra efectelor acestora și, prin urmare, că tehnica de reglementare utilizată nu poate fi un element decisiv pentru determinarea cadrului de referință. Subliniem că această voință de a respinge formalismul în cadrul examinării ajutoarelor de stat este conformă conținutului însuși al articolului 107 alineatul (1) TFUE care interzice ajutoarele acordate „sub orice formă”.

129. În aceeași ordine de idei, amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 107 alineatul (1) TFUE nu face distincție în funcție de cauzele sau de obiectivele intervențiilor statului, însă le definește în funcție de efecte [82].

130. Cu alte cuvinte, trebuie să se identifice cadrul de referință prin raportare exclusiv la efectele măsurilor în discuție. Or, în cadrul litigiului principal, este necesar să se constate că efectele articolelor 1 și 6a din GrEStG au fost interpretate în mod diferit de părțile care au depus observații la Curte.

131. Potrivit A-Brauerei, impozitul pe achizițiile imobiliare are ca obiect impozitarea preluării controlului asupra unui imobil situat pe teritoriul german. Potrivit acestei abordări, pe care am califica-o drept „economică”, cadrul de referință este format în comun de articolele 1 și 6a din GrEStG. Astfel, articolul 6a din GrEStG participă în mod direct la cadrul de referință prin scutirea operațiunilor de reorganizare care nu determină o modificare în privința controlului asupra imobilului, care rămâne deținut de aceeași întreprindere dominantă. Prin urmare, articolul 6a din GrEStG nu ar constitui o derogare de la cadrul de referință și nu ar fi, așadar, selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE.

132. Guvernul german consideră, la rândul său, că cadrul de referință este format în comun de articolele 1 și 6a din GrEStG. Cu toate acestea, spre deosebire de A-Brauerei, acest guvern a propus o abordare bazată pe noțiunea „capacitate contributivă”. Conform acestei abordări, impozitul pe achizițiile imobiliare are ca obiect impozitarea capacității financiare obiective a cumpărătorului sau a vânzătorului unui imobil care se manifestă în cadrul unui cesiuni de patrimoniu.

133. În schimb, în opinia Comisiei, cadrul de referință se întemeiază doar pe articolul 1 din GrEStG, care ar defini operațiunile de schimb care generează obligația fiscală pentru toate persoanele fizice sau juridice care achiziționează din punct de vedere juridic sau economic un bun imobil în Germania. În această privință, Comisia a precizat că natura cadrului de referință în discuție este pur fiscală și urmărește impozitarea tuturor operațiunilor de schimb care conduc din punct de vedere juridic sau economic la un transfer al proprietății.

81 Hotărârea din 28 iunie 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctele 92 și 104).

82 A se vedea în special Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 36), Hotărârea din 30 iunie 2016, Belgia/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punctul 40), precum și Hotărârea din 26 octombrie 2016, Orange/Comisia (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punctul 38).

134. Mărturisim că am întâmpinat cele mai mari dificultăți în a pune în discuție relevanța fiecăruia dintre aceste trei obiective. La fel ca în cazul majorității mecanismelor fiscale, considerăm că impozitul pe achizițiile imobiliare în discuție în litigiul principal urmărește concomitent mai multe obiective, care pot fi identificate pe baza efectelor lor, în special cele evocate de A-Brauerei, de guvernul german și de Comisie. În opinia noastră, favorizarea unuia dintre aceste obiective în detrimentul celorlalte în scopul de a identifica „acel" cadru de referință relevant în vederea examinării condiției selectivității ar conduce la apariția unui risc de apreciere arbitrară deloc neglijabil.

135. În special, abordarea Comisiei conform căreia este necesar să se aibă în vedere numai obiectivul fiscal al sistemului respectiv, și anume încasarea unor venituri fiscale, trebuie în mod necesar respinsă, întrucât ar lipsi de orice efect util primele două etape ale metodei cadrului de referință [83].

136. Acest risc de apreciere arbitrară legat de identificarea cadrului de referință relevant constituie o sursă importantă de insecuritate juridică, în special pentru funcționarii naționali, pentru întreprinderi și pentru instanțele naționale chemate să se pronunțe cu privire la existența unui ajutor la nivel național [84]. Considerăm că această insecuritate juridică este inseparabilă de necesitatea de a identifica un cadru de referință pe baza obiectivelor urmărite prin impozitarea în discuție.

137. În opinia noastră, această insecuritate juridică este greu de conciliat cu jurisprudența potrivit căreia noțiunea „ajutor de stat" are un caracter juridic și trebuie interpretată pe baza unor elemente obiective [85]. Amintim de altfel că nu există nicio justificare a existenței unei largi puteri de apreciere a Comisiei în ceea ce privește calificarea unei măsuri drept „ajutor de stat" în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [86]. Or, insecuritatea juridică care afectează identificarea cadrului de referință relevant ar determina riscul de a conferi *de facto* Comisiei o asemenea putere.

138. Această insecuritate juridică este cu atât mai criticabilă cu cât alegerea cadrului de referință poate avea o importanță determinantă pentru examinarea selectivității și, prin urmare, pentru calificarea drept „ajutor de stat" [87]. Astfel, în prezenta cauză, cadrele de referință sugerate de A-Brauerei și de guvernul german ar exclude caracterul selectiv al scutirii prevăzute la articolul 6a din GrEStG, spre deosebire de cadrul propus de Comisie.

139. Acestea fiind spuse, preferăm totuși abordarea propusă de A-Brauerei, care pare a fi confirmată de explicațiile furnizate de instanța de trimitere. Astfel, potrivit acestei instanțe, scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG introduce un amendament în privința domeniului de aplicare al articolului 1 din GrEStG, care a fost definit într-un mod prea extins, excluzând din acest domeniu reorganizările în cadrul unor grupuri de societăți, având în vedere că nu au niciun impact asupra proprietății economice a imobilelor respective [88]. Prin urmare, articolul 6a din GrEStG face parte din cadrul de referință și nu poate fi considerat selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

83 A se vedea punctele 145 și 146 din prezentele concluzii.

84 A se vedea punctul 86 din prezentele concluzii.

85 A se vedea în special Hotărârea din 16 mai 2000, Franța/Ladbroke Racing și Comisia (C-83/98 P, EU:C:2000:248, punctul 25), Hotărârea din 9 iunie 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" și alții/Comisia (C-71/09 P, C-73/09 P și C-76/09 P, EU:C:2011:368, punctul 132), Hotărârea din 21 iunie 2012, BNP Paribas și BNL/Comisia (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punctul 100), precum și Hotărârea din 30 noiembrie 2016, Comisia/Franța și Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, punctul 87).

86 A se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 112), precum și Hotărârea din 9 iunie 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" și alții/Comisia (C-71/09 P, C-73/09 P și C-76/09 P, EU:C:2011:368, punctul 132).

87 La punctele 47-60 din prezentele concluzii, am prezentat motivele pentru care diferențierile în materie fiscală îndeplinesc în principiu celelalte condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE.

88 Astfel, în cadrul litigiului principal, care are ca obiect absorbția unei filiale (T-GmbH) de către societatea-mamă (A-Brauerei), proprietatea economică asupra activelor imobiliare ale T-GmbH putea fi deja atribuită societății A-Brauerei anterior operațiunii de fuziune prin absorbție, întrucât A-Brauerei deținea întregul capital social al T-GmbH.

140. Cu titlu subsidiar, pentru situația în care Curtea va considera că cadrul de referință relevant este format numai din articolul 1 din GrEStG, conform abordării propuse de Comisie, vom examina în secțiunea care urmează dacă situațiile care intră în sfera de aplicare a articolului 6a din GrEStG sunt comparabile cu cele care nu intră sub incidența acestuia.

2. Cu privire la lipsa comparabilității între situațiile în care se aplică scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG și situațiile în care nu se aplică această scutire

141. Potrivit jurisprudenței Curții, a doua etapă a metodei cadrului de referință constă în examinarea aspectului dacă măsura fiscală în cauză introduce diferențieri între operatori care se găsesc, *în raport cu obiectivul urmărit de cadrul de referință*, într-o situație de drept și de fapt comparabilă [89].

142. Amintim că, în cauza Comisia/World Duty Free Group și alții [90], Curtea nu era sesizată cu privire la acest aspect, dat fiind că Tribunalul anulase decizia Comisiei fără a examina argumentele referitoare la lipsa caracterului comparabil între contribuabilii vizați de scutire și contribuabilii nevizați de aceasta.

143. Aprecierea comparabilității, în contextul celei de a doua etape a metodei cadrului de referință, ridică mai multe probleme delicate.

144. În primul rând, întrucât impune identificarea „obiectivului” urmărit de cadrul de referință, această a doua etapă riscă să fie marcată de insecuritate juridică. Astfel, după cum am arătat la punctul 134 din prezentele concluzii, prin impozitul pe achizițiile imobiliare în discuție în litigiul principal se urmăresc concomitent mai multe obiective, la fel ca majoritatea mecanismelor fiscale. Din nou, a privilegia unul dintre aceste obiective în detrimentul celorlalte, în scopul de a examina caracterul comparabil, ar implica, în opinia noastră, riscul unei aprecieri arbitrare.

145. Cu titlu de exemplu, abordarea sugerată de Comisie echivalează cu a privilegia obiectivul fiscal al acestui regim, și anume încasarea unor venituri fiscale, în privința cărora toți contribuabilii supuși acestui impozit s-ar găsi într-o situație comparabilă. Considerăm că este necesară excluderea unei asemenea abordări, întrucât ar lipsi de orice efect util primele două etape ale metodei cadrului de referință, a treia etapă având o sferă limitată de aplicare.

146. Astfel, mai întâi, dacă cadrul de referință este definit ca fiind impozitul însuși, orice avantaj fiscal acordat anumitor contribuabili reprezintă în mod necesar o derogare de la acest cadru (prima etapă). Apoi, se poate considera că toți contribuabilii, în calitate de subiecți ai impozitului, se găsesc într-o situație comparabilă prin raportare la obiectivul care constă în perceperea unor venituri fiscale (a doua etapă). În sfârșit, numai mecanismele inerente cadrului de referință sunt admise drept justificare bazată pe natura sau pe economia sistemului respectiv (a treia etapă) [91].

89 A se vedea în special Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 57), Hotărârea din 20 decembrie 2017, Comunidad Autónoma de Galicia și Retegal/Comisia (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punctele 58 și 61), precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctele 38 și 40).

90 A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 92-94 și 123).

91 A se vedea punctele 180-186 din prezentele concluzii.

147. În orice caz, atribuirea unuia sau a mai multor obiective unui sistem fiscal determinat este un exercițiu în mod necesar incert. În această privință, subliniem că, într-o cauză recentă, Belgia/Comisia [92], avocatul general Bobek a identificat nu mai puțin de trei factori care pot fi avuți în vedere în scopul aprecierii comparabilității în cadrul selectivității, arătând în același timp că această apreciere *„presupune întotdeauna alegeri cu valoare subiectivă* privind întreprinderile care sunt comparabile și de ce, punând mai mult accent pe un factor decât pe altul”.

148. Considerăm că subiectivitatea acestei aprecieri este contrară jurisprudenței constante, menționată la punctul 137 din prezentele concluzii, potrivit căreia, pe de o parte, noțiunea „ajutor de stat” trebuie interpretată pe baza unor elemente obiective și, pe de altă parte, nimic nu justifică existența unei puteri largi de apreciere a Comisiei în privința calificării unei măsuri drept „ajutor de stat”.

149. În al doilea rând, există o incertitudine și cu privire la tipul de obiective care pot fi invocate în scopul efectuării unei aprecieri a comparabilității. Potrivit Comunicării Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, această apreciere trebuie făcută având în vedere *„obiectivul intrinsec* al sistemului de referință”, „[o]biectivele de politică externă – cum ar fi obiectivele politicii regionale, ale politicii de mediu sau ale politicii industriale – [neputând] fi invocate de statul membru pentru a justifica tratamentul diferențiat al întreprinderilor” [93].

150. Această distincție între „obiectivul intrinsec” și „obiective de politică externă” ale cadrului de referință impune stabilirea, în practică, a condițiilor necesare pentru ca un obiectiv legitim să devină „intrinsec” cadrului de referință. Potrivit lecturii jurisprudenței relevante [94], avută în vedere în Comunicarea privind noțiunea de ajutor de stat [95], s-ar părea că regimul fiscal în discuție trebuie structurat în mod strict în jurul obiectivului legitim invocat, precum o ecotaxă întemeiată pe obiectivul de protecție a mediului.

151. Totuși, această interpretare a Comisiei ar exclude posibilitatea de a invoca un obiectiv legitim, precum protecția mediului, în cazul unui impozit general cum este impozitul pe venit, deoarece un impozit general nu este structurat în mod strict în jurul unui astfel de obiectiv. Or, în această privință, avem îndoieli în legătură cu oportunitatea de a considera că un obiectiv legitim, precum protecția mediului, este „intrinsec” unei *taxe speciale* bazate pe acest obiectiv, deși acest obiectiv ar trebui considerat „extern” unui *impozit general*.

92 Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Belgia/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punctele 31-37); sublinierea noastră. Potrivit avocatului general, cei trei factori relevanți sunt domeniul de aplicare al măsurii, scopul măsurii și substituibilitatea produselor respective.

93 Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, punctul 135, sublinierea noastră.

94 A se vedea în special Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctele 86-93), în care Curtea amintește obligația de a verifica caracterul comparabil în raport cu obiectivul de mediu urmărit prin intermediul unei ecotaxe, Hotărârea din 8 septembrie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punctele 63-68), în care Curtea constată caracterul comparabil în raport cu obiectivul de mediu urmărit prin intermediul unui regim care are drept scop limitarea emisiilor de NO_x (protecția mediului), Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctele 29 și 30), în care Curtea respinge obiectivele străine de sistemul fiscal în discuție, precum menținerea ocupării forței de muncă (punctul 30), dar acest pasaj pare să se refere mai degrabă la a treia etapă a metodei cadrului de referință (a se vedea punctul 29), Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punctele 78 și 79), în care Curtea a constatat lipsa comparabilității în raport cu obiectivul de mediu urmărit prin intermediul unei taxe speciale aplicate utilizării de combustibil nuclear în scopul producerii energiei electrice, Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctele 49-56), ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctele 42-50), și ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctele 37-46), în care Curtea a constatat lipsa comparabilității în raport cu obiectivul de protecție a mediului și de amenajare a teritoriului urmărit prin intermediul unei taxe speciale.

95 Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, punctul 136: „Structura *anumitor taxe speciale* (și, în special, baza de impozitare a acestora), cum ar fi taxele de protecție a mediului și a sănătății impuse pentru a descuraja anumite activități sau produse care au un efect advers asupra mediului sau asupra sănătății umane, va integra în mod normal obiectivele de politică urmărite. În astfel de cazuri, un tratament diferențiat pentru activitățile sau produsele a căror situație diferă de situația activităților sau produselor care fac obiectul taxei în ceea ce privește obiectivul intrinsec urmărit nu constituie o derogare” (sublinierea noastră).

152. Astfel, o asemenea interpretare conduce la un tratament asimetric al avantajelor prevăzute în cadrul unor taxe speciale, pe de o parte, și al celor stabilite în cadrul unor impozite generale, pe de altă parte. Un avantaj fiscal oferit în cadrul unei taxe speciale ar putea fi calificat drept „neselectiv” pe baza obiectivului legitim (calificat drept „intrinsec”), spre deosebire de un avantaj fiscal bazat pe același obiectiv (calificat drept „exterior”) în cadrul unui impozit general pe venit [96].

153. Un astfel de tratament asimetric ar crea o distorsiune în favoarea taxelor speciale și în defavoarea impozitelor generale – precum impozitul pe venit – în însăși esența materiei ajutoarelor de stat, posibil în contradicție cu principiul autonomiei fiscale a statelor membre [97].

154. În fond, admitem că manifestăm o anumită reticență față de implicațiile practice ale unei interpretări care exclude posibilitatea de a invoca anumite obiective legitime urmărite prin intermediul regimului fiscal în discuție.

155. Am subliniat deja că metoda cadrului de referință urmărea să transforme interdicția ajutoarelor de stat într-un test de nediscriminare *general*, interzicând, în principiu, orice diferențiere fiscală [98]. Or, interpretarea menționată anterior ar agrava și mai mult severitatea acestei interdicții, prin faptul că nu ar accepta, în scopul aprecierii caracterului comparabil, decât *obiectivele intrinseci* regimului fiscal în discuție.

156. Cu titlu de comparație, dispozițiile Tratatului FUE care stabilesc libertățile de circulație prevăd interzicerea discriminărilor bazate exclusiv pe *origine*, permițând invocarea *oricărui obiectiv legitim* în cadrul aprecierii caracterului comparabil, precum și în cadrul examinării unor eventuale justificări.

157. În această privință, nu ni se pare convingător argumentul potrivit căruia orice obiectiv legitim urmărit prin intermediul regimului fiscal în discuție, care privește, printre altele, protecția socială sau a mediului, *poate*, în orice situație, să fie avut în vedere de Comisie în cadrul examinării caracterului comparabil al unui ajutor cu piața internă. Astfel, o asemenea *posibilitate* nu poate fi considerată suficientă având în vedere obligația de interpretare strictă a articolului 107 alineatele (2) și (3) TFUE și puterea de apreciere largă de care dispune Comisia în cadrul acestei examinări [99], în special într-un domeniu nearmonizat cum este fiscalitatea.

158. În consecință, dacă simpla invocare a unui obiectiv legitim de către un stat membru nu poate conduce în sine la excluderea unei măsuri statale din domeniul de aplicare al articolului 107 alineatul (1) TFUE, în conformitate cu ceea ce a apreciat Curtea în special în Hotărârea Italia/Comisia [100] și în Hotărârea British Aggregates/Comisia [101], orice obiectiv legitim trebuie să poată fi invocat *în cadrul specific al celei de a doua etape a metodei cadrului de referință*, și anume în cadrul examinării comparabilității.

159. Această abordare este confirmată de Hotărârile recente ANGED, în care Curtea a apreciat comparabilitatea în privința protecției mediului și a amenajării teritoriului, fără a califica aceste obiective drept „intrinseci” regimului fiscal respectiv [102].

96 A se vedea în acest sens Piernas López, J. J., „Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case”, în *European State Aid Law Quarterly*, 2018, nr. 2, p. 274-281, p. 279: „[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (e.g. environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid”.

97 A se vedea punctele 74 și 78 din prezentele concluzii.

98 A se vedea punctele 61-73 din prezentele concluzii.

99 A se vedea punctul 76 din prezentele concluzii.

100 Hotărârea din 2 iulie 1974 (173/73, EU:C:1974:71, punctele 21, 22, 27 și 28).

101 Hotărârea din 22 decembrie 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctele 86-93).

102 Hotărârile din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctele 49-56), ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctele 42-50), precum și ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctele 37-46).

160. Aceste precizări fiind făcute, este necesar să se examineze, în cadrul prezentei cauze, dacă contribuabilii vizați de domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 6a din GrEStG, pe de o parte, și cei care nu sunt vizați de acesta, pe de altă parte, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește *ansamblul obiectivelor* urmărite de impozitul pe achizițiile imobiliare.

161. Astfel cum s-a susținut în abordările expuse de instanța de trimitere, de A-Brauerei și de guvernul german, considerăm că nu aceasta este situația în speță și, prin urmare, că scutirea menționată nu este selectivă.

a) Cu privire la lipsa comparabilității între operațiunile de reorganizare realizate în cadrul unui grup și operațiunile realizate în afara unui grup

162. În primul rând, scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG vizează operațiunile de fuziune, de divizare sau de transfer al patrimoniului [103] în cadrul unui grup de societăți, la care participă o întreprindere dominantă și una sau mai multe societăți dependente de această întreprindere dominantă ori mai multe societăți dependente de o întreprindere dominantă.

163. Potrivit Comisiei, obiectivul urmărit prin articolul 1 din GrEStG este de natură pur fiscală, și anume impozitarea oricăror operațiuni de schimb care, din punct de vedere juridic sau economic, au ca efect transferul proprietății. Or, în raport cu acest obiectiv, întreprinderile care realizează achiziții imobiliare în afara unui grup s-ar afla într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a întreprinderilor care beneficiază de scutirea în discuție.

164. Nu suntem de acord cu această poziție a Comisiei. Considerăm că operațiunile de reorganizare realizate *în cadrul* unui grup nu sunt comparabile cu operațiunile realizate *în afara* unui grup.

165. Astfel, pe plan economic, orice imobil care aparține unui grup de societăți este deținut indirect de societatea-mamă, până la concurența participației sale în societatea care este proprietară din punct de vedere juridic. Amintim în această privință că scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG este condiționată de deținerea de către întreprinderea dominantă a cel puțin 95 % din capitalul social al societăților participante la reorganizare. Într-o asemenea situație, impactul unei operațiuni de reorganizare este neutru sau neglijabil pe plan economic, întrucât, astfel cum a arătat în esență instanța de trimitere, întreprinderea dominantă rămâne indirect deținătoarea imobilului înainte și după această operațiune [104]. În aceeași ordine de idei, A-Brauerei a subliniat că această dispoziție viza exceptarea operațiunilor care nu determină modificări în ceea ce privește controlul asupra imobilelor respective.

166. Cu alte cuvinte, astfel cum a confirmat guvernul german în ședința de audiere a pledoariilor, articolul 6a din GrEStG are, printre altele, ca efect evitarea unei duble impuneri economice în sarcina grupurilor de societăți. Astfel, întrucât impozitul trebuie plătit în momentul intrării unui imobil în patrimoniul unei societăți a grupului, ar fi injust să fie perceput din nou acest impozit la fiecare reorganizare din cadrul unui grup de societăți.

167. Considerăm că această specificitate a operațiunilor de reorganizare realizate *în cadrul unui grup*, între societăți afiliate printr-o participație de cel puțin 95 %, se opune posibilității ca astfel de operațiuni să fie considerate comparabile cu achizițiile imobiliare realizate *în afara unui grup*, de exemplu cu o simplă vânzare între persoane independente.

103 Articolul 6a din GrEStG trimite astfel la operațiunile de reorganizare în sensul articolului 1 alineatul (1) punctele 1-3 din UmwG, care vizează operațiunile de fuziune, de divizare sau de transfer patrimonial.

104 A se vedea punctul 139 din prezentele concluzii.

b) Cu privire la lipsa comparabilității între operațiunile de reorganizare realizate în cadrul unui grup și celelalte măsuri de restructurare luate în cadrul unui grup

168. În al doilea rând, Comisia a arătat că operațiunile de reorganizare realizate în cadrul unui grup sunt comparabile, din punctul de vedere al obiectivului fiscal urmărit prin impozitul pe achizițiile imobiliare, cu celelalte măsuri de restructurare luate în cadrul unui grup. De exemplu, aceasta a arătat că vânzarea unui imobil între societăți care aparțin aceluiași grup nu beneficiază de scutirea prevăzută de acea dispoziție.

169. Această poziție a Comisiei este surprinzătoare. Astfel, dreptul Uniunii, mai exact Directiva 2009/133/CE [105], pare că a recunoscut specificitatea operațiunilor de reorganizare în cadrul unui grup, în special cea a operațiunilor de fuziune precum cea în discuție în litigiul principal. Astfel, articolul 4 alineatul (1) din această directivă prevede neimpozitarea plusvalorilor – în special imobiliare – în caz de fuziune, divizare sau divizare parțială [106].

170. În schimb, legiuitorul Uniunii nu a extins acest avantaj asupra celorlalte operațiuni între societăți din cadrul aceluiași grup, în special asupra simplelor vânzări de active între astfel de societăți. În opinia noastră, această diferență de tratament se explică prin specificitatea operațiunilor de restructurare, aspect subliniat de asemenea de A-Brauerei. Astfel, operațiunile de restructurare au efecte juridice specifice, în special din cauza amplorii lor, asupra personalității juridice și/sau a patrimoniului societăților respective. De exemplu, operațiunile de fuziune determină, în principiu, dispariția unei persoane juridice și transmiterea patrimoniului său societății absorbante. Comparativ, unicul efect al unei simple vânzări este transferul unui activ în patrimoniul unei alte persoane.

171. Această diferență obiectivă de natură exclude, în opinia noastră, posibilitatea de a considera operațiunile de reorganizare și celelalte operațiuni care au loc între societăți din același grup, în special vânzările, ca fiind comparabile în raport cu un impozit aplicabil operațiunilor imobiliare, indiferent dacă este vorba despre un impozit direct pe plusvalori sau despre un impozit indirect pe achizițiile imobiliare precum cel în discuție în litigiul principal.

c) Cu privire la lipsa comparabilității între operațiunile de reorganizare care ating pragul unei participații de 95 % și operațiunile care nu ating acest prag

172. În al treilea rând, arătăm că articolul 6a din GrEStG prevede un prag de participație de 95 % în societatea sau în societățile dependente care participă la operațiunea de reorganizare. Astfel cum a arătat guvernul german, pentru a putea beneficia de scutirea în discuție în litigiul principal, reorganizarea trebuie să implice:

– o întreprindere dominantă și o societate dependentă;

– o întreprindere dominantă și mai multe societăți dependente sau

– mai multe societăți dependente ale unei întreprinderi dominante.

105 Directiva Consiliului din 19 octombrie 2009 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre (JO 2009, L 310, p. 34).

106 A se vedea articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2009/133: „O fuziune, divizare sau divizare parțială nu determină impozitarea plusvalorii calculate prin diferența între valorile reale ale activelor și pasivelor transferate și valorile lor fiscale.”

173. Potrivit dispoziției citate mai sus, este „dependentă” o societate al cărei capital sau patrimoniu social este deținut de întreprinderea dominantă, direct sau indirect, în proporție de cel puțin 95 %. Prin urmare, există o diferență de tratament între participațiile sub pragul de 95 %, pe de o parte, și cele egale sau superioare acestui prag, pe de altă parte, în sensul că numai cele din urmă pot beneficia de scutire.

174. Totuși, aceste participații nu se găsesc într-o situație comparabilă, întrucât pragul de participație de 95 % constituie de asemenea o condiție de impozitare în temeiul articolului 1 alineatele (2a) și (3) din GrEStG, astfel cum au explicat în mod întemeiat A-Brauerei și guvernul german.

175. Reluând exemplul numeric folosit de A-Brauerei, achiziționarea unei participații de 94 % într-o societate care este proprietara unor imobile situate pe teritoriul german nu este impozitată în temeiul articolului 1 alineatele (2a) și (3) din GrEStG. În schimb, fuziunea ulterioară dintre filială și societatea-mamă nu ar beneficia de scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG și ar fi, prin urmare, impozabilă. În această situație, impozitul ar fi perceput, așadar, o singură dată, cu ocazia acestor două operațiuni.

176. Invers, achiziționarea unei participații de 95 % sau mai mare în aceeași societate este impozitată în temeiul articolului 1 din GrEStG, în timp ce fuziunea ulterioară ar beneficia de scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG. Din nou, impozitul ar fi perceput o singură dată, cu ocazia acestor două operațiuni.

177. Astfel, pragul de participație de 95 %, impus pentru a beneficia de scutire (articolul 6a din GrEStG), examinat împreună cu pragul de participare de 95 %, prevăzut drept condiție pentru impozitare [articolul 1 alineatele (2a) și (3) din GrEStG], nu stabilește nicio distincție între situații comparabile, ci, dimpotrivă, permite să se garanteze un tratament nediscriminatoriu al diferitor operațiuni vizate de regimul în discuție în litigiul principal.

178. Având în vedere cele ce precedă, în opinia noastră, contribuabilii vizați de domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 6a din GrEStG, pe de o parte, și cei care nu sunt vizați de acesta, pe de altă parte, nu se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă din perspectiva obiectivelor urmărite prin impozitul în discuție în litigiul principal. Prin urmare, această scutire nu este selectivă în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

179. Cu titlu subsidiar, pentru situația în care Curtea ar considera că aceste categorii de contribuabili se găsesc într-o situație comparabilă, vom examina în secțiunea următoare existența unei justificări bazate pe natura sau pe economia generală a regimului în discuție.

3. Cu privire la existența unei justificări bazate pe natura sau pe economia generală a regimului în discuție

180. Rezultă din jurisprudență că noțiunea „ajutor de stat” nu are în vedere măsurile statale care introduc o diferențiere între întreprinderi și care sunt, prin urmare, *a priori* selective, dacă această diferențiere rezultă din natura sau din economia sistemului din care fac parte [107].

107 A se vedea în special Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 83), Hotărârea din 21 iunie 2012, BNP Paribas și BNL/Comisia (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punctul 101), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 42), precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 58).

181. În materie fiscală, sfera de aplicare a acestei justificări a fost precizată în modul următor. O măsură poate fi justificată prin natura sau prin economia generală a sistemului fiscal dacă statul membru respectiv poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului său fiscal. În această privință, trebuie stabilită o distincție între, pe de o parte, obiectivele atribuite unui regim fiscal special și care îi sunt exterioare și, pe de altă parte, mecanismele inerente sistemului fiscal însuși care sunt necesare pentru realizarea unor asemenea obiective [108].

182. La fel ca distincția între „obiectiv intrinsec” și „obiective exterioare”, examinată în cadrul celei de a doua etape [109], considerăm că și distincția între „mecanismele inerente sistemului fiscal însuși” și „obiectivele exterioare” este dificil de pus în aplicare.

183. Pe de o parte, este permis să ne punem întrebarea dacă sintagma „sistemului fiscal însuși” trimite la cadrul de referință – care privește impozitul pe achizițiile imobiliare din litigiul principal – sau la întregul sistem fiscal al unui stat membru.

184. În opinia noastră, limitarea acestei noțiuni la mecanismele inerente ansamblului fiscalității unui stat membru ar risca să lipsească de orice aplicare utilă cea de a treia etapă a metodei cadrului de referință. Astfel, dacă acesta ar fi situația, o justificare întemeiată pe combaterea practicilor abuzive sau pe voința de a preveni dubla impunere nu ar fi admisibilă, în cadrul litigiului principal, decât în cazul în care *întreaga fiscalitate* a Republicii Federale Germania ar fi structurată în jurul acestor obiective.

185. Prin urmare, considerăm că noțiunea „mecanisme inerente sistemului fiscal însuși” trimite la mecanismele inerente *numai cadrului de referință*, care privește impozitul pe achizițiile imobiliare în litigiul principal. Această interpretare este confirmată de Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, care are în vedere în mod univoc principiile fondatoare sau directoare intrinseci ale „sistemului de referință” [110].

186. Pe de altă parte, fără legătură cu observația de mai sus, linia de demarcație dintre „obiective exterioare” și „mecanisme inerente” sistemului fiscal vizat este de asemenea o sursă de dificultăți. În această privință, facem trimitere la observațiile noastre referitoare la distincția între „obiectiv intrinsec” și „obiective exterioare” în contextul aprecierii comparabilității [111].

187. Acestea fiind precizate, în Comunicarea privind noțiunea de ajutor, Comisia a identificat mai multe obiective care, în opinia sa, pot fi invocate în cadrul acestei a treia etape, precum necesitatea de a lupta împotriva fraudei sau a evaziunii fiscale, necesitatea de a lua în considerare cerințe de contabilitate specifice, capacitatea de gestionare, principiul neutralității fiscale, natura progresivă a impozitului pe venit și scopul redistributiv al acestuia, necesitatea de a evita dubla impunere sau obiectivul de a optimiza recuperarea datoriilor fiscale [112].

188. Or, în cadrul prezentei cauze, justificările invocate de A-Brauerei și de guvernul german par a corespunde mai multor obiective identificate de Comisie.

108 A se vedea în special Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia (C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 81), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 65), Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22), precum și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 43).

109 A se vedea punctele 149-159 din prezentele concluzii.

110 Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, punctul 138.

111 A se vedea punctele 149-159 din prezentele concluzii.

112 Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat, punctul 139.

189. Mai întâi, A-Brauerei a invocat faptul că scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG se bazează în mod direct pe principiile fondatoare sau directoare intrinseci regimului impozitului pe achizițiile imobiliare, dat fiind că acest impozit vizează operațiunile juridice care determină o modificare a controlului asupra unor imobile situate pe teritoriul național.

190. Considerăm că această justificare, care poate fi asociată obiectivului prevenirii dublei impuneri urmărit de regimul în discuție în litigiul principal, trebuie acceptată pentru motivele prezentate la punctele 162-167 din prezentele concluzii.

191. Apoi, guvernul german a afirmat că scutirea prevăzută la articolul 6a din GrEStG este conformă cu obiectivul atribuit impozitului pe achizițiile imobiliare de taxare a capacității financiare obiective a dobânditorului sau a vânzătorului care se manifestă în momentul înstrăinării unui imobil. Or, operațiunile vizate de articolul 6a din GrEStG nu au nicio incidență asupra capacității financiare a participanților, având în vedere că aceștia nu sunt independenți, ci legați între ei prin participarea întreprinderii dominante care deține cel puțin 95 % din capitalul social al uneia sau al mai multor societăți participante.

192. Din nou, în opinia noastră, nu există niciun motiv de a pune în discuție validitatea acestei explicații.

193. În sfârșit, A-Brauerei și guvernul german au justificat de asemenea cerința referitoare la perioadele de deținere de cinci ani anterior și ulterior operațiunii de reorganizare, în legătură cu participația de 95 % la capitalul social al societății dependente [113]. Potrivit explicațiilor acestora, prin aceste perioade se evită aplicarea scutirii prevăzute la articolul 6a din GrEStG în cazul anumitor practici abuzive care constau în special în achiziționarea pe termen scurt a unor părți sociale în vederea realizării unor reorganizări care nu sunt supuse impozitului pe achizițiile imobiliare.

194. Subliniem în acest sens că instanța de trimitere a confirmat validitatea acestei explicații. În plus, articolul 3 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2011/96/UE permite statelor membre să condiționeze în mod analog beneficiul unui avantaj fiscal de durata participării la capitalul social al unei filiale [114].

195. Rezultă din cele ce precedă că cerințele pentru acordarea scutirii prevăzute la articolul 6a din GrEStG sunt justificate de natura și de economia regimului fiscal în discuție în litigiul principal și, prin urmare, că această scutire nu constituie un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

113 Potrivit informațiilor oferite de instanța de trimitere, din interpretarea extinsă a acestei instanțe rezultă că cea de a doua perioadă de cinci ani nu se aplică în cazul unei fuziuni. A se vedea punctul 30 din prezentele concluzii.

114 Directiva Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8). Conform considerentului (3), obiectivul prezentei directive este de a scuti de la reținerea la sursă dividendele și alte forme de repartizare a profitului achitate societăților-mamă de către filiale și de a elimina dubla impozitare a acestor venituri la nivelul societății-mamă. Potrivit articolului 3 alineatul (2) litera (b), statele membre au opțiunea să nu aplice prezenta directivă la societățile din acel stat membru care nu mențin pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participația care le conferă calitatea de societate-mamă sau la societățile în care o societate din alt stat membru nu menține această participație pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani.

VII. Concluzie

196. Având în vedere ceea ce precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

„Articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că reprezintă o măsură generală și, prin urmare, nu poate fi calificat drept «ajutor de stat» un avantaj fiscal precum cel în discuție în litigiul principal, care constă în a excepta de la impozitul pe achizițiile imobiliare o operațiune de reorganizare în cadrul unui grup de societăți, în speță o fuziune, la care participă o întreprindere dominantă și o societate dependentă, în condițiile în care întreprinderea dominantă trebuie să dețină o participație de cel puțin 95 % în societatea dependentă în cursul celor cinci ani anteriori operațiunii și, în principiu, în cursul celor cinci ani ulteriori acesteia.”