

DEĊIŻJONI TAL-KUMMISSJONI (UE) 2015/314**tal-15 ta' Ottubru 2014****dwar l-ghajjnuna mill-Istat SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) implimentata minn Spanja
Skema għall-amortizzazzjoni tat-taxxa ta' avvjamment finanzjarju għall-akkwist ta' parteċipazzjo-
nijiet azzjonarji barranin***(notifikata bid-dokument C(2014) 7280)***(It-test bl-Ispanjol biss huwa awtentiku)****(Test b'rilevanza għaż-ŻEE)**

IL-KUMMISSJONI EWROPEA,

Wara li kkunsidrat it-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea, u b'mod partikolari l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 108(2) tiegħu,

Wara li kkunsidrat il-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, u b'mod partikolari l-Artikolu 62(1)(a) tiegħu,

Wara li sejhet lill-partijiet interessati sabiex jissottomettu l-kummenti tagħhom skont id-dispożizzjoni(jiet) (i)ċċitata/i iktar 'il fuq ⁽¹⁾ u wara li kkunsidrat il-kummenti tagħhom,

Billi:

1. PROĊEDURA

- (1) Fit-28 ta' Ottubru 2009, il-Kummissjoni adottat deċiżjoni negattiva bl-irkupru li jikkonċerna l-ghajjnuna mogħtija lil benefiċjarji ta' skema Spanjola li tippermetti li titnaqqas it-taxxa b'rabta mal-akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji mhux residenti (minn hawn 'il quddiem "l-Ewwel Deċiżjoni") ⁽²⁾. Din id-deċiżjoni kienet limitata għal akkwisti fi hdan l-Unjoni u l-Kummissjoni żammet il-proċedura miftuħa għal akkwisti barra l-Unjoni peress li l-awtoritajiet Spanjoli ħadu impenn li jipprovdut dettalji għodda dwar l-allegati ostakoli għall-fużjonijiet transfruntiera barra l-Unjoni.
- (2) Fit-12 ta' Jannar 2011, il-Kummissjoni adottat deċiżjoni negattiva bl-irkupru, rigward l-ghajjnuna mogħtija lil benefiċjarji fuq il-bażi tal-leġiżlazzjoni kkontestata meta jsiru akkwisti extra-UE (minn hawn 'il quddiem "it-Tieni Deċiżjoni") ⁽³⁾.
- (3) Madankollu, il-Kummissjoni ddeċidiet li tillimita l-kamp ta' applikazzjoni tal-obbligu ta' rkupru li jinsab fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni minhabba l-eżistenza ta' aspettattivi leġittimi.
- (4) Permezz tal-ittra elettronika tat-12 ta' April 2012, l-awtoritajiet Spanjoli għarrfu lill-Kummissjoni li fil-21 ta' Marzu 2012 l-awtoritajiet Spanjoli adottaw interpretazzjoni amministrattiva vinkolanti għdida ⁽⁴⁾ ("consulta vinculante") tal-iskema ta' ghajjnuna kkonċernata, li trid tiġi applikata wkoll għal tranżazzjonijiet li sehew qabel din id-data.
- (5) Permezz tal-ittra tal-4 ta' Lulju 2012, fil-kuntest tal-proċedura ta' rkupru tat-Tieni Deċiżjoni, il-Kummissjoni talbet lill-awtoritajiet Spanjoli sabiex jiċċaraw għadd ta' kwistjonijiet dwar l-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida. Spanja bagħtet il-kummenti tagħha fil-5 ta' Settembru 2012.
- (6) F'Ottubru 2012, b'referenza għal din l-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida, il-Kummissjoni rreġistrat każ *ex-officio* għdid ⁽⁵⁾ fir-Reġistru dwar l-Ghajjnuna mill-Istat tagħha.

⁽¹⁾ ĠU C 258, 7.9.2013, p. 8.⁽²⁾ ĠU L 7, 11.1.2011, p. 48.⁽³⁾ ĠU L 135, 21.5.2011, p. 1.⁽⁴⁾ Ara Consulta vinculante V0608-12 tal-21 ta' Marzu 2012.⁽⁵⁾ SA 35550 (12/CP).

- (7) Permezz tal-ittra tad-29 ta' Ottubru 2012, il-Kummissjoni baghtet talba għal informazzjoni lil Spanja. L-awtoritajiet Spanjoli pprovdew l-informazzjoni mitluba fil-5 ta' Diċembru 2012. Fit-12 ta' Diċembru 2012 saret laqgħa teknika bejn il-Kummissjoni u l-awtoritajiet Spanjoli. Wara din il-laqgħa, fid-19 ta' Diċembru 2012 il-Kummissjoni baghtet ittra oħra lil Spanja fil-kuntest tal-proċedura ta' rkupru, u fiha ppreżentat ukoll id-dubji tagħha fuq kemm hija legittima l-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida. Spanja ssottomettiet il-kummenti tagħha fl-14 ta' Frar 2013.
- (8) Fis-26 ta' April 2013, il-Kummissjoni baghtet ittra lill-awtoritajiet Spanjoli, u fiha kienet tesigi li dawn jirrevedu l-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida tal-iskema ta' ghajnuna fid-dawl tar-regoli dwar l-ghajnuna mill-Istat. Fil-31 ta' Mejju 2013, l-awtoritajiet Spanjoli wiegħbu għall-ittra tal-Kummissjoni.
- (9) Permezz tal-ittra tal-21 ta' Ġunju 2013, is-servizzi tal-Kummissjoni għarrfu lill-awtoritajiet Spanjoli li l-Kummissjoni kienet qed tikkunsidra li tohroġ inibizzjoni, li tesigi s-sospensjoni ta' kwalunkwe ghajnuna mhux skont il-liġi mogħtija fid-dawl tal-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida, u fiha stednithom jissottomettu l-kummenti tagħhom. Fis-26 ta' Ġunju 2013, Spanja talbet estensjoni tad-data ta' skadenza originarjament stabbilita mill-Kummissjoni, li giet rifjutata dakinhar stess. Spanja ssottomettiet il-kummenti tagħha fuq l-inibizzjoni tas-sospensjoni permezz tal-ittra tal-1 ta' Lulju 2013.
- (10) Peress li l-iskema emendata ma kinitx giet innotifikata skont l-Artikolu 108(3) tat-Trattat u diġà kienet giet applikata qabel ma giet riċevuta l-approvazzjoni preliminari tal-Kummissjoni skont l-Artikolu 107 tat-Trattat, il-miżura giet irregistrata fir-Reġistru dwar l-Għajnuna mill-Istat tal-Kummissjoni bħala ghajnuna mhux notifikata bin-numru SA. 35550 (13/NN).
- (11) Permezz ta' ittra datata s-17 ta' Lulju 2013, il-Kummissjoni għarrfet lil Spanja li kienet iddeċidiet li tibda l-proċedura stabbilita fl-Artikolu 108(2) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea fir-rigward tal-ghajnuna.
- (12) Id-deċiżjoni tal-Kummissjoni li tibda l-proċedura giet ippubblikata f'*Il-Ġurnal Uffiċjali tal-Unjoni Ewropea* ⁽⁶⁾. Il-Kummissjoni stiednet lill-partijiet interessati sabiex jissottomettu l-kummenti tagħhom.
- (13) Il-Kummissjoni rċiviet kummenti mingħand l-awtoritajiet Spanjoli u hames partijiet interessati. Il-Kummissjoni għaddiet il-kummenti tal-partijiet terzi interessati lil Spanja, li nġhatat l-oportunità sabiex taqşam ir-reazzjonijiet tagħha. Il-kummenti tagħha ġew riċevuti f'ittra datata l-25 ta' Novembru 2013 u l-20 ta' Diċembru 2013.
- (14) Permezz tal-ittra datata s-26 ta' Marzu 2014, il-Kummissjoni baghtet talba għall-informazzjoni lil Spanja. Fis-7 ta' Mejju 2014 l-awtoritajiet Spanjoli pprovdew l-informazzjoni mitluba.

2. DESKRIZZJONI TAL-MIŻURA

2.1. Introduzzjoni

a) Artikolu 12(5)TRLIS

- (15) Il-baži ġuridika tal-iskema ta' ghajnuna kkonċernata tinsab fil-Liġi Spanjola dwar it-Taxxa Korporattiva (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, minn hawn 'il quddiem "TRLIS"), b'mod partikolari fl-Artikolu 12(5) moqri flimkien mal-Artikolu 21 tiegħu.
- (16) L-Artikolu 12(5) tat-TRLIS, li daħal fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2002, daħhal il-possibbiltà li kumpanija residenti Spanjola tnaqqas mill-baži tat-taxxa korporattiva l-avvjament finanzjarju li jirriżulta mill-akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpanija mhux residenti li għandha dħul eligibbli għall-eżenzjoni mit-taxxa skont l-Artikolu 21 tat-TRLIS (qabel kien l-Artikolu 20 (bis) LIS).
- (17) L-avvjament finanzjarju huwa ddefinit mill-Artikolu 12(5) tat-TRLIS bħala l-parti tad-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-partiċipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha dakinhar tal-akkwist li ma gietx irregistrata taħt il-prodotti u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti. Din il-parti tad-differenza tkun deducibbli mill-baži tat-taxxa, sal-massimu annwali ta' wieħed fuq għoxrin tal-valur tagħha. Dan isir mingħajr hsara għar-regoli kontabilistiċi applikabbli.

⁽⁶⁾ Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 1.

b) *Il-kriterji tal-Artikolu 21 tat-TRLIS*

- (18) L-Artikolu 21 tat-TRLIS jistabbilixxi r-rekwiżiti li d-dhul tal-kumpanija mhux residenti għandu jissodisfa sabiex il-kumpanija residenti tkun tista' tapplika t-tnaqqis tal-Artikolu 12(5) TRLIS:
- (a) Il-perċentwal tal-partecipazzjoni azzjonarja –diretta jew indiretta- fl-ekwità tal-kumpanija mhux residenti jrid ikun tal-inqas 5 %. Barra minn hekk, il-partecipazzjoni azzjonarja trid tkun ilha tal-kumpanija residenti għal tal-inqas sena bla interruzzjoni ⁽⁷⁾;
 - (b) Il-kumpanija mhux residenti trid tkun soġġetta għal taxxa barranija simili għal taxxa korporattiva. Jittiehed li din il-kundizzjoni ntlahqet jekk il-pajjiż ta' residenza tal-kumpanija fil-mira jkun iffirma konvenzjoni fiskali ma' Spanja sabiex tiġi evitata t-taxxa internazzjonali doppja, li jkun fiha klawżola fuq l-iskambju ta' informazzjoni ⁽⁸⁾;
 - (c) Il-profitti għandhom jirriżultaw minn attivitajiet kummerċjali mwettqin barra l-pajjiż. It-tali kundizzjoni tkun issodisfata meta tal-inqas 85 % tad-dhul ikun jissodisfa l-kriterji li ġejjin ⁽⁹⁾:
 - (i) Id-dhul tal-kumpanija mhux residenti jsir barra l-pajjiż u ma jstax jiġi inkluż fil-bażi tat-taxxa minhabba l-applikazzjoni tar-regoli internazzjonali dwar it-trasparenza fiskali. B'mod partikolari, id-dhul jitqies li jissodisfa dan ir-rekwiżit jekk ikun frott l-attivitajiet li ġejjin:
 - Kummerċ tal-operaturi meta l-prodotti jitqiegħdu għad-dispożizzjoni tax-xerrejja fil-pajjiż jew it-territorju ta' residenza tal-kumpanija mhux residenti jew fi kwalunkwe pajjiż jew territorju barra Spanja, diment li l-operazzjonijiet jitwettqu mill-kumpanija mhux residenti;
 - Is-servizzi pprovduti fit-territorju fejn il-kumpanija mhux residenti għandha d-domicilju fiskali tagħha, diment li l-operazzjonijiet jitwettqu mill-kumpanija mhux residenti;
 - Is-servizzi finanzjarji pprovduti lil klijenti li ma għandhomx id-domicilju fiskali tagħhom fi Spanja, diment li l-operazzjonijiet jitwettqu mill-kumpanija mhux residenti;
 - Is-servizzi tal-assigurazzjoni marbutin mar-riskji jinsabu f'territorju jew pajjiż barra Spanja, diment li s-servizzi tal-assigurazzjoni jitwettqu mill-kumpanija mhux residenti.
 - (ii) Dividendi jew ishma fuq profitti f'kumpaniji mhux residenti li jirriżultaw minn partecipazzjonijiet azzjonarji indiretti li jissodisfaw ir-rekwiżiti li jinsabu fl-Artikolu 21(1)a) tat-TRLIS. Barra minn hekk, il-qliġ kapitali li jirriżulta mit-trażmissjoni tal-partecipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji mhux residenti diment li jikkonformaw mar-rekwiżiti tal-Artikolu 21(2) tat-TRLIS.
- (19) Ta' min jinnota li għalkemm l-Artikolu 12(5) jagħmel kontroreferenza għall-Artikolu 21 tat-TRLIS, dan tal-aħhar tfassal sabiex jistabbilixxi l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mit-taxxa korporattiva ta' dividendi u dhul ta' oriġini barranija li jirriżultaw mill-akkwist ta' partecipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji mhux residenti bl-għan li tiġi evitata taxxa internazzjonali doppja ⁽¹⁰⁾.

c) *Il-kunċett ta' avvjament finanzjarju*

- (20) L-avvjament finanzjarju huwa kunċett fiskali li ddahhal mil-legizlatur Spanjol fl-Artikolu 12(5) tat-TRLIS u li huwa marbut mal-kunċett kontabilistiku ta' avvjament.
- (21) L-avvjament huwa assi intangibbli li jirrappreżenta l-valur ta' isem ta' negozju rrapprezentat sew, relazzjonijiet tajbin mal-klijenti, hiliet tal-impjegati u fatturi oħrajn bħal dawn li mistennjin jissarrfu fi qliġ ikbar minn dak apparenti fil-ġejjieni. Minn perspettiva kontabilistika, l-avvjament huwa kkalkolat bħala d-differenza bejn il-prezz tax-xiri ta' kumpanija nieqes il-valur kontabilistiku tal-valur nett tiegħu.
- (22) Skont l-informazzjoni sottomessa mill-awtoritajiet Spanjoli, jekk il-prezz imhallas għal partecipazzjoni azzjonarja f'kumpanija jkun jaqbeż il-valur kontabilistiku tiegħu, dan jista' jkun minhabba żewġ raġunijiet differenti: 1) il-valur intrinsiku miżjud tal-assi tal-kumpanija; 2) prezz eċċessiv imhallas minhabba li kien mistenni jinkiseb qliġ ikbar fil-ġejjieni. Il-kategorija msemmija l-aħhar tikkorrispondi għall-avvjament finanzjarju.

⁽⁷⁾ Ara l-Artikolu 21(1) a) TRLIS.

⁽⁸⁾ Ara l-Artikolu 21(1) b) TRLIS.

⁽⁹⁾ Ara l-Artikolu 21(1) c) TRLIS.

⁽¹⁰⁾ L-Artikolu 21 tat-TRLIS, intitolat "Eżenzjoni sabiex tiġi evitata taxxa internazzjonali doppja fuq dividendi u dhul minn sorsi barranin li jirriżultaw mit-trasferiment ta' titoli li jirrappreżentaw l-ekwità ta' entitajiet mhux residenti fi Spanja" jinsab fit-Titolu IV tat-TRLIS.

- (23) Skont l-Artikolu 12(5) tat-TRLIS, il-parti tad-differenza bejn il-prezz tax-xiri ta' parteċipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha dakinhar tal-akkwist għandha tiġi rreġistrata taht il-prodotti u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti skont il-kriterji stabbiliti fl-Ordni Amministrattiv 1815/1991 dwar il-konsolidazzjoni tal-kontijiet. L-avvjament finanzjarju huwa l-parti ta' dik id-differenza li ma gietx irreġistrata taht il-prodotti u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti. L-avvjament finanzjarju jista' jitnaqqas mill-bażi tat-taxxa, sal-massimu ta' wiehed fuq ghoxrin tal-valur tiegħu fis-sena.
- (24) Għaldaqstant, sabiex jiġi stabbilit l-ammont tal-avvjament finanzjarju li jista' jitnaqqas mill-bażi tat-taxxa, hemm bżonn li jiġu applikati l-passi li ġejjin:
- Tiġi kkalkolata d-differenza bejn il-prezz ta' xiri u l-valur kontabilistiku tal-partiċipazzjoni azzjonarja tal-kumpanija mhux residenti dakinhar tal-akkwist. Il-valur kontabilistiku għandu jirrifletti s-sehem tal-ekwità li jikkorrispondi mal-partiċipazzjoni azzjonarja u mal-valur kontabilistiku tiegħu.
 - Tiġi rreġistrata din id-differenza taht il-prodotti u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti skont il-kriterji stabbiliti fl-Ordni Amministrattiv 1815/1991 dwar il-kontijiet ikkonsolidati.
 - L-ammont (ta' din id-differenza) li ma jistax jiġi rreġistrat taht il-prodotti u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti huwa l-avvjament finanzjarju. Jista' jitnaqqas mill-bażi tat-taxxa sa wiehed fuq ghoxrin fis-sena.
- d) *Il-kunċett ta' akkwisti diretti u indiretti*
- (25) Akkwist dirett jitqies li jkun ix-xiri minn kumpanija tal-partiċipazzjonijiet azzjonarji fl-ekwità ta' kumpanija. Akkwist indirett huwa x-xiri minn kumpanija tal-partiċipazzjonijiet azzjonarji fl-ekwità ta' kumpanija fit-tieni livell jew dawk ulterjuri bħala konsegwenza ta' akkwist dirett preċedenti. Għaldaqstant, il-kumpanija akkwirenti takkwista indirettament partiċipazzjonijiet azzjonarji fil-kumpaniji li jinsabu fit-tieni livell jew dawk ulterjuri.
- (26) Madankollu, fid-dawl tal-informazzjoni pprovduta mill-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati, il-Kummissjoni tosserva li l-kontroversja f'dan il-każ tinbet mill-akkwist indirett tal-partiċipazzjonijiet azzjonarji bħala konsegwenza ta' akkwist dirett tal-partiċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpanija azzjonarja mhux residenti. Tabilhaqq, kumpaniji azzjonarji huma dawk li għandhom għan kummerċjali primarju li jkunu proprjetarji tal-ishma ta' kumpaniji operattivi oħrajn. Il-kumpaniji azzjonarji ma jwettqux attività ekonomika *per se* u, għalhekk, ma jistgħux jiġġeneraw avvjament (u, għaldaqstant, lanqas avvjament finanzjarju). L-avvjament huwa ġġenerat fl-livelli sussegwenti minn kumpaniji operattivi li jwettqu attività ekonomika. B'hekk, il-kwistjoni kkonċernata f'dan il-każ hija li jiġi stabbilit jekk partiċipazzjonijiet azzjonarji akkwistati indirettament permezz ta' akkwist dirett ta' partiċipazzjoni azzjonarja f'kumpanija azzjonarja mhux residenti jistgħux jibbenefikaw mit-tnaqqis tal-Artikolu 12(5) tat-TRLIS.

2.2. Modifiki fit-test tal-Artikolu 12(5) TRLIS

- (27) L-Artikolu 12 huwa intitolat "Aġġustamenti tal-valur: it-telf tal-valur tal-assi". Il-paragrafu 5 tiegħu dahal fis-sehh fl-1 ta' Jannar 2002. Iddahhal fil-Liġi Spanjola dwar it-Taxxa Korporattiva 43/1995 tas-27 ta' Diċembru permezz tal-Artikolu 2(5) tal-Liġi 24/2001 tas-27 ta' Diċembru ⁽¹¹⁾. Wara, l-Artikolu 12(5) TRLIS ġie inkorporat fl-Ordni Amministrattiv Leġiżlattiv 4/2004 tal-5 ta' Marzu, li stabbilixxa verżjoni kkonsolidata tal-Liġi Spanjola dwar it-Taxxa Korporattiva ⁽¹²⁾.
- (28) L-Artikolu 12(5) TRLIS ġie emendat bosta drabi minn mindu ddahhal fil-Liġi Spanjola dwar it-Taxxa Korporattiva. L-abbozz inizjali tal-Artikolu 12(5) TRLIS introdott mil-Liġi 24/2001 stabbilixxa li d-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-partiċipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha fi żmien l-akkwist għandha tkun attribwita għall-prodotti u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti, skont il-kriterji stabbiliti fl-Ordni Amministrattiv 1815/1991 tal-20 ta' Diċembru dwar il-Konsolidazzjoni tal-Kontijiet. Fl-2007, ir-referenza li saret għall-"ordni Amministrattiv 1815/1991 tal-20 ta' Diċembru dwar il-Konsolidazzjoni tal-Kontijiet" inbidlet ma' referenza għall-"metodu ta' integrazzjoni globali stabbilit fl-Artikolu 46 tal-Kodiċi tal-Kummerċ u regoli ta' implimentazzjoni oħrajn".

⁽¹¹⁾ Liġi 24/2001 tas-27 ta' Diċembru 2001 dwar miżuri Amministrattivi, Fiskali u tal-Ordni Soċjali.

⁽¹²⁾ Ordni Amministrattiv Leġiżlattiv 4/2004 tal-5 ta' Marzu, dwar il-verżjoni Konsolidata tal-Liġi Spanjola dwar it-Taxxa Korporattiva.

- (29) Skont l-awtoritajiet Spanjoli, din l-emenda kienet ir-riżultat tal-adozzjoni tal-Liġi 16/2007 tal-4 ta' Lulju dwar ir-Riforma u l-Adattament tar-Regoli Kontabilistiċi għall-Armonizzazzjoni tagħhom mal-Liġi tal-UE ⁽¹³⁾. L-adozzjoni tal-Liġi 16/2007 wasslet għal numru ta' modifiki f'bosta Liġijiet u dispożizzjonijiet, bħall-Artikolu 12(5) TRLIS. Peress li l-Ordni Amministrattiv 1815/1991 kellu jiġi derogat u aġġornat minhabba l-elementi fil-leġiżlazzjoni dwar il-kontabbiltà, saret referenza għall-Kodiċi tal-Kummerċ, liġi ta' klassifikazzjoni superjuri. L-awtoritajiet Spanjoli spjegaw li l-emenda msemmija hawn fuq hija modifika purament teknika: ma biddlitx ir-regoli ta' konsolidazzjoni u lanqas ma influwenzat il-mod li bih huwa kkalkolat l-avvjament finanzjarju. L-awtoritajiet Spanjoli jiddikjaraw li dejjem intuża l-metodu ta' integrazzjoni globali sabiex jiġi kkalkolat l-avvjament finanzjarju u li dan il-prinċipju kontabilistiku kien jinsab kemm fl-Ordni Amministrattiv 1815/1991 kif ukoll fl-Artikolu 46 tal-Kodiċi Spanjol tal-Kummerċ.
- (30) Wara li ġew adottati l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, Spanja żiedet paragrafu ġdid mal-Artikolu 12(5) TRLIS sabiex tikkonforma ma' dawn iż-żewġ Deċiżjonijiet tal-Kummissjoni. Għad li l-Artikolu 12(5) TRLIS ġie ddikjarat bħala għajjuna illegali u inkompatibbli, ma ġiex abolit b'mod formali peress li xorta seta' jiġi applikat mill-benefiċjarji li kellhom aspettattivi legittimi li l-għajjuna mogħtija ma kinitx ser tiġi rkuprata u li għalihom ġie riknoxxut perjodu ta' transizzjoni fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.
- (31) Spanja dahhlet it-tielet inċiż fl-Artikolu 12(5) TRLIS li ddikjara li t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju ma għandux japplika għall-akkwisti tal-partecipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji tal-UE mhux residenti mwettqin mill-21 ta' Diċembru 2007 'l quddiem (mingħajr hsara għall-Artikolu 1(3) tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni tat-28 ta' Ottubru 2009 u l-Artikolu 1(3) tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni tat-12 ta' Jannar 2011 għall-akkwisti meta jkun ittiegħ impenn ta' obbligu irrevokabbli qabel il-21 ta' Diċembru 2007). Madankollu, fir-rigward tal-akkwisti tal-partecipazzjonijiet azzjonarji ta' maġġoranza fentitajiet residenti f'pajjiżi extra-UE akkwistati bejn il-21 ta' Diċembru 2007 u l-21 ta' Mejju 2011 (data tal-pubblikazzjoni fl-Il-Gurnal Uffiċjali tat-Tieni Deċiżjoni), it-tnaqqis jista' jiġi applikat jekk jintwera bil-provi li hemm ostakoli legali espliciti għall-kombinamenti ta' operazzjonijiet transfruntieri skont it-tifsira tal-Artikolu 1(4) u (5) tat-Tieni Deċiżjoni tal-Kummissjoni tat-12 ta' Jannar 2011.

2.3. L-interpretazzjoni amministrattiva tal-Artikolu 12(5) TRLIS

- (32) Id-dispożizzjoni legali ewlenija, l-Artikolu 12(5) TRLIS, ma ssemmix jekk it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju jistax jiġi applikat għal akkwist dirett jew indirett ta' partecipazzjonijiet azzjonarji. Madankollu, l-Artikolu 21 TRLIS jirreferi għal partecipazzjonijiet azzjonarji diretti u indiretti meta jelenka l-kriterji li d-dhul tal-kumpanija mhux residenti għandu jissodisfa sabiex il-kumpanija residenti tkun tista' tapplika t-tnaqqis tal-Artikolu 12(5) TRLIS.

2.3.1. L-interpretazzjoni amministrattiva inizjali

- (33) Matul il-proċedura amministrattiva li wasslet għall-adozzjoni tad-deċiżjoni ta' ftuh tal-2007, l-awtoritajiet Spanjoli spjegaw lill-Kummissjoni li prattika amministrattiva konsistenti tal-amministrazzjoni fiskali Spanjola (Dirección General de Tributos, minn hawn 'il quddiem id-"DGT") kif ukoll il-ġurisprudenza tal-Qorti Ekonomika u Amministrattiva (Tribunal Económico y Administrativo Central, minn hawn 'il quddiem "TEAC") ippermettew biss li jsir it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti diretti ta' partecipazzjonijiet azzjonarji ⁽¹⁴⁾. Ir-raġunijiet imressqin mill-awtoritajiet Spanjoli kienu dawn li ġejjin:
- (a) L-Artikolu 12(5) TRLIS huwa metodu sabiex jiġi deprezzat investiment, deprezzament li jaffettwa l-baži tat-taxxa b'mod dirett. Il-ġestjoni tat-tnaqqis jehtieg il-kontroll tal-investiment, u kontroll bħal dan jista' jiġi eżerċitat biss permezz ta' akkwist dirett tal-partecipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji operattivi li jinsabu fl-ewwel livell.
- (b) Ir-reqwiziti stabbiliti fl-Artikolu 21 TRLIS dwar it-twettiq ta' attività ekonomika barra l-pajjiż mill-kumpanija mhux residenti u li tkun soġġetta għal taxxa simili għat-taxxa korporattiva għandhom ir-regoli fiskali kontra l-abbuż bħala l-iskop tagħhom.
- (c) Barra minn hekk, l-Artikolu 12(5) TRLIS huwa limitat għal akkwisti imwettqin fl-ewwel livell peress li l-Artikolu 21 TRLIS jehtieg biss l-akkwist ta' mill-inqas 5 % tal-ishma fl-ekwità tal-kumpanija mhux residenti għall-applikazzjoni tat-tnaqqis tal-Artikolu 12(5). Dan il-perċentwal la jimplika konsolidazzjoni mal-kumpanija mhux residenti li tinsab fl-ewwel livell u lanqas konsolidazzjoni mas-sussidjarji tal-kumpanija mhux residenti li tinsab fit-tieni livell jew fl-livelli ulterjuri. Huwa biss wara l-konsolidazzjoni li l-avvjament jista' jirriżulta fit-tieni livell jew fl-livelli ulterjuri.

⁽¹³⁾ Liġi 16/2007 tal-4 ta' Lulju 2007 dwar ir-riforma u l-adattament tar-regoli kontabilistiċi għall-armonizzazzjoni internazzjonali tagħhom fir-regoli kontabilistiċi tal-UE.

⁽¹⁴⁾ Ara l-ittra tal-4 ta' Gunju 2007 mibghuta minn Spanja bħala tweġiba għal talba ta' informazzjoni tas-26 ta' Marzu 2007.

- (d) Irid jinghad ukoll li l-Amministrazzjoni fiskali trid tissorvelja l-applikazzjoni tat-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju. Dan il-kontroll jista' jsir biss permezz tal-kumpanija residenti fi Spanja. Tabilhaqq, l-amministrazzjoni fiskali Spanjola faċilment tista' tissorvelja jekk il-partecipazzjonijiet azzjonarji jinsabux fl-ewwel livell ghalix il-partecipazzjonijiet azzjonarji huma parti mill-assi tal-kumpanija residenti fi Spanja. Ikun iktar diffiċli għall-amministrazzjoni fiskali Spanjola li tissorvelja l-avvjament li jirriżulta f'kumpaniji mhux residenti li jinsabu f'livelli sussegwenti ghalix il-partecipazzjonijiet azzjonarji jkunu rreġistrati taht l-assi tal-kumpaniji mhux residenti, li mhumiex obbligati li jkunu suġġetti għall-kontroll tal-amministrazzjoni fiskali Spanjola.
- (34) Matul il-proċedura ta' investigazzjoni formali li wasslet għall-adozzjoni ta' din id-deċiżjoni, l-awtoritajiet Spanjoli ntalbu jipprovdu lista tal-interpretazzjonijiet amministrattivi (consultas) tal-amministrazzjoni fiskali b'rabta mal-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. L-awtoritajiet Spanjoli pprovdew ⁽¹⁵⁾ kopja tal-interpretazzjonijiet amministrattivi 1490-02 tal-4 ta' Ottubru 2002 u V0391-05 tal-10 ta' Marzu 2005 ⁽¹⁶⁾. Dawn l-interpretazzjonijiet amministrattivi jikkonfermaw li mill-adozzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS, id-DGT eskcludiet b'mod esplicitu akkwisti indiretti ta' partecipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw mill-akkwist dirett ta' partecipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja mill-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (35) L-awtoritajiet Spanjoli ntalbu jipprovdu wkoll lista tal-ġurisprudenza tat-TEAC li tirreferi għall-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. L-awtoritajiet Spanjoli pprovdew ⁽¹⁷⁾ kopja tal-erba' Riżoluzzjonijiet mit-TEAC ⁽¹⁸⁾ li kkonfermaw l-esklużjoni ta' akkwisti indiretti ta' partecipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw minn akkwist dirett ta' partecipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Ir-raġuni għall-esklużjoni tal-akkwisti indiretti mill-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS, li kienet stabbilita fil-consultas tad-DGT u r-riżoluzzjonijiet tat-TEAC, tista' tiġi spjegata fil-qosor kif ġej:
- (a) Wiehed mir-ekwiziti tal-Artikolu 12(5) TRLIS huwa li l-avvjament li jirriżulta mid-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-partecipazzjonijiet azzjonarji u l-valur kontabilistiku tagħhom għandu jiġi attribwit għall-assi tal-kumpanija akkwistata mhux residenti.
- (b) L-avvjament jiġġenera f'kumpaniji operattivi. Tabilhaqq, bħala riżultat tal-prestazzjoni ta' attività ekonomika, assi intangibbli huwa ġġenerat billi jiġi derivat mill-portafoll tal-klijenti, il-post ġeografiku, l-għarfien, ir-riżorsi umani, il-prestigju eċċ. Fl-aħhar, dan jirriżulta fi prezz tax-xiri oġġha minn dak kontabilizzat bħala valur kontabilistiku. Għalhekk, avvjament finanzjarju jista' jinbet biss mill-akkwist dirett ta' kumpanija operattiva li jirriżulta mid-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-valur kontabilistiku, diment li din id-differenza ma tkunx attribwibbli għall-valur miżjud taċitu ġġenerat mill-assi tal-kumpanija.
- (c) Sabiex jiġi stabbilit l-ammont tal-avvjament finanzjarju (id-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-valur kontabilistiku mhux attribwibbli għall-valur nett tal-kumpanija mhux residenti), hemm bżonn li jiġu applikati t-tliet passi li ġejjin: 1) tiġi kkalkolata d-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-partecipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha. Il-valur kontabilistiku għandu jirrifletti s-sehem tal-ekwità li jikkorrispondi għas-sehem li l-kumpanija residenti għandha fil-kumpanija mhux residenti; 2) Id-differenza bejn iż-żewġ valuri msemmijin hawn fuq għandha tiġi assenjata għall-assi tal-kumpanija mhux residenti sal-limitu tal-valur tas-suq tal-assi inkwistjoni skont il-kriterji stabbiliti fir-regoli dwar il-konsolidazzjoni kontabilistika ⁽¹⁹⁾; 3) L-ammont li jifdal huwa l-avvjament finanzjarju li jista' jitnaqqas mill-bażi tat-taxxa sa limitu massimu ta' hamsa fil-mija fis-sena.
- (d) Il-kumpaniji azzjonarji huma entitajiet li l-iskop kummerċjali ewlieni tagħhom huwa li jkunu sidien ta' ishma ta' entitajiet operattivi oħrajn. Għaldaqstant, il-kumpaniji azzjonarji ma jwettqux negozju jew attività ekonomika per se. Skont l-Artikolu 12(5) TRLIS, jekk kumpanija residenti fi Spanja tikseb partecipazzjoni azzjonarja f'kumpanija azzjonarja mhux residenti (li l-attività ewlenija tagħha hija s-sjeda ta' ishma u l-ġestjoni tal-assi ta' kumpaniji operattivi oħrajn) id-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-valur kontabilistiku tal-ekwità tal-kumpanija azzjonarja għandha tiġi rreġistrata bħala assi tal-kumpanija azzjonarja sal-limitu tal-valur tas-suq tal-assi inkwistjoni. Peress li l-assi ta' kumpanija azzjonarja huma l-partecipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji operattivi mhux residenti, il-valur tas-suq tal-assi tagħha huma daqs il-prezz tax-xiri tal-ishma u, għaldaqstant, ma jirriżulta ebda avvjament finanzjarju. Skont din l-interpretazzjoni, avvjament finanzjarju jista' jirriżulta biss minhabba akkwist dirett ta' kumpanija operattiva li jirriżulta mid-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-valur kontabilistiku, diment li din id-differenza tkun direttament attribwibbli għall-valur miżjud intrinsiku ġġenerat mill-prodotti u d-drittijiet tal-kumpanija akkwistata.

⁽¹⁵⁾ Ara l-ittra tal-awtoritajiet Spanjoli tas-7 ta' Mejju 2014 bħala tweġiba għal talba għal informazzjoni tas-26 ta' Marzu 2014.

⁽¹⁶⁾ Skont l-informazzjoni pprovduta minn uhud mill-partijiet terzi interessati, hemm interpretazzjonijiet amministrattivi oħrajn marbutin mal-Artikolu 12(5) TRLIS, jiġifieri consultas vinculantes V316-05 u V2245-06.

⁽¹⁷⁾ Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 5.

⁽¹⁸⁾ Riżoluzzjoni 00/2842/2009; Riżoluzzjoni 00/4872/2009 u riżoluzzjonijiet kongunti, Riżoluzzjoni 00/5337/2009 u riżoluzzjoni kongunta; Riżoluzzjoni 00/3637/2010 u riżoluzzjoni kongunta.

⁽¹⁹⁾ L-Artikoli 23 u 24 ta' 1815/1991.

- (36) Il-prattika amministrattiva konsistenti tal-awtoritajiet Spanjoli li ppermettiet it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta b'mod esklussiv mill-akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi baqgħet fis-seħh anki wara li ġew adottati l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni ⁽²⁰⁾.

2.3.2. L-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida

- (37) Fil-21 ta' Marzu 2012, wara talba għal opinjoni fiskali minghand kumpanija Spanjola, id-DGT adottat l-interpretazzjoni vinkolanti V0608-12 ⁽²¹⁾, li tistabbilixxi li l-Artikolu 12(5) TRLIS jippermetti t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju mhux biss mill-akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi, iżda anki minn akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżulta minn akkwist dirett preċedenti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja.
- (38) Fil-*consulta vinculante* msemmija hawn fuq, id-DGT irrikonoxxiet tbeġhid mill-interpretazzjoni inzijali tagħha tal-Artikolu 12(5) TRLIS fir-rigward tal-applikazzjoni tiegħu għall-akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji. Għalhekk, id-DGT immodifikat il-kriterju li fuqu kienet ibbażat it-tweġibiet preċedenti tagħha għal mistoqsijiet minghand kumpaniji Spanjoli fuq din il-kwistjoni.
- (39) Barra minn hekk, it-TEAC f'Riżoluzzjoni tas-26 ta' Ġunju 2012 ⁽²²⁾ żamm konformità mal-pożizzjoni adottata mid-DGT fir-rigward tal-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji. Għad li r-Riżoluzzjoni kienet marbuta ma' kwistjoni oħra u r-riċevent kien kumpanija oħra li mhijiex dik fil-*"consulta vinculante"* tad-DGT tal-21 ta' Marzu 2012 imsemmija iktar 'il fuq, it-TEAC irrikonoxxiet tbeġhid mill-prinċipji preċedenti tagħha billi estendiet l-applikazzjoni tat-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw mill-akkwist dirett ta' kumpanija azzjonarja.
- (40) It-TEAC tirrikonoxxi wkoll tbeġhid mill-prinċipji preċedenti tagħha. Skont it-TEAC, il-prinċipji preċedenti tagħha kienu imsejsa fuq l-obbligu li jinsab fl-Artikolu 15 tal-Ordni Amministrattiv 1777/2004 tat-30 ta' Lulju dwar ir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Liġi Spanjola dwar it-Taxxa Korporattiva li kien jirreferi b'mod esklussiv għall-kumpanija akkwistata direttament. Madankollu, il-kontroversja fuq l-interpretazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS u ż-żewġ Deċiżjonijiet adottati mill-Kummissjoni Ewropea wasslu sabiex it-TEAC terġa' tikkunsidra l-prinċipji preċedenti tagħha. Essenzjalment, ir-raġunijiet imressqin mid-DGT u t-TEAC jistgħu jingabru fil-qosor kif ġej:
- (a) L-ewwel, id-DGT u t-TEAC jirreferu għall-Artikolu 21(1) c) TRLIS sabiex jargumentaw li l-akkwisti indiretti jistgħu jibbenefikaw ukoll mit-tnaqqis tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Skont id-DGT u t-TEAC, ir-reqwizit li titwettagħ attivitá ekonomika jista' jiġi ssodisfat meta l-kumpanija operattiva tkun fit-tieni livell jew livelli ulterjuri wkoll. B'mod partikolari, id-DGT u t-TEAC jirreferu għall-Artikolu 21(1) c) 2^o TRLIS fejn huwa stipulat b'mod espliċitu li dividendi derivati minn parteċipazzjonijiet azzjonarji diretti jew indiretti ser ikunu koperti mid-dispożizzjoni wkoll. Id-DGT u t-TEAC jikkonkludu li l-fatt li l-kumpanija operattiva tinsab fit-tieni livell jew flivell ulterjuri ma għandux ikun ostakolu għall-applikazzjoni tat-tnaqqis tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (b) It-tieni, id-DGT u t-TEAC jirreferu għall-*hsieb* wara d-dispożizzjoni: peress li l-Artikolu 12(5) TRLIS għandu l-għan li jkattar l-internazzjonalizzazzjoni u l-investiment barrani tal-kumpaniji Spanjoli, l-eskluzjoni tal-investimenti minn kumpaniji Spanjoli f'kumpaniji azzjonarji mhux residenti mill-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS tmur kontra l-ispirtu tad-dispożizzjoni. Barra minn hekk, id-DGT u t-TEAC jiddikjaraw li r-realtà ekonomika turi li l-akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji mhux residenti spiss issir bl-akkwist ta' kumpanija azzjonarja. Il-fatt li investiment isir bl-akkwist ta' ishma ta' kumpanija azzjonarja huwa ċirkustanza esogena li ma tiddependix mill-kumpanija li takkwista l-kumpanija azzjonarja, iżda minn kif inhu strutturat is-suq. Il-preżenza ta' kumpaniji intermedji bħal kumpaniji azzjonarji ma għandhiex tkun ostakolu sabiex isiru investimenti u lanqas ma għandha tiddiskrimina bejn tipi differenti ta' akkwisti.
- (c) It-tielet, id-DGT u t-TEAC jargumentaw li saru referenzi kostanti kemm għal akkwisti diretti kif ukoll għal dawk indiretti fit-test tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni tal-Kummissjoni. Id-DGT u t-TEAC jifhmu, skont it-test taż-żewġ deċiżjonijiet, li l-Kummissjoni Ewropea taċċetta t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju kemm għal akkwisti diretti kif ukoll għal dawk indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji.

⁽²⁰⁾ Ara r-Riżoluzzjoni tat-TEAC tat-3 ta' Novembru 2011; R.G. 2842-09.

⁽²¹⁾ Ara wkoll il-*Consulta vinculante* CV5615-12 tal-25 ta' Ottubru 2012, li ssewwi l-istess raġunar.

⁽²²⁾ Riżoluzzjoni tat-TEAC tas-26 ta' Ġunju 2012; R.G.:00/3637/2010 u R.G.:00/1439/2011.

- (d) Ir-raba', id-DGT tirrikonoxxi wkoll li din l-interpretazzjoni ssir minkejja l-obbligu li tiġi pprovduta l-informazzjoni li tinsab fl-Artikolu 15 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Liġi dwar it-Taxxa Korporattiva. L-Artikolu 15 tar-Regolament jirrikjedi b'mod esklussiv li tiġi pprovduta informazzjoni fuq il-kisba tal-kumpanija akkwistata b'mod dirett sabiex ikun jista' jiġi applikat l-Artikolu 12(5) TRLIS. Li kieku din id-dikjarazzjoni kienet applikabbli għal akkwisti indiretti wkoll, kien ikun loġiku li jiġu inkluzi akkwisti indiretti wkoll għall-fini ta' trasparenza ahjar. Madankollu, dan ma għandux ikun deterrent għal interpretazzjoni wiesgħa tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (e) Fl-aħhar, sabiex it-tnaqqis jiġi applikat għal akkwisti indiretti, hemm bżonn li l-partecipazzjoni azzjonarja indiretta tinbidel f'partecipazzjoni azzjonarja diretta permezz ta' operazzjoni preċedenti ta' fużjoni. Ikun imur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali jekk akkwist li jwassal għal kombinament ta' operazzjonijiet u għall-akkwist ta' partecipazzjonijiet azzjonarji li ma tirriżultax f'kombinament ta' operazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti minn perspettiva fiskali. Id-DGT u t-TEAC jikkonkludu li t-tnaqqis għandu jkun possibbli flivelli ta' partecipazzjonijiet azzjonarji differenti wkoll. Għalhekk, hemm bżonn li tinghata prova permezz ta' karta bilanċjali konsolidata jew kwalunkwe mezz legal iehor li parti mill-prezz tax-xiri tal-partecipazzjoni azzjonarja tikkorrispondi għall-avvjament finanzjarju li jkun jeżisti f'partecipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija operattiva akkwistata "indirettament".
- (41) Iż-żewġ Riżoluzzjonijiet tat-TEAC 00/2842/2009 u 00/4871/2009 ġew appellati quddiem l-Audiencia Nacional, Qorti Superjuri Spanjola speċjalizzata. Fis-sentenza tagħha tas-6 ta' Frar 2014 ⁽²³⁾, l-Audiencia Nacional ma laqgħetx l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida u kkonfermat il-kriterji inizjali użati mid-DGT u t-TEAC, li fiha l-akkwisti indiretti ta' partecipazzjoni azzjonarja li jirriżultaw minn akkwist diretta ta' partecipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija azzjonarja huma esklużi mill-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Fis-sentenza tagħha, l-Audiencia Nacional tqis li l-avvjament, u għalhekk anki l-avvjament finanzjarju, jista' jiġġenera biss f'kumpaniji operattivi li jwettqu attività ekonomika. Kumpaniji azzjonarji huma kumpaniji li għandhom l-għan ewlieni li jkunu proprjetarji ta' ishma ta' kumpaniji operattivi oħrajn. Peress li l-kumpaniji azzjonarji ma jwettqux attività ekonomika, ma jistgħux jiġġeneraw avvjament (u, għalhekk, avvjament finanzjarju).

3. RAĠUNIJET GĦALL-FTUH TAL-PROCEDURA

- (42) Permezz ta' ittra datata s-17 ta' Lulju 2013, il-Kummissjoni għarrfet lill-awtoritajiet Spanjoli li kienet iddeċidiet li tibda l-proċedura stabbilita fl-Artikolu 108(2) TFUE fir-rigward tal-effetti tal-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida tal-Artikolu 12(5) TRLIS li ddahhlet mill-awtoritajiet Spanjoli wara li ġew adottati l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.
- (43) Fid-deċiżjoni tagħha li tibda l-proċedura formali, il-Kummissjoni qieset li din l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida tidher li twessa' l-kamp ta' applikazzjoni tal-miżura li kienet is-suġġett tal-investigazzjoni tal-Kummissjoni fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, peress li l-miżura issa kienet tkun applikabbli mhux biss għal avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti diretti ta' partecipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji barranin iżda anki għal avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti indiretti.
- (44) Il-Kummissjoni kkonkludiet fuq bażi preliminari li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida kienet wessgħet il-kamp ta' applikazzjoni ta' skema diġà ddikjarata bħala għajnuna illegali u inkompatibbli, bla ma giet innotifikata lill-Kummissjoni, u b'hekk kienet tikkostitwixxi għajnuna mhux skont il-liġi. Il-Kummissjoni xehet dubji fuq kemm l-għajnuna setgħet titqies kompatibbli mas-suq intern.
- (45) Fuq bażi preliminari l-Kummissjoni qieset li l-għajnuna għandha tiġi rkuprata u li l-aspettattivi leġittimi rikonnoxxuti fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni ma jistgħux jiġu estiżi (b'mod retroattiv) għal sitwazzjonijiet (akkwisti indiretti) li, skont il-prattika amministrattiva konsistenti tal-awtoritajiet Spanjoli, ma kinux koperti mill-kamp ta' applikazzjoni tal-miżura kkontestata fi żmien l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.
- (46) Il-Kummissjoni ddeċidiet li tohroġ inibizzjoni ta' sospensjoni skont l-Artikolu 11(1) tar-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 659/1999 ⁽²⁴⁾ li jehtieg li l-awtoritajiet Spanjoli jissuspendu kwalunkwe għajnuna sakemm il-Kummissjoni tiehu deċiżjoni finali.
- (47) Id-deċiżjoni ta' bidu tal-proċedimenti giet ippubblikata f'Il-Ġurnal Uffiċjali tal-Unjoni Ewropea ⁽²⁵⁾. Il-Kummissjoni stiednet lill-awtoritajiet Spanjoli u lill-partijiet interessati sabiex jikkummentaw.

4. IL-POŻIZZJONI TAL-AWTORITAJET SPANJOLI U L-PARTIJET INTERESSATI

- (48) Il-Kummissjoni rċiviet kummenti minghand l-awtoritajiet Spanjoli u hames partijiet terzi interessati, li kienu Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis u Axa. Il-partijiet interessati kollha sostnew il-pożizzjoni tal-awtoritajiet Spanjoli.

⁽²³⁾ Ara s-sentenza tal-Audiencia Nacional; l-appell 125/2011; is-6 ta' Frar 2014.

⁽²⁴⁾ Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 659/1999 tat-22 ta' Marzu 1999 li jstabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni ta' l-Artikolu 93 tat-Trattat tal-KE (ĠU L 83, 27.3.1999, p. 1).

⁽²⁵⁾ Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 1.

- (49) La l-awtoritajiet Spanjoli u lanqas il-partijiet interessati ma huma tal-istess fehma tal-Kummissjoni li l-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida hija għajnuna għdida, u jqisu li l-aspettattivi leġittimi jkunu applikabbli wkoll fir-rigward tal-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja li jirriżultaw minn akkwist dirett ta' parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija azzjonarja.

A. KARATTRU TA' GHAJNUNA GħDIDA TAL-MIŻURA

- (50) Skont l-awtoritajiet Spanjoli u l-hames partijiet interessati, l-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida ma tikkostitwixx għajnuna għdida għar-raġunijiet li ġejjin:

4.1. L-interpretazzjoni amministrattiva inizjali mhijiex finali u mhijiex Prattika amministrattiva rilevanti u sistematika

- (51) L-awtoritajiet Spanjoli rreferew għall-interpretazzjoni amministrattiva inizjali tad-DGT, li tinsab fil-*consultas* 1490-02 tal-4 ta' Ottubru 2002 u V0391-05 tal-10 ta' Marzu 2005, li ppermettiet it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju fir-rigward ta' akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji operattivi mhux residenti, diment li d-dhul iġġenerat mill-kumpanija mhux residenti jkun konformi mal-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 21 TRLIS. L-awtoritajiet Spanjoli spjegaw li r-raġuni wara l-interpretazzjoni amministrattiva oriġinali tagħhom tal-Artikolu 12(5) TRLIS, kif riflessa fiż-żewġ *consultas* ikkonċernati, hija li ma jista' jirriżulta l-ebda avvjament fil-kontijiet individwali ta' kumpanija azzjonarja.
- (52) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet interessati jargumentaw li l-interpretazzjoni amministrattiva mhijiex Prattika amministrattiva rilevanti. L-interpretazzjonijiet amministrattivi tad-DGT mhumiex sors tal-Liġi u la huma vinkolanti għall-Qrati u lanqas għaċ-ċittadini; huma vinkolanti b'mod esklussiv fuq l-amministrazzjoni fiskali. Il-karattru vinkolanti jfisser li l-amministrazzjoni fiskali hija obbligata tuża l-istess kriterji jekk ikun hemm l-istess fatti u ċirkustanzi fost il-kontribwenti. Barra minn hekk, l-awtoritajiet Spanjoli spjegaw li l-*consulta* 1490-02 mhijiex vinkolanti fuq l-amministrazzjoni fiskali u hija ta' karattru sempliċiment informativ għal partijiet terzi. Il-*consulta* V0391-05 hija vinkolanti għall-amministrazzjoni fiskali wkoll. F'każ li jkun hemm diskrepanza fir-rigward tal-kriterji stabbiliti fl-interpretazzjoni amministrattiva, il-kontribwent jista' jappella quddiem il-qrati kompetenti. Għalhekk, il-qrati nazzjonali mhumiex marbutin legalment mill-kriterji stabbiliti fl-interpretazzjoni amministrattiva.
- (53) Skont l-awtoritajiet Spanjoli, il-Kummissjoni zbaljat meta fid-deċiżjoni ta' Ftuh iddikjarat li "l-interpretazzjoni l-għdida tal-Ministeru tal-Finanzi giet ikkonfermata minn Riżoluzzjoni tat-TEAC tas-26 ta' Ġunju 2012". Id-DGT u t-TEAC huma istituzzjonijiet indipendenti: id-DGT hija parti mill-Amministrazzjoni u t-TEAC giet kkwalifikata bhala Qorti mill-Qorti Ewropea tal-Ġustizzja ⁽²⁶⁾. It-TEAC tirrevedi l-applikazzjoni tal-liġi fiskali u tistabbilixxi d-duttrini u l-kriterji li jridu jiġu applikati mill-bqija tal-Amministrazzjoni. Il-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li t-TEAC mhijiex Qorti, iżda entità integrata fi hdan l-amministrazzjoni fiskali, dipendenti fuq il-Ministeru tal-Finanzi. Jargumentaw ukoll li l-priċipji tat-TEAC mhumiex parti mill-ordni legali. Għad li l-priċipji tagħha huma vinkolanti għall-amministrazzjoni fiskali, hija soġġetta għall-kontroll tal-istanzi tal-qrati sussegwenti.
- (54) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li l-interpretazzjoni amministrattiva u l-kriterji li jinsabu fiha mhumiex finali u dejjem jistgħu jkunu soġġetti għal modifiki, diment li dawn il-ġustifikazzjonijiet ikunu jistgħu jiġu ġġustifikati b'mod oġġettiv. F'dan ir-rigward, l-awtoritajiet Spanjoli jirreferu għall-Artikolu 89 tal-Liġi Fiskali Generali 58/2003 tas-17 ta' Diċembru, li jistabbilixxi l-effetti legali tal-interpretazzjonijiet fiskali:
- (a) It-tweġiba għal talba għall-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet fiskali ser ikollha effetti vinkolanti għall-Amministrazzjoni fiskali.
 - (b) Diment li l-ġurisprudenza jew il-liġi applikabbli għall-każ ma tiġix immodifikata, il-kriterji li jinsabu fl-interpretazzjoni fiskali ser jiġu applikati għar-riċevent.
 - (c) L-amministrazzjoni fiskali inkarigata mill-infurzar tat-taxxa għandha tapplika l-kriterji li jinsabu fl-interpretazzjonijiet fiskali diment li jkun hemm l-istess fatti u ċirkustanzi bejn ir-riċevent u d-destinatarju tal-interpretazzjoni fiskali amministrattiva.
- (55) Barra minn hekk, il-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li l-interpretazzjoni amministrattiva inizjali ma tistax tiġi ddefinita bhala Prattika konsolidata tal-amministrazzjoni fiskali. Skont uhud mill-partijiet terzi interessati, tikkonsisti biss f'erba' interpretazzjonijiet amministrattivi u Riżoluzzjoni waħda tat-TEAC ⁽²⁷⁾. Barra minn hekk, skont uhud mill-partijiet terzi interessati, anki qabel il-*consulta* tad-DGT u r-riżoluzzjoni tat-TEAC tal-2012, l-interpretazzjoni amministrattiva giet immodifikata b'mod progressiv b'riżoluzzjoni tat-TEAC tal-1 ta' Ġunju 2010 u sentenza tal-Audiencia Nacional tat-13 ta' Ottubru 2011. Il-kwistjoni analizzata fir-riżoluzzjoni tat-TEAC u sentenza tal-Audiencia Nacional marbuta mal-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS għal akkwist tal-partecipazzjonijiet azzjonarji mill-intragrupp. Is-sentenza tal-Audiencia Nacional tat-13 ta' Ottubru 2011 giet ikkonfermata mill-Qorti Suprema Spanjola f'sentenza tal-24 ta' Ġunju 2013.

⁽²⁶⁾ Ara l-kawżi magħqudin C-110/98 u C-147/98 "Galbalfra u oħrajn".

⁽²⁷⁾ *Consultas* 1490-02, V0391-05, V1316-05 u V2245-06; Riżoluzzjoni tat-TEAC tas-17 ta' Settembru 2011 Nru 4871-09.

- (56) L-awtoritajiet Spanjoli jiddikjaraw ukoll li t-talbiet li jsiru mill-kumpaniji dwar it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju għal akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ma ġewx miċhudin b'mod sistematiku, kif indikat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni ta' ftuh tal-2013. Ma kienx hemm ħaġda sistematika għaliex is-sistema ta' ġbir tat-taxxi ma tehtieġx li r-riċevent jitlob l-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Is-sistema ta' ġbir tat-taxxa għat-taxxa korporattiva hija bbażata fuq sistema ta' "awtovalutazzjoni" (autoliquidación), li biha r-riċevent irid jgħaddi mill-operazzjonijiet fiskali kollha, bhall-interpretazzjoni tal-liġi, il-kwalifika tal-operazzjonijiet fiskali u l-kalkolu tal-ammont ta' taxxa finali dovut. L-awtorità fiskali ma tintervjenix f'dan il-proċess. Madankollu, l-operazzjonijiet fiskali ta' "awtovalutazzjoni" jistgħu jiġu vverifikati u mmonitorjati mill-amministrazzjoni fiskali, li eventwalment ser tistabbilixxi l-valutazzjoni fiskali finali.
- (57) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li, minkejja l-interpretazzjoni amministrattiva inizjali tad-DGT, il-kumpaniji Spanjoli kienu qed japplikaw it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju għal akkwist indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji. Skont l-awtoritajiet Spanjoli, dawn il-kontribwenti li kienu jemmnu li kellhom id-dritt li japplikaw l-Artikolu 12(5) TRLIS għal akkwist indiretti, applikawh. L-eżistenza ta' interpretazzjoni differenti mid-DGT ma kinitx ta' xkiel għall-applikazzjoni tiegħu: minn naħa, dawk il-kontribwenti li ma kinux sugġetti għal spezzjoni fiskali kkonfermaw *de facto* l-kriterji tagħhom wara d-data ta' skadenza ta' preskrizzjoni ta' erba' snin; min-naħa l-oħra, dawk il-kontribwenti li kienu sugġetti għal spezzjoni fiskali nnexxielhom japplikaw il-kriterji stabbiliti mid-DGT iktar tard.

4.2. L-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida ma tikkostitwixxix modifika sostanzjali tal-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS

- (58) Kemm l-awtoritajiet Spanjoli kif ukoll il-partijiet terzi interessati jallegaw li l-Artikolu 12(5) TRLIS ma sarulux modifika sostanzjali u li l-interpretazzjoni amministrattiva tal-kamp ta' applikazzjoni ta' dispożizzjoni ma tistax titqies modifika tal-ghajnuna. Il-fatt li l-interpretazzjoni amministrattiva ġiet immodifikata mid-DGT ma taffettwax il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (59) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jargumentaw li l-kamp ta' applikazzjoni ma ġiex immodifikat mill-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida għaliex l-Artikolu 12(5) TRLIS diġà għamel kontroreferenza għall-Artikolu 21 TRLIS, li fil-paragrafu 1a) tiegħu semma akkwist diretti u dawk indiretti ta' mill-inqas 5 % tal-parteeipazzjonijiet azzjonarji. It-tali rekwiżit ma nbidilx minn meta ddaħal l-Artikolu 12(5) TRLIS fil-Liġi Spanjola dwar it-Taxxa Korporattiva.

a) Metodu ta' kalkolu tal-avvjament finanzjarju

- (60) Waħda mill-partijiet interessati tikkontesta d-dikjarazzjoni li saret mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni ta' Ftuh li għadd ta' sitwazzjonijiet li originarjament ma kinux koperti mill-miżura saru jaqgħu taht il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Il-parti interessata tqis li l-akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji azzjonarji mhux dejjem issodisfaw il-kriterji ta' eligibbiltà ta' din il-miżura u li l-kontroversja tal-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS tinbet mid-diskrepanza fil-metodu ta' kalkolu li jrid jiġi applikat. Il-parti terza interessata temmen li l-fehim ta' din il-kwistjoni huwa fundamentali għal dan il-każ.
- (61) Il-parti interessata tiddikjara li r-regoli dwar il-konsolidazzjoni kontabilistika kienu jiġġustifikaw interpretazzjoni radikalment differenti minn dik inizjalment adottata mid-DGT u t-TEAC. Skont ir-regoli dwar il-konsolidazzjoni kontabilistika, l-avvjament finanzjarju jrid jiġi kkalkolat billi jiġi applikat il-metodu ta' konsolidazzjoni integrata, li jehtieġ li l-assi u l-obbligazzjonijiet tal-kumpaniji dipendenti kollha li huma proprjetà ta' entità partikolari jiġu ttrattati daqslikiem kienu l-assi u l-obbligazzjonijiet ta' entità waħda. Skont dan il-prinċipju, is-sehem tal-kumpanija azzjonarja fis-sussidjarja operattiva jiġi eliminat u l-valur ta' dak is-sehem jiġi sostitwit fil-karta bilanċjali tal-kumpanija azzjonarja mal-valur tas-suq tal-assi u l-obbligazzjonijiet tal-kumpanija operattiva. Konsegwentement, ladarba l-assi jiġu inkorporati fl-assi tal-kumpanija azzjonarja, tiġi rreġistrata riżerva fil-karta bilanċjali konsolidata tal-kumpanija azzjonarja għal ammont li jilhaq id-differenza bejn il-valur tas-suq tal-assi tas-sussidjarja operattiva u l-valur kontabilistiku tagħhom. B'hekk, id-differenza bejn il-prezz imhallas għall-parteeipazzjoni azzjonarja tal-kumpanija azzjonarja u l-valur nett tal-kumpanija azzjonarja wara li tkun ikkonsolidat bis-sħiħ l-assi tas-sussidjarja operattiva tagħha tiġi rreġistrata bħala avvjament finanzjarju li jappartjeni għall-kumpanija azzjonarja.
- (62) B'dan il-metodu ta' kalkolu, l-assi tal-kumpanija azzjonarja u dik operattiva jitqiesu daqslikiem kienu assi ta' kumpanija waħda. Għalhekk, il-kumpanija azzjonarja tkun tista' tnaqqas l-avvjament finanzjarju skont l-Artikolu 12(5) TRLIS.

- b) *Raġunijiet li jiġġustifikaw it-tbeġħid mill-interpretazzjoni amministrattiva preċedenti*
- (63) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jirrikonoxxu wkoll li d-DGT u t-TEAC tbiegħdu mill-prattika preċedenti tagħhom li skont din kien possibbli li l-Artikolu 12(5) TRLIS jiġi applikat biss għal akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi.
- (64) L-awtoritajiet Spanjoli spjegaw li d-DGT u t-TEAC iġġustifikaw it-tbeġħid tagħhom mill-interpretazzjoni amministrattiva preċedenti tagħhom bir-raġunijiet li ġejjin:
- (a) L-ewwel, l-Artikolu 12(5) TRLIS tfassal bħala parti minn sett ta' miżuri li kellhom l-għan li jkattru t-tkabbir ekonomiku u l-internazzjonalizzazzjoni tal-kumpaniji Spanjoli. Din il-miżura kellha l-għan li tkattar l-investiment Spanjol barra l-pajjiż. B'hekk, l-esklużjoni tal-investimenti magħmulin minn kumpaniji Spanjoli f'kumpaniji azzjonarji mill-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS tmur kontra l-ispiritu tad-dispożizzjoni.
- (b) It-tieni, l-Artikolu 12(5) TRLIS jirreferi għall-Artikolu 21 TRLIS fejn issir referenza espliċita għal akkwisti diretti u dawk indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji. Għalhekk, għandu jitqies li l-Artikolu 12(5) TRLIS ikopri akkwisti indiretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpaniji mhux residenti permezz ta' akkwist dirett ta' parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija azzjonarja mhux residenti diment li jiġu ssodisfati l-kundizzjonijiet tal-Artikolu 21 TRLIS.
- (c) It-tielet, iż-żewġ Deċiżjonijiet tal-Kummissjoni tal-2009 u l-2011 marbutin mal-amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju jirreferu għal akkwisti diretti u dawk indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji.
- (d) Ir-raba', sabiex it-tnaqqis jiġi applikat għal akkwisti indiretti hemm bżonn li l-parteċipazzjoni azzjonarja indiretta tinbidel f'parteċipazzjoni azzjonarja diretta permezz ta' operazzjoni ta' fużjoni preċedenti. Minhabba d-diffikultajiet fit-tiswir ta' kombinamenti ta' operazzjonijiet barranin, trattament differenti minn perspettiva fiskali ta' akkwist li twassal għal kombinament ta' operazzjonijiet u akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li ma tirriżultax f'kombinament ta' operazzjonijiet imur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali. Barra minn hekk, il-fatt li investiment isir bl-akkwist tal-ishma ta' kumpanija azzjonarja huwa ċirkustanza esoġena li ma tiddependix mill-kumpanija li takkwista l-kumpanija azzjonarja, iżda minn kif inhu strutturat is-suq.
- c) *Referenzi għal akkwisti indiretti fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjonij, mistoqsijiet parlamentari u sqarrija għall-istampa tad-Deċiżjoni ta' Ftuh tal-2007*
- (65) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jallegaw li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida, kif stabbilita fl-interpretazzjoni amministrattiva vinkolanti V0608-12 tal-21 ta' Marzu 2012 u r-Riżoluzzjoni mit-TEAC tas-26 ta' Ġunju 2012, hija koerenti mal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni. Dan huwa rifless f'żewġ aspetti:
- (a) L-ewwel nett, iż-żewġ deċiżjonijiet tal-Kummissjoni jirreferu għal akkwisti diretti u dawk indiretti bosta drabi. Iż-żewġ deċiżjonijiet jiddikjaraw li l-possibbiltà ta' tnaqqis tal-avvjament finanzjarju hija għajjnuna illegali kemm għal akkwist dirett kif ukoll dak indirett tal-parteċipazzjonijiet azzjonarji. L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet interessati jikkwotaw għadd ta' paragrafi mill-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni fejn issir referenza għal akkwisti diretti u dawk indiretti, jiġifieri l-paragrafi 21, 167, 170 u 175 tal-Ewwel Deċiżjoni u l-Artikolu 1 tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.
- (b) It-tieni, deher li l-Kummissjoni ma qisix li l-interpretazzjoni amministrattiva hija rilevanti peress li la semmietha fit-test tal-Ewwel Deċiżjoni u lanqas f'tat-Tieni.
- (66) Barra minn hekk, l-awtoritajiet Spanjoli josservaw li s-servizzi tal-Kummissjoni baġthu ittra tas-servizz fis-26 ta' Marzu 2007, qabel ma nbdiet il-proċedura ta' investigazzjoni formali, li indikat li l-interpretazzjoni amministrattiva tal-Artikolu 12(5) TRLIS dehret restrittiva wisq.
- (67) L-awtoritajiet Spanjoli jallegaw li l-amministrazzjoni fiskali u d-DGT baqghu konformi mal-prinċipju ta' interpretazzjoni konsistenti tal-Liġi tal-UE, il-prinċipju ta' effett dirett u s-supremazija tal-Liġi tal-UE meta adottaw l-interpretazzjoni amministrattiva V0608-12 tal-21 ta' Marzu u r-riżoluzzjoni tat-TEAC tas-26 ta' Ġunju 2012. Tabilhaqq, l-awtoritajiet nazzjonali, l-imhallfin jew l-amministrazzjoni dejjem għandhom japplikaw il-liġi nazzjonali b'konformità mal-Liġi tal-UE u huma marbutin bil-prinċipju ta' kooperazzjoni leali stabbilit fl-Artikolu 4 tat-TFUE.

- (68) Peress li d-deċiżjonijiet adottati mill-Kummissjoni Ewropea għandhom karattru vinkolanti għad-destinatarju tagħhom, id-DGT u t-TEAC kellhom jimmodifikaw il-kriterji amministrattivi tagħhom rigward l-interpretazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Għalhekk, l-interpretazzjoni amministrattiva u r-risoluzzjoni tat-TEAC kienu kompletament koerenti mat-test u l-kamp ta' applikazzjoni taż-żewġ deċiżjonijiet tal-Kummissjoni, għax ma kinux suġġetti għall-irkupru tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti diretti kif ukoll indiretti, u li twettqu matul il-perjodu li fih il-Kummissjoni għarfet l-eżistenza ta' aspettattivi legittimi għall-benefiċjarji u li ssodisfaw il-kundizzjonijiet speċifiċi li jinsabu fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.
- (69) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jallegaw li l-Kummissjoni tasal għal konklużjoni żbaljata meta tapplika l-gurisprudenza tas-sentenza *Kahla* ⁽²⁸⁾ u s-sentenza *Namur-Les Assurances de Credit* ⁽²⁹⁾ tal-Qorti tal-Gustizzja għall-każ attwali. Is-sentenza *Kahla* tistipula li kwalunkwe informazzjoni komplimentari mitluba mill-Kummissjoni bl-għan li tiċċara l-kamp ta' applikazzjoni ta' miżura ta' għajjuna hija parti mill-iskema ta' għajjuna nnotifikata. Skont l-awtoritajiet Spanjoli, għad li l-Kummissjoni diġà kienet taf bl-interpretazzjoni amministrattiva li eskliudiet l-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS għal akkwisti indiretti, il-Kummissjoni ma rreferietx għaliha la fl-Ewwel u lanqas fit-Tieni deċiżjoni. Barra minn hekk, għad li kienet taf bl-interpretazzjoni amministrattiva, il-Kummissjoni semmiet l-akkwisti diretti u dawk indiretti fiż-żewġ deċiżjonijiet. Il-partijiet interessati jiddikjaraw li qatt ma kienu jafu bil-komunikazzjoni bejn il-Kummissjoni u l-awtoritajiet Spanjoli, li fiha gie ddikjarat li fil-prattika l-avvjament finanzjarju seta' jkun applikabbli biss fir-rigward ta' akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji.
- (70) Fis-sentenza *Namur — Les Assurances* il-Qorti tistabbilixxi li modifiki li jintroduċu bidliet sostanzjali fi skema ta' għajjuna biss huma suġġetti għal notifika ulterjuri. Skont l-awtoritajiet Spanjoli, la hemm modifika ta' miżura ta' għajjuna eżistenti u lanqas għajjuna ġdida jekk id-dispożizzjonijiet legali li oriġinarjament kien fihom il-miżura ta' għajjuna kif ukoll il-limiti u l-modalitajiet tagħha ma jkunux ġew immodifikati. Għalhekk, mis-sentenza tal-Qorti jista' jinftehem li peress li d-dispożizzjonijiet legali kkonċernati –l-Artikolu 12(5) TRLIS u l-Artikolu 21(1) (a) TRLIS-, il-modalitajiet u l-limiti tagħhom ma ġewx immodifikati, l-interpretazzjoni l-ġdida ma tistax tikkwalifika bħala għajjuna ġdida.
- (71) Barra minn hekk, l-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jallegaw li l-Kummissjoni għarfet fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni li l-mistoqsijiet parlamentari indirizzati minn ċerti Membri tal-Parlament Ewropew tax bidu għall-proċedura ta' investigazzjoni formali. Dawn il-mistoqsijiet parlamentari rreferew l-iktar għal akkwisti indiretti, jiġifieri, akkwisti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpanija azzjonarja mhux residenti, li fl-istess hin kellhom parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji operattivi mhux residenti. Eżempji ta' dawn l-akkwisti kienu l-akkwisti ta' O2 minn Telefónica, Scottish Power Ltd minn Iberdrola u Abbey National Bank minn Banco Santander. Għalhekk, il-Kummissjoni kienet taf li l-Artikolu 12(5) TRLIS kien ikopri l-akkwisti indiretti wkoll.
- (72) Barra minn hekk, l-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li l-istqarrija għall-istampa li biha l-Kummissjoni għarfet dwar il-bidu tal-proċedura ta' investigazzjoni formali fl-2007 għamlet referenza għall-mistoqsijiet parlamentari li kkwotaw uhud minn dawn it-tranzazzjonijiet, jiġifieri l-akkwist ta' O2 minn Telefónica, l-akkwist ta' Scottish Power Ltd minn Iberdrola u l-offerti ta' Sacyr, Abertis u Cintra għal konċessjoni ta' awtostradi fi Franza. Barra minn hekk, Iberdrola tiddikjara li l-Kummissjoni awtorizzat il-fużjoni ⁽³⁰⁾ bejn Iberdrola u Scottish Power, u għalhekk, il-Kummissjoni bilfors li kienet taf li Iberdrola akkwistat ishma ta' kumpanija azzjonarja b'sussidjarji operattivi.

d) *Il-prinċipji ta' trattament ugwali, nondiskriminazzjoni u newtralità fiskali*

- (73) L-awtoritajiet Spanjoli u whud mill-partijiet terzi interessati jqisu li l-prinċipji ta' trattament indaqs u nondiskriminazzjoni jehtiegu li sitwazzjonijiet fattwali paragunabbli ma jiġux ittrattati b'mod differenti u sitwazzjonijiet fattwali differenti ma jiġux ittrattati bl-istess mod, sakemm it-tali trattament differenzjali ma jkunx jista' jiġi ġġustifikat b'mod oġġettiv.
- (74) L-awtoritajiet Spanjoli u whud mill-partijiet terzi interessati jallegaw li l-akkwist indirett ta' parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpaniji operattivi mhux residenti li jirriżulta minn akkwist dirett preċedenti ta' parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija azzjonarja huwa paragunabbli ma' akkwist diretta ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpanija operattiva. B'hekk, il-konklużjonijiet milhuqin fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni għandhom ikunu applikabbli kemm għal akkwisti diretti kif ukoll dawk indiretti. Dan ifisser li l-interpretazzjoni amministrattiva li tkopri akkwisti indiretti għandha tiġi ddikjarata bħala għajjuna illegali u inkompatibbli wkoll u, awtomatikament, il-Kummissjoni għandha tagħraf l-eżistenza ta' aspettattivi legittimi fir-rigward ta' akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji mwettqin bejn l-1 ta' Jannar 2002 u l-21 ta' Diċembru 2007 (21 ta' Mejju 2011) skont il-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 1 tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.

⁽²⁸⁾ Ara s-Sentenza C-537/08P tas-16 ta' Diċembru 2010, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH vs il-Kummissjoni*.

⁽²⁹⁾ Ara s-Sentenza C-44/93 tad-9 ta' Awwissu 1994, *Namur — Les assurances du credit vs il-Kummissjoni*.

⁽³⁰⁾ Fużjoni COMP M.4517 — Iberdrola/Scottish Power.

- (75) Il-partijiet terzi interessati jirreferu wkoll għall-prinċipju tan-newtralità fiskali. Il-prinċipju ta' newtralità fiskali jehtieg l-istess trattament indaqs għal investiment, ikun xi jkun il-mezz għat-twettiq tal-investment. Fil-każ ta' akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji, avvjamment finanzjarju jista' jirriżulta biss minn akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji jekk l-akkwist indirett jinbidel f'wiehed dirett permezz ta' operazzjoni ta' fużjoni li biha l-kumpanija residenti takkwista l-kumpanija mhux residenti. Minhabba d-diffikultajiet fil-kombinamenti ta' operazzjonijiet internazzjonali, sabiex jirriżulta l-avvjamment finanzjarju mhux bifors issir operazzjoni ta' fużjoni ma' kumpanija operattiva mhux residenti. Għall-istess raġuni, mhux bilfors li ssir operazzjoni ta' fużjoni f'diversi livelli bejn il-kumpanija prinċipali u l-kumpanija azzjonarja mhux residenti, li fl-istess hin tkun għamlet fużjoni mal-kumpanija operattiva sussidjarja tagħha. Għalhekk, skont il-logika tal-prinċipju ta' newtralità fiskali l-Artikolu 12(5) TRLIS ikopri kemm akkwisti diretti kif ukoll dawk indiretti.

e) *L-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida ma għandha ebda effett retroattiv*

- (76) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jikkontestaw ukoll id-dikjarazzjoni li tinsab fid-deċiżjoni ta' Ftuħ tal-2013 marbuta mal-effetti retroattivi tal-interpretazzjoni amministrattiva. Skont l-awtoritajiet Spanjoli, retroattività teżisti biss fir-rigward ta' dispożizzjonijiet legali jew atti legali li jwasslu għal effetti legali fuq partijiet terzi. Skont il-Qorti Suprema Spanjola, interpretazzjoni amministrattiva bħal opinjoni fiskali mhijiex att legali, iżda sempliċi att proċedurali. L-opinjoni fiskali ma jistgħux jiġu appellati mir-riċevent u l-iskop tagħhom huwa purament informattiv. Peress li ma jistgħux iwasslu għal effetti legali, ma jistax ikollhom effett retroattiv. Il-partijiet terzi interessati jaqblu li ma hemmx applikazzjoni retroattiva tal-miżura. L-ewwel nett, l-interpretazzjonijiet fiskali huma sottomessi mill-kontribwent għal dawk it-taxxi li ma jkunux għadhom ġew ivvalutati u imposti. It-tieni, hafna kontribwenti injoraw il-kriterji inizjali li jinsabu fl-interpretazzjoni amministrattiva u applikaw it-tnaqqis tal-avvjamment finanzjarju li jinsab fl-Artikolu 12(5) TRLIS għall-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji.

B. ASPETTATTIVI LEGĠITIMI, ĊERTEZZA LEGALI U L-PRINĊIPJU TA' ESTOPPEL

- (77) Skont l-awtoritajiet Spanjoli, f'każ li l-Kummissjoni tistabbilixxi li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida marbuta mal-Artikolu 12(5) TRLIS hija għajnuna ġdida mhux skont il-liġi, l-istess konklużjonijiet milhuqin fl-Artikolu 1 tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni fir-rigward tal-aspettattivi legittimi għandhom ikunu japplikaw għall-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji wkoll.
- (78) L-awtoritajiet Spanjoli jinvokaw l-Artikolu 14(1) tar-Regolament (KE) Nru 659/1999 — li skont dan il-Kummissjoni ma għandhiex tesigi l-irkupru tal-għajnuna jekk dan imur kontra prinċipju ġenerali tal-liġi Komunitarja- li tintalab l-assenza tal-irkupru tal-għajnuna f'dan il-każ minhabba l-eżistenza ta' aspettattivi legittimi.
- (79) Skont l-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet interessati, l-atti li ġejjin tal-Kummissjoni kienu l-bażi tal-holqien tal-aspettattivi legittimi għall-benefiċjarji tal-għajnuna:
- (a) Il-Kummissjoni ġġenerat aspettattivi legittimi godda għall-operaturi li wettqu akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji, u li jissodsfaw il-kundizzjonijiet stabbiliti fiż-żewġ deċiżjonijiet tal-Kummissjoni, minhabba r-referenzi kostanti għal akkwisti indiretti kemm fl-Ewwel kif ukoll fit-Tieni Deċiżjoni. Tabilhaqq, ir-rikonoxximent tal-aspettattivi legittimi fl-Ewwel Deċiżjoni (paragrafi 164 sa 167) u fit-Tieni Deċiżjoni (paragrafi 190 sa 193) irrefera għall-akkwisti diretti kif ukoll dawk indiretti.
- (b) It-tweġibiet mogħtijin mill-Kummissjoni għall-mistoqsijiet parlamentari bil-miktub tal-MPE s-Sur Erik Meijer, is-Sa Sharon Bowles u David Martín ⁽³¹⁾ dwar jekk il-miżura kellhiex tiġi kkwalifikata bħala għajnuna, irreferew b'mod esplicitu għall-akkwist ta' O2 minn Telefónica, l-offerti ta' Abertis, Cintra u Sacyr fir-rigward tal-Awtostadi Franciżi u l-akkwist ta' Scottish Power minn Iberdrola. Fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni huwa rikonoxxut li t-tweġibiet għal dawn il-mistoqsijiet parlamentari holqu aspettattivi legittimi. L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jemmnu li mhux talli dawn it-tweġibiet ma l-limitawx b'mod esplicitu l-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS għal akkwisti diretti, talli kien presupponut ukoll li kienu jkun marbutin ma' akkwisti indiretti minhabba l-istruttura tal-gruppi ta' kumpaniji akkwistati. B'mod partikolari, l-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jfakkru l-fużjoni bejn Scottish Power u Iberdrola, li għet approvata mill-Kummissjoni. Għaldaqstant, l-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jemmnu li, fuq il-bażi tal-informazzjoni pprovduta lis-servizzi tad-DG Kompetizzjoni, il-Kummissjoni kienet taf li l-akkwist imsemmi l-aħhar kien akkwist indirett ta' parteċipazzjoni azzjonarja f'kumpanija mhux residenti li tirriżulta minn akkwist preċedenti ta' kumpanija azzjonarja. Għalhekk, mit-tweġibiet mogħtijin lill-MPE, operatur ekonomiku prudenti u diligenti ma setax jifhem li kienu qed jirreferu biss għal akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji.

⁽³¹⁾ Mistoqsijiet bil-miktub E-4431/05 u E-4772/05.

- (80) Skont l-awtoritajiet Spanjoli, l-eżistenza ta' interpretazzjoni amministrattiva restrittiva preċedenti tal-Artikolu 12 (5) TRLIS ma taffettwax l-aspettattivi legittimi ta' dawk il-benefiċjarji li ghamlu akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji. Dan minhabba l-fatt li l-Artikolu 12(5) TRLIS huwa dispożizzjoni ċara, fih referenza ghar-regoli għall-konsolidazzjoni tal-kontijiet u għandu l-għan li jkattar l-investment Spanjol barra l-pajjiż diment li jkun hemm ċerta influwenza fl-attività tal-kumpanija akkwistata u li din tkun attiva f'ċerti attivitajiet ekonomiċi.
- (81) Skont il-partijiet terzi interessati, it-taħditiet interni bejn il-Kummissjoni u l-awtoritajiet Spanjoli fil-kuntest tal-proċedura ta' investigazzjoni formali ma jibdlux l-aspettattivi legittimi lejn il-benefiċjarji ta' miżura ta' għajnuna. Dawn it-taħditiet interni jistgħu jgħibu magħhom effetti legali kontra partijiet terzi li kieku kellhom jiġu riflessi fit-test tad-deċiżjonijiet.
- (82) Il-partijiet terzi interessati jallegaw li l-Kummissjoni kisret il-prinċipju ta' estoppel, li skont dan il-Kummissjoni ma tistax tmur kontra l-atti jew il-miżuri tagħha stess. Fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni il-Kummissjoni rreferiet b'mod kostanti għal akkwisti indiretti. Għalhekk, il-Kummissjoni ma għandhiex tibdel il-garanzija inizzjali mogħtija f'dik il-miżura legali billi targumenta li hemm modifika fl-interpretazzjoni tad-dispożizzjoni mill-amministrazzjoni fiskali.
- (83) Il-partijiet terzi interessati jargumentaw ukoll li l-Kummissjoni qed tikser il-prinċipju ta' ċertezza legali. Il-Kummissjoni mhux biss tirreferi bosta drabi għal akkwisti diretti u dawk indiretti, iżda lanqas ma tirreferi għall-interpretazzjoni amministrattiva tal-Artikolu 12(5) TRLIS fit-test taż-żewġ deċiżjonijiet. Il-partijiet terzi interessati jemmnu li mit-test tad-deċiżjonijiet, operatur diligenti u prudenti kien jara li l-akkwisti indiretti kienu koperti mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.

5. KUMMENTI MINN SPANJA FUQ IL-KUMMENTI TA' PARTIJET TERZI

- (84) L-awtoritajiet Spanjoli josservaw li l-partijiet terzi interessati kollha huma tal-istess fehma u jappoġġjaw l-argumenti sottomessi fl-osservazzjonijiet tal-awtoritajiet Spanjoli.
- (85) L-awtoritajiet Spanjoli jtennu li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida tad-DGT li tinsab fil-*consulta* V0608/12 tal-21 ta' Marzu 2012 u r-Riżoluzzjoni tat-TEAC tas-26 ta' Ġunju 2012 ma tikkostitwixx għajnuna ġdida. La t-tweġibiet għall-opinjoni fiskali u lanqas ir-riżoluzzjonijiet tat-TEAC ma jipproduċu effetti legali.
- (86) Is-sentenza adottata mill-Qorti Suprema Spanjola tal-24 ta' Ġunju 2013 turi li l-kalkolu tal-avvjament finanzjarju għandu jsir filwaqt li jiġu kkunsidrati r-regoli tal-kontijiet konsolidati, irrelevanti minn jekk il-kumpaniji akkwistati mhux residenti jipprezentawx kontijiet konsolidati jew individwali. Għad li s-sugġett ta' din is-sentenza ma kienx jekk l-Artikolu 12(5) TRLIS japplikax għal akkwisti diretti jew indiretti, il-fatt li għandha ssir referenza għar-regoli dwar il-kontabilità jfisser li għandu jkun hemm trattament simili għal akkwisti diretti u dawk indiretti għall-fini tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (87) Fl-osservazzjonijiet tagħhom, il-hames partijiet interessati jiddikjaraw li naqqsu l-avvjament finanzjarju fir-rigward ta' akkwisti indiretti fl-istimi tat-taxxa korporattiva tagħhom. Għalhekk, l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida ma affettwatx il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (88) Il-Kummissjoni rrikonoxxiet l-eżistenza tal-aspettattivi legittimi fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni minhabba t-tweġibiet mogħtijin għal mistoqsijiet parlamentari bil-miktub tas-Sur Erik Meijer u s-Sa Sharon Bowles. It-tweġibiet ma jissuggerixxux li kienu limitati għal akkwisti diretti. Għall-kuntrarju, it-tweġibiet għal dawn il-mistoqsijiet parlamentari kienu jirreferu għal akkwisti indiretti speċifiċi.
- (89) Barra minn hekk, il-prinċipju ta' aspettattivi legittimi għandu l-għan li jipproteġi lill-benefiċjarji ta' għajnuna allegata mill-Istat, mhux l-Istat Membru. Għalhekk, il-benefiċjarji tal-għajnuna huma dawk li għandhom jivvalutaw jekk il-miżuri adottati mill-Kummissjoni (u qatt l-Istat Membru) jistgħux iwasslu għall-eżistenza ta' aspettattivi legittimi.
- (90) Bil-ftuh tal-proċedura ta' investigazzjoni, il-Kummissjoni beħsiebha tirrevedi l-miżuri tagħha stess, u b'hekk tikser il-prinċipju ta' ċertezza legali u l-estoppel.
- (91) L-awtoritajiet Spanjoli jfakkru lill-Kummissjoni li l-karattru tal-għajnuna tal-Artikolu 12(5) TRLIS mhuwiex finali, peress li huwa soġġett għal reviżjoni mill-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea.

6. VALUTAZZJONI TAL-MIŻURA

- (92) Fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni tagħha, il-Kummissjoni kkonkludiet li l-Artikolu 12(5) TRLIS kien jikkostitwixxi skema illegali u inkompatibbli kemm fir-rigward ta' akkwisti intra-UE kif ukoll extra-UE. B'mod partikolari, il-Kummissjoni stabbilixxiet li l-miżura kkonċernata, li ppermettiet lill-kumpaniji Spanjoli sabiex inaqqsu l-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti ta' parteċipazzjoni azzjonarja minima ta' 5 % f'kumpanija barranija, kienet tikkostitwixxi vantaġġ selettiv, li ma kienx iġġustifikat mil-loġika tas-sistema fiskali. Barra minn hekk, il-miżura ma tqisix kompatibbli mas-suq intern ⁽³²⁾. Il-Kummissjoni tirreferi għar-raġunar segwit minn dawn id-Deċiżjonijiet sabiex turi li l-miżura kkonċernata kienet tikkostitwixxi għajjnuna mill-Istat illegali u inkompatibbli.
- (93) L-awtoritajiet Spanjoli ma hadux passi għat-thassir tal-Ewwel jew it-Tieni Deċiżjoni. Madankollu, hemm litigazzjoni abbondanti pendenti quddiem il-Qorti Ġenerali miftuha minn partijiet terzi ⁽³³⁾.
- (94) Din id-deċiżjoni tittratta esklużivament l-effetti tal-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida tal-Artikolu 12(5) TRLIS, li ddahhlet mill-awtoritajiet Spanjoli wara li ġew adottati l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.

A. KARATTRU TA' GHAJNUNA ĠDIDA TAL-MIŻURA

- (95) L-iskop tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni kien li jivvalutaw il-kompatibbiltà mas-suq intern ta' skema Spanjola kif kienet ipprezentata mill-awtoritajiet Spanjoli matul il-proċedura amministrattiva li wasslet għall-adozzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni. L-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni iddikjaraw l-iskema bħala mhux skont il-liġi u inkompatibbli (Artikolu 12.5 TRLIS) "*applikata mhux skont il-liġi minn Spanja*" ⁽³⁴⁾.
- (96) Hija ġurisprudenza stabbilita li l-kamp ta' applikazzjoni ta' deċiżjoni jrid jiġi stabbilit mhux biss b'referenza għat-test propju ta' dik id-deċiżjoni, iżda anki filwaqt li tiġi kkunsidrata l-iskema ta' għajjnuna kif deskritta mill-Istat Membru ⁽³⁵⁾. F'*Kahla Thüringen*, il-Qorti ddikjarat li talba għal informazzjoni addizzjonali tal-Kummissjoni li għandha l-għan li tiċċara l-kamp ta' applikazzjoni ta' skema ta' għajjnuna, u t-twegiba mogħtija mill-Istati Membri għal dik it-talba, trid tiġi kkunsidrata bħala parti inseparabbli mill-iskema ta' għajjnuna ⁽³⁶⁾.
- (97) Fittra tal-4 ta' Ġunju 2007 ⁽³⁷⁾ l-awtoritajiet Spanjoli spjegaw li l-prattika amministrattiva rilevanti kienet tippermetti biss it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju għal akkwisti diretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja f'kumpaniji operattivi.
- (98) Din il-prattika hija evidenzjata wkoll mill-interpretazzjonijiet amministrattivi konsistenti tad-DGT u t-TEAC li kienu fis-sehh mill-2002 sal-2012. Kien x'kien it-test tad-dispożizzjonijiet rilevanti tat-TRLIS, meta ġew adottati l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, id-DGT u t-TEAC baqqu japplikaw b'mod sistematiku u konsistenti l-Artikolu 12(5) TRLIS biss għal akkwisti diretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja tal-kumpaniji operattivi. Din l-interpretazzjoni ilha fis-sehh mill-1 ta' Jannar 2002, meta l-Artikolu 12(5) TRLIS dahal fis-sehh għall-ewwel darba.

⁽³²⁾ Ara l-paragrafi 83 u ta' wara tal-Ewwel Deċiżjoni u l-paragrafi 96 u ta' wara tat-Tieni Deċiżjoni.

⁽³³⁾ Id-Deċiżjoni C45/07 tat-28 ta' Ottubru 2009 irriżultat f'litigazzjoni abbondanti. B'mod partikolari, is-sentenza tal-Qorti Ġenerali tat-8 ta' Marzu 2012, *Iberdrola vs il-Kummissjoni*, T-211/10; l-ordnijiet tal-Qorti Ġenerali tal-21 ta' Marzu 2012, *BBVA vs il-Kummissjoni*, T-225/10; *Telefónica vs il-Kummissjoni*, T-228/10; *Ebro/Puleva vs il-Kummissjoni*, T-234/10 u *Modelo Continente vs il-Kummissjoni* T-174/11; u l-ordni tad-29 ta' Marzu 2012, *AEB vs il-Kummissjoni* T236/10. Is-sentenza tal-Qorti Ewropea tal-Ġustizzja tad-19 ta' Diċembru 2013 *Telefónica vs il-Kummissjoni* C-274/12P. Għadhom pendenti quddiem il-Qorti Ġenerali il-kawżi T-207/10 *Deutsche Telekom vs il-Kummissjoni*, T-219/10 *Autogrill vs il-Kummissjoni* u T-227/10 *Banco Santander vs il-Kummissjoni*. Anki d-Deċiżjoni C-45/07 tat-12 ta' Jannar 2011 irriżultat f'litigazzjoni abbondanti. B'mod partikolari, l-ordnijiet tal-Qorti Ġenerali tal-5 ta' Ġunju 2012, *Iberdrola vs il-Kummissjoni*, T-431/1, l-ordni tat-13 ta' Diċembru 2012, *Cementos Molins vs il-Kummissjoni*, T-424/11; l-ordni tal-10 ta' Ġunju 2013, *Barloworld vs il-Kummissjoni*, T-459/11; l-ordni tad-9 ta' Settembru 2013 għall-kawżi *BBVA vs il-Kummissjoni*, T-429/11; *Telefónica vs il-Kummissjoni*, T-430/11; *Altadis vs il-Kummissjoni* T-400/11; u *Telefónica vs il-Kummissjoni* T430/11. Għadhom pendenti quddiem il-Qorti Ġenerali l-kawżi *Sigma vs il-Kummissjoni*, T-239/11; *Banco Santander vs il-Kummissjoni*, T-399/11; *Axa vs il-Kummissjoni* T-405/11; u *Prosegur vs il-Kummissjoni*, T-406/11. L-appelli li ġejjin huma pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja: *BBVA vs il-Kummissjoni*, C-587/13P; u *Telefónica vs il-Kummissjoni* C-588/13P.

⁽³⁴⁾ Huwa ċar ukoll li l-kwistjoni tal-aspettattivi legittimi koperta fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni hija limitata għall-kamp ta' applikazzjoni tal-miżuri li huma kkwalifikati bħala għajjnuna illegali inkompatibbli minn dawn iż-żewġ deċiżjonijiet. Tabilhaqq, l-iskop tar-rikonoxximent tal-aspettattivi legittimi minn deċiżjoni mhuwiex u ma jistax ikun estensjoni tal-kamp ta' applikazzjoni tal-għajjnuna illegali inkompatibbli, li giet eżaminata, iżda limitazzjoni tal-irkupru tagħha biss.

⁽³⁵⁾ Ara s-Sentenza C-537/08P tas-16 ta' Diċembru 2010, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH vs il-Kummissjoni*, p. 44 u ta' wara; Ara wkoll is-Sentenza C-138/09 *Todaro Nunziatina* [2010] paragrafu 31.

⁽³⁶⁾ Ara s-Sentenza C-537/08P tas-16 ta' Diċembru 2010, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH vs il-Kummissjoni*, p. 45.

⁽³⁷⁾ Ara l-ittra tal-4 ta' Ġunju 2007, li hija twegiba għal talba ta' informazzjoni mill-Kummissjoni tas-26 ta' Marzu 2007.

- (99) Barra minn hekk, l-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida tal-Artikolu 12(5) TRLIS introdotta mill-awtoritajiet Spanjoli f'Marzu 2012 wessgħet il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS peress li l-miżura issa tkun applikabbli mhux biss għal avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji mhux residenti, iżda anki għall-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji mhux residenti bl-akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja.
- (100) Ta' min jindika li l-kwistjoni kkonċernata mhijiex sabiex jiġi stabbilit jekk l-ghajnuna tistax tikkwalifika bħala għajnuna eżistenti. Tabilhaqq, l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni diġà kkonkludew li l-miżuri eżaminati (l-Artikolu 12(5) TRLIS kif implimentat mill-awtoritajiet Spanjoli) kienu jikkostitwixxu għajnuna illegali u inkompatibbli. Għalhekk, l-interpretazzjoni amministrattiva l-għdida fl-ebda każ ma setgħet tikkostitwixxi għajnuna eżistenti. Għall-kuntrarju, dak li huwa rilevanti f'dan il-każ huwa jekk il-kamp ta' applikazzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni kopriex ukoll parteċipazzjonijiet azzjonarji indiretti li jirriżultaw minn akkwist preċedenti ta' kumpanija azzjonarja.
- (101) Il-Kummissjoni tqis li ebda wiehed mill-argumenti ppreżentati mill-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati ma juri li l-miżura ma tikkostitwixxi għajnuna għdida minhabba r-raġunijiet spjegati hawn that.

6.1. L-interpretazzjoni amministrattiva inizjali mhijiex finali u mhijiex Prattika amministrattiva rilevanti u sistematika

- (102) Sabiex isostnu l-fehma tagħhom li l-miżura ma tkunx ser issarraf f'għajnuna għdida, l-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati essenzjalment jiddikjaraw li l-interpretazzjoni amministrattiva preċedenti ma kinitx finali, dejjem tista' tkun soġġetta għal appell quddiem il-qrati u ma kinitx Prattika konsistenti.
- (103) Dawn l-argumenti huma irrelevanti għall-finijiet ta' din id-deċiżjoni. Tabilhaqq, il-Kummissjoni, fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, eżaminat skema ta' għajnuna mill-Istat kif implimentata mill-awtoritajiet Spanjoli. Iċ-ċirkustanza li l-iskema tista' tiġi mmodifikata jew tinbidel (jew mill-amministrazzjoni jew mill-qrati) f'xi punt fil-gejjieni, ma għandha ebda effett fuq il-kamp ta' applikazzjoni tal-investigazzjoni u b'hekk tad-Deċiżjonijiet.
- (104) F'kull każ, l-argumenti tal-awtoritajiet Spanjoli mhumiex aċċetabbli għar-raġunijiet addizzjonali li ġejjin:
- (105) Fir-rigward tal-argument li l-interpretazzjoni amministrattiva inizjali ma kinitx Prattika rilevanti u konsolidata tal-amministrazzjoni fiskali, il-Kummissjoni tosserva li l-consultas kollha tad-DGT u r-risoluzzjonijiet tat-TEAC ipprovduti mill-awtoritajiet Spanjoli huma prova ta' approċċ sistematiku u konsistenti meta jeskludu mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS l-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw mill-akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja.
- (106) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jallegaw ukoll li l-interpretazzjoni amministrattiva inizjali mhijiex Prattika amministrattiva rilevanti u finali peress li mhijiex sors tal-liġi u dejjem tista' tkun soġġetta għal appell quddiem il-qrati kompetenti.
- (107) Il-Kummissjoni tqis li l-fatt li l-interpretazzjoni amministrattiva u r-risoluzzjonijiet tat-TEAC jistgħu jiġu appellati f'istanzi ġudizzjarji sussegwenti ma jimplikax li dawn il-consultas — u speċjalment ir-risoluzzjonijiet tat-TEAC — ma għandhomx effetti legali għar-riċevent. Kif stabbilit fl-Artikolu 89 tal-Liġi Fiskali Generali 58/2003 tas-17 ta' Diċembru, it-tweġibiet mogħtijin fil-kutnest ta' talba għal opinjoni fiskali għandhom effetti vinkolanti għall-Amministrazzjoni fiskali. Dan ifisser li l-amministrazzjoni fiskali hija obbligata tuża l-istess kriterji meta jkun hemm l-istess fatti u ċirkustanzi bejn il-kontribwenti. Għalhekk, operatur diliġenti u prudenti kien jistenna li l-amministrazzjoni fiskali tuża approċċ konsistenti f'sitwazzjonijiet li fihom hemm l-identità tal-fatti u taċ-ċirkustanzi bejn il-kontribwenti.
- (108) L-awtoritajiet Spanjoli u whud mill-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li l-interpretazzjoni amministrattiva inizjali mhijiex Prattika amministrattiva konsistenti peress li l-kriterji li jinsabu f'interpretazzjoni amministrattiva dejjem jistgħu jkunu soġġetti għal iktar modifiki. Madankollu, kif spjegat mill-awtoritajiet Spanjoli, l-Artikolu 89 tal-Liġi 58/2003 jehtieg li jkun hemm applikazzjoni konsistenti tal-kriterji li jinsabu f'interpretazzjoni amministrattiva diment li l-ġurisprudenza jew il-Liġi applikabbli ma timmodifikahex. Il-Kummissjoni tosserva li l-consultas kollha tad-DGT u r-risoluzzjonijiet kollha tat-TEAC juru li għall-perjodu 2002-2012 kien hemm Prattika konsistenti, li la ġiet immodifikata mil-Liġi u lanqas mill-ġurisprudenza.

- (109) L-awtoritajiet Spanjoli u whud mill-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li l-interpretazzjoni amministrattiva għet immodifikata b'mod progressiv minn riżoluzzjoni tat-TEAC ta' Ġunju 2010 u sentenza tal-Audiencia Nacional tat-13 ta' Ottubru 2011 ⁽³⁸⁾, li mbagħad għet ikkonfermata mill-Qorti Suprema Spanjola f'sentenza tal-24 ta' Ġunju 2013 ⁽³⁹⁾. Il-Kummissjoni tqis li s-sentenzi msemmijin hawn fuq mhumex prova ta' modifika fit-trattament fiskali ta' akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji fil-kuntest tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Ir-riżoluzzjoni tat-TEAC, is-sentenzi tal-Audiencia Nacional u l-Qorti Suprema Spanjola kienu marbutin ma' akkwisti intragrupp ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji, li huma kwistjoni differenti minn dik ikkonċernata. Iż-żewġ sentenzi ma jirreferux b'mod espliċitu għall-kwistjoni ta' akkwisti indiretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja u ma jidhlux fid-diskussjoni dwar l-eżistenza tal-avvjament finanzjarju bħala tali, peress li l-eżistenza tal-avvjament finanzjarju diġà kienet għet ivvalutata mill-Qorti *a quo* u kienet taqa' barra l-kamp ta' applikazzjoni tal-appell. F'dan ir-rigward, il-prattika amministrattiva tal-awtoritajiet fiskali Spanjoli fil-proċedura ta' rkupru kienet li l-ewwel jiġi analizzat il-karattru indirett jew indirett tal-akkwisti, indipendentement minn jekk humiex akkwisti intragrupp, sabiex jiġi stabbilit jekk iwasslux għal benefiċċji fiskali.
- (110) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jikkontestaw ukoll id-dikjarazzjoni tal-Kummissjoni fid-deċiżjoni ta' ftuħ tas-17 ta' Ġunju 2013 li t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju relatati ma' akkwisti indiretti li jinsabu fid-dikjarazzjonijiet tat-taxxa ġew miċhudin b'mod sistematiku. L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li t-tnaqqis ma setax jiġi miċhud b'mod sistematiku peress li s-sistema ta' għbir tat-taxxa Spanjola hija bbażata fuq "sistema ta' awtovalutazzjoni" (l-hekk imsejha *autoliquidación*).
- (111) Il-Kummissjoni hija tal-fehma li l-eżistenza ta' sistema ta' għbir tat-taxxa b'awtovalutazzjoni ma tnehhix il-karattru ta' għajnunha għida tal-miżura. Tabilhaqq, il-fatt li s-sistema ta' għbir tat-taxxa Spanjola hija bbażata fuq sistema ta' "awtovalutazzjoni" ma tiggarantixxi il-korrettezza, u eventwalment il-legalità, ta' kull wahda mill-operazzjonijiet fiskali mwettqa mir-riċevent. L-amministrazzjoni fiskali għandha s-setgħa li tivverifika u timmonitorja l-operazzjonijiet fiskali ta' awtovalutazzjoni mwettqa mill-kontribwenti. Fil-fatt, hekk kif indikaw l-awtoritajiet Spanjoli, jekk kontribwent li kien naqqas l-avvjament finanzjarju li rriżulta minn akkwisti indiretti kien soġġett għal spezzjoni tat-taxxa, l-amministrazzjoni fiskali, li hija marbuta bl-obbligu li tapplika l-istess kriterji meta taffaċċja sitwazzjonijiet li fihom hemm l-istess fatti u ċirkustanzi bejn il-kontribwenti, ma kinitx taċċetta t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li jinsab fid-dikjarazzjoni tat-taxxa tal-kumpanija. Għalhekk, l-eżistenza ta' sistema fiskali ta' "awtovalutazzjoni" ma tikkontradixxi il-fehma tal-Kummissjoni li t-talbiet li saru mill-kumpaniji b'raba mat-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju fil-kuntest ta' akkwisti indiretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja ġew miċhudin b'mod sistematiku.
- (112) Barra minn hekk, il-fatt li ċerti kontribwenti injoraw l-interpretazzjoni amministrattiva eżistenti ta' tnaqqis tal-avvjament finanzjarju għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja huwa irrelevanti għall-fini ta' din l-analiżi. Skont l-Artikolu 89 tal-Liġi 58/2003, l-amministrazzjoni fiskali hija obbligata tuża l-kriterji li jinsabu fl-interpretazzjonijiet fiskali meta jkun hemm l-identità tal-fatti u taċ-ċirkustanzi bejn il-kontribwenti. Għaldaqstant, il-kontribwenti li naqqsu l-avvjament finanzjarju għal akkwisti indiretti u li wara kienu soġġetti għal spezzjoni fiskali kien ikollhom jikkoreġu d-dikjarazzjonijiet tat-taxxa tagħhom.
- (113) Bħala konklużjoni, il-*consultas* tad-DGT u r-riżoluzzjonijiet tat-TEAC jikkonfermaw li fi żmien l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, u anki wara li ġew adottati (sa Marzu 2012), il-prattika amministrattiva konsistenti tal-awtoritajiet Spanjoli kienet li japplikaw l-iskema tat-taxxa kkonċernata għal akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi mhux residenti biss filwaqt li t-tnaqqis kollu tat-taxxa għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li rriżultaw minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja ġew miċhudin b'mod sistematiku. Barra minn hekk, il-Kummissjoni tqis li l-għamla ta' awtovalutazzjoni tas-sistema ta' għbir tat-taxxa Spanjola ma tibdilx il-fatt li l-interpretazzjoni amministrattiva l-għida wessgħet il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.

6.2. L-interpretazzjoni amministrattiva l-għida ma tikkostitwixxi modifika sostanzjali tal-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS

- (114) Kemm l-awtoritajiet Spanjoli kif ukoll il-partijiet terzi interessati jallegaw li l-Artikolu 12(5) TRLIS ma sarulux modifika sostanzjali u li l-interpretazzjoni amministrattiva tal-kamp ta' applikazzjoni ta' dispożizzjoni ma tistax titqies modifika sostanzjali tal-għajnunha. Barra minn hekk, il-fatt li l-interpretazzjoni amministrattiva għet immodifikata mid-DGT u t-TEAC ma jaffettwax il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.

⁽³⁸⁾ Ara s-Sentenza tal-Audiencia Nacional tat-13 ta' Ottubru 2011; Numru tal-appell 432/2008.

⁽³⁹⁾ Ara s-Sentenza tal-Qorti Suprema Spanjola tal-24 ta' Ġunju 2013; RJ/2013/5335.

- (115) Minkejja dan, ma hemm ebda dubju li estensjoni tal-kamp ta' applikazzjoni tal-benefiċċju fuq it-taxxa (li jista' jinvolvi l-ghoti ta' biljuni ta' euro f'ghajna mill-Istat) għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji tikkostitwixxi modifika sostanzjali tal-kamp ta' applikazzjoni tal-iskema ⁽⁴⁰⁾.
- (116) Tabilhaqq, saret modifika fil-metodu ta' kalkolu tal-avvjament finanzjarju, li reġa' tfassal sabiex ikun jista' jsir it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji mhux residenti bl-akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja. Jidher ċar li din il-modifika tal-metodu ta' kalkolu wessgħet il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.

6.2.1. Metodu ta' kalkolu tal-avvjament finanzjarju

- (117) Il-*consultas* mid-DGT u l-*gurisprudenza* tat-TEAC ipprovduti mill-awtoritajiet Spanjoli lill-Kummissjoni matul il-proċedura amministrattiva u ta' investigazzjoni formali juru li mill-adozzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS fl-2002 sal-2012 kien hemm Prattika amministrattiva konsistenti li eskudiet mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS l-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarja ta' kumpanija azzjonarja. Bazikament, il-prinċipji tad-DGT u l-*gurisprudenza* tat-TEAC issostanzjaw l-interpretazzjoni inizjali tagħhom fuq il-bażi tar-raġunar li ġej:
- (118) L-avvjament huwa assi intangibbli li jirriżulta meta kumpanija takkwista oħra u huwa daqs id-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-valur kontabilistiku tal-assi netti tiegħu. Tabilhaqq, bħala riżultat tat-tweqqif ta' attività ekonomika, assi intangibbli huwa ġġenerat mill-portafoll tal-klijent, l-gharfien, riżorsi umani, il-post ġeografiku u l-prestiġju tal-kumpanija, u dan jirriżulta fi prezz tax-xiri oghla minn dak stabbilit bħala l-valur kontabilistiku. Għalhekk, avvjament jista' jirriżulta biss minhabba akkwist dirett ta' kumpanija operattiva, jiġifieri kumpanija li ġenwinament twettaq attività ekonomika. Għall-kuntrarju, avvjament ma jistax jirriżulta minn kumpanija azzjonarja, li l-iskop ewlieni tagħha huwa li tkun proprjetarja ta' ishma ta' kumpaniji operattivi sussidjarji ⁽⁴¹⁾.
- (119) Jekk il-prezz imhallas għal parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija jaqbeż il-valur kontabilistiku tagħha, dan jista' jkun minhabba żewġ raġunijiet differenti: 1) il-valur intrinsiku tal-assi u d-drittijiet tal-kumpanija jew, 2) prezz eċċessiv imhallas minhabba li huwa mistenni li jinkiseb dħul ikbar fil-ġejjieni. Din l-aħhar kategorija tikkorrispondi għall-avvjament finanzjarju ⁽⁴²⁾.
- (120) Id-DGT u t-TEAC applikaw l-approċċ tal-erba' stadji li ġejjin sabiex jikkalkolaw l-ammont tal-avvjament finanzjarju, jiġifieri d-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-valur kontabilistiku tal-partiċipazzjoni azzjonarja mhux attribwibbli għall-valur nett tal-kumpanija mhux residenti:
- (a) Il-kalkolu tad-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-partiċipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha;
 - (b) Il-valur kontabilistiku għandu jirrifletti s-sehem tal-ekwità li jikkorrispondi għall-partiċipazzjoni azzjonarja li l-kumpanija residenti għandha fil-kumpanija mhux residenti;
 - (c) Id-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-partiċipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha għandha tiġi attribwita għall-assi tal-kumpanija mhux residenti sal-limitu tal-valur tas-suq tal-assi inkwistjoni skont il-kriterji stabbiliti fir-regoli dwar il-konsolidazzjoni kontabilistika ⁽⁴³⁾;
 - (d) L-ammont li jifdal huwa l-avvjament finanzjarju, li jista' jitnaqqas mill-bażi tat-taxxa sa limitu annwali massimu ta' hamsa fil-mija tal-valur tiegħu.
- (121) Skont dan il-metodu ta' kalkolu, jekk kumpanija residenti Spanja takkwista partiċipazzjoni azzjonarja f'kumpanija azzjonarja mhux residenti –li l-attività ewlenija tagħha hija x-xiri ta' ishma u l-ġestjoni tal-assi ta' kumpaniji operattivi oħrajn– id-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-valur kontabilistiku tal-valur nett tal-kumpanija azzjonarja għandha tiġi rreġistrata bħala assi tal-kumpanija azzjonarja sal-limitu tal-valur tas-suq tal-assi inkwistjoni. Peress li l-assi tal-kumpanija azzjonarja huma l-partiċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji operattivi sussidjarji mhux residenti, il-valur tas-suq tal-assi tagħha jiġi daqs il-prezz tax-xiri tal-ishma u, għaldaqstant, ma jista' jirriżulta ebda avvjament finanzjarju. Skont din l-interpretazzjoni, l-avvjament finanzjarju jista' jirriżulta biss minhabba akkwist dirett ta' kumpanija operattiva.
- (122) L-interpretazzjoni amministrattiva tad-DGT tal-21 ta' Marzu 2012 u r-riżoluzzjoni sussegwenti tat-TEAC tas-26 ta' Ġunju 2012 estendiet il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja. Skont l-awtoritajiet Spanjoli u parti interessata wahda, għandu jkun japplika l-metodu ta' kalkolu li ġej tal-avvjament finanzjarju:

⁽⁴⁰⁾ Ta' min jishaq li bl-interpretazzjoni l-ġdida, id-DGT u t-TEAC irrikonoxxew li tbiegħdu mill-interpretazzjoni inizjali tagħhom tal-Artikolu 12 (5) TRLIS, fir-rigward tal-possibbiltà l-ġdida li tiġi applikata għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji (ara sezzjoni 2.3.2 iktar 'il fuq).

⁽⁴¹⁾ Ara r-riżoluzzjoni tat-TEAC tat-3 ta' Novembru 2011; R.G.: 2842-09.

⁽⁴²⁾ Ara r-riżoluzzjoni tat-TEAC tas-26 ta' Ġunju 2012 R.G.: 3637/2010 u 1439/2011.

⁽⁴³⁾ Skont it-TEAC, l-Artikoli 23 u 24 tal-Ordni Amministrattiv 1815/1991.

- (123) Fil-każ ta' akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżulta minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja, hemm bżonn li jsir eżerċizzju ta' konsolidazzjoni sabiex ikun possibbli li l-avvjament iġġenerat fit-tieni livell u dak ulterjuri jingiebu fil-livell tal-kumpanija azzjonarja. Dan isir b'eliminazzjoni tal-investiment-ekwiżità bejn il-kumpanija akkwirenti u akkwistata. Għal dan l-ghan, il-proċess ta' eliminazzjoni tal-investiment-ekwiżità għandu jsir fi stadji differenti skont l-Artikolu 30 tal-Ordni Amministrattiv 1815/1991:
- (a) L-ewwel nett, għandha ssir l-eliminazzjoni tal-investiment — ekwiżità fil-livell tal-kumpanija li ma għandha ebda parteċipazzjoni azzjonarja diretta fl-ekwiżità ta' kumpanija oħra. Il-parteeċipazzjoni azzjonarja li għandha l-kumpanija azzjonarja fil-kumpanija operattiva sussidjarja hija eliminata u l-valur ta' dik il-parteeċipazzjoni azzjonarja huwa sostitwit fil-karta bilanċjali tal-kumpanija azzjonarja mal-valur tas-suq tal-assi tal-kumpanija operattiva sussidjarja. Riżerva tal-konsolidazzjoni tirriżulta fil-karta bilanċjali tal-kumpanija azzjonarja li tammonta għad-differenza bejn il-valur tas-suq tal-assi tal-kumpanija operattiva u l-valur kontabilistiku tagħhom.
- (b) It-tieni, l-eliminazzjoni tal-investiment-ekwiżità għandha ssir fi stadji sussegwenti wkoll, filwaqt li għall-kalkolu tal-valur tal-ekwiżità jiġu kkunsidrati r-riżervi tal-konsolidazzjoni li rriżultaw fi stadji preċedenti.
- (124) L-avvjament finanzjarju huwa l-parti tad-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-parteeċipazzjoni azzjonarja u l-valur il-ġdid tal-ekwiżità tal-kumpanija azzjonarja wara l-konsolidazzjoni li ma tistax tiġi attribwita għall-assi tal-kumpanija azzjonarja. Meta jiġi applikat dan il-metodu ta' kalkolu, l-assi u l-obbligazzjonijiet tal-kumpaniji sussidjarji kollha proprjetà ta' kumpanija azzjonarja jitqiesu daqslikieku kienu l-assi u l-obbligazzjonijiet ta' kumpanija waħda.
- (125) B'hekk, il-metodu ta' kalkolu l-ġdid li jinsab fir-riżoluzzjonijiet tal-2012 tad-DGT u t-TEAC jehtieg simulazzjoni preċedenti ⁽⁴⁴⁾ ta' eżerċizzju ta' konsolidazzjoni sabiex l-assi tal-kumpanija operattiva mhux residenti (dik li qed tiġġenera l-avvjament) ikunu jistgħu jingiebu fil-livell tal-kumpanija azzjonarja billi jiġu segwiti l-istadji li jinsabu fl-Artikolu 30 tad-Ordni Amministrattiv 1815/1991. Huwa wara din is-simulazzjoni ta' proċess ta' konsolidazzjoni li d-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-parteeċipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha tkun tista' tiġi attribwita għall-assi u d-drittijiet tal-kumpanija azzjonarja mhux residenti. Id-differenza li jifdal tkun l-avvjament finanzjarju li jrid jitnaqqas mill-bażi tat-taxxa. B'hekk, dan il-metodu ta' kalkolu jevita li jkun hemm tpaċija bejn il-prezz tax-xiri u l-valur tas-suq tal-assi tal-kumpanija azzjonarja (l-ishma) li wasslu sabiex ma jirriżulta l-ebda avvjament finanzjarju fil-livell tal-kumpanija azzjonarja.
- (126) Il-kontroversja dwar il-kalkolu tal-avvjament finanzjarju tinbet mir-referenza magħmula mill-Artikolu 12(5) TRLIS għar-regoli dwar il-konsolidazzjoni. Tabilhaqq, ir-referenza ma tispeċifikax liema huma r-regoli kontabilistiċi speċifiċi dwar il-konsolidazzjoni li għandhom jiġu applikati sabiex jiġi kkalkolat l-ammont finali tal-avvjament finanzjarju:
- "Id-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-parteeċipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha fid-data tal-akkwisti għandha tiġi rreġistrata taht l-assi u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti b'konformità mal-kriterji stabbiliti fl-Ordni Amministrattiv 1815/1991 fuq ir-regoli dwar il-konsolidazzjoni tal-kontijiet."* [Enfasi miżjuda]
- (127) Fir-riżoluzzjonijiet preċedenti tagħha, it-TEAC iċċarat li r-referenza għar-regoli kontabilistiċi dwar il-konsolidazzjoni saru b'mod esklużiv bil-ghan li d-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-valur kontabilistiku tal-parteeċipazzjoni azzjonarja tiġi rreġistrata taht l-assi u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti ⁽⁴⁵⁾ u li l-Artikolu 12(5) TRLIS ma jehtiegx il-konsolidazzjoni propja tal-kontijiet. Fir-riżoluzzjoni tat-TEAC tat-3 ta' Novembru 2011, huwa stipulat li "r-referenza li l-Artikolu 12(5) TRLIS jagħmel għall-RD 1815/1991 (regoli kontabilistiċi dwar il-konsolidazzjoni) għandha l-uniku għan li tattribwixxi d-differenza bejn il-prezz tax-xiri tal-parteeċipazzjoni azzjonarja u l-valur kontabilistiku tagħha għall-assi u d-drittijiet tal-kumpanija mhux residenti."
- (128) B'mod partikolari, fil-każ ta' akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja, id-dibattitu jiffoka fuq kif għandu jiġi stabbilit liema valur kontabilistiku għandu jiġi kkunsidrat sabiex jiġi kkalkolat l-ammont tal-avvjament finanzjarju: il-valur kontabilistiku li jirriżulta mill-kontijiet konsolidati jew il-valur kontabilistiku li jirriżulta mill-kontijiet individwali. Tabilhaqq, l-għażla tista' twassal għal riżultat ferm differenti: minn naha, jekk issir referenza għall-valur kontabilistiku li jinsab fil-kontijiet individwali, l-avvjament finanzjarju ma jirriżultax fil-każ ta' akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja; min-naha l-oħra, jekk issir referenza għall-valur kontabilistiku li jinsab fil-kontijiet konsolidati, f'dan il-każ l-avvjament finanzjarju jirriżulta fil-livell tal-kumpanija azzjonarja.

⁽⁴⁴⁾ Il-Kummissjoni tirreferi għal simulazzjoni ta' eżerċizzju ta' konsolidazzjoni, peress li wiehed mir-rekwiżiti tal-Artikolu 21 TRLIS huwa l-akkwist ta' parteċipazzjoni azzjonarja minima ta' 5 %. Dan il-perċentawl ma jimplikax konsolidazzjoni mal-kumpanija akkwirenti.

⁽⁴⁵⁾ Ara r-riżoluzzjoni tat-TEAC R.G. 2842-09 tat-3 ta' Novembru 2011.

- (129) Mir-riżoluzzjonijiet tat-TEAC jista' jiġi inferit li bosta kontribwenti diġà talbu t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn parteċipazzjonijiet azzjonarji akkwistati indirettament li jinsabu fit-tieni livell jew ohrajn ulterjuri billi talbu lill-amministrazzjoni fiskali sabiex tikkunsidra l-valuri ta' referenza li jinsabu fil-kontijiet konsolidati tal-grupp, minflok daww li jinsabu fil-kontijiet individwali. Madankollu, il-Kummissjoni tosserva li d-DGT u t-TEAC konsistentement saħqu fl-interpretazzjoni amministrattiva u r-riżoluzzjonijiet tagħhom qabel l-2012 li l-valur kontabilistiku li jrid jiġi kkunsidrat għandu jkun dak li jinsab fil-kontijiet individwali.
- (130) B'mod partikolari, it-TEAC inizzjalment argumentat li l-konsolidazzjoni fiskali u l-konsolidazzjoni kontabilistika mhumiex ekwivalenti, u lanqas il-kuncett ta' grupp konsolidat għal finijiet fiskali u għal finijiet kontabilistiċi ⁽⁴⁶⁾. Bħala eżempju, tirreferi għal kif il-liġi Spanjola dwar it-taxxa korporattiva ma tihux inkonsiderazzjoni l-profitti tal-grupp li jinsabu fid-dikjarazzjonijiet finanzjarji konsolidati, iżda l-profitt individwali aggregat li jinsab fid-dikjarazzjonijiet finanzjarji individwali. Dan għaliex l-għan tar-regoli kontabilistiċi u r-regoli fiskali huwa fl-aħħar mill-aħħar differenti: filwaqt li l-għan tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji konsolidati huwa li jinformat dwar il-qagħda ekonomika u finanzjarja ta' grupp; minn perspettiva fiskali, importanti li tiġi stabbilita l-kapaċità ekonomika tal-grupp li jrid jiġi intaxxat ⁽⁴⁷⁾. Il-kunsiderazzjoni tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji konsolidati tista' twassal għal distorsjonijiet fil-kalkolu tal-bażi tat-taxxa. Pereżempju, jista' jkun il-każ li l-investment sar meta l-kumpanija ma kinitx parti minn grupp; jew bil-kontra, jista' jkun il-każ ukoll li l-investment għadu rifless fid-dikjarazzjonijiet konsolidati anki wara li l-kumpanija ma tkunx għadha parti mill-grupp. Għalhekk, għad li l-Artikolu 12(5) TRLIS ma jeskludix b'mod esplicitu l-kunsiderazzjoni tal-valur kontabilistiku rifless fid-dikjarazzjonijiet konsolidati, il-valur kontabilistiku li għalih jirreferi għandu jkun dak li jinsab fil-kontijiet individwali tal-kumpanija mhux residenti akkwistata, għaliex inkella d-dispożizzjoni kienet tagħmel referenza esplicita għar-regoli kontabilistiċi bħal kif inhu l-każ f'dispożizzjonijiet fiskali ohrajn tal-liġi Spanjola dwar it-taxxa korporattiva.
- (131) Il-Kummissjoni hija tal-fehma li l-metodu ta' kalkolu tal-avvjament finanzjarju li kien il-bażi tal-interpretazzjonijiet amministrattivi huwa parti inerenti tal-Artikolu 12(5) TRLIS, li jiddefinixxi l-kamp ta' applikazzjoni tiegħu u l-effetti legali tiegħu. Tabilhaqq, l-Artikolu 12(5) TRLIS huwa minnu nnifsu metodu ta' kalkolu għall-avvjament finanzjarju: jispeċifika liema stadji jridu jiġu segwiti sabiex jinkiseb l-ammont li jikkostitwixxi avvjament finanzjarju. Huwa ovvju li modifika jew bidla f'dan il-metodu ta' kalkolu, li tinvolti modifika sostanzjali tal-benefiċċju fuq it-taxxa li jirriżulta minn din id-dispożizzjoni, jista' jkollha impatt dirett fuq l-effetti legali tad-dispożizzjoni.
- (132) Il-metodu ta' kalkolu inizzjali użat b'mod konsistenti mid-DGT u t-TEAC ikkonkluda li l-valur kontabilistiku li jrid jiġi kkunsidrat għandu jkun dak rifless fil-kontijiet individwali tal-kumpanija akkwistata mhux residenti. Għalhekk, ebda avvjament (u konsegwentement, ebda avvjament finanzjarju) ma jista' jirriżulta fil-kuntest ta' akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji azzjonarji mhux residenti. Il-prattika amministrattiva inizzjali ppermettiet biss it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta mill-akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi.
- (133) Il-metodu ta' kalkolu l-ġdid li jinsab fl-interpretazzjoni amministrattiva tad-DGT u r-Riżoluzzjoni tat-TEAC tal-2012 iwessa' l-limiti inizzjali tal-Artikolu 12(5) TRLIS billi jippermetti t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju anki fil-kuntest ta' akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżulta minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja, bir-riżultat li l-kumpaniji li fi żmien l-Ewwel u t-Tieni Deċizzjoni ma kellhomx japplikaw il-miżura għal akkwisti indiretti, issa jistgħu jiddikjaraw tnaqqis għal dawn l-akkwisti.
- (134) Barra minn hekk, il-Kummissjoni tosserva li, bl-awtorizzazzjoni sabiex iġibu l-avvjament iġġenerat fit-tieni livell jew daww ulterjuri fil-livell tal-kumpanija azzjonarja, ma jkunx hemm konformità ma' wahda mill-kundizzjonijiet tal-Artikolu 12(5) TRLIS, li hija l-ġenerazzjoni tal-avvjament li jirriżulta mill-akkwist ta' parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija mhux residenti minn kumpanija residenti Spanjola. Tabilhaqq, f'dan il-każ l-avvjament jiġi ġġenerat fit-tieni livell jew f'daww ulterjuri meta ż-żewġ kumpaniji ma jkunux residenti fi Spanja. [Enfasi miżjuda]
- (135) Bħala konkluzjoni, għad li t-test tal-Artikolu 12(5) TRLIS u 21 TRLIS ma giex immodifikat, il-Kummissjoni tqis li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida tal-Artikolu 12(5) TRLIS, li hija msejsa fuq il-metodu ta' kalkolu l-ġdid imsemmi hawn fuq, tikkostitwixxi bidla sostanzjali fl-iskema peress li twessa' l-kamp ta' applikazzjoni inizzjali tad-dispożizzjoni billi tippermetti t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju anki għall-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja li jirriżultaw minn akkwist dirett tal-partiċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja.

⁽⁴⁶⁾ Ara r-riżoluzzjoni tat-TEAC tas-17 ta' Frar 2011; R.G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 u 4874-09.

⁽⁴⁷⁾ Ara s-sentenza tal-Qorti Suprema Spanjola tal-24 ta' Gunju 2013; RJ/2013/5335.

6.2.2. *Raġunijiet ipprovduti mill-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati li jiġġustifikaw it-tbeġħid mill-interpretazzjoni amministrattiva preċedenti*

- (136) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati rrikonoxxew ⁽⁴⁸⁾ li, sal-modifika tal-interpretazzjoni amministrattiva fl-2012, fil-prattika t-tnaqqis tal-Artikolu 12(5) TRLIS kien applikabbli biss għal akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji mhux residenti. L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati pprezentaw għadd ta' raġunijiet sabiex jiġġustifikaw il-modifika tal-prattika amministrattiva b'rabta mal-implimentazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (137) Madankollu, dawn ir-raġunijiet allegati ma għandhomx x'jaqsmu. Tabilhaqq, ir-raġunijiet għaliex l-iskema ta' għajjnuna mill-Istat giet immodifiata fl-2012 bl-ebda mod ma tista' tibdel il-kamp ta' applikazzjoni tal-investigazzjoni tal-Kummissjoni u b'hekk il-kamp ta' applikazzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni li ġew adottati fl-2009 u l-2011 rispettivament.
- (138) Barra minn hekk, ir-raġunijiet inizjalment invokati mill-awtoritajiet Spanjoli meta spjegaw il-kamp ta' applikazzjoni tal-miżura matul il-proċediment amministrattiv li wassal għad-deċiżjoni ta' ftuħ tal-2007, kif ukoll dawk li jinsabu fl-interpretazzjonijiet amministrattivi inizjali tad-DGT u r-risoluzzjonijiet tat-TEAC, jikkontradixxu dawk invokati matul din l-investigazzjoni formali li jiddikjaraw li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida ma għandhiex karattru ta' għajjnuna.
- (139) Inkella, ir-raġunijiet tal-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati xorta waħda ma jiġġustifikawx tbeġħid mill-interpretazzjoni amministrattiva ta' qabel.
- a) *Il-ħsieb wara l-Artikolu 12(5) TRLIS: tkattir tal-internazzjonalizzazzjoni tal-kumpaniji Spanjoli*
- (140) Kif indikat fl-osservazzjonijiet tal-awtoritajiet Spanjoli, kemm id-DGT kif ukoll it-TEAC, meta jiġġustifikaw il-bidla fl-interpretazzjoni amministrattiva tagħhom jirreferu għall-ħsieb wara l-Artikolu 12(5) TRLIS. L-oġġettiv tad-dispożizzjoni msemmija l-aħhar huwa li tkattir l-internazzjonalizzazzjoni u l-investment tal-kumpaniji Spanjoli barra l-pajjiż. L-eskluzjoni ta' akkwisti indiretti ma kinitx tkun konformi ma' dan l-oġġettiv.
- (141) It-trattament fiskali differenti bejn l-akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji domestiċi u barranin stabbilit fl-Artikolu 12(5) TRLIS — li għandu l-oġġettiv li jkattir l-internazzjonalizzazzjoni u l-investment ta' kumpaniji Spanjoli barra l-pajjiż — ġie ddikjarat għajjnuna mhux skont il-liġi u inkompatibbli mas-suq intern fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni. Il-Kummissjoni tqis li bidla fil-prattika amministrattiva ma tistax tiġi ġġustifikata mill-prinċipji tad-dispożizzjoni — l-internazzjonalizzazzjoni tal-kumpaniji Spanjoli — (l-Artikolu 12(5) TRLIS), li diġà kienet giet iddikjarata għajjnuna illegali u inkompatibbli mas-suq intern fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.
- b) *Referenzi għal akkwist indirett fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, il-mistoqsijiet parlamentari u l-istqarrija għall-istampa tad-Deċiżjoni ta' Ftuh tal-2007*
- (142) Wiehed mill-argumenti invokati mill-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati sabiex jiddikjaraw li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida tal-Artikolu 12(5) TRLIS tikkostitwixxi għajjnuna ġdida hija li t-test tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni tal-Kummissjoni jirreferu kemm għal akkwist dirett kif ukoll dak indirett tal-parteeipazzjonijiet azzjonarji. Għalhekk, iqisu li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida hija konformi maż-żewġ deċiżjonijiet tal-Kummissjoni.
- (143) Il-Kummissjoni ma taqbilx li dawn ir-referenzi jneħhu l-karattru ta' għajjnuna ġdida tal-miżura. Ir-referenzi li saru fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni għal akkwisti diretti u dawk indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji huma dovuti għal kontroreferenza li l-Artikolu 12(5) TRLIS jagħmel għall-Artikolu 21 TRLIS, li jiddikjara esplicitament li l-percentwal tal-parteeipazzjoni azzjonarja —diretta jew indiretta— fl-ekwità tal-kumpanija mhux residenti jrid ikun tal-inqas 5 %. Mhuwiex xogħol il-Kummissjoni li tistabbilixxi fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni kif għandha tiġi implimentata dispożizzjoni tal-liġi Spanjola dwar it-taxxa korporattiva, iżda trid tivvaluta jekk id-dispożizzjoni tikkostitwixxix għajjnuna mill-Istat, filwaqt li tqis il-mod li bih hija implimentata mill-Istat Membru kkonċernat fil-mument tan-notifika.
- (144) Barra minn hekk, ta' min jinnota li matul il-proċedura ta' investigazzjoni formali li wasslet għall-adozzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, l-investigazzjoni ffokat fuq jekk l-Artikolu 12(5) TRLIS kienx jikkostitwixxi għajjnuna mill-Istat jew le, u din il-valutazzjoni ma kinitx teħtieġ analiżi ta' jekk l-Artikolu 12(5) TRLIS kienx ikopri kemm akkwisti diretti kif ukoll dawk indiretti. Id-dibattitu fuq jekk l-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji kinux koperti qam fil-kuntest tal-proċedura ta' rkupru meta l-awtoritajiet Spanjoli għarrfu lill-Kummissjoni dwar il-modifika tal-prattika amministrattiva ta' qabel. Il-fatt li f'ittra tas-servizz tas-26 ta' Marzu 2007, fi stadju ferm bikri qabel il-proċedura ta' investigazzjoni formali, il-Kummissjoni sottomettiet xi mistoqsijiet fir-rigward tal-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS, huwa irrelevanti għal din l-analiżi. Dak li jgħodd f'dan il-każ huwa li jiġi stabbilit kif l-awtoritajiet Spanjoli kienu qed jimplementaw l-Artikolu 12(5) TRLIS matul l-adozzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.

⁽⁴⁸⁾ Ara l-ittra tal-4 ta' Ġunju 2007 mibgħuta minn Spanja bħala tweġiba għal talba għal informazzjoni tas-26 ta' Marzu 2007.

- (145) Dwar din il-kwistjoni ta' min ifakkar mill-gdid dak li l-gurisprudenza tal-Qorti stabbilixxiet fis-sentenza *Kahla* ⁽⁴⁹⁾, li tistipula li l-kamp ta' applikazzjoni ta' deċiżjoni jrid ikun stabbilit mhux biss b'referenza ghat-test propju ta' din id-deċiżjoni, iżda anki billi tittiehed inkonsiderazzjoni l-iskema ta' ghajjnuna kif deskritta mill-Istat Membru kkonċernat. F'dan ir-rigward, fittra tal-4 ta' Gunju 2007, l-awtoritajiet Spanjoli ċċaraw li l-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS kien ikopri biss akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji mhux residenti. In-nuqqas ta' referenza espliċita ghal din l-ittra fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni ma jibdilx il-fatt li l-Artikolu 12(5) TRLIS, sa mill-adozzjoni tiegħu, kien implimentat b'tali mod li jeskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tiegħu akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji.
- (146) Barra minn hekk, mill-gurisprudenza tal-Qorti stabbilita fis-sentenza *Kahla* johroġ li fil-kuntest tal-adozzjoni tal-interpretazzjoni amministrattiva l-gdida, l-awtoritajiet Spanjoli digà kienu jafu bl-informazzjoni li tinsab fl-ittra mibghuta lill-Kummissjoni, fejn intqal li l-akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji biss jista' jibbenefika mit-tnaqqis tal-Artikolu 12(5) TRLIS. L-awtoritajiet Spanjoli misshom żguraw li d-deċiżjoni tiġi implimentata skont l-informazzjoni li digà kienu pprovdew lis-servizzi tal-Kummissjoni ⁽⁵⁰⁾.
- (147) Il-Kummissjoni tqis li l-kamp ta' applikazzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni mhuwiex iddeterminat biss mit-test tad-deċiżjoni, iżda anki mill-kunsiderazzjoni tal-informazzjoni kollha sottomessa mill-awtoritajiet Spanjoli li ghandha l-ghan li tiddekrivi kif l-iskema ta' ghajjnuna giet implimentata meta gew adottati ż-żewġ Deċiżjonijiet.
- (148) Il-mistoqsija ta' jekk il-partijiet terzi interessati kinux jafu bil-komunikazzjonijiet bejn l-awtoritajiet Spanjoli u l-Kummissjoni hija kompletament irrelevanti fir-rigward ta' jekk il-prattika amministrattiva l-gdida tikkostitwixxix ghajjnuna gdida. Għad li ma hemm ebda modifika tat-test tad-dispożizzjoni legali kkonċernata — l-Artikolu 12(5) TRLIS moqri flimkien mal-Artikolu 21 TRLIS — il-Kummissjoni tqis li l-limiti u l-modalitajiet tad-dispożizzjoni gew immodifikati. Tabilhaqq, l-interpretazzjoni amministrattiva l-gdida twessa' l-kamp ta' applikazzjoni inizjali tal-Artikolu 12(5) TRLIS, billi tippermetti t-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju fil-każ ta' akkwist indirett ta' parteċipazzjoni azzjonarja permezz ta' akkwist dirett ta' parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija azzjonarja. Din is-sitwazzjoni ma kinitx ikkontemplata għall-ewwel mill-interpretazzjoni amministrattiva ta' qabel, li ppermettiet it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi biss.
- (149) Fis-sentenza *Namur — Les Assurances* ⁽⁵¹⁾ il-Qorti stabbilixxiet li l-modifiki li jintroduċu bidliet sostanzjali fi skema ta' ghajjnuna biss huma soġġetti għal notifika ulterjuri bħala ghajjnuna gdida. Il-Kummissjoni temmen li l-interpretazzjoni amministrattiva l-gdida tikkostitwixxi bidla sostanzjali tal-iskema ta' ghajjnuna analizzata mill-Kummissjoni fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni peress li l-limitazzjonijiet u l-modalitajiet tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS gew estiżi għal sitwazzjonijiet li inizjalment ma kinux koperti mill-kamp ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni. Barra minn hekk, ta' min isemmi li l-kwistjoni kkonċernata mhijiex li jiġi stabbilit jekk l-ghajjnuna tistax tikkwalifika bħala ghajjnuna eżistenti jew gdida. Tabilhaqq, l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni digà kkonkludew li l-Artikolu 12(5) TRLIS kien jikkostitwixxi ghajjnuna illegali u inkompatibbli. Madankollu, li huwa relevanti f'dan il-każ huwa li jiġi stabbilit jekk il-kamp ta' applikazzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni kopriex ukoll parteċipazzjonijiet azzjonarji indiretti li jirriżultaw minn akkwist preċedenti ta' kumpanija azzjonarja sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' ghajjnuna, il-kompatibbiltà tagħha u l-eżistenza ta' aspettattivi legittimi.
- (150) Barra minn hekk, l-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jargumentaw li l-miżura ma tkunx ghajjnuna gdida peress li għadd ta' akkwisti li sehew qabel il-bidu tal-proċedura fl-2007 kienu akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li rriżultaw minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja. L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li r-referenzi għal dawn l-akkwisti li jinsabu fl-istqarrija għall-istampa tal-proċedura ta' bidu tal-2007 u t-twegibiet mogħtijin mill-Kummissjoni għal mistoqsijiet parlamentari bil-miktub juru li l-Kummissjoni kienet taf bl-ghamla indiretta ta' dawn l-akkwisti.
- (151) Għad li l-akkwisti li għalihom issir referenza fit-twegibiet għall-mistoqsijiet parlamentari bil-miktub jew l-istqarrija għall-istampa tad-deċiżjoni ta' bidu tal-2007 setghu involvew akkwisti indiretti, il-Kummissjoni ma setghetx tkun taf — tal-inqas għall-maġġoranza l-kbira tal-operazzjonijiet — x'kienet l-istruttura korporattiva tal-kumpaniji li kienu qed jiġu akkwistati, jiġifieri, jekk il-kumpaniji akkwistati kinux kumpaniji operattivi jew kumpaniji azzjonarji. Kif digà gie indikat fil-paragrafu 128, il-kwistjoni kkonċernata ffokat fuq jekk l-Artikolu 12(5) TRLIS kienx jikkostitwixxi ghajjnuna illegali mill-Istat minhabba t-trattament fiskali differenzjali bejn akkwisti ta'

⁽⁴⁹⁾ Ara s-Sentenza C-537/08P tas-16 ta' Diċembru 2010, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH vs il-Kummissjoni*, p. 44; Ara wkoll is-Sentenza C-138/09 *Todaro Nunziatina* [2010] paragrafu 31.

⁽⁵⁰⁾ Ara s-Sentenza C-537/08P tas-16 ta' Diċembru 2010, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH vs il-Kummissjoni*, p. 44.

⁽⁵¹⁾ Ara s-Sentenza C-44/93 tad-9 ta' Awwissu 1994, *Namur — Les assurances du credit vs il-Kummissjoni*.

partecipazzjonijiet azzjonarji domestiċi u barranin, u għalhekk, ma kien hemm ebda bżonn li tiġi analizzata l-istruttura korporattiva tal-kumpanija mhux residenti akkwistata. Tabilhaqq, id-distinzjoni bejn akkwisti diretti u dawk indiretti ma tqisix relevanti għall-finijiet tal-valutazzjoni mehtieġa fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni. Fl-aħhar, distinzjoni bħal din ma kinitx tiddel il-valutazzjoni finali tal-ghajnuna mill-Istat tal-miżura, li kienet li l-Kummissjoni ddikjarat li l-miżura hija selettiva minhabba l-karatteristiċi intrinseki tagħha, jiġifieri li ma tippermettix li jiġi amortizzat l-avvjament finanzjarju fi tranżazzjonijiet Spanja-Spanja.

- (152) B'mod partikolari, fir-rigward tal-operazzjoni ta' fużjoni ta' Iberdrola/Scottish Power innotifikata lill-Kummissjoni ⁽⁵²⁾, ta' min jinnota li l-Kummissjoni kienet indikat biċ-ċar fil-paragrafu 42 tad-deċiżjoni dwar il-fużjoni li, għall-finijiet ta' dik id-deċiżjoni, la kien hemm hteġa u lanqas ma kien xieraq li jiġi stabbilit jekk l-Artikolu 12(5) TRLIS kienx jikkostitwixxi għajnuna mill-Istat. Xorta wahda, it-tweġibiet mogħtijin mill-Kummissjoni għall-mistoqsijiet parlamentari bil-miktub kienu ngħataw qabel ma beda l-eżami tal-iskema ⁽⁵³⁾. Għalhekk, meta tat it-tweġibiet, il-Kummissjoni ma setax ikollha u ma kellhiex fehma fuq il-kwistjoni ⁽⁵⁴⁾.
- (153) Bħala konklużjoni, dak li huwa relevanti għall-finijiet tal-valutazzjoni tal-ghajnuna mill-Istat huwa kif il-miżura giet implimentata mill-Istat Membru kkonċernat. F'dan ir-rigward, Spanja spjegat li l-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS kien limitat għal akkwisti diretti. Dan huwa kkonfermat ukoll mill-eżistenza ta' Prattika amministrattiva konsistenti u relevanti, li baqgħet fis-seħh sal-2012. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tosserva li, kif spjegat mill-Qorti, il-Kummissjoni tanalizza l-iskema kif inhi applikata. F'dan il-każ, ma jistax jingħad li l-prattika amministrattiva konsistenti ma ppermettietx it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju relatat ma' akkwisti indiretti.

c) *Il-kontrollreferenza għall-Artikolu 21 TRLIS*

- (154) Argument iehor invokat mill-awtoritajiet Spanjoli ⁽⁵⁵⁾ huwa li l-Artikolu 12(5) TRLIS jirreferi għall-Artikolu 21.1c) 2° fejn huwa stipulat b'mod espliċitu li anki dividendi derivati minn partecipazzjonijiet azzjonarji diretti jew indiretti ser ikunu koperti mid-dispożizzjoni. Għalhekk, il-fatt li l-kumpanija operattiva tinsab fit-tieni livell jew iehor ulterjuri ma għandux ikun ostakolu għall-applikazzjoni tat-tnaqqis tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Madankollu, kif spjegaw l-awtoritajiet Spanjoli matul il-proċedura amministrattiva li wasslet għall-adozzjoni tad-deċiżjoni ta' ftuh tal-2007, wahda mir-raġunijiet għall-esklużjoni tal-akkwisti indiretti mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS hija li l-Artikolu 21 TRLIS jehtieġ ukoll li l-kumpanija mhux residenti twettaq attività ekonomika barra l-pajjiż u li tkun soġġetta għal taxxa simili għat-taxxa korporattiva. Din id-dispożizzjoni hija mmotivata mir-regoli fiskali għal kontra l-abbuż, sabiex jiġi evitat li kumpaniji bbażati f'rifuġji fiskali b'tassazzjoni żero jikkwalifikaw għat-tnaqqis. Peress li l-kumpaniji azzjonarji ma jwettqux attività ekonomika bħala tali, ġew esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (155) Fl-interpretazzjonijiet amministrattivi u r-riżoluzzjonijiet inizjali tagħhom id-DGT u t-TEAC spjegaw li avvjament (u għalhekk avvjament finanzjarju) ma setax jiġi ġġenerat fil-livell ta' kumpanija azzjonarja għaliex il-kumpaniji azzjonarji ma jwettqux attività ekonomika, skont ir-rekwiżiti stabbiliti fl-Artikolu 21 TRLIS. Għalhekk, ma jista' jirriżulta ebda avvjament finanzjarju fil-livell tal-kumpanija azzjonarja. Madankollu, id-DGT u t-TEAC irrevedew l-interpretazzjoni preċedenti tagħhom fl-2012 billi ddikjaraw li r-rekwiżit li titwettaq attività ekonomika jista' jiġi ssodisfat meta l-kumpanija operattiva tkun fl-ewwel livell jew fit-tieni livell jew dawk ulterjuri.
- (156) Għad li l-Artikolu 21 TRLIS jagħmel referenza espliċita għal akkwisti indiretti u diretti, huwa minnu wkoll li l-Artikolu 21(c) TRLIS jehtieġ li l-profitti jinbtu mill-attivitajiet kummerċjali mwettqin barra l-pajjiż. Hekk kif ikkonfermat l-Audiencia Nacional ⁽⁵⁶⁾ fis-sentenza tagħha tas-6 ta' Frar 2014, huwa ċar li dan mhuwiex il-każ jekk il-kumpanija fil-mira mhux residenti tkun kumpanija azzjonarja, li l-iskop kummerċjali ewlieni tagħha huwa l-pussess ta' ishma ta' kumpaniji operattivi oħrajn.

⁽⁵²⁾ COMP.M.4517, paragrafu 42.

⁽⁵³⁾ L-awtoritajiet Spanjoli kkommunikaw lill-Kummissjoni li l-Artikolu 12(5) TRLIS kien applikat biss għal akkwisti diretti permezz ta' ittra tal-4 ta' Ġunju 2007.

⁽⁵⁴⁾ Barra minn hekk, ta' min jinnota li t-tweġibiet għall-mistoqsijiet parlamentari bil-miktub ma għamlu ebda differenzazzjoni espliċita bejn akkwisti diretti u indiretti.

⁽⁵⁵⁾ Ara l-ittra tal-4 ta' Ġunju 2007 mibgħuta minn Spanja bħala tweġiba għal talba ta' informazzjoni tas-26 ta' Marzu 2007.

⁽⁵⁶⁾ Ara s-sentenza tal-Audiencia Nacional; appell 125/2011; 6 ta' Frar 2014.

- (157) Ta' min jinnota li l-Artikolu 21 TRLIS oriġinarjament tfassal sabiex jistabbilixxi l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni minn dividendi tat-taxxa korporattiva u dhul ta' oriġini barranija li jirriżulta mill-akkwisti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji mhux residenti bl-ghan li tiġi evitata taxxa internazzjonali doppja. L-Artikolu 12(5) jagħmel kontroreferenza għal din id-dispożizzjoni biss sabiex janalizza jekk id-dhul mill-kumpanija akkwistata mhux residenti jissodisfax dawn il-kriterji b'tali mod li l-kumpanija akkwirenti tkun tista' tnaqqas l-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn din l-operazzjoni. Għalhekk, l-estrapolazzjoni tal-kriterji stabbiliti fl-Artikolu 12 TRLIS għandha ssir għar-raġuni leġittima li d-dispożizzjoni msemmija l-aħhar għandha l-ghan li tidentifika l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni ta' dividendi u dhul ta' oriġini barranija.
- (158) Kif stipulaw l-awtoritajiet Spanjoli fl-ittra tagħhom tal-4 ta' Ġunju 2007, l-Amministrazzjoni fiskali trid tissorvelja l-applikazzjoni tad-deprezzament tal-avvjament finanzjarju. Dan il-kontroll jista' jsir biss permezz tal-kumpanija residenti Spanjola fejn l-amministrazzjoni fiskali Spanjola faċilment tkun tista' tissorvelja t-tnaqqis għaliex il-parteeipazzjonijiet azzjonarji ikunu parti mill-assi tal-kumpanija residenti Spanjola. Ikun iktar diffiċli għall-amministrazzjoni fiskali Spanjola li tissorvelja l-avvjament li jirriżulta f'kumpaniji mhux residenti li jinsabu f'livelli sussegwenti, fejn il-parteeipazzjonijiet azzjonarji jkunu rreġistrati taht l-assi tal-kumpaniji mhux residenti li mhumix obbligati jirrapportaw għand l-amministrazzjoni fiskali Spanjola.
- (159) Tabilhaqq, din il-htieġa ta' sorveljanza tal-implimentazzjoni tat-tnaqqis li jirriżulta minn investiment hija riflessa fl-obbligu li jinsab fl-Artikolu 15 tar-Regolament li jimplementa l-Liġi dwar it-Taxxa Korporattiva (RD1777/2004), li jehtieġ biss il-forniment ta' informazzjoni dwar l-akkwist tal-kumpanija akkwistata direttament sabiex ikun jista' jiġi applikat l-Artikolu 12(5) TRLIS. Kieku dan it-tnaqqis kien applikabbli għal akkwisti indiretti wkoll, kien ikun loġiku li jiġu inkluzi akkwisti indiretti wkoll. Il-Kummissjoni tifhem li billi l-limita l-obbligu tal-informazzjoni għal akkwisti diretti, il-leġiżlatur eskluda apposta l-akkwisti indiretti tal-parteeipazzjonijiet azzjonarji mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Dan huwa kkonfermat mid-DGT ukoll, li tirrikonoxxi tbegħid mill-prinċipji preċedenti tagħha minkejja l-obbligu li tiġi pprovduta l-informazzjoni li tinsab fl-Artikolu 15 tar-Regolament RD1777/2004.
- (160) Barra minn hekk, dak li huwa relevanti għall-fini ta' din il-valutazzjoni tal-ghajnunha mill-Istat huwa kif kienet implimentata mill-Istat Membru inkwistjoni. F'dan ir-rigward, Spanja spjegat lill-Kummissjoni li l-awtoritajiet fiskali Spanjoli ppermettew biss li jitnaqqas l-avvjament finanzjarju li jirriżulta mill-akkwisti diretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja inparti minhabba r-raġuni li l-Artikolu 21 TRLIS jehtieġ biċ-ċar li titwettaq attività ekonomika sabiex jittiehed benefiċċju mill-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Din il-kundizzjoni hija ssodisfata biss fil-kumpaniji operattivi, peress li l-kumpaniji azzjonarji ma jwettqu ebda attività ekonomika ġenwina. Għalhekk, minhabba l-ispejgazzjonijiet ipprovduti minn Spanja fuq l-implimentazzjoni tad-dispożizzjoni, il-Kummissjoni qieset, fi żmien l-adozzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, li l-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS kien limitat għal akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi, fatt li huwa kkonfermat ukoll mill-eżistenza ta' Prattika amministrattiva konsistenti u relevanti, li baqgħet fis-sehh sal-2012.
- (161) Il-Kummissjoni tqis li, minkejja r-referenzi li saru fl-Artikolu 21 c) 2° TRLIS għal akkwisti diretti u daww indiretti, il-prattika amministrattiva konsistenti tad-DGT li kienet korroborata wkoll mit-TEAC tindika li l-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji kienu esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Dan kien dovut għall-fatt li l-kumpaniji azzjonarji ma jwettqux attività ekonomika skont l-Artikolu 21 c) TRLIS, li jehtieġ li l-profitti jirriżultaw minn attivitajiet kummerċjali mwettqin barra l-pajjiż. Biex jerġghu jikkunsidraw din il-pożizzjoni, billi jiġi allegat li l-Artikolu 21 TRLIS jagħmel referenza għal akkwist indirett fil-paragrafu c) 2° tiegħu, l-awtoritajiet Spanjoli qed iwessghu il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS billi jkopru sitwazzjonijiet li ma kinux koperti fi żmien l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.

d) Il-prinċipju ta' trattament ugwali, nondiskriminazzjoni u newtralità fiskali

- (162) L-awtoritajiet Spanjoli u whud mill-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li l-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji mhux residenti li jirriżultaw minn akkwisti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja huma paragunabbli għal akkwisti diretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi. Għal din ir-raġuni, u sabiex jiġi ggarantit il-prinċipju ta' trattament ugwali u nondiskriminazzjoni, il-konkluzjonijiet milhuqin fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni għandhom ikunu applikabbli kemm għal akkwisti diretti kif ukoll daww indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji.
- (163) Il-partijiet terzi interessati jiddikjaraw ukoll li skont il-prinċipju ta' newtralità fiskali, l-istess trattament ugwali għandu jingħata lil investiment imwettaq bhala akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi u bhala akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji permezz ta' kumpanija azzjonarja. B'mod partikolari, il-partijiet terzi interessati jiddikjaraw li minhabba d-diffikultajiet tal-kombinamenti ta' operazzjonijiet internazzjonali, ma għandux ikun hemm bżonn li ssir operazzjoni ta' fużjoni (l-unika sitwazzjoni li fiha jista' jirriżulta avvjament finanzjarju minn akkwist indirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji) jew operazzjonijiet ta' fużjoni fuq bosta livelli.

- (164) L-ewwel nett, ta' min ifakkar li l-prinċipji ta' trattament ugwali, nondiskriminazzjoni u newtralità fiskali huma irrelevanti fir-rigward tal-kamp ta' applikazzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, u jiġifieri jekk ikoprux akkwisti indiretti ukoll.
- (165) Xorta wahda, il-Kummissjoni tosserva li mill-approċċ inizjali li jnsab fl-interpretazzjonijiet amministrattivi tad-DGT u r-riżoluzzjonijiet tat-TEAC qabel l-2012 johroġ li akkwisti diretti u dawk indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw minn akkwisti preċedenti ta' kumpanija azzjonarja ma kinux paragunabbli għall-fini tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (166) Il-ħsieb wara t-trattament differenzjali fl-interpretazzjoni amministrattiva inizjali kien li ma nżammitx konformità ma' wahda mill-kundizzjonijiet tal-Artikolu 12(5) TRLIS fil-każ ta' akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja u l-akkwist indiretta sussegwenti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji fil-kumpaniji operattivi sussidjarji. Tabilhaqq, il-kunċett fiskali ta' avvjamment finanzjarju huwa minsuġ fil-kunċett kontabilistiku tal-avvjament. Ikun hemm avvjamment meta l-prezz imhallas għal kumpanija jaqbeż il-valur kontabilistiku tal-ekwi-tiegħu. Din id-differenza tista' tkun dovuta għal żewġ raġunijiet differenti: 1) għall-valur intrinsiku tal-assi u d-drittijiet tal-kumpanija jew, 2) għal prezz eċċessiv imhallas għaliex huwa mistenni dhul ikbar fil-ġejjieni. Din il-kategorija msemija l-aħħar tikkorrispondi għall-avvjament finanzjarju. L-avvjament, u konsegwentement l-avvjament finanzjarju, jista' jirriżulta biss f'kumpaniji operattivi hekk kif iwettqu attività ekonomika. Il-kumpaniji azzjonarji, li l-għan ewlieni tagħhom huwa li jkun sidien tal-ishma ta' kumpaniji operattivi sussidjarji, ma jwettqux attività ekonomika ġenwina u għalhekk ma jistgħux jiġġeneraw avvjamment. Dan jintwera wkoll bil-metodu ta' kalkolu użat fl-interpretazzjonijiet amministrattivi inizjali, li huwa parti intrinsika tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Skont dan il-metodu ta' kalkolu, il-valur tas-suq tal-assi tal-kumpanija azzjonarja (ishma ta' kumpaniji operattivi sussidjarji mhux residenti) jiġi daqs il-prezz tax-xiri tal-parteċipazzjoni azzjonarja u għalhekk, ma jista' jirriżulta ebda avvjamment finanzjarju. Il-fatt li hemm tpaċija bejn il-prezz tax-xiri u l-valur tas-suq tal-assi tal-kumpanija azzjonarja (ishma) huwa dovut għal karattru intrinsiku ta' kumpanija azzjonarja, jiġifieri li l-assi tagħha huma ishma ta' kumpaniji operattivi sussidjarji oħrajn.
- (167) Fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva li wasslet għad-deċiżjoni ta' ftuħ tal-2007, l-awtoritajiet Spanjoli spjegaw ⁽⁵⁷⁾ li l-Artikolu 12(5) TRLIS jehtieg biss l-akkwist ta' 5 % tal-parteċipazzjoni azzjonarja fl-ekwi-tal-kumpanija mhux residenti, perċentwal tal-parteċipazzjoni azzjonarja li ma jimplikax konsolidazzjoni la mal-kumpanija mhux residenti u lanqas mal-kumpaniji sussidjarji sussegwenti. Huwa biss wara konsolidazzjoni tal-kumpanija azzjonarja u l-kumpaniji operattivi sussidjarji tagħha mal-kumpanija prinċipali akkwirenti li jista' jirriżulta avvjamment fid-dikjarazzjonijiet finanzjarji konsolidati.
- (168) Fir-rigward tad-dibattitu dwar jekk jiġux ikkunsidrati l-valuri li jnsabu fil-kontijiet konsolidati jew dawk individwali, it-TEAC argumentat b'konsistenza li l-valuri ta' referenza li jridu jiġu kkunsidrati għall-kalkolu tal-avvjament finanzjarju huma dawk stabbiliti fil-kontijiet individwali. It-TEAC stipulat b'mod konsistenti li l-iskop tar-regoli fiskali u kontabilistiċi huwa differenti u li kunsiderazzjoni tal-informazzjoni li tinsab fid-dikjarazzjonijiet finanzjarji konsolidati għal skopijiet fiskali tista' twassal għal distorsjonijiet fl-interpretazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS.
- (169) Barra minn hekk, l-awtoritajiet Spanjoli spjegaw ukoll li l-Artikolu 12(5) huwa metodu għad-deprezzament ta' investiment li l-ġestjoni tiegħu tehtieg monitoraġġ mill-amministrazzjoni fiskali. Il-kontroll tad-deprezzament jista' jsir biss permezz tal-kumpanija residenti Spanjola għaliex il-parteċipazzjonijiet azzjonarji, li jnsabu fl-ewwel livell, huma parti mill-assi tal-kumpanija residenti Spanjola. Ikun iktar diffiċli għall-amministrazzjoni fiskali li tikkontrolla l-avvjament finanzjarju li jirriżulta f'kumpaniji mhux residenti li jnsabu fit-tieni livell jew dawk ulterjuri. Tabilhaqq, f'dan il-każ il-parteċipazzjonijiet azzjonarji huma rreġistrati taħt l-assi ta' kumpaniji mhux residenti, li mhumiex obbligati jirrapportaw għand l-amministrazzjoni fiskali Spanjola.
- (170) Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti, il-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali jehtieg li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux ittrattati b'mod differenti u li sitwazzjonijiet differenti ma jistgħux jiġu ttrattati bl-istess mod sakemm it-tali trattament ma jkunx iġġustifikat b'mod oġġettiv ⁽⁵⁸⁾.
- (171) Il-Kummissjoni tosserva li l-eskluzjoni ta' akkwisti indiretti mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS, kif stabbilit fl-interpretazzjonijiet amministrattivi inizjali, ma tidhirx li hija kkaġunata minn raġunijiet arbitrarji, iżda tidher li hija ġġustifikata minhabba l-għamla intrinsika u l-logika tad-dispożizzjoni kif ukoll il-manijibbiltà tat-taxxa.

⁽⁵⁷⁾ Ara l-ittra tal-4 ta' Ġunju 2007 mibghuta minn Spanja bħala tweġiba għal talba ta' informazzjoni tas-26 ta' Marzu 2007.

⁽⁵⁸⁾ Kawża Magħquda 66/79, 127/79 u 128/79, *Salumi u oħrajn*, [1980] Ġabra-1237, p. 14; Kawża C-14/01 *Niemann* [2003] Ġabra I-2279, p.49.

- (172) Il-Kummissjoni tixhaq li għall-fini ta' din il-valutazzjoni tal-ghajnuna mill-Istat huwa irrelevanti li jiġi stabbilit jekk l-interpretazzjoni amministrattiva inizjali preċedenti twassalx għal diskriminazzjoni bejn akkwisti diretti u dawk indiretti jew hijiex qed tikser il-prinċipju ta' newtralità fiskali. Kif diġà gie stabbilit qabel, mhuwiex xogħol il-Kummissjoni li tistabbilixxi f'deċizzjoni kif għandha tiġi implimentata dispożizzjoni nazzjonali. Il-Kummissjoni hija marbuta li tivvaluta jekk id-dispożizzjoni inkwistjoni tikkostitwixxix għajnuna mill-Istat, filwaqt li tiegħu inkonsiderazzjoni l-mod li bih hija implimentata mill-awtoritajiet nazzjonali fi żmien in-notifika tagħhom. F'dan il-każ, hemm tbeġħid ċar mill-interpretazzjoni amministrattiva ta' qabel, li twessa' l-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS billi tinkludi sitwazzjonijiet li inizjalment ma kinux ikkontemplati mill-interpretazzjoni amministrattiva inizjali.

e) *Retroattività tal-miżura*

- (173) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati jikkontestaw il-karattru retroattiv tal-interpretazzjoni amministrattiva. L-awtoritajiet Spanjoli rreferew għall-aspettattivi bikriji tagħhom ⁽⁵⁹⁾ li għal dawn l-akkwisti imwettqin sal-21 ta' Diċembru 2007 u li l-avvjament finanzjarju tagħhom huwa soġġett għal reviżjoni, l-ammont tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti indiretti (u diretti) ser jitnaqqas mill-bażi tat-taxxa. Fir-rigward ta' dawk l-akkwisti imwettqin wara l-21 ta' Diċembru 2007, it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta kemm minn akkwisti diretti kif ukoll minn dawk indiretti mhux ser jiġi aċċettat.
- (174) L-awtoritajiet Spanjoli spjegaw li, skont l-Artikolu 120 tal-Liġi Ġenerali dwar it-Taxxa 58/2003 tas-17 ta' Diċembru, dawk il-kumpaniji li jqisu li d-dikjarazzjoni tat-taxxa affettwat b'mod avvers l-interessi legittimi tagħhom jistgħu jitolbu r-rettifika tad-dikjarazzjoni tat-taxxa skont il-proċedura applikabbli. Il-proċedura hija stabbilita fl-Artikoli 126 sa 129 tal-Ordni Amministrattiv 1065/2007 tas-27 ta' Lulju ⁽⁶⁰⁾. Bażikament, kumpanija tista' titlob ir-rettifika tad-dikjarazzjoni tat-taxxa tagħha ladarba tissottomettiha u jekk l-amministrazzjoni fiskali ma tkunx għadha adottat l-istima tat-taxxa finali (*liquidación definitiva*), jew fin-nuqqas tagħha, ma tkunx għaddiet id-data ta' skadenza għall-preskrizzjoni li sa din l-amministrazzjoni fiskali trid tistabbilixxi l-ammont tat-taxxa li jrid jingabar. Skont l-Artikoli 66 u 67 tal-LGT, id-data ta' skadenza biex tintalab ir-rettifika tad-dikjarazzjoni tat-taxxa hija ta' erba' snin mill-aħhar data ta' skadenza għas-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa.
- (175) L-awtoritajiet Spanjoli rrikonoxxew li l-kumpaniji li għamlu l-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji f'kumpaniji mhux residenti sal-21 ta' Diċembru 2007 u li ma inkludewx it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti indiretti issa jistgħu jirrettifikaw id-dikjarazzjonijiet tat-taxxa tagħhom sabiex inaqqsu l-avvjament finanzjarju li jirriżulta minnhom. Fil-każ ta' kumpaniji li fid-dikjarazzjonijiet tat-taxxa ta' qabel tagħhom inkludew it-tnaqqis tal-avvjament finanzjarju li rriżulta minn akkwisti indiretti u li diġà kien soġġett għall-valutazzjoni tal-amministrazzjoni fiskali, mhux ser ikunu jistgħu jitolbu r-rettifika tad-dikjarazzjonijiet tat-taxxa li ssottomettew diġà; madankollu, peress li t-tnaqqis huwa mifruq fuq 20 sena, ma jipprekludix lil dawn il-kumpaniji milli jnaqqsu l-avvjament finanzjarju f'dikjarazzjonijiet tat-taxxa fil-gejjieni.
- (176) Qabel xejn, ma hemm l-ebda konsegwenza legali fuq il-kamp ta' applikazzjoni tal-Ewwel u t-Tieni Deċizzjoni jekk il-miżura amministrattiva l-ġdida għandhiex effett retroattiv jew le, u b'mod partikolari jekk tkoprix akkwisti indiretti wkoll.
- (177) F'kull każ, l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida xorta wahda għandha effetti legali retroattivi. Tabilhaqq l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida tal-21 ta' Marzu 2012 tista' tiġi applikata għal akkwisti li twettqu qabel din id-data.

6.3. Kompatibbiltà tal-ghajnuna

- (178) Wara li gie stabbilit b'mod preliminari li l-iskema inkwistjoni tinvolvi għajnuna mill-Istat skont it-tifsira tal-Artikolu 107(1) tat-TFUE, hemm bżonn li jiġi kkunsidrat jekk l-iskema emendata tistax tinstab kompatibbli mas-suq intern skont l-Artikolu 107(2) u 107(3) tat-TFUE. L-awtoritajiet Spanjoli ma pprezentaw ebda argument f'dan ir-rigward.
- (179) Il-Kummissjoni tqis li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida tal-Artikolu 12(5) TRLIS ma tistax titqies kompatibbli mas-suq intern. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tqis li japplika l-istess raġunar segwit fl-Ewwel u t-Tieni Deċizzjoni. Għalhekk, il-Kummissjoni tirreferi għall-paragrafi 140 u ta' wara tal-Ewwel Deċizzjoni u għall-paragrafi 166 u ta' wara tat-Tieni Deċizzjoni.

⁽⁵⁹⁾ Ittra tal-4 ta' Diċembru 2012.

⁽⁶⁰⁾ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

- (180) B'mod partikolari, fir-rigward tal-applikazzjoni tal-Artikolu 107(3) c), it-tnaqqis tat-taxxa mogħti skont l-Artikolu 12(5) TRLIS mhuwiex relatat ma' investiment, holqien tax-xogħol jew proġetti speċifiċi. It-tnaqqis tat-taxxa jehles lill-imprizi minn imposti normalment imġarrbin minn dawk l-imprizi, u għalhekk iridu jitqiesu bħala għajjnuna operattiva. Bħala regola ġenerali, għajjnuna operattiva ma taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(3) c) peress li tohloq distorsjoni tal-kompetizzjoni fis-setturi li tingħata fihom. L-għajjnuna ma tistax titqies kompatibbli mas-suq intern, peress li la tiffacilita l-iżvilupp ta' kwalunkwe attività jew qasam ekonomiku u lanqas ma hija limitata fiż-żmien, digressiva jew proporzjonata għal dak li hemm bżonn biex tiġi rimedjata dik is-sitwazzjoni ekonomika speċifika fiż-żoni kkonċernati. Bħala konklużjoni, il-Kummissjoni ma tqisx li l-miżura hija kompatibbli mas-suq intern.

B. ASPETTATTIVI LEGITTIMI, ĊERTEZZA LEGALI, PRINĊIPJU TA' ESTOPPEL U RKUPRU TAL-GHAJNUNA

6.4. Il-prinċipji ta' estoppel u ċertezza legali

- (181) Il-Kummissjoni tqis li ma hemm ebda raġuni għat-tbeġhid mill-kunsiderazzjonijiet espressi fid-Deċiżjoni ta' Ftuh. Tabilhaqq, il-Kummissjoni la kisret il-prinċipju ta' estoppel u lanqas il-prinċipju ta' ċertezza legali.
- (182) Il-“consulta vinculante” tal-21 ta' Marzu 2012, li introduċiet l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida, hija riżultat ta' għażla li saret mill-awtoritajiet Spanjoli. Dan l-att amministrattiv, li wassal għal sitwazzjoni ta' għajjnuna ġdida mogħtija b'mod illegali bla ma giet notifikata minn qabel lill-Kummissjoni, huwa att tal-awtoritajiet Spanjoli u mhux att tal-Kummissjoni. B'hekk, il-prinċipju ta' estoppel huwa irrelevanti.
- (183) Fir-rigward tal-allegat ksur tal-prinċipju ta' ċertezza legali, il-Kummissjoni tfakkar li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kamp ta' applikazzjoni ta' deċiżjoni dwar għajjnuna mill-Istat irid jiġi stabbilit mhux biss b'referenza għat-test propju ta' dik id-deċiżjoni iżda anki billi tittehhed f'kunsiderazzjoni l-iskema ta' għajjnuna kif deskritta u applikata b'mod konkret mill-Istat Membru kkonċernat ⁽⁶¹⁾.
- (184) F'dan ir-rigward, jekk jista' jinstab ksur ta' dan il-prinċipju, il-Kummissjoni tqis li Spanja tkun dik li kisret il-prinċipju ta' ċertezza legali. Barra minn hekk, il-Kummissjoni temmen li l-holqien ta' incertezza legali, jekk jeżisti, kien jirriżulta mill-karattru impreciz u mhux ċar tat-test ta' ċerti dispozizzjonijiet tal-iskema.

6.5. L-irkupru tal-għajjnuna

- (185) Il-miżura kkontestata giet implimentata bla ma giet innotifikata minn qabel lill-Kummissjoni b'konformità mal-Artikolu 108(3) tat-Trattat. Għalhekk, il-miżura tikkostitwixxi għajjnuna illegali.
- (186) Meta jinstab li għajjnuna mill-Istat mogħtija illegalment hija inkompatibbli mas-suq intern, il-konsegwenza tat-tali sejba hija li l-għajjnuna għandha tiġi rkuprata minn dawk li rċiewha skont l-Artikolu 14 tar-Regolament (KE) Nru 659/1999. Bl-irkupru tal-għajjnuna, il-pożizzjoni kompetittiva li kienet teżisti qabel ma din nġhatat tingħieb lura kemm jista' jkun. L-ammont li jrid jiġi rkuprat għandu jkun tali li jelimina l-vantaġġ ekonomiku mogħti lill-benefiċjarji.
- (187) L-ebda argument imqajjem mill-awtoritajiet Spanjoli jew mill-partijiet terzi ma jġustifika tbeġhid ġenerali minn dan il-prinċipju bażiku. Għalhekk, Spanja għandha tkun meħtieġa tirkupra l-għajjnuna inkompatibbli.
- (188) Għal sena partikolari u benefiċjarju partikolari, il-valur tal-għajjnuna jikkorrispondi għat-tnaqqis tat-taxxa pprovdut bl-applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) tat-TRLIS għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji operattivi mhux residenti li jirriżultaw minn akkwisti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji preċedenti ta' kumpaniji azzjonarji.

6.6. Aspettattivi legittimi

- (189) L-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet interessati jargumentaw li l-aspettattivi legittimi rikonoxxuti fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni għandhom japplikaw ukoll għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw minn akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja. F'dan ir-rigward, jiddikjaraw li l-aspettattivi legittimi għandhom jiġu rikonoxxuti minhabba r-referenzi li saru għall-akkwisti indiretti fit-test tal-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni, it-tweġibiet għall-mistoqsijiet parlamentari bil-miktub u l-akkwisti imsemmijin fl-istqarrija għall-istampa tad-Deċiżjoni ta' ftuh tal-2007.

⁽⁶¹⁾ Ara l-kawża C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan GmbH, il-paragrafu 40 u ta' wara.

- (190) Il-Kummissjoni ma taqbilx mal-argumenti pprezentati mill-awtoritajiet Spanjoli u l-partijiet terzi interessati u tqis li l-aspettattivi legittimi li ġew rikonoxxuti fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni ma jistgħux jiġu estiżi għal sitwazzjonijiet (akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw mill-akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja) li ma kinux koperti mill-kamp ta' applikazzjoni tal-miżura fi żmien l-adozzjoni ta' dawn id-Deċiżjonijiet. Tabilhaqq, l-aspettattivi legittimi jistgħu jkunu bbażati biss fuq elementi fattwali magħrufin fi żmien l-adozzjoni ta' deċiżjoni u mhux fuq avvenimenti fil-gejjieni, bhall-introduzzjoni ta' interpretazzjoni amministrattiva ġdida.
- (191) B'konformità mal-ġurisprudenza stabbilita ⁽⁶²⁾, id-dritt li jiġi invokat il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi legittimi japplika għal kwalunkwe individwu f'sitwazzjoni li fiha istituzzjoni tal-Unjoni Ewropea, billi tagħti garanzija preċiża lil dik il-persuna, wasslitu sabiex ikollu aspettattivi mmotivati. It-tali garanziji, indipendentement mill-forma li ngħataw fiha, jikkostitwixxu informazzjoni preċiża, mhux kondizzjonata u konsistenti.
- (192) In-nuqqas ta' restrizzjonijiet espliciti fl-iskema ta' għajjnuna inkwistjoni ma jistax jitleqq li jikkostitwixxi dikjarazzjoni preċiża, mhux kondizzjonata u konsistenti mill-Kummissjoni lill-imprezi kkonċernati fir-rigward tal-applikazzjoni tal-miżura anki għal akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji li jirriżultaw mill-akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja. Għalhekk, in-nuqqas ta' daww ir-restrizzjonijiet espliciti ma jistax jidher aspettattivi legittimi għall-imprezi kkonċernati li l-miżura tista' tiġi applikata legalment għal akkwisti indiretti wkoll. ⁽⁶³⁾
- (193) Anki li kieku kien il-każ li r-referenzi li saru għal akkwisti indiretti fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni setgħu holqu aspettattiva għall-imprezi kkonċernati, hemm bżonn li jiġi kkunsidrat jekk l-aspettattiva mil-huqa fuq din il-bażi hijiex wahda legittima ⁽⁶⁴⁾. Il-Kummissjoni hija tal-fehma li l-imprezi li wettqu l-akkwisti indiretti ma jistgħux jiddikjaraw aspettattiva legittima li l-akkwisti indiretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja kienu koperti mill-Artikolu 12(5) tat-TRLIS, peress li dawn l-imprezi kienu jafu sew bil-prattika amministrattiva tal-amministrazzjoni fiskali u t-TEAC li kien hemm fis-seħh sal-2012. Dawn l-imprezi kienu jafu li l-iskema fiskali kkomunikata lill-Kummissjoni –l-Artikolu 12(5) TRLIS- ġiet implimentata f'dak iż-żmien u eskudiet mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha akkwisti indiretti ta' parteċipazzjoni azzjonarja li jirriżultaw minn akkwist dirett ta' parteċipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija azzjonarja.
- (194) L-awtoritajiet Spanjoli jallegaw li l-eżistenza ta' interpretazzjoni amministrattiva restrittiva ma tnaqqasx l-aspettattivi legittimi li l-operaturi li wettqu akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji permezz ta' akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpanija azzjonarja seta' kellhom fuq il-validità tal-Artikolu 12(5) TRLIS. Dan għaliex (1) l-Artikolu 12(5) TRLIS huwa dispożizzjoni ċara; (2) jirreferi b'mod esplicitu għall-Artikolu 21 TRLIS, li jsemmi akkwisti diretti u daww indiretti; (3) fih referenza esplicita għar-regoli dwar il-kontabbiltà konsolidata; (4) għandu l-għan li jkattar l-investiment internazzjonali tal-kumpaniji Spanjoli.
- (195) Il-Kummissjoni ma taqbilx mad-dikjarazzjoni msemmija hawn fuq. L-Artikolu 12(5) TRLIS wera li huwa dispożizzjoni mhux ċara minhabba r-referenza mhux determinata għar-regoli dwar il-kontabbiltà konsolidata u l-estrapolazzjoni impreciza għall-kriterji li jinsabu fl-Artikolu 21 TRLIS. Tabilhaqq, l-Artikolu 21 originarjament tfassal sabiex jistabbilixxi l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni tad-dividendi u d-dhul ta' origini barranija. Ir-referenza tal-Artikolu 21 għal akkwisti indiretti tikkuntra mar-rekwiżit ta' twettiq ta' attività ekonomika mill-kumpanija akkwistata direttament. Barra minn hekk, aspettattivi legittimi ma jistgħux ikunu mmotivati fuq skema ta' għajjnuna, l-Artikolu 12(5) TRLIS, li diġà kienet iddikjarata bħala għajjnuna illegali u inkompatibbli fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni minhabba t-trattament fiskali differenzjali bejn akkwisti barranin u akkwisti domestiċi mwettqin minn kumpaniji residenti Spanja. Il-Kummissjoni temmen li l-karattru impreciz u mhux ċar tad-dispożizzjoni wassal għal kontroversja fl-interpretazzjoni tagħha. Fil-fatt, din il-kontroversja hija evidenzjata f'hafna mill-*consultas* tad-DGT u r-riżoluzzjonijiet tat-TEAC. Għalhekk, l-awtoritajiet Spanjoli ma jistgħux jiddikjaraw li, minkejja l-interpretazzjoni amministrattiva ristrettiva, l-Artikolu 12(5) TRLIS seta' holoq aspettattivi legittimi għal daww l-imprezi li wettqu akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji.
- (196) B'mod iktar speċifiku, fir-rigward tal-akkwisti ta' Scottishpower minn Iberdrola, il-Kummissjoni tosserva li d-deċiżjoni dwar il-fużjoni (COMP M.4517) indikat biċ-ċar li la kien neċessarju u lanqas xieraq li jiġi stabbilit jekk l-Artikolu 12(5) TRLIS kienx jikkostitwixxi għajjnuna mill-Istat (ara l-paragrafu 42 tad-deċiżjoni) għall-finijiet tad-deċiżjoni dwar il-fużjoni.

⁽⁶²⁾ Sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-22 ta' Ġunju 2006; kawża C-182/03 u C-217/03, Forum 187 ASBL [2006] Ġabra I-5479, par 147.

⁽⁶³⁾ Ara s-Sentenza C-537/08P tas-16 ta' Diċembru 2010, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH vs il-Kummissjoni*, p. 44.

⁽⁶⁴⁾ Sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-22 ta' Ġunju 2006; Kawża C-182/03 u C-217/03, Forum 187 ASBL [2006] Ġabra I-5479, par 159.

- (197) B'referenza għall-allegazzjonijiet ta' Spanja u tal-partijiet terzi interessati, li skont dawn it-tweġibiet għall-mistoqsijiet parlamentari bil-miktub holqu aspettattivi legittimi għall-benefiċjarji tal-ghajnuna, il-Kummissjoni tosserva li l-mistoqsijiet parlamentari bil-miktub ma ffokawx fuq id-differenzazzjoni bejn akkwist dirett u dak indiretta, iżda xehu dubju fuq jekk l-iskema stabbilita fl-Artikolu 12(5) TRLIS tistax tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat. Għalhekk, mit-tweġibiet mogħtijin mill-Kummissjoni għall-mistoqsijiet parlamentari wiehed ma setax jifhem li kienu se jkunu koperti kemm akkwisti diretti kif ukoll dawk indiretti.
- (198) Fir-rigward tal-allegazzjoni li skont din l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni johlqu aspettattivi legittimi godda, peress li t-tnejn li huma jagħmlu referenza għal akkwisti indiretti, il-Kummissjoni tfakkar li dawn ir-referenzi saru b'mod esklussiv għaliex id-dispożizzjonijiet legali nazzjonali jsemmu kemm l-akkwist dirett kif ukoll dak indirett. Preċiżament, l-Artikolu 12(5) TRLIS jagħmel kontroreferenza għall-Artikolu 21 TRLIS, li jehtieg li l-kumpanija Spanjola jrid ikollha tal-inqas 5 % tal-partecipazzjonijiet azzjonarji tal-kumpanija mhux residenti għal perjodu bla interruzzjoni ta' sena. Il-fatt li l-awtoritajiet Spanjoli kienu qed japplikaw l-Artikolu 12(5) TRLIS għal akkwisti diretti biss mhuwiex ikkontestat la minn Spanja u lanqas mill-partijiet terzi interessati. Għaldaqstant, kif diġà gie indikat iktar 'il fuq, il-Kummissjoni hija intitolata toqghod fuq l-aspettattivi pprovduti mill-Istat Membru kkonċernat u għalhekk tista' tassumi b'mod legittimu li l-iskema giet applikata kif kien indika l-Istat Membru.
- (199) Barra minn hekk, il-Kummissjoni tqis li għad li l-komunikazzjoni bejn l-awtoritajiet Spanjoli u l-Kummissjoni -li fihom gie spjegat li fil-prattika jista' jitnaqqas biss l-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn akkwisti diretti ta' partecipazzjoni azzjonarja ta' kumpaniji operattivi — mhijiex riflessa fit-test tad-deċiżjonijiet, ma tohloqx aspettattivi legittimi għall-benefiċjarji tal-ghajnuna li akkwisti indiretti kienu koperti mill-Artikolu 12(5) TRLIS ukoll. Il-benefiċjarji tal-ghajnuna diġà kienu jafu bil-prattika amministrattiva konsistenti u sistematika li eskcludiet akkwisti indiretti ta' partecipazzjonijiet azzjonarji bl-akkwist tal-partecipazzjoni azzjonarja ta' kumpanija azzjonarja mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) TRLIS u li kien fis-sehh sal-2012.
- (200) Bħala konklużjoni, l-aspettattivi legittimi rikonoxxuti fl-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni ma jistgħux jiġu estiżi għal sitwazzjonijiet li ma kinux koperti mill-kamp ta' applikazzjoni tal-miżura kkontestata fi żmien l-Ewwel u t-Tieni Deċiżjoni.

7. KONKLUŻJONIJIET

- (201) Fid-dawl ta' dan ta' hawn fuq, il-Kummissjoni tqis li l-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida, li wessgħet il-kamp ta' applikazzjoni ta' skema diġà ddikjarata bħala għajnuna illegali u inkompatibbli bla ma giet innotifikata lill-Kummissjoni, tikkostitwixxi għajnuna inkompatibbli mhux skont il-liġi skont it-tifsira tal-Artikolu 1 tar-Regolament (KE) Nru 659/1999.
- (202) Il-Kummissjoni ma tqisx li l-miżura hija kompatibbli mas-suq intern skont l-Artikolu 107(2) u 107(3) tat-Trattat.
- (203) L-ghajnuna għandha tiġi rkuprata mill-benefiċjarji skont l-Artikolu 14 tar-Regolament (KE) Nru 659/1999.

ADOTTAT DIN ID-DEĊIŻJONI:

Artikolu 1

L-interpretazzjoni amministrattiva l-ġdida adottata mir-Renju ta' Spanja li testendi l-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12(5) tal-Ordni Amministrattiv Legiżlattiv 4/2004 tal-5 ta' Marzu 2004, li jikkonsolida l-elementi li saru fl-Att Spanjol dwar it-Taxxa Korporattiva sabiex ikunu koperti akkwisti indiretti ta' partecipazzjoni azzjonarja ta' kumpaniji mhux residenti permezz ta' akkwist dirett ta' partecipazzjoni azzjonarja ta' kumpaniji azzjonarji mhux residenti, u li ddahhal fis-sehh mhux skont il-liġi mir-Renju ta' Spanja bi ksar tal-Artikolu 108(3) tat-Trattat, hija inkompatibbli mas-suq intern.

Artikolu 2

L-ghajnuna individwali mogħtija mill-iskema msemmija fl-Artikolu 1 ma tikkostitwixxi għajnuna jekk meta tingħata tkun tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti mir-regolament adottat skont l-Artikolu 2 tar-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 994/98 ⁽⁶⁵⁾ li kien applikabbli fi żmien l-ghoti tal-ghajnuna.

⁽⁶⁵⁾ Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 994/98 tas-7 ta' Mejju 1998 dwar l-applikazzjoni ta' l-Artikoli 107 u 108 tat-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea għal ċertu kategoriji ta' Għajnuna mill-Istat orizzontali (ĠU L 142, 14.5.1998, p. 1).

Artikolu 3

L-ghajjnuna individwali mogħtija mill-iskema msemmija fl-Artikolu 1 li, fi żmien l-ghoti tal-ghajjnuna, kienet tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti minn Regolament adottat skont l-Artikolu 1 tar-Regolament (KE) Nru 994/98 jew minn kwalunkwe skema ta' ghajjnuna oħra approvata hija kompatibbli mas-suq intern, sal-intensitajiet massimi tal-ghajjnuna applikabbli għal dik it-tip ta' ghajjnuna.

Artikolu 4

1. Ir-Renju ta' Spanja għandu jtemm l-iskema ta' ghajjnuna msemmija fl-Artikolu 1, fir-rigward tal-ghajjnuna mogħtija lil benefiċjarji meta jwettqu akkwisti indiretti ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji mhux residenti permezz ta' akkwist dirett ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji ta' kumpaniji azzjonarji, sal-punt li tkun inkompatibbli mas-suq komuni.
2. Ir-Renju ta' Spanja jirkupra l-ghajjnuna inkompatibbli mogħtija mill-iskema msemmija fl-Artikolu 1 mingħand il-benefiċjarji.
3. Is-somom li jridu jiġu rkuprati għandhom iġarrbu l-imghax mid-data li fiha jitqieghdu għad-dispożizzjoni tal-benefiċjarji sal-irkupru proprju tagħhom.
4. L-imghaxijiet jiġu kkalkolati fuq bażi komposta skont il-Kapitolu V tar-Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 794/2004 ⁽⁶⁶⁾.
5. Ir-Renju ta' Spanja jhassar il-pagamenti pendenti kollha tal-ghajjnuna mill-iskema msemmija fl-Artikolu 1 b'effett mid-data ta' adozzjoni ta' din id-deċiżjoni.

Artikolu 5

1. L-irkupru tal-ghajjnuna mogħtija mill-iskema msemmija fl-Artikolu 1 jsir minnufih u b'mod effettiv.
2. Ir-Renju ta' Spanja jiżgura li din id-Deċiżjoni tiġi implimentata fi żmien erba' xhur mid-data li fiha tiġi nnotifikata din id-Deċiżjoni.

Artikolu 6

1. Fi żmien xahrejn wara li tiġi nnotifikata din id-Deċiżjoni, ir-Renju ta' Spanja jissottometti l-informazzjoni li ġejja:
 - (a) il-lista tal-benefiċjarji li rċiew l-ghajjnuna mill-iskema msemmija fl-Artikolu 1 u l-ammont totali ta' ghajjnuna riċevuta minn kull wiehed minnhom mill-iskema;
 - (b) l-ammont totali (kapital u mghaxijiet ta' rkupru) li jrid jiġi rkuprat minn kull benefiċjarju;
 - (c) deskrizzjoni ddettaljata tal-miżuri diġà meħudin u ppjanati sabiex tinżamm konformità ma' din id-Deċiżjoni;
 - (d) dokumenti li juru li l-benefiċjarji ġew ordnati jhallsu l-ghajjnuna lura.
2. Ir-Renju ta' Spanja jzomm lill-Kummissjoni infurmata dwar il-progress tal-miżuri nazzjonali meħudin sabiex tiġi implimentata din id-Deċiżjoni sakemm jitlesta l-irkupru tal-ghajjnuna mogħtija mill-iskema msemmija fl-Artikolu 1. Fuq talba sempliċi tal-Kummissjoni, jissottometti minnufih informazzjoni dwar il-miżuri li diġà ha u daww ipplanati, sabiex ikun f'konformità ma' din id-Deċiżjoni. Jipprovdi wkoll informazzjoni ddettaljata dwar l-ammonti ta' ghajjnuna u mghax ta' rkupru li diġà ġew irkuprati mingħand il-benefiċjarji.

Artikolu 7

Din id-Deċiżjoni hija indirizzata lir-Renju ta' Spanja.

Magħmul fi Brussell, il-15 ta' Ottubru 2014.

Għall-Kummissjoni
Joaquín ALMUNIA
Vċi President

⁽⁶⁶⁾ Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 794/2004 tal-21 ta' April 2004 li jimplementa r-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 659/1999 li jippreskrivi regoli dettaljati għall-applikazzjoni ta' l-Artikolu 93 tat-Trattat tal-KE (GU L 140, 30.4.2004, p. 1).