KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
16 ta' April 2015[1]

Kawża C-66/14

Finanzamt Linz
vs
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (l-Awstrija)]

"Leġiżlazzjoni fiskali — Taxxa nazzjonali fuq il-kumpanniji — Libertà ta' stabbiliment skont l-Artikolu 49 TFUE u l-Artikolu 43 KE — Projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna mill-Istat skont it-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE u t-tielet sentenza tal-Artikolu 87(3) KE — Tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji ('Gruppenbesteuerung' Awstrijaka) — Limitazzjoni tad-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża għall-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti"

1. *Variatio delectat*. Wara li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà eżaminat minn diversi perspettivi d-dispożizzjonijiet Franċiżi[2], Olandiżi[3] u Brittaniċi[4] dwar it-tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji, il-kawża ineżami ser tkompli, mingħajr ebda dubju, tarrikkixxi l-ġurisprudenza tagħna u tippreżenta aspetti ġodda.

2. Id-dritt fiskali Awstrijak ukoll jipprevedi b'mod partikolari l-possibbiltà ta' tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji. B'hekk, kumpanniji li jagħmlu parti minn grupp ta' kumpanniji jistgħu — minkejja li legalment distinti — jiġu ttrattati bħala persuna taxxabbli waħda. Meta tali grupp ta' kumpanniji jakkwistaw membru ġdid, isir eżerċizzju ta' deprezzament tal-hekk imsejjaħ valur kummerċjali tas-sehem li jkun għadu kemm ġie akkwistat. Dan ifisser, bħala regola ġenerali, li fuq perijodu ta' 15-il sena jsir tnaqqis kostanti fuq il-qligħ tal-grupp ta' kumpanniji li jista' jammonta sa nofs il-prezz tal-akkwist tas-sehem. Madankollu, din ir-regola teskludi l-akkwist ta' ishma f'kumpanniji mhux residenti kif ukoll l-akkwist minn persuni taxxabbli li, fil-każ ta' persuni fiżiċi minħabba n-natura tagħhom stess u, fil-każ ta' persuni ġuridiċi minħabba deċiżjoni tagħhom stess, ma humiex suġġetti għad-dispożizzjonijiet dwar it-tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji.

3. Jekk dawn id-diversi eċċezzjonijiet humiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni hija d-domanda li qiegħda tagħmel f'din il-kawża l-ogħla qorti amministrattiva tar-Repubblika tal-Awstrija. Din id-domanda tkopri żewġ kwistjonijiet differenti relatati mad-dritt tal-Unjoni. Minn naħa, qiegħda titqajjem il-kwistjoni ta' jekk il-limitazzjoni tad-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); ara wkoll il-kawża li għadha pendenti Groupe Steria (C-386/14).

3 — Sentenzi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) u SCA Group Holding *et* (C-39/13 sa C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Sentenzi ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock and Railway Company *et* (C-80/12, EU:C:2014:200) u Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-172/13, EU:C:2015:50).

għall-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti minn kumpanniji li huma suġġetti għat-tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji tistax tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat li l-implementazzjoni tagħha mingħajr l-approvazzjoni tal-Kummissjoni Ewropea hija bħala prinċipju pprojbita. Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju tqis li ksur tal-libertà ta' stabbiliment huwa wkoll possibbli.

4. Din il-kawża tagħti lill-Qorti tal-Ġustizzja l-opportunità eċċezzjonali li tikkjarifika r-relazzjoni bejn il-libertajiet fundamentali u l-kontroll tal-għajnuna, sa fejn hemm inkwistjoni l-inugwaljanza fit-trattament fid-dritt fiskali tal-Istati Membri.

I – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

5. L-Artikolu 49 TFUE jiggarantixxi l-libertà ta' stabbiliment b'dan il-mod:

"Fil-qafas tad-dispożizzjonijiet ta' hawn taħt ir-restrizzjonijiet għal-libertà ta' l-istabbiliment ta' ċittadini ta' Stat Membru fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, għandhom jiġu projbiti. Tali projbizzjoni għandha testendi ruħha wkoll għal restrizzjonijiet fuq l-istabbiliment ta' aġenziji, fergħat u sussidjarji, minn ċittadini ta' Stat Membru stabbiliti fit-territorju ta' Stat Membru ieħor.

Il-libertà ta' l-istabbiliment tinkludi d-dritt li tibda u teżerċita attivitajiet bħala persuna li taħdem għal rasa, kif ukoll li tikkostitwixxi u tmexxi impriżi u b'mod partikolari kumpanniji li jaqgħu taħt it-tifsira tat-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 54 taħt il-kondizzjonijiet stipulati fil-liġijiet tal-pajjiż ta' l-istabbiliment, għaċ-ċittadini tiegħu stess, mingħajr preġudizzju għad-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu dwar il-kapital."

6. L-Artikolu 54 TFUE jirregola l-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment b'dan il-mod:

"Il-kumpanniji jew ditti stabbiliti konformement mal-liġijiet ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffiċju reġistrati jew it-tmexxija ċentrali jew is-sede prinċipali ġewwa l-Unjoni, għandhom, għall-fini ta' dan il-Kapitolu ikunu meqjusa bħala persuni fiżiċi ċittadini ta' l-Istati Membri.

'Kumpanniji jew ditti' ifissru kumpanniji jew ditti stabbiliti skond il-liġijiet ċivili jew kummerċjali, inklużi s-soċjetajiet koperattivi u persuni ġuridiċi oħra regolati bid-dritt pubbliku jew privat, ħlief għal dawk bla skop ta' qligħ."

7. L-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE jikkorrispondu għall-Artikoli 43 KE u 48 KE, li kienu applikabbli sat-30 ta' Novembru 2009.

8. Fir-rigward tal-għajnuna mill-Istat, l-Artikolu 107 TFUE jipprovdi:

"1. Ħlief għad-derogi previsti fit-Trattati, kull għajnuna, ta' kwalunkwe forma, mogħtija minn Stat Membru jew permezz ta' riżorsi ta' l-Istat, li twassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni għall-kompetizzjoni billi tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi għandha, safejn tolqot il-kummerċ bejn l-Istati Membri, tkun inkompatibbli mas-suq intern.

2. It-tipi ta' għajnuna li ġejjin ikunu kompatibbli mas-suq intern:

[…]

3. It-tipi ta' għajnuna li ġejjin jistgħu jkunu kunsidrati bħala kompatibbli mas-suq intern:

[…]”

9. F’dan ir-rigward, l-Artikolu 108(3) TFUE jispeċifika:

“3. Il-Kummissjoni għandha tiġi informata, fil-ħin sabiex tippreżenta l-osservazzjonijiet tagħha, dwar kull proġett sabiex tiġi mogħtija jew sabiex tiġi modifikata għajnuna. Jekk tikkunsidra li proġett bħal dak ma jkunx kompatibbli mas-suq intern skond it-termini ta’ l-Artikolu 107, hija għandha mingħajr dewmien tibda l-proċedura prevista fil-paragrafu qabel dan. L-Istat Membru interessat ma jistgħax idaħħal fis-seħħ il-proġetti proposti tiegħu qabel ma dik il-proċedura ikollha deċiżjoni finali.”

10. L-Artikoli 107 TFUE u 108 TFUE jikkorrispondu għall-Artikoli 87 KE u 88 KE, li kienu fis-seħħ sat-30 ta’ Novembru 2009.

B – *Id-dritt nazzjonali*

11. Ir-Repubblika tal-Awstrija timponi taxxa tal-kumpanniji fuq il-qligħ ta’ persuni ġuridiċi. F’dan il-kuntest, il-“Gruppenbesteuerung” (tassazzjoni ta’ gruppi) tagħti l-possibbiltà, lil persuni ġuridiċi li jkunu jikkostitwixxu grupp ta’ kumpanniji, li jiġu ntaxxati flimkien. Fil-kuntest ta’ din it-tassazzjoni ta’ grupp, ir-riżultati fiskali tal-membri kollha tal-grupp jiġu akkreditati u ntaxxati fil-livell tal-kumpannija parent.

12. Kemm kumpanniji residenti kif ukoll kumpanniji mhux residenti jistgħu jkunu membri f’tali grupp fiskali. Madankollu, fil-każ ta’ kumpanniji mhux residenti, il-qligħ ma jiġix akkreditat iżda, taħt ċerti kundizzjonijiet, it-telf biss.

13. Fir-rigward tal-istima tal-ishma fi ħdan grupp fiskali, l-Artikolu 9(7) tal-Körperschaftsteuergesetz 1988 (Liġi Awstrijaka tal-1988 dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji), fil-verżjoni li tirriżulta mill-iSteuerreformgesetz 2005 (Liġi Awstrijaka tal-2005 dwar ir-riforma fiskali) (iktar ’il quddiem il-“KStG tal-1988”), jistabbilixxi din ir-regola:

“7. Fid-determinazzjoni tal-qligħ, id-deprezzamenti tal-valur parzjali inferjuri [...] u tat-telf kapitali fir-rigward ta’ ishma f’membri tal-grupp ma għandhomx jitnaqqsu. Fil-każ ta’ akkwist ta’ sehem [...] minn membru tal-grupp jew mill-kumpannija f’ras il-grupp [...] f’kumpannija li tkun topera u li tkun kompletament taxxabbli [...], mal-inkorporazzjoni ta’ din il-kumpannija bħala parti mill-grupp ta’ kumpanniji għandu jsir, fir-rigward tal-membru tal-grupp jew tal-kumpannija f’ras il-grupp li lilhom ikun jappartjeni direttament is-sehem, deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża b’dan il-mod:

— bħala valur kummerċjali tal-impriża għandha tittieħed id-differenza, li tikkorrispondi għall-portata tas-sehem, bejn ir-riżorsi kapitali għall-finijiet tad-dritt kummerċjali tal-kumpannija li fiha jkun miżmum is-sehem flimkien mar-riżorsi moħbija miżmuma f’assi tanġibbli li ma humiex suġġetti għal deprezzament u l-ispiża fiskalment rilevanti tal-akkwist, iżda mhux iktar minn 50 % ta’ din l-ispiża tal-akkwist. Il-valur kummerċjali tal-impriża li jista’ jitnaqqas għandu jitnaqqas b’mod kostanti fuq perijodu ta’ 15-il sena.

[…]

— […] Id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża huwa limitat għall-perijodu li matulu l-kumpannija kkonċernata tkun tappartjeni [...] lill-grupp ta’ kumpanniji.

[…]

— L-ammont ta’ wieħed minn ħmistax meħud inkunsiderazzjoni għall-finijiet tat-taxxa għandu jnaqqas [...] l-ammont nominali rilevanti għall-finijiet tat-taxxa.”

14. L-Artikolu 10 tal-KStG tal-1988 jinkludi regola ġenerali dwar in-newtralità fiskali ta' ishma f'kumpanniji mhux residenti li ma hijiex limitata għal gruppi fiskali:

"2. Qligħ minn ishma ta' kwalunkwe tip f'kumpanniji b'holding internazzjonali huwa eżentat mit-taxxa fuq il-kumpanniji. Ikun hemm holding internazzjonali meta jiġi stabbilit li persuna taxxabbli li taqa' taħt l-Artikolu 7(3) [...] kellha, għal perijodu mingħajr waqfien ta' minn tal-inqas sena, fil-forma ta' kapital azzjonarju, minn tal-inqas wieħed minn għaxra tal-kapital:

(a) ta' kumpanniji mhux residenti, li huma komparabbli ma' kumpannija b'kapital azzjonarju residenti,

[…]

3. Għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-qligħ, ma għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni d-dħul, it-telf u bidliet oħra fil-valur minn holdings internazzjonali fis-sens tal-paragrafu 2. [...] In-newtralità fiskali tas-sehem ma tapplikax fil-każijiet segwenti:

1. Meta tippreżenta d-dikjarazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji, il-persuna taxxabbli tiddikjara li, għas-sena li fiha jiġi akkwistat holding internazzjonali [...], il-qligħ, it-telf u bidliet oħra fil-valur għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni għall-finijiet tat-taxxa (għażla favur it-teħid inkunsiderazzjoni tas-sehem għall-finijiet tat-taxxa).

[...]"

II – **It-tilwima fil-kawża prinċipali**

15. It-tilwima fil-kawża prinċipali tikkonċerna t-taxxa fuq il-kumpanniji fir-rigward ta' CEE Holding GmbH (iktar 'il quddiem "CEE Holding") u s-suċċessura legali tagħha IFN-Holding AG (iktar 'il quddiem "IFN-Holding") għas-snin 2006 sa 2010.

16. F'dawn is-snin, iż-żewġ kumpanniji kienu membri fi grupp fiskali fis-sens tal-Artikolu 9 tal-KStG tal-1988. Fis-sena 2005, CEE Holding akkwistat l-ishma kollha fil-kumpannija Slovakka HSF s.r.o. (iktar 'il quddiem "HSF"). IFN-Holding ilha s-suċċessura legali ta' CEE Holding mis-sena 2008 b'konsegwenza ta' amalgamazzjoni.

17. Fir-rigward tal-ishma ta' HSF, CEE Holding u IFN-Holding għamlu deprezzament annwali tal-valur kummerċjali tal-impriża skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 9(7) tal-KStG tal-1998 fl-ammont ta' madwar EUR 183 000. Madankollu, il-Finanzamt Linz ma rrikonoxxiex id-deprezzament magħmul peress li dan huwa possibbli biss fir-rigward ta' ishma f'kumpanniji li jkunu kompletament taxxabbli. Madankollu, HSF għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fis-Slovakkja u għalhekk ma hijiex kompletament taxxabbli fl-Awstrija.

18. Kemm IFN-Holding u kemm il-kumpannija parent tagħha, IFN Beteiligungs GmbH, ippreżentaw rikors kontra n-notifiki rispettivi tal-Finanzamt Linz. Ir-rikors tagħhom ġie aċċettat fl-ewwel istanza peress li ġie kkonstatat li t-tieni sentenza tal-Artikolu 9(7) tal-KStG tal-1988 kienet tikkostitwixxi ksur tal-libertà ta' stabbiliment. Il-Finanzamt Linz issa qiegħed jappella minn din id-deċiżjoni quddiem il-Verwaltungsgerichtshof.

III – **Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

19. Fil-11 ta' Frar 2014, il-Verwaltungsgerichtshof ressqet id-domandi segwenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja skont l-Artikolu 267 TFUE:

"1. Id-dispożizzjonijiet moqrija flimkien tal-Artikolu 107 TFUE [li qabel kien l-Artikolu 87 KE] u tal-Artikolu 108(3) TFUE [li qabel kien l-Artikolu 88(3) KE] jipprekludu miżura nazzjonali li tipprevedi li, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' grupp ta' impriżi, għandu jsir deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża (li jnaqqas il-valur taxxabbli u għaldaqstant l-ammont tat-tassazzjoni) wara l-akkwist ta' sehem f'kumpannija residenti, meta, f'każijiet oħra ta' tassazzjoni tad-dħul u tal-kumpanniji, wara l-akkwist ta' parteċipazzjoni, tali deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża ma huwiex awtorizzat?

2. Id-dispożizzjonijiet moqrija flimkien tal-Artikolu 49 TFUE [li qabel kien l-Artikolu 43 KE] u tal-Artikolu 54 TFUE [li qabel kien l-Artikolu 48 KE] jipprekludu dispożizzjonijiet ta' Stat Membru li jipprevedu li, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' grupp ta' impriżi, għandu jsir deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża wara l-akkwist ta' sehem f'kumpannija residenti, meta, wara l-akkwist ta' sehem f'kumpannija mhux residenti (b'mod partikolari f'kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni), ma jkunx possibbli li jsir tali deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża?"

20. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, f'Mejju 2014 ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn IFN-Holding, il-parti l-oħra fil-kawża prinċipali, mir-Repubblika tal-Awstrija kif ukoll mill-Kummissjoni.

IV – **Analiżi legali**

21. Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda tqajjem il-kwistjoni tal-kompatibbiltà ta' dispożizzjoni bħal dik Awstrijaka dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża minn żewġ aspetti: l-ewwel nett, b'riferiment għall-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna u, it-tieni net, fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment. Sabiex tingħata risposta għal dawn id-domandi, huwa meħtieġ li jittieħdu inkunsiderazzjoni kemm it-Trattat FUE u kemm it-Trattat KE, peress li t-tilwima fil-kawża prinċipali tirrigwarda perijodu li matulu kienu applikabbli ż-żewġ Trattati. Madankollu, sabiex jiġi ffaċilitat il-qari ta' dawn il-konklużjonijiet, ser jiġu ċċitati biss, bħala prinċipju, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE.

22. Madankollu, qabel tkun tista' tingħata risposta għad-domandi preliminari, għandha tiġi eżaminata l-ammissibbiltà tagħhom.

A – *Ammissibbiltà*

23. Fil-fehma ta' IFN-Holding u tal-Kummissjoni, l-ewwel domanda preliminari dwar ir-rilevanza tad-dispożizzjonijiet dwar l-għajnuna mill-Istat hija inammissibbli peress li r-risposta għal din id-domanda ma hijiex meħtieġa sabiex tingħata deċiżjoni dwar it-tilwima fil-kawża prinċipali.

24. Fil-fatt, skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 267 TFUE, huwa bħala prinċipju l-kompitu tal-qorti nazzjonali li tiddeċiedi jekk risposta għal domanda dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni hijiex meħtieġa sabiex tingħata deċiżjoni dwar it-tilwima fil-kawża prinċipali. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tirrifjuta li tagħti risposta għal domanda preliminari b'mod partikolari meta l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mitluba mill-qorti nazzjonali

manifestament ma jkollha ebda rabta mar-realtà jew mas-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali[5].

25. Fil-fehma tal-Kummissjoni, fit-tilwima fil-kawża prinċipali, IFN-Holding u l-kumpannija parent tagħha ma jistgħux jinvokaw ksur, min-naħa tad-dispożizzjoni Awstrijaka, tal-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna fis-sens tat-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE sabiex sussegwentement ikunu jistgħu jinvokaw id-dispożizzjoni dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża. Tali dritt jista' jimmaterjalizza biss jekk id-dispożizzjoni inkwistjoni tkun tikkostitwixxi ksur tal-libertà ta' stabbiliment. Għaldaqstant, għall-finijiet tat-tilwima fil-kawża prinċipali, huwa irrilevanti jekk fil-każ ineżami hemmx għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

26. Huwa minnu li, bħala prinċipju, persuna taxxabbli ma tistax tinvoka l-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna fis-sens tat-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE sabiex sussegwentement tkun tista' tinvoka vantaġġ fiskali li jikkostitwixxi għajnuna li jibbenefikaw minnha persuni taxxabbli oħra[6]. Madankollu, dan ma jfissirx li d-domanda dwar jekk id-dispożizzjoni Awstrijaka inkwistjoni fil-kawża ineżami tikkostitwixxix għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE hija irrilevanti sabiex tingħata deċiżjoni dwar it-tilwima fil-kawża prinċipali. Fil-fatt, il-kwistjoni ta' jekk domanda dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni hijiex neċessarja għall-għoti ta' deċiżjoni ma tiddependix, bħala prinċipju, minn jekk takkomodax it-talbiet ta' waħda mill-partijiet fit-tilwima fil-kawża prinċipali iżda minn jekk għandhiex impatt fuq l-eżitu tal-kawża prinċipali.

27. Għalkemm il-qorti tar-rinviju ma kkjarifikatx f'iktar dettall kif l-ewwel domanda preliminari hija meħtieġa sabiex tkun tista' tingħata deċiżjoni, kif jeżiġi bħala prinċipju l-Artikolu 94(c) tar-Regoli tal-Proċedura, ir-rilevanza ta' din id-domanda għat-tilwima fil-kawża prinċipali xorta waħda hija evidenti. Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju tista' tkun meħtieġa, minkejja eventwali ksur mid-dispożizzjoni Awstrijaka tal-libertà ta' stabbiliment — li huwa s-suġġett tat-tieni domanda preliminari — iċċaħħad lill-persuna taxxabbli mill-vantaġġ fiskali mitlub sabiex tosserva l-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna skont it-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE. Fil-fatt, il-konsegwenza legali ta' ksur ta' din il-projbizzjoni minn miżura ta' għajnuna nazzjonali hija l-illegalità ta' din il-miżura[7] li, bħala prinċipju, twassal għall-invalidità tagħha[8].

28. Madankollu, IFN-Holding hija tal-fehma li, anki jekk id-dispożizzjoni Awstrijaka tikkostitwixxi għajnuna, hija ma tistax tiċċaħħad mid-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża, sa fejn il-libertà ta' stabbiliment għandha tippermettilha twettaq dan id-deprezzament. Fil-fatt, fil-qasam tad-dritt dwar l-għajnuna, il-kompitu tal-qorti nazzjonali huwa biss li tipproteġi d-drittijiet ta' individwu sakemm il-Kummissjoni tieħu d-deċiżjoni tagħha. Jekk, permezz tal-ewwel domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju għandha l-intenzjoni li, fuq il-bażi tal-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna, iċċaħħad lill-persuna taxxabbli mill-protezzjoni legali li tirriżulta mil-libertà ta' stabbiliment, din tkun qiegħda teċċedi l-ġurisdizzjoni tagħha.

29. Madankollu, tali pożizzjoni tinterpreta b'mod żbaljat il-kontenut normattiv tal-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna fis-sens tat-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE. Huwa minnu li l-qrati nazzjonali ma għandhomx il-ġurisdizzjoni li jiddeċiedu dwar il-kompatibbiltà ta' għajnuna mas-suq intern skont l-Artikolu 107(2) u (3) TFUE, peress li din l-evalwazzjoni taqa'

5 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, punt 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punt 44) u FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punt 45).

6 — Ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punt 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 u, EU:C:2006:403, punt 43) u Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 51).

7 — Sentenzi Distribution Casino France *et* (C-266/04 sa C-270/04, C-276/04 u C-321/04 sa C-325/04, EU:C:2005:657, punt 30) u Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punt 28).

8 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires u Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punti 16 u 17), van Calster *et* (C-261/01 u C-262/01, EU:C:2003:571, punt 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 41) u Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punt 40).

fil-kompetenza esklużiva tal-Kummissjoni[9]. Madankollu, is-sitwazzjoni hija differenti b'mod partikolari fir-rigward tal-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna prevista fit-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni għandha effett dirett[10]. Għaldaqstant, il-qorti nazzjonali hija, pereżempju, mistennija tordna r-rimbors tal-għajnuna mogħtija illegalment mingħand il-benefiċjarju tagħha[11]. Dan ifisser li mill-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna jistgħu jirriżultaw konsegwenzi negattivi għall-individwi, minkejja li fil-ġurisprudenza tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja sa ċertu punt enfasizzat li l-qrati nazzjonali għandhom jisiltu "favur" l-individwu l-konsegwenzi li jirriżultaw minn ksur tal-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna[12].

30. Madankollu, kif jirriżulta b'mod partikolari mill-ġurisprudenza iktar reċenti, il-qrati nazzjonali huma meħtieġa josservaw b'mod ġenerali u eżawrjenti l-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna[13] u f'dan ir-rigward għandhom jieħdu debitament inkunsiderazzjoni wkoll l-interess tal-Unjoni[14]. B'hekk, kif diġà argumentajt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Presidente del Consiglio dei Ministri, il-qorti nazzjonali ma għandhiex tiżgura biss il-protezzjoni legali tal-individwu iżda għandha tagħmel minn kollox sabiex tiżgura l-applikazzjoni fid-dritt nazzjonali tal-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna prevista fit-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE[15]. Għaldaqstant, il-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna tista' tiġi invokata wkoll fir-rigward ta' talba ta' rikorrent bħal dik ineżami li tkun ibbażata fuq applikazzjoni estiża ta' għajnuna mhux innotifikata, b'tali mod li tkun tista' tiġi evitata l-estensjoni tal-grupp ta' benefiċjarji ta' għajnuna illegali[16].

31. Għaldaqstant, l-ewwel domanda preliminari hija ammissibbli.

32. Madankollu, mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-ewwel domanda preliminari tkun rilevanti għat-tilwima fil-kawża prinċipali fil-każ biss li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li d-dispożizzjoni Awstrijaka tikkostitwixxi ksur tal-libertà ta' stabbiliment, li hija s-suġġett tat-tieni domanda preliminari. Fil-fatt, huwa biss f'tali każ li fit-tilwima fil-kawża prinċipali tqum il-kwistjoni ta' jekk il-persuna taxxabbli għandhiex tkun intitolata, fuq il-bażi tal-Artikolu 49 TFUE, li twettaq deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża jew jekk għandhiex xorta waħda tkun imċaħħda minn tali deprezzament fuq il-bażi tat-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE. Għaldaqstant, għandha l-ewwel tiġi eżaminata t-tieni domanda preliminari.

B – *Ksur tal-libertà ta' stabbiliment*

33. Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat, fl-ewwel lok, jekk dispożizzjoni bħal dik ineżami, li fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi tippermetti li jsir deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża biss fir-rigward ta' ishma f'kumpannija residenti, tikkostitwixxix ksur tal-Artikolu 49 TFUE, flimkien mal-Artikolu 54 TFUE.

9 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires u Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punt 14), Lornoy *et* (C-17/91, EU:C:1992:514, punt 30), van Calster *et* (C-261/01 u C-262/01, EU:C:2003:571, punt 75) u Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punt 27).

10 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires u Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punti 11 u 13), Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 26) u Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 41).

11 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punti 33 sa 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 — Ara s-sentenzi Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires u Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punt 12), kif ukoll Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 27).

13 — Ara s-sentenzi Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punt 41) u Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punt 29).

14 — Sentenza Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 48).

15 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punti 119 sa 122).

16 — F'dan is-sens, ara s-sentenza Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 49).

1. Restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment

34. Skont it-tieni sentenza tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 49 TFUE u skont l-Artikolu 54 TFUE, huma bħala prinċipju pprojbiti r-restrizzjonijiet fir-rigward tal-istabbiliment minn kumpanniji ta' Stat Membru ta' sussidjarji fi Stat Membru ieħor.

35. Skont ġurisprudenza stabbilita, kemm l-Istat Membru ospitanti kif ukoll l-Istat Membru ta' oriġini huma pprojbiti milli jostakolaw l-istabbiliment ta' kumpannija fi Stat Membru ieħor[17]. Tali ostakolu jirriżulta fil-każ ta' inugwaljanza fit-trattament għad-detriment ta' kumpannija parent residenti b'sussidjarja mhux residenti meta mqabbla ma' kumpannija parent residenti b'sussidjarja residenti[18].

36. Fil-kawża ineżami, mit-tieni sentenza tal-Artikolu 9(7) tal-KStG tal-1988 jirriżulta li kumpannija Awstrijaka, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, tkun intitolata twettaq deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża, li jikkostitwixxi vantaġġ fiskali, meta takkwista sehem f'kumpannija oħra fil-każ biss li l-kumpannija akkwistata tkun kompletament taxxabbli fl-Awstrija, jiġifieri fil-każ li din il-kumpannija tkun residenti nazzjonali. Għall-kuntrarju, tali deprezzament ma jkunx possibbli meta l-kumpannija akkwistata tkun residenti fi Stat Membru ieħor. Din l-inugwaljanza fit-trattament tostakola l-akkwist ta' ishma f'sussidjarji li jkunu residenti fi Stat Membru ieħor. Peress li fil-kuntest tal-libertà ta' stabbiliment l-akkwist ta' tali sehem għandu jitqies li huwa ekwivalenti għall-istabbiliment ta' sussidjarja[19], b'dan il-mod id-dispożizzjoni Awstrijaka tostakola l-istabbiliment tal-kumpanniji tagħha fi Stat Membru ieħor.

37. Ir-Repubblika tal-Awstrija ma tistax tikkontesta li d-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża jikkostitwixxi vantaġġ fiskali billi ssostni li huwa possibbli wkoll li jkun hemm valur kummerċjali tal-impriża negattiv li jista' jkabbar il-portata tal-qligħ u li għalhekk jikkostitwixxi żvantaġġ fiskali. Minn naħa, tali possibbiltà ma tibdilx il-fatt li, fil-każ ta' valur kummerċjali tal-impriża pożittiv, xorta waħda jeżisti vantaġġ fiskali. Min-naħa l-oħra, mid-definizzjoni tal-valur kummerċjali tal-impriża bħala d-differenza bejn ir-riżorsi kapitali flimkien ma' riżorsi partikolari moħbija u l-ispiża tal-akkwist, li tinsab fl-ewwel inċiż tat-tieni sentenza tal-Artikolu 9(7) tal-KStG tal-1988, jirriżulta li jista' jkun hemm valur kummerċjali tal-impriża negattiv biss fil-każ li — sabiex nuża kliem sempliċi — il-prezz ikun iktar baxx mill-ammont li jkun mistenni li jiġi akkwistat jekk il-kumpannija tiġi llikwidata immedjatament. Għaldaqstant, valur kummerċjali tal-impriża negattiv ikun ifisser li r-ritorn mistenni mill-kumpannija akkwistata jkun negattiv. L-akkwist ta' tali kumpannija huwa eċċezzjoni rari.

38. Għaldaqstant, id-dispożizzjoni ineżami tillimita l-libertà ta' stabbiliment ta' kumpanniji Awstrijaċi bħal dik fit-tilwima fil-kawża prinċipali.

2. Komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet

39. Sa ċertu punt, fil-ġurisprudenza tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja tirrikonoxxi li inugwaljanza fit-trattament għad-detriment ta' kumpannija parent b'sussidjarja mhux residenti meta mqabbla ma' kumpannija parent b'sussidjarja residenti hija kompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment meta jkunu involuti sitwazzjonijiet li ma jkunux oġġettivament komparabbli[20].

17 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Daily Mail u General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punt 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 35) u Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 18).

18 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 19) u Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-172/13, EU:C:2015:50, punt 23).

19 — F'dan is-sens, ara s-sentenza Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punti 25 sa 31).

20 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punt 32 sa 36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 20) u SCA Group Holding *et* (C-39/13 sa C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 28); ara, min-naħa l-oħra, is-sentenzi ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punti 23 sa 30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punti 34 u 35) u Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-172/13, EU:C:2015:50, punt 23 u 24), li ma jsemmux tali possibbiltà.

40. Fis-sentenza Rewe Zentralfinanz, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet diġà ddeċidiet li, fir-rigward tat-telf tagħhom minħabba d-deprezzament fil-valur tas-sehem f'sussidjarji, kumpanniji parent residenti jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli irrispettivament minn jekk ikunux involuti ishma f'kumpanniji residenti jew f'kumpanniji residenti fi Stat Membru ieħor[21]. Huwa minnu li f'dik is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari, assumiet li fiż-żewġ każijiet il-qligħ tas-sussidjarja ma jiġix intaxxat fil-livell tal-kumpannija parent, li ma huwiex il-każ ineżami fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi sa fejn f'dan il-kuntest hija speċifikament prevista tassazzjoni tal-qligħ tas-sussidjarja residenti fil-livell tal-kumpannija parent. Madankollu, il-Kummissjoni osservat ġustament li fil-kawża ineżami d-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża huwa kompletament indipendenti minn jekk is-sussidjarja residenti effettivament tirreġistrax qligħ. Għaldaqstant, għall-finijiet tal-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet ta' ishma f'kumpannija residenti u mhux residenti fil-kuntest tad-dispożizzjoni inkwistjoni f'din il-kawża, l-imputazzjoni tad-dħul ta' sussidjarja fuq il-qligħ tal-kumpannija parent ma għandha ebda rilevanza.

41. Barra minn hekk, fis-sentenza X Holding, li kienet tikkonċerna wkoll dispożizzjoni dwar it-tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li għall-konstatazzjoni ta' komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet kien biżżejjed li kumpannija parent tfittex li tibbenefika minn dispożizzjoni fiskali kemm fir-rigward ta' sussidjarja mhux residenti kif ukoll fir-rigward ta' sussidjarja residenti[22]. Fl-aħħar nett, għalkemm jidher li l-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza Nordea Bank Danmark, imponiet kriterji iktar stretti fir-rigward tal-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet, peress li qieset li s-sitwazzjoni ta' stabbiliment permanenti residenti u ta' stabbiliment permanenti mhux residenti bħala prinċipju ma humiex oġġettivament komparabbli[23], mill-iktar sentenza reċenti, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit, jidher li dawn il-kriterji ma humiex intiżi li jiġu applikati għal sussidjarji[24].

42. Min-naħa l-oħra, ir-Repubblika tal-Awstrija qiegħda tinnega li hemm komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet, peress li skont l-Artikolu 10 tal-KStG tal-1988, l-ishma f'kumpanniji mhux residenti, għall-kuntrarju tal-ishma f'kumpanniji residenti, huma bħala prinċipju ttrattati b'mod fiskalment newtrali. Madankollu, dan ir-raġunament jista' jiġi diskuss biss fil-kuntest tal-analiżi segwenti fir-rigward ta' jekk ir-restrizzjoni inkwistjoni tal-libertà ta' stabbiliment hijiex legalment ġustifikata. Fil-fatt, trattament differenti bejn sussidjarja residenti u sussidjarja mhux residenti minħabba l-koerenza tas-sistema fiskali ta' Stat Membri jista' jkun permess biss fil-kundizzjonijiet stabbiliti mill-ġurisprudenza fir-rigward tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-ħarsien tal-koerenza fiskali.

43. Għaldaqstant, din l-inugwaljanza fit-trattament sfavorevoli tal-akkwist ta' ishma f'kumpannija mhux residenti ma hijiex kompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment peress li tikkonċerna sitwazzjoni li ma hijiex oġġettivament komparabbli ma' sitwazzjoni nazzjonali.

3. Ġustifikazzjoni

44. Madankollu, restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment tista' tkun iġġustifikata minħabba raġuni imperattiva ta' interess ġenerali[25].

21 — Sentenza Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punt 34).

22 — Ara s-sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 24).

23 — Ara s-sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24).

24 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-172/13, EU:C:2015:50) fil-kuntest tal-konklużjonijiet tiegħi fl-istess kawża (EU:C:2014:2321, punti 25 u 26).

25 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, punt 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 33) u Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 23).

45. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja tirrikonoxxi li l-Istati Membri jistgħu jillimitaw il-libertajiet fundamentali sabiex iħarsu l-koerenza tas-sistema fiskali tagħhom [26].

46. Għal dan il-għan, għandha tiġi kkonstatata rabta diretta bejn vantaġġ fiskali u t-tpaċija tiegħu permezz ta' piż fiskali partikolari [27], u dan bħala prinċipju fir-rigward tal-istess persuna taxxabbli u fil-kuntest tal-istess taxxa [28]. F'tali sitwazzjoni, il-benefiċjarju ta' libertà fundamentali jista' jiċċaħħad mill-vantaġġ fiskali fil-każ li ma jkunx ukoll suġġett għall-piż fiskali li, fis-sistema fiskali tal-Istat Membru, ikun marbut b'mod inseparabbli mal-vantaġġ fiskali mixtieq. B'hekk, jista' jiġi evitat vantaġġ fiskali "inġustifikat" [29].

47. In-natura diretta tar-rabta bejn il-vantaġġ fiskali u l-piż fiskali għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tad-dispożizzjoni fiskali [30]. Minn tal-inqas, rabta diretta tippresupponi li l-vantaġġ fiskali jkun jiddependi mill-piż fiskali. B'hekk, skont is-sistema fiskali tal-Istat Membri, il-vantaġġ fiskali ma għandux ikun jista' jinkiseb mingħajr il-piż fiskali [31].

48. Bl-istess mod, anki fid-dritt dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, il-Qorti tal-Ġustizzja tirrikjedi rabta diretta għall-finijiet tal-konstatazzjoni li l-kunsinna ta' merkanzija jew il-provvista ta' servizz saret "bi ħlas" [32], jiġifieri li saret permezz ta' korrispettiv u li għalhekk hija taxxabbli [33]. Għaldaqstant, l-Avukat Ġenerali Mengozzi kien korrett meta rrefera għal "effett kompensatorju konkret", li għandu jiġi kkonstatat, fil-kuntest tal-ġustifikazzjoni tal-ħarsien tal-koerenza fiskali, fir-rigward tar-rabta bejn il-vantaġġ fiskali u l-piż fiskali [34]. Għaldaqstant, fis-sistema fiskali tal-Istat Membru, il-vantaġġ fiskali għandu jkun il-"korrispettiv" statali għal piż fiskali partikolari.

49. Fil-kawża ineżami ssemmew numru ta' piżijiet fiskali previsti mis-sistema fiskali Awstrijaka li fir-rigward tagħhom il-vantaġġ fiskali tad-deprezzament tal-valur kummerċjali jista' jikkostitwixxi l-"korrispettiv".

26 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punt 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 43), SCA Group Holding *et* (C-39/13 sa C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 33) u Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punt 48).

27 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Svensson u Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punt 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punt 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punt 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 58) u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 36).

28 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punt 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punt 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punt 47) u Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punt 49); fir-rigward ta' eċċezzjonijiet għal dan il-prinċipju, ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punti 45 u 46) u Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punti 47 sa 49); f'dan ir-rigward ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, punti 50 sa 65).

29 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-253/09, EU:C:2011:795, punt 75).

30 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punt 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punt 47) u Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 92); ara, bl-istess mod, is-sentenza Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 43).

31 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punt 73), Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-493/09, EU:C:2011:635, punt 39), Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-284/09, EU:C:2011:670, punt 87), Santander Asset Management SGIIC *et* (C-338/11 sa C-347/11, EU:C:2012:286, punt 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 93) u Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punt 51).

32 — Ara l-Artikolu 2(1)(a) u (c) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), kif ukoll l-Artikolu 2(1) tad-direttiva applikabbli preċedentement, jiġifieri s-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1997, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

33 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 sa 20) u Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punti 12 sa 17); ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Stix-Hackl fil-kawża Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punt 32).

34 — Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża Beker und Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, Nr. 56).

a) L-imputazzjoni tal-qligħ tas-sussidjarja

50. Fl-ewwel lok, ir-Repubblika tal-Awstrija tidentifika rabta diretta bejn id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża u l-imputazzjoni fiskali tal-qligħ tas-sussidjarja lill-kumpannija parent. Din l-imputazzjoni tal-qligħ tvarja skont jekk tkunx involuta sussidjarja residenti jew sussidjarja mhux residenti. B'hekk, minn naħa, huwa biss il-qligħ ta' sussidjarja residenti, u mhux il-qligħ ta' sussidjarja mhux residenti, li jiġi imputat lill-kumpannija parent fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi. Min-naħa l-oħra, it-telf ta' sussidjarja residenti dejjem jiġi imputat lill-kumpannija parent filwaqt li t-telf ta' sussidjarja mhux residenti jiġi imputat lill-kumpannija parent biss provviżorjament.

51. Għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-koerenza fiskali, huwa rilevanti biss piż fiskali partikolari. Għaldaqstant, fil-kuntest tal-imputazzjoni tal-qligħ, piż kumpensatorju jista' jiġi identifikat biss fit-tassazzjoni tal-qligħ tas-sussidjarja fuq il-livell tal-kumpannija parent, peress li l-imputazzjoni tat-telf lill-kumpannija parent tikkostitwixxi fiha nfisha vantaġġ fiskali.

52. Huwa minnu li l-piż tal-imputazzjoni tal-qligħ jikkonċerna lill-istess persuna taxxabbli, jiġifieri lill-kumpannija parent, u japplika fil-kuntest tal-istess taxxa, jiġifieri t-taxxa fuq il-kumpanniji Awstrijaka. Madankollu, fid-dritt Awstrijak li jirregola t-taxxa fuq il-kumpanniji, id-deprezzament tal-valur kummerċjali ta' sehem f'sussidjarja ma jiddependix minn jekk is-sussidjarja tirreġistrax qligħ li jiġi imputat lill-kumpannija parent.

53. Huwa minnu, fil-fehma tiegħi, li anki s-sempliċi possibbiltà ta' tassazzjoni ta' qligħ tista' tikkostitwixxi piż fiskali fil-kuntest tal-koerenza tas-sistema fiskali[35]. Madankollu, anki jekk dan ikun il-każ, ma huwiex possibbli li tiġi kkonstatata rabta diretta mad-deprezzament tal-valur kummerċjali. Fil-fatt, l-imputazzjoni tal-qligħ tas-sussidjarja ssir ukoll fil-każ ta' sussidjarja residenti stabbilita mill-kumpannija parent stess, jiġifieri sussidjarja li ma tkunx akkwistata. Madankollu, f'tali każ, minħabba li ma jkunx hemm akkwist, ma jkunx possibbli li jitwettaq deprezzament tal-valur kummerċjali tas-sehem. Dan ifisser li l-imputazzjoni tal-qligħ ta' sussidjarja ssir irrispettivament mid-deprezzament tal-valur kummerċjali tas-sehem. B'hekk, bejn din l-imputazzjoni u dan id-deprezzament ma jistax jingħad li hemm rabta diretta fis-sens tal-ġurisprudenza.

54. Dan jirriżulta b'mod iktar ċar meta wieħed iqis li l-imputazzjoni tal-qligħ ta' sussidjarja għandha rabta diretta ma' vantaġġ fiskali ieħor li ma huwiex id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża. Skont il-ġurisprudenza, teżisti "loġika simetrika" fir-rigward tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-qligħ u tat-telf[36]. Għaldaqstant, hemm rabta diretta bejn l-imputazzjoni tal-qligħ ta' sussidjarja lill-kumpannija parent tagħha u t-teħid inkunsiderazzjoni wkoll tat-telf ta' din is-sussidjarja. Għaldaqstant, il-fatt li l-imputazzjoni tal-qligħ ta' sussidjarja ssir biss fil-każ ta' sussidjarji residenti jiġġustifika li huwa biss taħt kundizzjonijiet partikolari li t-telf ta' sussidjarja mhux residenti jiġi imputat lill-kumpannija parent fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi Awstrijaka[37].

55. B'hekk, ma hemmx rabta diretta bejn l-imputazzjoni tal-qligħ ta' sussidjarja u d-deprezzament tal-valur kummerċjali tas-sehem f'din is-sussidjarja. Il-fatt li l-qligħ ta' sussidjarji mhux residenti ma jiġix imputat fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi ma jippermettix li tiġi ġġustifikata l-limitazzjoni inkwistjoni.

35 — Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża X (C-686/13, EU:C:2015:31, punti 49 sa 55 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 — Ara s-sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punti 65 sa 69).

37 — Ara, f'dan is-sens u b'mod partikolari, is-sentenzi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) u Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-172/13, EU:C:2015:50).

b) Newtralità fiskali tas-sehem f'sussidjarja mhux residenti

56. Bħala raġuni addizzjonali li tista' tiġġustifika l-limitazzjoni inkwistjoni għall-finijiet tal-ħarsien tal-koerenza fiskali, ir-Repubblika tal-Awstrija ssostni li, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, l-ishma f'kumpanniji mhux residenti jiġu ttrattati b'mod kompletament newtrali minn perspettiva fiskali. Skont id-dispożizzjonijiet previsti fl-Artikolu 10(2) u (3) tal-KStG tal-1988 dwar holdings internazzjonali, la d-dħul, la l-qligħ kapitali u lanqas il-bidliet fil-valur minn ishma f'sussidjarja mhux residenti ma jittieħdu inkunsiderazzjoni għal finijiet fiskali.

57. Il-konsegwenza ta' dan it-trattament fiskalment newtrali hija, b'mod partikolari, li meta jiġi ttrasferit sehem f'sussidjarja mhux residenti ebda taxxa ma tkun dovuta fir-rigward tal-qligħ. Tassazzjoni tal-qligħ minn dan it-trasferiment, li għall-kuntrarju ssir fil-każ ta' trasferiment ta' ishma f'sussidjarji residenti, hija madankollu meħtieġa sabiex jiġi kkumpensat id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża li jkun diġà twettaq.

58. L-argument tar-Repubblika tal-Awstrija huwa bbażat fuq ir-raġunament tas-simetrija bejn it-tassazzjoni tal-qligħ u t-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf, liema raġunament ġie invokat diversi drabi fil-ġurisprudenza [38]. B'mod partikolari, fis-sentenza K, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li jista' jkun hemm rabta diretta għall-finijiet ta' koerenza fiskali bejn, minn naħa, it-teħid inkunsiderazzjoni ta' telf ikkawżat minn investiment ta' kapital u, min-naħa l-oħra, it-tassazzjoni tal-qligħ iġġenerat permezz ta' dan l-investiment kapitali [39].

59. B'hekk, bħala prinċipju, sabiex titħares il-koerenza fiskali jista' jkun iġġustifikat li l-vantaġġ fiskali tat-teħid inkunsiderazzjoni ta' telf — bħalma huwa, fil-kawża ineżami, id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża meta jiġi akkwistat sehem — jiġi miċħud meta l-persuna taxxabbli kkonċernata lanqas ma tkun suġġetta għall-piż ta' tassazzjoni fir-rigward tal-qligħ korrispondenti — bħalma huwa, fil-kawża prinċipali, il-qligħ kapitali mit-trasferiment. Il-persuna taxxabbli stess, IFN-Holding, tirrikonoxxi li, fil-każ li tiġi awtorizzata twettaq deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża fir-rigward tas-sehem tagħha f'kumpannija mhux residenti, ikollu jiġi ntaxxat ukoll il-qligħ kapitali li jista' jkun hemm.

60. Madankollu, fil-kawża ineżami, tali ġustifikazzjoni ma hijiex possibbli.

61. Fil-fatt, fid-dritt Awstrijak dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, ma hija prevista ebda kundizzjoni fir-rigward ta' vantaġġ fiskali fil-forma tad-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża u fir-rigward ta' piż fiskali fil-forma ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali. Fil-fatt, id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża ma jkunx jista' jitwettaq anki meta l-persuna taxxabbli, skont l-Artikolu 10(3)(1) tal-KStG tal-1988, tagħżel li sehem f'kumpannija mhux residenti għandu jittieħed inkunsiderazzjoni għall-finijiet tat-taxxa u b'hekk it-trasferiment ta' tali sehem ikun intaxxat. B'hekk, peress li l-iskema Awstrijaka tipprekludi d-deprezzament tal-valur kummerċjali fir-rigward ta' ishma f'kumpanniji mhux residenti irrispettivament minn jekk dan is-sehem ikunx qiegħed jiġi ttrattat b'mod fiskalment newtrali, huwa evidenti li d-dispożizzjoni inkwistjoni ma għandhiex l-għan li tiġi stabbilita rabta bejn iċ-ċaħda tad-deprezzament tal-valur kummerċjali u n-newtralità fiskali tas-sehem.

38 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 58) u Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punti 32 u 33).

39 — Sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 69).

62. Anki jekk wieħed iqis, kif targumenta r-Repubblika tal-Awstrija, li din id-dispożizzjoni ssegwi tali għan, ikun meħtieġ li tiġi osservata l-ġurisprudenza li tipprovdi li dispożizzjoni nazzjonali tista' titqies li hija adegwata sabiex jintlaħaq għan partikolari fil-każ biss li ssegwi dan l-għan b'mod koerenti u sistematiku[40], u għalhekk tkun konsistenti. Fi kwalunkwe każ, dan ir-rekwiżit ma huwiex issodisfat minħabba d-dritt ta' għażla previst fl-Artikolu 10(3)(1) tal-KStG tal-1988. Fil-fatt, fil-kuntest tal-għan iddikjarat ta' din id-dispożizzjoni, ma jkunx koerenti li d-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża jibqa' jiġi eskluż fil-każ li l-persuna taxxabbli tagħżel li jkun hemm teħid inkunsiderazzjoni għall-finijiet tat-taxxa.

63. Għaldaqstant, lanqas in-newtralità fiskali li d-dritt Awstrijak jipprevedi bħala prinċipju fir-rigward ta' sehem f'sussidjarja mhux residenti, ma tista' tiġġustifika ċ-ċaħda ta' deprezzament tal-valur kummerċjali fir-rigward ta' tali ishma.

c) Ugwaljanza bejn l-akkwist ta' stabbiliment permanenti u ta' sussidjarja

64. Fl-aħħar nett, il-ġustifikazzjoni tal-ħarsien tal-koerenza fiskali għandha tiġi evalwata wkoll fid-dawl tal-għan li l-Gvern Awstrijak invoka meta ppreżenta l-abbozz ta' liġi tiegħu dwar l-introduzzjoni ta' deprezzament tal-valur kummerċjali fir-rigward ta' sussidjarji residenti.

65. Skont l-indikazzjonijiet mogħtija mill-qorti tar-rinviju, l-għan ta' dan l-abbozz kien li tiġi żgurata ugwaljanza fit-trattament bejn l-akkwist ta' sehem f'sussidjarja legalment awtonoma u l-akkwist fi stabbiliment permanenti mhux legalment awtonomu. B'mod partikolari, filwaqt li skont id-dritt Awstrijak kien b'mod ġenerali possibbli li jsir deprezzament tal-valur kummerċjali fil-każ li jiġi akkwistat stabbiliment permanenti, id-dispożizzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali kellha tippermetti tali possibbiltà wkoll, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, fir-rigward tal-akkwist ta' sussidjarja.

66. Fid-dawl ta' dan l-għan, ir-Repubblika tal-Awstrija targumenta li, għaldaqstant, deprezzament tal-valur kummerċjali għandu ġustament jiġi miċħud fir-rigward ta' ishma f'sussidjarji mhux residenti peress li tali deprezzament lanqas ma jista' jsir fir-rigward ta' akkwist ta' stabbiliment permanenti mhux residenti. Dan japplika fi kwalunkwe każ peress li kull ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja jipprevedi l-metodu ta' eżenzjoni fir-rigward tad-dħul minn stabbilimenti permanenti mhux residenti u għalhekk f'dan ir-rigward l-Awstrija ma għandha ebda dritt timponi taxxa.

67. Irrispettivament minn jekk l-għan li tiġi żgurata l-ugwaljanza fit-trattament bejn, minn naħa, l-akkwist ta' sussidjarji residenti u mhux residenti u, min-naħa l-oħra, l-akkwist ta' stabbilimenti permanenti residenti u mhux residenti jippermettix li jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet meħtieġa sabiex tkun tista' tiġi invokata l-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-ħarsien tal-koerenza fiskali, dan l-għan fi kwalunkwe każ ma huwiex qiegħed jintlaħaq b'mod koerenti u sistematiku, kif meħtieġ mill-ġurisprudenza[41]. Fil-fatt, kif enfasizzat ġustament IFN-Holding, tali ugwaljanza fit-trattament ma tirriżultax b'mod partikolari fil-każ li d-dħul minn stabbiliment permanenti mhux residenti jiġi ntaxxat skont il-metodu ta' imputazzjoni fl-Awstrija bis-saħħa tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja applikabbli. F'dan il-każ, jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll deprezzament tal-valur kummerċjali fir-rigward tal-istabbiliment permanenti mhux residenti peress li d-dħul minn dan l-istabbiliment permanenti jiġi ntaxxat fl-Awstrija billi tiġi imposta t-taxxa barranija. Madankollu, id-dispożizzjoni inkwistjoni ma torbotx l-esklużjoni tad-deprezzament tal-valur kummerċjali fir-rigward ta' ishma f'sussidjarji mhux residenti mal-fatt dwar jekk l-Istat fejn tkun stabbilita s-sussidjarja japplikax il-metodu ta' eżenzjoni jew il-metodu ta' imputazzjoni fir-rigward tad-dħul minn stabbiliment permanenti.

40 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, punt 55), Il-Kummissjoni vs L-Italja (C-531/06, EU:C:2009:315, punt 66), Blanco Pérez u Chao Gómez (C-570/07 u C-571/07, EU:C:2010:300, punt 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, punt 53) u Blanco (C-344/13 u C-367/13, EU:C:2014:2311, punt 39).

41 — Ara l-punt 62 iktar 'il fuq.

68. Għaldaqstant, il-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali tal-Istat Membru lanqas ma tista' tiġi invokata fir-rigward tal-għan li tiġi żgurata l-ugwaljanza fit-trattament bejn l-akkwist ta' sehem f'sussidjarja legalment awtonoma u l-akkwist ta' stabbiliment permanenti mhux legalment awtonomu.

d) Konklużjoni

69. Peress li ma tista' tiġi identifikata ebda ġustifikazzjoni oħra, ir-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment inkwistjoni ma hijiex iġġustifikata minħabba raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

4. Risposta għat-tieni domanda preliminari

70. Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għat-tieni domanda preliminari hija li dispożizzjoni bħal dik ineżami, li fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi tippermetti deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża biss fir-rigward ta' ishma f'kumpanniji residenti, tikkostitwixxi ksur tal-Artikolu 49 TFUE, ikkunsidrat flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, jew tal-Artikolu 43 KE, ikkunsidrat flimkien mal-Artikolu 48 KE, skont il-każ.

C – *Ksur tal-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna*

71. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju, barra minn hekk, tixtieq essenzjalment tkun taf jekk dispożizzjoni bħal dik li tinsab fit-tieni sentenza tal-Artikolu 9(7) tal-KStG tal-1988 dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, tikkostitwixxix ksur tal-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna prevista fit-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE, ikkunsidrata flimkien mal-Artikolu 107(1) TFUE. Peress li fil-kuntest tat-tieni domanda preliminari ġie kkonstatat li d-dispożizzjoni Awstrijaka tikkostitwixxi ksur tal-libertà ta' stabbiliment, għandha tingħata risposta wkoll għall-ewwel domanda preliminari sabiex jiġi kkjarifikat jekk taħt id-dritt tal-Unjoni persuna taxxabbli bħal IFN-Holding għandhiex bħala konsegwenza dritt li titlob id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża [42].

72. It-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE tipprovdi li Stat Membru ma jistax jimplementa miżura ta' għajnuna ppjanata qabel ma tkun ittieħdet deċiżjoni finali mill-Kummissjoni. Din tinkludi wkoll projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna ġdida li Stat Membru jkun introduċa wara d-dħul tiegħu fl-Unjoni u li ma jkunx innotifika. Dawn iż-żewġ kundizzjonijiet tal-aħħar huma ssodisfatti fir-rigward tad-dispożizzjoni li tinsab fit-tieni sentenza tal-Artikolu 9(7) tal-KStG tal-1988 peress li, skont l-indikazzjonijiet mogħtija mill-qorti tar-rinviju, din id-dispożizzjoni kienet ippubblikata fil-Gazzetta Uffiċjali Awstrijaka matul is-sena 2004 u sad-data tad-deċiżjoni tar-rinviju kienet għadha ma ġietx innotifikata lill-Kummissjoni.

73. Għaldaqstant, il-projbizzjoni fir-rigward tal-implementazzjoni ta' għajnuna prevista fit-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE tkun tipprekludi d-dispożizzjoni inkwistjoni dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża sa fejn din id-dispożizzjoni tikkostitwixxi għajnuna skont id-definizzjoni prevista fl-Artikolu 107(1) TFUE. Skont din id-definizzjoni, ikun hemm għajnuna meta jingħata vantaġġ mill-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat li [43], billi jiffavorixxi lil ċerti impriżi jew lil ċerti produtturi, iwassal għal distorsjoni tal-kompetizzjoni jew għal theddida ta' tali distorsjoni u jolqot il-kummerċ bejn l-Istati Membri.

42 — Ara l-punt 32 iktar 'il fuq.

43 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Spanja vs Il-Kummissjoni (C-342/96, EU:C:1999:210, punt 41), Altmark Trans u Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, punt 84) u Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21).

1. Vantaġġ fiskali

74. Vantaġġ fiskali li, għalkemm ma jkunx jinvolvi l-allokazzjoni ta' riżorsi tal-Istat, iqiegħed lid-destinatarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli minn dik ta' persuni taxxabbli l-oħra, jaqa' wkoll taħt l-Artikolu 107(1) TFUE [44].

75. Għaldaqstant, bħala prinċipju, id-dispożizzjoni inkwistjoni dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża hija koperta mill-Artikolu 107(1) TFUE peress li din id-dispożizzjoni tnaqqas għal ċerti persuni taxxabbli, fuq perijodu ta' 15-il sena, il-bażi taxxabbli għall-finijiet tat-taxxa Awstrijaka fuq il-kumpanniji u għalhekk twassal għal ammont ta' taxxa inqas fuq diversi perijodi ta' taxxa.

76. Madankollu, IFN-Holding u r-Repubblika tal-Awstrija jqajmu l-kwistjoni ta' jekk dan effettivament iwassalx għal vantaġġ. Huwa minnu li skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 9(7) tal-KStG tal-1988 jista' jsir deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi. Madankollu, fl-istess ħin, l-ewwel sentenza tal-istess dispożizzjoni teskludi kull deprezzament tas-sehem minħabba diversi bidliet sussegwenti fil-valur.

77. Madankollu, dan l-argument ma jistax jirribatti l-konklużjoni li d-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża bħala tali jikkostitwixxi vantaġġ fiskali. Fil-fatt, filwaqt li d-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża jwassal għal vantaġġ kull meta jiġi akkwistat sehem, tali bidliet sussegwenti fil-valur ta' sehem iseħħu biss f'każijiet iżolati. Barra minn hekk, l-esklużjoni ta' deprezzamenti oħra fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi tapplika għall-ishma kollha u mhux biss għal dawk li jikkwalifikaw għal deprezzament tal-valur kummerċjali. Għaldaqstant, f'każijiet speċjali d-deprezzament tal-valur kummerċjali jwassal għal eċċezzjoni favorevoli minn din ir-regola ġenerali.

78. Minn dan isegwi li permezz tad-dispożizzjoni Awstrijaka qiegħed jingħata vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

2. Natura selettiva tal-vantaġġ

79. Id-dubju legali prinċipali li għandha l-qorti tar-rinviju huwa dwar jekk id-dispożizzjoni dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża hijiex ta' natura tali li "tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, b'mod li tagħti vantaġġ "selettiv" fis-sens tal-ġurisprudenza.

a) Selettività fid-dritt fiskali

80. L-evalwazzjoni ta' din is-selettività fil-kuntest tad-dispożizzjonijiet tad-dritt fiskali tal-Istat Membri tqajjem numru ta' diffikultajiet.

81. Il-punt ta' tluq repetut u kostanti fil-ġurisprudenza huwa li dispożizzjoni fiskali ma tkunx selettiva meta tkun applikabbli għall-operaturi ekonomiċi kollha mingħajr ebda distinzjoni [45]. Madankollu, skont il-ġurisprudenza, is-sempliċi fatt li dispożizzjoni fiskali tagħti vantaġġ biss lil ċerti impriżi li jissodisfaw ir-rekwiżiti previsti minnha, ma huwiex biżżejjed sabiex tiġi kkonstatata n-natura selettiva ta' din

44 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14), Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72) u Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23).

45 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 35), Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39) u Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23).

id-dispożizzjoni[46]. Mill-banda l-oħra, ma jistax dejjem jingħad li dispożizzjoni fiskali ma hijiex selettiva għar-raġuni li l-operaturi ekonomiċi kollha, mingħajr ebda distinzjoni, jistgħu jkunu intitolati għall-vantaġġ mogħti mid-dispożizzjoni fiskali, sa fejn jissodisfaw ir-rekwiżiti previsti minnha. Fil-fatt, f'tali każ, għandu dejjem jitqies li dispożizzjoni fiskali ma hijiex selettiva.

82. Għaldaqstant, fir-rigward tal-vantaġġi fiskali, il-ġurisprudenza stabbilixxiet kundizzjonijiet speċjali sabiex tiġi kkonstatata n-natura selettiva tagħhom. B'hekk, dak li huwa determinanti fl-aħħar mill-aħħar huwa jekk il-kundizzjonijiet għall-kisba tal-vantaġġ fiskali skont il-kriterji tas-sistema fiskali nazzjonali humiex magħżula b'mod nondiskriminatorju[47]. F'dan ir-rigward, huwa meħtieġ, fl-ewwel lok, li tiġi ddeterminata d-dispożizzjoni fiskali ġenerali jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat. Huwa mbagħad fir-rigward ta' din id-dispożizzjoni fiskali ġenerali jew "normali" li għandu jiġi ddeterminat, fit-tieni lok, jekk il-vantaġġ mogħti permezz tal-miżura fiskali inkwistjoni huwiex selettiv minħabba li din il-miżura tidderoga mis-sistema ġenerali b'tali mod li toħloq distinzjonijiet bejn operaturi ekonomiċi li, fid-dawl tal-għan segwit mid-dispożizzjoni fiskali ta' dan l-Istat Membru jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli[48]. Madankollu, anki fil-każ li dawn il-kundizzjonijiet ikunu ssodisfatti, il-vantaġġ jista' jkun iġġustifikat minħabba n-natura jew l-iskop ġenerali tas-sistema li jkun jagħmel parti minnha, b'mod partikolari meta dispożizzjoni fiskali tkun ibbażata direttament fuq prinċipji bażiċi jew prinċipali tas-sistema fiskali nazzjonali[49].

83. Fil-każ ta' dispożizzjonijiet fiskali, tali evalwazzjoni ta' ugwaljanza hija meħtieġa sabiex tiġi kkonstatata n-natura selettiva tagħhom peress li, b'differenza minn sussidji fis-sens strett tal-kelma fil-forma ta' pagamenti, vantaġġi fiskali jingħataw fil-kuntest ta' sistema fiskali li għaliha l-impriżi huma suġġetti b'mod permanenti u inevitabbli. Madankollu, sistemi fiskali jagħtu vantaġġi f'għamliet diversi li ħafna drabi jkunu intiżi sabiex iservu l-għan speċifiku tat-taxxa. Skont il-ġurisprudenza, iżda, vantaġġi li ma jkunux sussidji fis-sens strett tal-kelma jistgħu jiġu kklassifikati bħala għajnuna fil-każ biss li n-natura u l-effett tagħhom ikunu simili għal dawk ta' tali sussidji[50]. B'hekk, huwa biss fil-każ li Stat Membru juża s-sistema fiskali eżistenti tiegħu bħala metodu sabiex jagħmel pagamenti għal skopijiet li ma jaqgħux taħt is-sistema fiskali, li jkun hemm raġuni biżżejjed sabiex dan il-vantaġġ fiskali jitqies li huwa simili għal sussidju fis-sens strett tal-kelma[51].

84. Minn din il-konstatazzjoni jsegwi wkoll, madankollu, li l-inugwaljanza fit-trattament li ma tistax tiġi ġġustifikata fil-kuntest tas-sistema fiskali tal-Istat Membru ma hijiex suffiċjenti sabiex tiġi stabbilita n-natura selettiva ta' vantaġġ fiskali fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Fil-fatt, minn din il-konstatazzjoni jirriżulta biss li, fir-rigward tan-natura u tal-effett tagħha, id-dispożizzjoni fiskali hija simili għal sussidju fis-sens strett tal-kelma.

85. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 107(1) TFUE, huwa meħtieġ li l-vantaġġ jingħata lil "ċerti impriżi" jew ta' "ċerti produtturi". B'hekk, b'mod partikolari fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li sabiex dispożizzjoni fiskali titqies li tiffavorixxi ċerti impriżi din għandha tkun ta' natura li tikkaratterizzahom minħabba

46 — Ara, f'dan is-sens u b'mod partikolari, is-sentenza 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42).

47 — F'dan is-sens, ara wkoll is-sentenza Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53).

48 — Ara s-sentenzi Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49), P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19) kif ukoll Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 35).

49 — Ara s-sentenzi Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punti 65 u 69) kif ukoll P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22); ara wkoll, f'dan is-sens u b'mod partikolari, is-sentenzi L-Italja vs Il-Kummissjoni (173/73, EU:C:1974:71, punt 33), Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42), Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 145) kif ukoll Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punti 42 u 43).

50 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg vs L-Awtorità Għolja (30/59, EU:C:1961:2, S. 43), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 u C-41/05, EU:C:2006:403, punt 29), Bouygues u Bouygues Télécom vs Il-Kummissjoni (C-399/10 P u C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101) kif ukoll Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22).

51 — F'dan is-sens, ara wkoll is-sentenza P (C-6/12, EU:C:2013:525, punti 22 sa 27).

ċerti karatteristiċi li jkunu speċifiċi għalihom bħala kategorija privileġġata[52]. B'hekk, fir-rigward tal-evalwazzjoni tal-ugwaljanza, fi stadju ulterjuri għandu jiġi kkjarifikat jekk il-kategorija ta' persuni taxxabbli li jibbenefikaw minn dispożizzjoni fiskali hijiex ikkostitwita minn impriżi jew produtturi suffiċjentement speċifiċi fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

b) Fuq in-natura selettiva tal-inugwaljanza fit-trattament

86. Għalhekk, fil-kawża ineżami, għandu l-ewwel nett jiġi evalwat jekk id-dispożizzjoni dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża tikkostitwixxix inugwaljanza fit-trattament li ma hijiex iġġustifikata fis-sistema fiskali Awstrijaka iżda li ssegwi għanijiet mhux fiskali. It-tieni nett, jekk ikun meħtieġ, għandu mbagħad jiġi kkjarifikat jekk il-persuni taxxabbli li jkunu vvantaġġati b'dan il-mod jikkostitwixxux "ċerti impriżi jew ċerti produtturi" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

87. Skont il-qorti tar-rinviju, id-dispożizzjoni inkwistjoni tista' twassal għal vantaġġ selettiv b'diversi modi, b'mod partikolari permezz tat-trattament differenti bejn persuni ġuridiċi u persuni fiżiċi (ara l-punt i), permezz tat-trattament differenti bejn persuni ġuridiċi taxxabbli fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi u tali persuni li ma jkunux taxxabbli f'dan il-kuntest (ara l-punt ii), kif ukoll permezz tat-trattament differenti, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, bejn persuna taxxabbli li jkollha sehem f'kumpannija residenti u tali persuna taxxabbli, fl-istess kuntest, li jkollha sehem f'kumpannija mhux residenti (ara l-punt iii).

88. Għalhekk, il-qorti tar-rinviju għażlet ukoll tliet dispożizzjonijiet fiskali "normali" differenti bħala bażi. Sa fejn tqis li d-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża huwa selettiv minħabba li jista' jitwettaq biss minn persuni ġuridiċi u mhux minn persuni fiżiċi, il-qorti tar-rinviju tagħżel bħala s-sistema ta' referenza d-dritt ġenerali Awstrijak dwar it-taxxa fuq id-dħul. Mill-banda l-oħra, sa fejn tirreferi għall-vantaġġ ta' dawn il-persuni ġuridiċi fil-kuntest tat-taxxa fuq il-kumpanniji, li huma suġġetti għat-tassazzjoni ta' gruppi, il-qorti tar-rinviju tirreferi għad-dritt dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji bħala s-sistema ta' referenza. Fl-aħħar nett, sa fejn il-qorti tar-rinviju tidentifika, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, il-vantaġġ favur persuni ġuridiċi b'ishma f'kumpanniji residenti meta mqabbla ma' persuni ġuridiċi b'ishma f'kumpanniji mhux residenti, id-dritt dwar it-tassazzjoni ta' gruppi għandu jittieħed bħala s-sistema ta' referenza. B'hekk, is-sistema ta' referenza tiddependi mill-inugwaljanza fit-trattament eżaminata. Minn dan jirriżulta b'mod ċar li, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit[53], l-identifikazzjoni ta' tassazzjoni "normali" ma tistax tkun determinanti. Hija biss l-evalwazzjoni tal-inugwaljanza fit-trattament li hija determinanti.

i) Vantaġġ favur persuni ġuridiċi

89. L-ewwel inugwaljanza fit-trattament identifikata mill-qorti tar-rinviju tirriżulta mill-fatt li d-deprezzament tal-valur kummerċjali jistgħu jibbenefikaw minnu biss il-persuni ġuridiċi li huma suġġetti għall-KStG tal-1988, u li għalhekk il-persuni fiżiċi li jiġu ntaxxati skont il-liġi Awstrijaka dwar it-taxxa fuq id-dħul huma esklużi minn tali benefiċċju.

90. Sabiex ikun hemm tali inugwaljanza fit-trattament huwa meħtieġ li l-persuni ġuridiċi u l-persuni fiżiċi jkunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli.

52 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104).

53 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 90 u 91 kif ukoll 131).

91. L-ewwel nett, għandu jingħad li l-kriterji li għandhom jiġu applikati fil-kuntest tal-evalwazzjoni tal-komparabbiltà tas-sitwazzjoni fattwali u legali fil-kuntest tal-Artikolu 107(1) TFUE, minn naħa, u fil-kuntest ta' libertà fundamentali, min-naħa l-oħra, huma differenti. Filwaqt li fir-rigward tal-libertajiet fundamentali l-ġurisprudenza regolarment tikkonstata l-komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet, b'mod partikolari fil-kuntest tad-dritt fiskali [54], dan ma jistax jingħad fir-rigward tan-natura selettiva ta' vantaġġ fiskali. Fil-fatt, b'differenza mill-każ ta' restrizzjoni ta' libertà fundamentali, in-natura selettiva tikkonċerna normalment inugwaljanza fit-trattament bejn impriżi tal-istess Stat u mhux bejn impriżi residenti u mhux residenti [55]. Madankollu, skont interpretazzjoni partikolarment ristrettiva, it-Trattati huma intiżi li japplikaw biss meta jkun hemm diskriminazzjoni ta' sitwazzjonijiet transkonfinali meta mqabbla ma' sitwazzjonijiet esklużivament nazzjonali.

92. Fuq il-bażi ta' dan il-kriterju, taħt is-sistema fiskali Awstrijaka, il-persuni ġuridiċi u l-persuni fiżiċi ma jinsabux f'sitwazzjoni komparabbli. Fil-fatt, id-dritt Awstrijak jipprevedi liġijiet fiskali speċifiċi fir-rigward tal-persuni ġuridiċi u tal-persuni fiżiċi li manifestament jinkludu diversi dispożizzjonijiet differenti fir-rigward tad-determinazzjoni tal-bażi taxxabbli. Barra minn hekk, hemm differenza fattwali kunsiderevoli bejn dawn iż-żewġ gruppi sa fejn huma biss il-persuni ġuridiċi li huma suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji li jkollhom azzjonisti li jirċievu dividendi mill-qligħ tal-kumpannija u li min-naħa tagħhom imbagħad ikunu sussegwentement suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul.

93. B'hekk, il-fatt li huma biss persuni ġuridiċi, u mhux ukoll persuni fiżiċi, li jistgħu jibbenefikaw mid-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża, ma jikkostitwixxix vantaġġ selettiv għal persuni ġuridiċi fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

ii) Vantaġġ favur gruppi fiskali

94. Sussegwentement, għandha tiġi indirizzata l-kwistjoni ta' jekk id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża jiffavorixxix b'mod selettiv lill-kumpanniji li huma suġġetti għat-tassazzjoni ta' gruppi meta mqabbla ma' kumpanniji li jiġu ntaxxati f'kuntest differenti minn dak tat-tassazzjoni ta' gruppi.

95. Ir-Repubblika tal-Awstrija tqis li dawn iż-żewġ gruppi ta' kumpanniji ma humiex komparabbli f'dan ir-rigward sa fejn huwa biss fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi li ssir imputazzjoni tal-qligħ tas-sussidjarja.

96. Skont is-sens u l-għan tat-tassazzjoni ta' gruppi, il-kumpannija parent, flimkien mal-ishma miżmuma minnha, għandhom jitqiesu li huma persuna taxxabbli waħda. F'dan il-kuntest, il-qligħ li jkun iġġenerat mis-sussidjarji legalment awtonomi jiġi miżjud mal-qligħ iġġenerat mill-kumpannija parent. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet bħala prinċipju, fis-sentenza Papillon, li kienet tikkonċerna restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment, li fil-kuntest ta' tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji jista' jkun meħtieġ li l-istima tal-valur tal-ishma tiġi rregolata b'mod differenti minn kif tkun irregolata f'kuntest differenti minn dak tat-tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji, u dan sabiex jiġi evitat li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni darbtejn [56]. Dan japplika *a fortiori* fir-rigward tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva [57].

54 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

55 — Ara s-sentenza Spanja vs Il-Kummissjoni (C-73/03, EU:C:2004:711, punt 28).

56 — Ara s-sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punti 45 sa 47).

57 — Ara l-punt 91 iktar 'il fuq.

97. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju indikat li wieħed mill-għanijiet tad-dispożizzjoni Awstrijaka dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża huwa li tiġi żgurata l-ugwaljanza fit-trattament bejn l-akkwist ta' stabbiliment permanenti u l-akkwist ta' sussidjarja [58]. Filwaqt li fl-ewwel każ l-akkwist tal-assi ta' stabbiliment permanenti jista' bħala prinċipju jkun suġġett għal deprezzament tal-valur kummerċjali, tali deprezzament bħala prinċipju ma huwiex possibbli fil-każ tal-akkwist ta' sehem f'sussidjarja legalment awtonoma. Madankollu, sa fejn, għall-finijiet tad-dritt fiskali, it-tassazzjoni ta' gruppi Awstrijaka eliminat parzjalment l-awtonomija legali tal-kumpannija akkwistata permezz tal-imputazzjoni tal-qligħ tagħha lill-kumpannija parent, l-akkwist ta' sehem ġie approssimat mal-akkwist ta' stabbiliment permanenti. F'dan ir-rigward, fid-dawl tal-għan tad-dispożizzjoni inkwistjoni, l-ishma fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi jinsabu f'sitwazzjoni legali differenti minn tali ishma f'kuntest differenti minn dak tat-tassazzjoni ta' gruppi.

98. Minn dan isegwi li, kif issostni IFN-Holding — u dan huwa punt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju — kull kumpannija li tkun akkwistat sehem tista' tagħżel jekk tixtieqx tifforma grupp fiskali flimkien mal-kumpannija akkwistata u b'hekk tkun tista' tibbenefika mill-vantaġġ ta' deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża. Madankollu, jekk f'dan ir-rigward kumpannija tagħżel li ma tifformax grupp fiskali, sempliċement minħabba din id-deċiżjoni, tali kumpannija ma tkunx f'sitwazzjoni komparabbli.

99. Għaldaqstant, id-dispożizzjoni inkwistjoni dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża lanqas ma tista' tiġi kklassifikata bħala selettiva minħabba li dan il-vantaġġ fiskali huwa disponibbli biss għal kumpanniji li jkunu suġġetti għat-tassazzjoni ta' gruppi.

iii) Vantaġġ favur impriżi b'ishma f'kumpanniji residenti

100. Fl-aħħar nett, il-limitazzjoni tad-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża għall-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti, li kif diġà rajna tikkostitwixxi ksur tal-libertà ta' stabbiliment [59], tista' tikkostitwixxi wkoll vantaġġ selettiv għad-detriment ta' impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti.

101. Għal dan il-għan, huwa meħtieġ l-ewwel nett li l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti u f'kumpanniji mhux residenti jkunu jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli, u li l-vantaġġ ma jkunx iġġustifikat min-natura tas-sistema jew mill-għanijiet ġenerali tagħha.

102. Din il-kwistjoni jidher li diġà ngħatat soluzzjoni sa fejn tikkonċerna ishma f'sussidjarji residenti fi Stati Membri oħra. F'dan is-sens, fil-kuntest tal-evalwazzjoni ta' ksur tal-libertà ta' stabbiliment ġie kkonstatat, l-ewwel nett, li kumpanniji parent li jakkwistaw sehem f'kumpanniji residenti jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli għal dawk il-kumpanniji li jakkwistaw sehem f'kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor [60]. It-tieni nett, l-inugwaljanza fit-trattament bejn il-kumpanniji parent lanqas ma tista' tiġi ġġustifikata permezz tal-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali Awstrijaka [61].

103. Fil-kuntest tal-kawża Presidente del Consiglio dei Ministri diġà osservajt li, minħabba l-kriterji stabbiliti mill-ġurisprudenza fir-rigward tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva, din l-istess kwistjoni għandha fl-aħħar mill-aħħar tiġi evalwata fil-kuntest tad-dritt dwar l-għajnuna bħalma tiġi evalwata fil-kuntest tal-evalwazzjoni ta' ksur ta' libertà fundamentali. F'dak il-kuntest jiena kont issuġġerixxejt li, sabiex jiġu evitati diskrepanzi fl-evalwazzjoni, l-istess kriterji kellhom jiġu applikati fiż-żewġ każijiet [62]. Madankollu, dan jgħodd biss fil-każijiet li fihom in-natura selettiva ta' għajnuna tkun tista' tiġi bbażata

58 — Ara l-punt 65 iktar 'il fuq.

59 — Ara l-punti 33 sa 70 iktar 'il fuq.

60 — Ara l-punti 39 sa 43 iktar 'il fuq.

61 — Ara l-punti 44 sa 69 iktar 'il fuq.

62 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punt 134).

fuq vantaġġ favur sitwazzjonijiet nazzjonali meta mqabbla ma' sitwazzjonijiet transkonfinali. Fil-fatt, f'tali sitwazzjoni ma jkunx possibbli, minn naħa, li jiġi kkonstatat ksur ta' libertà fundamentali u, min-naħa l-oħra, fir-rigward tal-projbizzjoni ta' għajnuna, li jiġi kkonstatat li l-inugwaljanza fit-trattament fil-kuntest tas-sistema fiskali nazzjonali hija bbażata fuq raġuni tajba. F'dan ir-rigward, din hija eċċezzjoni għall-prinċipju li, fil-kuntest tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva, għandhom jiġu applikati kundizzjonijiet iktar onerużi għall-konstatazzjoni tan-natura komparabbli tas-sitwazzjonijiet[63].

104. Minn dan isegwi li d-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża inkwistjoni jikkostitwixxi vantaġġ għall-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti meta mqabbla ma' impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti u għalhekk jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli. Din l-inugwaljanza fit-trattament ma hijiex iġġustifikata mill-prinċipji ġenerali jew prinċipali tas-sistema fiskali Awstrijaka. Għaldaqstant, sa dan il-punt, id-dispożizzjoni Awstrijaka dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża hija ekwivalenti għal sussidju fis-sens strett tal-kelma.

105. Madankollu, dan il-vantaġġ huwa selettiv biss fil-każ li l-impriżi benefiċjarji, jiġifieri dawk li fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti, jikkostitwixxu "ċerti impriżi jew ċerti produtturi" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

106. Fis-sentenza Presidente del Consiglio dei Ministri, il-Qorti tal-Ġustizzja waslet għall-konklużjoni li kienet ta' natura selettiva sistema fiskali li fl-istess ħin kienet tikkostitwixxi ksur ta' libertà fundamentali min-naħa tal-Istat ospitanti peress li kienu suġġetti għat-taxxa biss l-operaturi mhux residenti ta' ajruplani u ta' dgħajjes għar-rikreazzjoni[64]. B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li l-impriżi residenti fil-kuntest ta' qasam partikolari kienu jikkostitwixxu "ċerti impriżi jew ċerti produtturi" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

107. Madankollu, il-kawża ineżami tikkonċerna restrizzjoni ta' libertà fundamentali min-naħa tal-Istat ta' oriġini. Id-dispożizzjoni Awstrijaka dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża ma tiffavorixxix lill-impriżi residenti li joperaw f'qasam partikolari fil-konfront tal-impriżi mhux residenti. Għall-kuntrarju, il-vantaġġ jirriżulta mill-fatt li l-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti qiegħed jiġi ssussidjat għall-impriżi residenti kollha, irrispettivament mill-appartenenza tagħhom għal qasam partikolari.

108. Fl-aħħar nett, fl-evalwazzjoni ta' żewġ deċiżjonijiet tal-Kummissjoni dwar għajnuna, li kkonċernaw il-każ invers tal-limitazzjoni ta' deprezzament tal-valur kummerċjali għal-akkwist f'ishma *mhux residenti* fil-kuntest tad-dritt fiskali Spanjol, il-Qorti Ġenerali ma rrikonoxxietx in-natura selettiva ta' din id-dispożizzjoni. Il-Qorti Ġenerali bbażat id-deċiżjoni tagħha fuq il-fatt li d-dispożizzjoni kienet bħala prinċipju aċċessibbli għal kull impriża u ma kienet teskludi ebda grupp ta' impriżi[65]. Fil-kuntest ta' appell ippreżentat mill-Kummissjoni kontra s-sentenzi tal-Qorti Ġenerali[66], il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tkun meħtieġa tiddeċiedi dwar il-validità ta' din id-deċiżjoni.

109. Irrispettivament minn jekk il-motivazzjoni tal-Qorti Ġenerali tistax tkun konvinċenti minn kull aspett, il-punt ta' tluq tagħha huwa xorta waħda leġittimu, jiġifieri li tirrikjedi — kif għamlet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit[67] — li s-sistema fiskali inkwistjoni tagħti vantaġġi selettivi ta' natura li jikkaratterizzaw lill-impriżi benefiċjarji minħabba karatteristiċi li jkunu speċifiċi għalihom bħala grupp ipprivileġġat.

63 — Ara l-punt 91 iktar 'il fuq.

64 — Sentenza Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

65 — Ara s-sentenzi Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni (T-399/11, EU:T:2014:938, punti 56 sa 66) u Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T-219/10, EU:T:2014:939, punti 52 sa 62).

66 — Kawżi C-20/15 P (Il-Kummissjoni vs Autogrill España) u C-21/15 P (Il-Kummissjoni vs Banco Santander u Santusa).

67 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104).

110. Madankollu, dan ma huwiex il-każ fil-kawża ineżami.

111. Minn naħa, ma jistax jingħad li d-dispożizzjoni Awstrijaka dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża tiffavorixxi ċerti produtturi. Fil-fatt, l-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti ma huwiex limitat għal ċerti oqsma partikolari, iżda bħala regola ġenerali jista' jitwettaq fi kwalunkwe qasam. Min-naħa l-oħra, lanqas ma huwa evidenti li huma biss ċerti impriżi li jistgħu jibbenefikaw minn din id-dispożizzjoni. Għal dan il-għan, huwa meħtieġ li jkunu involuti impriżi individwali li jkunu jistgħu jiġu identifikati b'mod ċar. Madankollu, fil-fehma tiegħi, l-akkwist ta' sehem f'kumpannija residenti jista' jitwettaq minn kwalunkwe kumpannija, b'tali mod li l-identifikazzjoni ta' impriżi individwali li jibbenefikaw mid-dispożizzjoni Awstrijaka hija *a priori* eskluża.

112. Jiena konxju tal-fatt li, f'ċerti każijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja tat interpretazzjoni ferm wiesgħa ta' grupp ipprivileġġat minħabba l-karatteristiċi partikolari għalih. Hekk, pereżempju, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet bħala tali grupp, il-grupp ta' impriżi li l-attività prinċipali tagħhom tikkonċerna l-produzzjoni ta' prodotti [68], u l-grupp ta' impriżi li jesportaw u li jwettqu ċertu attivitajiet partikolari ta' investimenti li huma rregolati mid-dispożizzjonijiet inkwistjoni [69].

113. Madankollu, interpretazzjoni daqstant wiesgħa tan-natura selettiva ta' dispożizzjonijiet nazzjonali toħloq ir-riskju li jiġi ppreġudikat it-tqassim tal-kompetenzi bejn l-Istati Membri u l-Unjoni, kif previst fl-Artikoli 2 TFUE sa 6 TFUE, kif ukoll it-tqassim tal-kompetenzi interni bejn, minn naħa, il-Parlament Ewropew u l-Kunsill, kif previst fl-Artikolu 14 TFUE, u, min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni, kif previst fl-Artikolu 17 TFUE. Fil-fatt, meta jkun hemm għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, il-Kummissjoni, skont l-Artikolu 107(3) TFUE, ikollha bħala regola ġenerali diskrezzjoni wiesgħa dwar jekk, u f'liema kundizzjonijiet, taċċetta d-deċiżjonijiet politiċi meħuda fl-Istati Membri kkonċernati, mingħajr ma jkollha l-kompetenza awtonoma taħt it-Trattati li tilleġiżla fl-oqsma politiċi kkonċernati.

114. Madankollu, b'mod partikolari fid-dritt fiskali, in-natura selettiva ta' dispożizzjoni hija l-kriterju deċiżiv peress li l-kundizzjonijiet l-oħra previsti fl-Artikolu 107(1) TFUE jkunu ssodisfatti kważi fil-każijiet kollha. B'hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, ma hijiex meħtieġa prova ta' distorsjoni effettiva tal-kompetizzjoni minħabba l-għajnuna inkwistjoni u lanqas ma huwa meħtieġ impatt effettiv fuq il-kummerċ bejn l-Istati Membri, iżda huwa meħtieġ biss li jiġi vverifikat jekk l-għajnuna hijiex ta' natura li tista' toħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni u li tista' tolqot il-kummerċ bejn l-Istati Membri [70]. Għal dan il-għan, ma huwiex meħtieġ li l-impriżi benefiċjarji jipparteċipaw huma stess fil-kummerċ bejn l-Istati Membri peress li huwa biżżejjed li dawn l-impriżi jistgħu jagħmlu dan fil-futur jew li l-kompetituri barranin tagħhom jistgħu jipprovaw jidħlu fis-suq nazzjonali [71].

115. Minn dan isegwi li għandu jittieħed approċċ kawt fir-rigward tal-kriterju tan-natura selettiva ta' dispożizzjoni nazzjonali. Bħala prinċipju, fil-każ li d-dispożizzjoni la tkun tikkonċerna qasam individwali identifikabbli wieħed jew iktar, liema qasam jew oqsma jistgħu jkunu kkaratterizzati minħabba l-attivitajiet ekonomiċi tagħhom u lanqas impriżi individwalment identifikabbli, kif meħtieġ mill-formulazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE, f'tali każijiet ma jkunx jista' jingħad li d-dispożizzjoni hija ta' natura selettiva.

116. Għaldaqstant, fil-kawża ineżami, il-limitazzjoni tad-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża għall-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti lanqas ma tikkostitwixxi vantaġġ favur "ċerti impriżi jew ċerti produtturi" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

68 — Sentenza Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Ara s-sentenza Spanja vs Il-Kummissjoni (C-501/00, EU:C:2004:438, punti 120 sa 128).

70 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-372/97, EU:C:2004:234, punt 44), Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 78) u Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 65).

71 — Ara s-sentenzi Cassa di Risparmio di Firenze *et* (C-222/04, EU:C:2006:8, punt 143) kif ukoll Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 80).

iv) Konklużjoni

117. Għaldaqstant, minħabba li ma għandhiex natura selettiva, dispożizzjoni bħat-tieni sentenza tal-Artikolu 9(7) tal-KStG tal-1988, dwar id-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, ma tistax titqies li hija għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

3. Risposta għall-ewwel domanda preliminari

118. Minn dan isegwi li r-risposta għall-ewwel domanda preliminari għandha tkun li dispożizzjoni bħal dik ineżami, li tillimita d-deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża għall-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti minn persuni ġuridiċi fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, ma tikkostitwixxix ksur tat-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE, ikkunsidrata flimkien mal-Artikolu 107(1) TFUE, jew tat-tielet sentenza tal-Artikolu 88(3) KE, ikkunsidrata flimkien mal-Artikolu 87(1) KE.

V – **Konklużjoni**

119. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għaż-żewġ domandi preliminari magħmula mill-Verwaltungsgerichtshof:

1. It-tielet sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE, ikkunsidrata flimkien mal-Artikolu 107(1) TFUE, kif ukoll it-tielet sentenza tal-Artikolu 88(3) KE, ikkunsidrata flimkien mal-Artikolu 87(1) KE, ma jipprekludux miżura nazzjonali, bħal dik applikabbli fil-kawża prinċipali, li tipprovdi li, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, fil-każ tal-akkwist ta' sehem f'kumpannija residenti għandu jitwettaq deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża, li jnaqqas il-valur taxxabbli u għalhekk l-ammont tat-tassazzjoni, filwaqt li, fil-każ tal-akkwist ta' sehem f'każijiet oħra li jaqgħu taħt it-tassazzjoni tal-kumpanniji u taħt it-tassazzjoni tad-dħul, tali deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża ma huwiex permissibbli.

2. L-Artikolu 49 TFUE, ikkunsidrat flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, kif ukoll l-Artikolu 43 KE, ikkunsidrat flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludu dispożizzjonijiet legali ta' Stat Membru, bħal dawk applikabbli fil-kawża prinċipali, li jipprovdu li, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' gruppi, fil-każ tal-akkwist ta' sehem f'kumpannija residenti, għandu jitwettaq deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża filwaqt li tali deprezzament tal-valur kummerċjali tal-impriża ma jistax jitwettaq fil-każ tal-akkwist ta' sehem f'kumpannija mhux residenti.