Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
PITRUZZELLA
ippreżentati fil-21 ta’ Jannar 2021[1]

Kawżi magħquda C-51/19 P u C-64/19 P

World Duty Free Group, SA, li kienet Autogrill España, SA
vs
Il-Kummissjoni Ewropea (C-51/19 P)
u
Ir-Renju ta’ Spanja
vs
World Duty Free Group, SA, li kienet Autogrill España, SA,

Il-Kummissjoni Ewropea (C-64/19 P)

“Appell – Dispożizzjonijiet dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji li jippermettu lill-impriżi b’domiċilju fiskali fi Spanja sabiex jamortizzaw l-avvjament riżultanti mill-akkwist ta’ azzjonijiet f’kumpanniji b’domiċilju fiskali barra mill-pajjiż – Kunċett tal-għajnuna mill-Istat – Selettività”

1. Dawn il-kawżi magħquda għandhom bħala għan l-appelli ppreżentati minn World Duty Free Group SA, li kienet Autogrill España SA, (iktar ’il quddiem il-“WDFG”) (Kawża C-51/19 P), u mir-Renju ta’ Spanja (Kawża C-64/19 P) kontra s-sentenza tal-15 ta’ Novembru 2018, World Duty Free Group vs Il-Kummissjoni[2] (iktar ’il quddiem is-“sentenza appellata”), li permezz tagħha l-Qorti Ġenerali ċaħdet ir-rikors *ex* l-Artikolu 263 TFUE ppreżentat mill-WDFG u intiż għall-annullament tal-Artikolu 1(1) tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2011/5/KE tat-28 ta’ Ottubru 2009 dwar l-amortizzazzjoni tat-taxxa tal-avvjament finanzjarju għal akkwiżizzjonijiet ta’ ishma barranin, implimentata minn Spanja (iktar ’il quddiem “id-deċiżjoni kkontestata”)[3] u, sussidjarjament, tal-Artikolu 4 tal-istess deċiżjoni.

2. L-appelli odjerni jifformaw parti minn serje ta’ tmien kawżi paralleli li għandhom bħala s-suġġett tagħhom l-annullament tas-sentenzi li bihom il-Qorti Ġenerali ċaħdet ir-rikorsi ppreżentati minn diversi kumpanniji Spanjoli kontra d-deċiżjoni kkontestata jew kontra d-Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2011/282/UE tat-12 ta’ Jannar 2011 dwar l-amortizzazzjoni tat-taxxa tal-avvjament finanzjarju għal akkwiżizzjonijiet ta’ ishma barranin, li ġiet implimentata minn Spajna (iktar ’il quddiem id-“Deċiżjoni tat-12 ta’ Jannar 2011”)[4]

[1] Lingwa oriġinali: it-Taljan.

[2] T-219/10 RENV, EU:T:2018:784.

[3] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (ĠU 2011, L 7, p. 48).

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) implimentata minn Spanja (GU 2011, L 135, p. 1). Il-kawżi l-oħra, li fir-rigward tagħhom qiegħed nippreżenta l-konklużjonijiet tiegħi tal-lum, huma l-Kawżi magħquda C-53/19 P, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni u C-65/19 P, Spanja vs Il-Kummissjoni, u l-Kawżi C-50/19 P, Sigma vs Il-Kummissjoni, C-52/19 P, Banco Santander vs Il-Kummissjoni, C-54/19 P, Axa Mediterranean vs Il-Kummissjoni u C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade vs Il-Kummissjoni.

I. Il-fatti, il-miżura kontenzjuża u d-deċiżjoni kkontestata

3. Fl-10 ta' Ottubru 2007, wara diversi mistoqsijiet bil-miktub li sarulha matul is-snin 2005 u 2006 minn Membri tal-Parlament Ewropew kif ukoll wara lment minn operatur privat li tiegħu hija kienet id-destinatarja matul is-sena 2007, il-Kummissjoni Ewropea ddeċidiet li tiftaħ proċedura ta' investigazzjoni formali skont l-attwali Artikolu 108(2) TFUE [5] (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni tal-ftuħ"), fir-rigward tad-dispożittiv previst fl-Artikolu 12(5), introdott fil-Ley del Impuesto sobre Sociedades (il-Liġi Spanjola dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji) mil-Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (il-Liġi 24/2001 li Tadotta Miżuri Fiskali, Amministrattivi u ta' Natura Soċjali), tas-27 ta' Diċembru 2001 [6], u riprodott fir-Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (id-Digriet Leġiżlattiv Irjali 4/2004 li Japprova t-Test Rivedut tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji), iktar 'il quddiem it-"TRLS"), tal-5 ta' Marzu 2004 (iktar 'il quddiem il-"miżura kontenzjuża"). Il-miżura kontenzjuża tipprevedi li fil-każ ta' akkwist ta' azzjoni f'"kumpannija barranija" minn impriża taxxabbli fi Spanja li jkun ta' mill-inqas ta' 5 % u meta l-azzjoni inkwistjoni tinżamm għal perijodu mhux interrott ta' mill-inqas sena, l-avvjament [7] finanzjarju [8] li jirriżulta minn dan jista' jitnaqqas, fil-forma ta' amortizzazzjoni, mill-bażi taxxabbli tat-taxxa fuq il-kumpanniji li għaliha hija suġġetta l-impriża. Il-miżura kontenzjuża tippreċiża li, sabiex tiġi kklassifikata bħala "kumpannija barranija", kumpannija għandha tkun suġġetta għal taxxa identika għat-taxxa applikabbli fi Spanja u d-dħul tagħha għandu joriġina essenzjalment mit-twettiq ta' attivitajiet barra mill-pajjiż.

4. Fit-28 ta' Ottubru 2009, il-Kummissjoni adottat id-deċiżjoni kkontestata, li permezz tagħha għalqet il-proċedura ta' investigazzjoni formali dwar l-akkwisti ta' azzjonijiet mwettqa fi ħdan l-Unjoni Ewropea. Wara li indikat, fil-premessa 19 ta' din id-deċiżjoni, li "[s]kont il-prinċipji tal-politika tat-taxxa Spanjola, bl-eċċezzjoni tal-miżura inkwistjoni, l-avvjament jista' jiġi amortizzat biss wara kombinament tan-negozju li tqum jew minħabbaakkwiżizzjoni jew b'kontribuzzjoni tal-assi miżmuma minn kumpaniji indipendenti jew wara operazzjoni ta' fużjoni jew firda" u wara li ppreċiżat, fil-premessa 20, li "l-kunċett ta' avvjament finanzjarju skont [il-miżura kontenzjuża] jintroduċi fil-qasam tal-akkwiżizzjonijiet tal-ishma kunċett li normalment jintuża fit-trasferiment tal-assi jew transazzjonijiet ta' kombinament tan-negozju", il-Kummissjoni ddeċidiet li l-miżura kontenzjuża kienet selettiva minħabba li tiffavorixxi esklużivament ċerti gruppi ta' impriżi li jwettqu investimenti speċifiċi barra mill-pajjiż u li "din in-natura speċifika tas-sistema ma [kinitx] iġġustifikata min-natura tas-sistema stess". Skont il-Kummissjoni, din il-konklużjoni kellha titqies li hija valida irrispettivament minn jekk is-sistema ta' referenza [kinitx] iddefinita bħala "regola dwar it-trattament tat-taxxa tal-avjament finanzjarju taħt is-sistema fiskali Spanjola" (ara l-premessi 89 u minn 92 sa 114) jew bħala "t-trattament tat-taxxa tal-avvjament li ġej minn interess ekonomiku f'kumpannija residenti fi Stat ieħor minbarra Spanja" (ara l-premessi 89 u minn 115 sa 119). Fl-Artikolu 1(1) tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ddikjarat li "[l]-iskema tal-għajnuna implimentata minn Spanja skont

[5] ĠU 2007, C 311, p. 21.

[6] BOE Nru 61, tal-11 ta' Marzu 2004, p. 10951.

[7] L-avvjament huwa ddefinit fil-premessa 18 tad-deċiżjoni kkontestata bħala "l-valur ta' isem tan-negozju rispettat sew, relazzjonijiet tajbin ma' klijenti, ħiliet tal-impjegati, u tali fatturi oħra li huma mistennija li jsarrfu fi qligħ ikbar milli evidenti fil-futur", li jikkorrispondi għall-"prezz imħallas għall-akkwiżizzjoni ta'negozju li jaqbeż il-valur fis-suq tal-assi li jikkostitwixxu n-negozju", u għandu jitniżżel fil-kotba, skont il-prinċipji tal-kontabbiltà Spanjoli, bħala assi intanġibbli separat, hekk kif il-kumpannija akkwirenti tieħu l-kontroll tal-kumpanija fil-mira.

[8] Il-premessa 20 tad-deċiżjoni kkontestata tistabbilixxi li, "avvjament finanzjarju" kif użat fis-sistema tat-taxxa Spanjola huwa l-avvjament li kien jitniżżel fil-kotba kieku l-kumpannija li għandha l-azzjonijiet u l-kumpannija fil-mira ffurmaw grupp.

[il-miżura kontenzjuża] […] mhijiex komptabbli mas-suq komuni fir-rigward tal-għajnuna mogħtija lill-benefiċjarji fir-rigward tal-akkwiżazzjonijiet intra-Komunitarji" u, fl-Artikolu 4, ordnat l-irkupru tal-għajnuna korrispondenti għat-tnaqqis fit-taxxa taħt din l-iskema [9].

5. Il-Kummissjoni żammet miftuħa l-proċedura ta' investigazzjoni formali għal dak li jirrigwarda l-akkwisti ta' azzjonijiet mwettqa barra mill-Unjoni, hija u tistenna elementi supplimentari li l-awtoritajiet Spanjoli ħadu l-impenn li jipprovdu. Din il-parti tal-proċess ġiet magħluqa bl-adozzjoni tad-deċiżjoni tat-12 ta' Jannar 2011, li permezz tagħha l-Kummissjoni ddikjarat bħala inkompatibbli mas-suq intern is-sistema ta' għajnuna implimentata minn Spanja permezz tal-miżura kontenzjuża, anki fil-parti li fiha tapplika għal akkwisti ta' azzjonijiet f'impriżi li għandhom is-sede tagħhom barra l-Unjoni.

II. Il-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali u s-sentenza appellata

6. Permezz ta' att promotur ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fl-14 ta' Mejju 2010, WDFG ippreżentat rikors għall-annullament tad-deċiżjoni kkontestata. Permezz ta' sentenza tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni [10], il-Qorti Ġenerali laqgħet ir-rikors għar-raġuni li l-Kummissjoni kienet applikat b'mod żbaljat ir-rekwiżit tas-selettività previst mill-Artikolu 107(1) TFUE (iktar 'il quddiem is-"sentenza Autogrill España vs Il-Kummissjoni"). Il-Qorti Ġenerali annullat ukoll id-deċiżjoni tat-12 ta' Jannar 2011 permezz tas-sentenza tas-7 ta' Novembru 2014, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni [11] (iktar 'il quddiem is-"sentenza Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni").

7. Permezz ta' att promotur ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Jannar 2015, il-Kummissjoni appellat mis-sentenza Autogrill España vs Il-Kummissjoni. Dan l-appell, li ġie rreġistrat bin-numru C-20/15 P, ġie magħqud mal-appell, irreġistrat bin-numru C-21/15 P, li l-Kummissjoni kienet ippreżentat fil-konfront tas-sentenza Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni. Permezz ta' deċiżjonijiet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tad-19 ta' Mejju 2015, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, l-Irlanda u r-Renju ta' Spanja ġew ammessi sabiex jintervjenu fil-kawżi magħquda insostenn tat-talbiet ta' WDFG u ta' Banco Santander u Santusa. B'sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* [12] (iktar 'il quddiem is-"sentenza WDFG"), il-Qorti tal-Ġustizzja annullat is-sentenza Autogrill España vs Il-Kummissjoni, bagħtet il-kawża lura quddiem il-Qorti Ġenerali u parzjalment irriżervat l-ispejjeż. Il-Qorti tal-Ġustizzja annullat ukoll is-sentenza Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni.

9 L-Artikolu 1(2) tad-deċiżjoni kkontestata eskluda mid-dikjarazzjoni ta' inkompatibbiltà u mill-ordni tal-irkupru t-tnaqqis tat-taxxa li l-benefiċjarji għamlu użu minnha sabiex iwettqu akkwisti intra-Komunitarji bl-applikazzjoni tal-miżura kontenzjuża "li huma relatati ma' drittijiet miżmuma direttament jew indirettament f'kumpaniji barranin li jilħqu l-kundizzjonijiet rilevanti tal-iskema tal-għajnuna sal-21 ta' Diċembru 2007, apparti mill-kundizzjoni li jżommu l-ishma tagħhom għal perjodu mhux interrott ta' mill-inqas sena, jista' jibqa' japplika għall-perjodu sħiħ tal-amortizzazzjoni stabbilit mill-iskema tal-għajnuna". Il-Kummissjoni fil-fatt iddeċidiet li sa din id-data (li tikkorrispondi għall-pubblikazzjoni fil-ĠU tad-deċiżjoni tal-ftuħ tal-proċess ta' investigazzjoni formali), il-benefiċjarji tal-miżura kontenzjuża gawdew minn aspettattivi leġittimi fil-legalità ta' din il-miżura (ara l-premessi 165 sa 168 tad-deċiżjoni kkontestata).

10 T-219/10, EU:T:2014:939.

11 T-399/11, EU:T:2014:938.

12 C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981.

8. Fil-15 ta' Novembru 2018, il-Qorti tal-Ġustizzja adottat is-sentenza appellata, li permezz tagħha ċaħdet ir-rikors ta' WDFG, ikkundannat lil din tal-aħħar għall-ispejjeż tagħha stess u dawk tal-Kummissjoni u kkundannat lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, l-Irlanda u r-Renju ta' Spanja għall-ispejjeż tagħhom stess [13].

III. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u t-talbiet tal-partijiet

9. Permezz ta' att promotur ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja rispettivament fil-25 u d-29 ta' Jannar 2019, WDFG u r-Renju ta' Spanja għamlu dawn l-appelli.

10. Fil-Kawża C-51/19, WDFG titlob l-annullament tas-sentenza appellata, l-annullament tad-deċiżjoni kkontestata wara l-aċċettazzjoni tar-rikors tagħha quddiem il-Qorti Ġenerali u l-kundanna tal-Kummissjoni għall-ispejjeż. Ir-Renju ta' Spanja jitlob li jintlaqa' l-appell ta' WDFG, l-annullament tas-sentenza appellata u l-kundanna tal-Kummissjoni għall-ispejjeż. Fil-Kawża C-64/19, ir-Renju ta' Spanja jitlob l-annullament tas-sentenza appellata, l-annullament tal-Artikolu 1(1) tad-deċiżjoni kkontestata sa fejn jiddikjara li l-miżura kontenzjuża tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat u l-kundanna tal-Kummissjoni għall-ispejjeż. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja titlob fiż-żewġ kawżi li l-appelli jintlaqgħu. Il-Kummissjoni titlob, fiż-żewġ kawżi, iċ-ċaħda tal-appelli u l-kundanna tar-rikorrenti għall-ispejjeż.

IV. Analiżi

A. Osservazzjonijiet preliminari

1. Fuq l-analiżi tas-selettività tal-miżuri fiskali

11. Sabiex miżura nazzjonali tista' tikkwalifika bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE għandha tkun tat-tip li tiffavorixxi "ċerti impriżi jew ċerti produtturi", jiġifieri għandha tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju tagħha. Is-selettività tal-vantaġġ hija għalhekk element kostituttiv tal-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" [14], li l-evalwazzjoni tiegħu teħtieġ, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li jiġi stabbilit jekk, fil-kuntest ta' sistema ġuridika speċifika, il-miżura nazzjonali inkwistjoni hijiex tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi meta mqabbla ma' oħrajn li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ġuridika komparabbli, meħud inkunsiderazzjoni l-għan imfittex minn din is-sistema [15].

12. Anki miżuri nazzjonali li jattribwixxu vantaġġ fiskali [16], minkejja li ma jimplikawx trasferiment ta' riżorsi statali jistgħu jkunu idonei sabiex jissodisfaw ir-rekwiżit tas-selettività u sabiex jaqgħu għalhekk taħt il-projbizzjoni ta' għajnuna skont l-Artikolu 107(1) TFUE jekk iqiegħdu

[13] Minħabba li ġew ammessi sabiex jintervjenu fil-proċess ta' appell quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, l-Irlanda u r-Renju ta' Spanja, minkejja li oriġinalment ma intervjenewx quddiem il-Qorti Ġenerali, jitqiesu bħala intervenjenti fil-proċess assunt mill-ġdid minn din tal-aħħar wara l-annullament u r-rinviju magħmul mill-Qorti tal-Ġustizzja.

[14] Dawn l-appelli jqajmu kwistjonijiet li jirrigwardaw biss is-selettività materjali, mhux dik ġeografika, li teħtieġ li jiġi ddeterminat jekk is-sistema ġuridika inkwistjoni tinsabx fil-livell tal-Istat jew ta' dak tal-entità infrastatali kkonċernata, ara f'dan is-sens is-sentenza tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni (C-88/03, EU:C:2006:511, punti 56 u 57).

[15] Ara, *inter alia*, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 41) u tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni (C-88/03, EU:C:2006:511, punt 54), u s-sentenza WDFG, punt 54.

[16] Diġà fis-sentenza 173/73, punt 28, il-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat li n-natura fiskali tad-dispożizzjoni inkwistjoni ma hijiex suffiċjenti sabiex teliminaha mill-applikazzjoni tar-regoli fi kwisjonijiet ta' għajnuna mill-Istat.

lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli minn dik tal-kontributuri l-oħra[17]. Il-karatteristika ta' dawn il-miżuri, li tikkontribwixxi sabiex tagħmel iktar kumpless l-eżami, fost affarijiet oħra, tas-selettività tagħhom, tinsab fil-fatt li dawn, b'differenza minn dak li jsir bil-miżuri ta' sussidju f'sens ristrett, jagħtu vantaġġi ta' natura *negattiva*, fil-forma jiġifieri ta' tnaqqis tal-piż fiskali li l-benefiċjarji kieku jkunu suġġetti għalih skont is-sistema fiskali normalment applikabbli għalihom.

13. Sabiex tevalwa s-selettività speċifikament tal-miżuri fiskali nazzjonali, il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet metodu ta' analiżi maqsum fi tliet fażijiet distinti[18]. Elaborat u pperfezzjonat matul is-snin, dan il-metodu ta' analiżi ġie reċentement issistematizzat fis-sentenza WDFG u kkonfermat reċentement fis-sentenzi tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni[19] (iktar 'il quddiem is-"sentenza Andres") u tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei[20] (iktar 'il quddiem is-"sentenza A-Braurei").

14. Dan jeħtieġ, inizjalment, li tiġi identifikata "s-sistema fiskali komuni jew 'normali' applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat", li hija l-"qafas" jew "sistema ta' referenza"[21] (l-ewwel fażi) u, sussegwentement, li jiġi stabbilit li l-miżura fiskali inkwistjoni tidderoga mill-imsemmija sistema komuni, sa fejn hija tintroduċi differenzi bejn operaturi li, fir-rigward tal-għan li għandu jintlaħaq minn din is-sistema komuni, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli[22] (it-tieni fażi). Matul l-ewwel żewġ fażijiet, l-analiżi timmira għalhekk essenzjalment, minn naħa, li tiddetermina parametru ta' tqabbil u, min-naħa l-oħra, li tindika l-kategorija ta' impriżi li jinsabu, b'riferiment għal dan il-parametru, f'sitwazzjoni ta' fatt u ta' dritt komparabbli għal dik tal-benefiċjarji tal-vantaġġ mogħti mill-miżura nazzjonali inkwistjoni. Jekk, skont din l-analiżi, tirriżulta inugwaljanza fit-trattament bejn dawn l-impriżi, il-miżura għandha tiġi kkunsidrata "*a priori* selettiv[a]"[23]. Ma jikkostitwixxux, min-naħa l-oħra, għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE li joħolqu difett fin-natura tas-selettività, il-vantaġġi fiskali riżultanti minn miżura ġenerali applikabbli mingħajr distinzjoni lill-operaturi ekonomiċi kollha[24]. Hija l-Kummissjoni li għandha tipprova l-eżistenza ta' inugwaljanza fit-trattament u għalhekk tas-selettività *prima facie* tal-miżura nazzjonali.

15. Fit-tielet fażi, l-Istat Membru kkonċernat għandu l-possibbiltà li juri li l-inugwaljanza fit-trattament li rriżultat fl-ewwel żewġ fażijiet "tirriżulta min-natura jew mill-istruttura tas-sistema fiskali li fiha tinsab il-miżura inkwistjoni" u hija għalhekk iġġustifikata[25]. Din il-fażi hija kkaratterizzata minn inverżjoni tal-oneru tal-prova, bħalma jiġri kull darba meta għandha tiġi evalwata l-eżistenza ta' diskriminazzjoni: huwa s-suġġett li kontrih hija allegata l-inugwaljanza fit-trattament, f'dan il-każ l-Istat Membru kkonċernat, li għandu jipprova li din għandha ġustifikazzjoni leġittima u li l-miżura li tintroduċiha għandha natura proporzjonata.

[17] Ara s-sentenza WDFG, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata.

[18] Kif iċċarat mill-Qorti tal-Ġustizzja, dan huwa metodu li l-applikazzjoni tiegħu ma hijiex limitata għall-eżami tal-miżuri fiskali biss, ara s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55).

[19] C-203/16 P, EU:C:2018:505.

[20] C-374/17, EU:C:2018:1024.

[21] Ara, *inter alia*, is-sentenza Andres punti 80 u 88.

[22] Ara s-sentenza WDFG, punt 57 u l-ġurisprudenza ċċitata (is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, minn C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

[23] Ara s-sentenza WDFG, punt 58.

[24] Ara, *inter alia*, is-sentenzi tal-15 ta' Diċembru 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punt 49) u s-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni (C-156/98, EU:C:2000:467, punt 22).

[25] Ara, *inter alia*, is-sentenzi tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs Il-Kummissjoni (173/73, EU:C:1974:71, punt 33), tad-29 ta' April 2004, Il-Pajjiżi l-Baxxi vs Il-Kummissjoni (C-159/01, EU:C:2004:246, punti 42 u 43), tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40), kif ukoll is-sentenza WDFG, punt 58.

16. Madankollu, fl-iskematizzazzjoni u d-dikjarazzjoni tiegħu, il-metodu ta' analiżi deskritt hawn fuq jirriżulta lineari, l-applikazzjoni konkreta tiegħu ma hijiex dejjem bla kumplikazzjoni u tista' twassal għal soluzzjonijiet diverġenti fir-rigward tas-selettività effettiva tal-miżura inkwistjoni[26]. F'okkażjonijiet diversi l-Qorti tal-Ġustizzja ħaddmet ukoll "aġġustamenti" jew "iċċarar" li ppermettew it-teħid inkunsiderazzjoni tal-karatteristiċi tas-sistemi fiskali inkwistjoni, billi pprivileġġat privileġġ meqjus kawżistiku u kkaratterizzat minn livell limitat ta' prevedibbiltà. Madankollu, lil hinn mill-applikazzjonijiet prattiċi ta' dan il-metodu u tad-distinzjonijiet applikati mill-ġurisprudenza, jidhirli li minnha jirriżultaw ċerti kriterji fil-qalba li jorjentaw ir-raġunar tal-Qorti tal-Ġustizzja u jinfluwenzaw is-soluzzjonijiet adottati każ b'każ.

17. L-ewwel nett, ftit ftit hija indikata b'dejjem iktar ċarezza fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, sa mis-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u r-Renju Unit[27] (iktar il-quddiem is-"sentenza Gibraltar") ir-rabta stretta li teżisti bejn il-kunċett tas-selettività u dak tad-diskriminazzjoni[28]. Miżura nazzjonali hija kkunsidrata selettiva fil-każ li l-vantaġġ li hija tipprevedi jiġi applikat b'mod diskriminatorju[29]. Kif l-istess Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat fil-punt 71 tas-sentenza WDFG, il-metodu ta' analiżi applikabbli għas-selettività fi kwistjoni fiskali jikkonsisti essenzjalment fl-evalwazzjoni ta' "jekk l-esklużjoni ta' ċerti operaturi mill-benefiċċju ta' vantaġġ fiskali li jirriżulta minn miżura li tidderoga minn sistema komuni fiskali tikkostitwixxix trattament diskriminatorju fir-rigward tagħhom"[30].

18. It-tieni nett, l-eżami tas-selettività tal-miżuri fiskali għandu jieħu inkunsiderazzjoni l-*effetti* tagħhom[31]. Dan jimplika, minn naħa, li l-għanijiet imfittxija mil-leġiżlatur nazzjonali fiskali, b'mod estern għas-sistema fiskali inkwistjoni, huma importanti biss għall-għan li tiġi identifikata l-kategorija ta' suġġetti li fil-kuntest tagħha tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' inugwaljanza fit-trattament, iżda mhux fil-kuntest ta' ġustifikazzjoni ta' din id-differenza. Min-naħa l-oħra, l-eżami tas-selettività ta' miżura fiskali għandu jsir irrispettivament mill-forma li jassumu d-dispożizzjonijiet inkwistjoni, sabiex jiġi evitat li "regoli fiskali nazzjonali jaqgħu mill-ewwel barra l-kontroll fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat minħabba s-sempliċi fatt li dawn jaqgħu taħt teknika leġiżlattiva oħra minkejja li dawn jipproduċu [...] permezz tal-aġġustament u l-għaqda ta'

26 Ara, għal każ paradigmatiku, il-kawża li tat lok għas-sentenza Andres.

27 C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732.

28 Ara l-punt 101 tas-sentenza Gibraltar, fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ssemmi għall-ewwel darba l-kunċett ta' diskriminazzjoni fil-kuntest tal-eżami tas-selettività tal-għajnuna. Il-parallelliżmu bejn iż-żewġ kunċetti għandu madankollu l-għeruq tiegħu f'dikjarazzjonijiet iktar antiki, bħalma hija b'mod partikolari, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 41), li fiha twieldet l-idea li s-selettività għandha tkun aċċertata bl-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' inugwaljanza fit-trattament bejn gruppi ta' impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli. Għal dikjarazzjoni espressa tar-rabta li teżisti bejn is-selettività u d-diskriminazzjoni, ara s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 53).

29 Ara, f'dan is-sens, *inter alia*, is-sentenzi tat-28 ta' Lulju 2011, Mediaset vs Il-Kummissjoni (C-403/10 P, mhux ippubblikata, EU:C:2011:533, punt 36), tal-14 ta' Jannar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punti 53 sa 55), tal-4 ta' Ġunju 2015, Il-Kummissjoni vs MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 59), kif ukoll is-sentenzi Gibraltar, punti 75 u 101, Andres, punt 83 u WDFG, punti 54, 86 u 93 u, b'mod espliċitu, anki lil hinn mid-dritt fiskali, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 53 u 55).

30 Ara wkoll is-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 53), mogħtija l-istess ġurnata tas-sentenza WDFG, u tal-14 ta' Jannar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53). L-istess fehma tinsab espressa f'diversi konklużjonijiet reċenti ta' Avukati Ġenerali, ara, pereżempju, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-Kawżi Eventech (C-518/13, EU:C:2014:2239, punt 35) u Il-Kummissjoni vs MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punt 54), tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, punt 82), tal-Avukat Ġenerali Bobek fil-kawża Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punt 29) u tal-Avukat Ġenerali Wathelet fil-kawżi magħquda Il-Kummissjoni vs Banco Santander u Santusa (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:624, punt 80).

31 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li skontha l-Artikolu 107(1) TFUE ma jiddistingwixxix l-interventi tal-Istat skont il-kawżi jew l-għanijiet, u minflok jiddefinixxihom skont l-effetti tagħhom, ara *inter alia* s-sentenzi tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs Il-Kummissjoni (173/73, EU:C:1974:71, punt 27) u tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punti 85 u 89), u Gibraltar, punt 87.

diversi regoli fiskali, l-istess effetti”[32]. L-analiżi bbażata fuq l-effetti tal-miżura tista’ twassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrikonoxxi s-*selettività de facto* ta’ regola fiskali li, anki jekk formalment applikabbli mingħajr distinzjoni għall-operaturi kollha kkonċernati, fuq il-bażi ta’ kriterji ġenerali u oġġettivi, b’mod konkret tintroduċi differenzi inġusti[33]. Is-selettività ta’ dawn il-miżuri, mhux derogatorji minn sistema normali u għalhekk mhux *selettivi de jure*[34], ma tistax tintwera permezz tal-applikazzjoni tal-metodu ta’ analiżi fi tliet fażijiet, kif turi s-sentenza Gibraltar, iżda teħtieġ verifikazzjoni b’mod konkret jekk mill-applikazzjoni tagħhom tirriżultax pressjoni fiskali ddifferenzjata favur l-impriżi benefiċjarji, identifikati “abbażi tal-proprjetajiet speċifiċi għalihom, bħala kategorija pprivileġġjata”[35].

19. It-tielet nett, quddiem il-kumplessità naturali tar-regoli fiskali nazzjonali, li jinbnew fuq pluralità ta’ sistemi, ta’ regoli u ta’ eċċezzjonijiet li fihom l-għanijiet fiskali, ekonomiċi u soċjali, imfittxija mil-leġiżlatur jitwettqu permezz tal-introduzzjoni ta’ differenzi bejn il-kategoriji ta’ kontributuri, il-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment twettaq “eżami ta’ koerenza”[36], billi tinterpreta l-inkoerenza bħala indikazzjoni ta’ selettività tal-miżura inkwistjoni. L-eżami ta’ koerenza jindika kemm fl-isfond tat-tieni fażi tal-metodu ta’ analiżi, fejn id-definizzjoni tal-kategoriji tal-benefiċjarji u tas-suġġetti esklużi mill-vantaġġ hija evalwata fir-rigward tal-għan tas-sistema fiskali inkwistjoni, kif ukoll, jekk il-miżura hija kkunsidrata selettiva *a priori*, fl-ambitu tat-tielet fażi, fil-kuntest ta’ evalwazzjoni tal-ġustifikazzjoni sostnuta mill-Istat Membru kkonċernat fir-rigward tan-natura jew tal-istruttura tas-sistema fiskali inkunsiderazzjoni. Iktar minn hekk għandu jiġi applikat kriterju ta’ koerenza, kif ser jintwera aħjar sussegwentement, anki fid-determinazzjoni tas-sistema ta’ referenza u għalhekk fl-ambitu tal-ewwel fażi.

20. L-analiżi tas-selettività li tirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tinkludi għalhekk evalwazzjoni tan-natura diskriminatorja tal-miżura inkwistjoni, kemm fid-dawl tal-effetti tagħha u tal-koerenza tagħha meta mqabbla mas-sistema li fiha tinsab u irrispettivament kemm mill-għanijiet imfittxija mil-leġiżatur fiskali li huma estrinżiċi għal din is-sistema u kemm mit-teknika regolamentari użata.

21. Metodoloġija apparti, tirriżulta mill-ġurisprudenza, b’mod partikolari jekk eżaminata fid-dawl tad-dijalettika diverġenti applikata f’okkażjonijiet diversi mill-Qorti tal-Ġustizzja u l-Qorti Ġenerali[37], tendenza ġenerali li din tal-ewwel tadotta interpretazzjoni estensiva tal-kundizzjoni ta’ selettività fi kwistjoni fiskali, jew almenu fid-definizzjoni tal-konfini u l-portata tal-kunċett ta’ “miżura ġenerali” maħsuba sabiex teskludi n-natura selettiva tas-sistema fiskali inkwistjoni[38]. Dan l-orjentament, li huwa verosimili mal-ħtieġa li jiġi evitat li l-adozzjoni ta’ dispożizzjonijiet fiskali ssofistikati tippermetti lill-Istati Membri li jaħarbu r-regoli fil-qasam tal-għajnuna, ma naqasx milli jattira kritika, peress illi jillimita indirettament il-libertà tal-Istati Membri fid-definizzjoni

32 Ara s-sentenza Andres punt 91.

33 Ara, *inter alia*, is-sentenza Gibraltar, punt 101, WDFG, punt 67. Għal definizzjoni tas-selettività *de facto*, ara l-punt 121 tal-Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta’ għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea C/2016/2946 (ĠU 2016, C 262, p. 1, iktar ’il quddiem l-“Avviż dwar il-kunċett ta’ għajnuna mill-Istat”).

34 Skont l-Avviż dwar il-kunċett ta’ għajnuna mill-Istat, is-selettività *de jure* “tirriżulta direttament mill-kriterji legali għall-konċessjoni ta’ miżura li hija formalment riżervata għal ċerti impriżi biss” (ara l-punt 121).

35 Sentenza Gibraltar, punti 91 u 93 u minn 103 sa 107.

36 Ara, f’dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawżi magħquda ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2017:854, punt 82).

37 Ara, pereżempju, il-kawżi li rriżultaw fis-senetenzi tat-22 ta’ Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757), tat-8 ta’ Settembru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-279/08 P, EU:C:2011:551), kif ukoll dawk li rriżultaw fis-sentenzi Andres u WDFG.

38 Ara, f’dan is-sens, is-sentenzi Gibraltar u WDFG. L-identifikazzjoni konkreta tan-natura diskriminatorja tas-sistema inkunsiderazzjoni, anki minħabba d-diffikultà tal-eżami, tħalli madankollu l-ispazju għal soluzzjonijiet iktar restrittivi, ara, pereżempju, anki jekk mhux dwar kwistjoni fiskali, is-sentenza tal-21 ta’ Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

tal-għażliet tal-politika fiskali u ekonomika nazzjonali[39], li essenzjalment jirrikjedi mingħand il-Kummissjoni, fil-kuntest ta' evalwazzjoni tal-kompatibbiltà tal-għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107(3) TFUE, eżami tal-leġittimità mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni tal-għanijiet imfittxija mill-Istati Membri permezz tal-adozzjoni tal-miżuri ta' tassazzjoni diretta. Għalkemm huwa fil-fatt dubjuż li, fl-eżerċizzju tal-kompetenzi tagħhom, l-Istati Membri huma marbuta li jirrispettaw id-dritt tal-Unjoni, inklużi d-dispożizzjonijiet fil-kwistjoni tal-għajnuna pubblika, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu sostniet repetutament li, "fl-assenza ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam, id-determinazzjoni tal-valuri taxxabbli u tat-tqassim tal-oneru fiskali fuq id-diversi fatturi ta' produzzjoni u d-diversi setturi ekonomiċi taqa' fil-kompetenza fiskali tal-Istati Membri jew tal-entitajiet infra-Statali li għandhom awtonomija fiskali"[40]. Huwa fost affarijiet oħra f'dan l-ekwilibriju delikat ta' kompetenzi li jinsab l-eżami kumpless tas-selettività tal-għajnuna fiskali.

22. L-ilmenti sostnuti minn WDFG u mir-Renju ta' Spanja sussegwentement ser jiġu eżaminati fid-dawl tal-kriterji mfakkra hawn fuq u tal-kunsiderazzjonijiet magħmula. Qabel nibda dan l-eżami jeħtieġ madankollu li tiġi ċċarata l-portata tas-sentenza WDFG u r-rilevanza tagħha għall-għanijiet tal-analiżi ta' dawn l-appelli.

2. Dwar l-implikazzjonijiet tas-sentenza WDFG għall-għanijiet tal-eżami ta' dawn l-appelli

23. Fis-sentenza Autogrill España vs Il-Kummissjoni, li permezz tagħha annullat id-deċiżjoni kkontestata, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat l-ewwel nett li sabiex jiġi ssodisfatt ir-rekwiżit tas-selettività huwa neċessarju li tiġi identifikata fil-każijiet kollha kategorija ta' impriżi li jibbenefikaw b'mod esklużiv mid-dispożizzjoni inkwistjoni u li, fejn din tal-aħħar tkun potenzjalment aċċessibbli għall-impriżi kollha, bħal fil-każ tal-miżura kontenzjuża, is-selettività ma setgħetx tirriżulta mis-sempliċi konstatazzjoni ta' deroga minn sistema ta' tassazzjoni komuni jew "normali"[41]. It-tieni nett, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat li differenza fiskali ma tippermettix fiha nnifisha li jiġi konkluż favur l-eżistenza ta' għajnuna, iżda li kien, għal dan l-għan, ukoll neċessarju li tiġi individwata kategorija partikolari ta' impriżi distingwibbli fuq il-bażi ta' karatteristiċi speċifiċi[42]. Finalment, il-Qorti Ġenerali ċaħdet l-argumenti tal-Kummissjoni fondati fuq il-ġurisprudenza relatata mal-għajnuna mill-Istat għall-esportazzjoni, billi sostniet li, fil-kawżi preċedenti msemmija mill-Kummissjoni[43], il-Qorti Ġenerali madankollu identifikat kategorija ta' impriżi benefiċjarji li ddistingwixxew ruħhom fuq il-bażi ta' karatteristiċi komuni[44].

24. Fis-sentenza WDFG, il-Qorti tal-Ġustizzja laqgħet iż-żewġ ilmenti magħmula mill-Kummissjoni, intiżi, l-ewwel wieħed, sabiex jikkontesta l-obbligu, impost fuqha mill-Qorti Ġenerali, li tindividwa grupp ta' impriżi li għandhom karatteristiċi speċifiċi sabiex tiġi stabbilita n-natura selettiva ta' miżura nazzjonali, u, it-tieni wieħed, sabiex tikkontesta l-interpretazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-ġurisprudenza fil-qasam ta' għajnuna għall-esportazzjoni. Dwar l-ewwel ilment, wara li fakkret il-metodu ta' analiżi tas-selettività fi tliet fażijiet espost hawn fuq,

39 Ara, pereżempju, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, punti 113 sa 115) u Saugmandsgaard Øe fil-kawża A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punti 74 sa 81). Ara wkoll il-fehmiet tal-Irlanda, ta' Spanja u tal-Ġermanja fil-kawża li rriżultat fis-sentenza WDFG, kif jinsabu fil-punt 52 ta' din is-sentenza, kif ukoll, kif ser jintwera aħjar sussegwentement, ir-reżistenza għal li tintlaqa' s-soluzzjoni mfittxija mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza msemmija murija mill-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tiegħu f'dawn il-kawżi.

40 Ara s-sentenza tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Ara, b'mod paritkolari, il-punti 44 u 45, 53 u 62 tas-sentenza Autogrill España vs Il-Kummissjoni.

42 Ara l-punti 67 u 68 tas-sentenza Autogrill España vs Il-Kummissjoni.

43 Jiġifieri s-sentenzi tal-10 ta' Diċembru 1969, Il-Kummissjoni vs Franza (6/69 u 11/69, mhux ippubblikata, EU:C:1969:68), tas-7 ta' Ġunju 1988, Il-Greċja vs Il-Kummissjoni (57/86, EU:C:1988:284) u tal-15 ta' Lulju 2004, Spanja vs Il-Kummissjoni (C-501/00, EU:C:2004:438).

44 Ara l-punti 79 sa 81 tas-sentenza Autogrill España vs Il-Kummissjoni.

il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-miżura kontenzjuża, minħabba li hija idonea sabiex tagħti vantaġġ lit-totalità tal-impriżi li għandhom domiċilju fiskali fi Spanja li jwettqu tranżazzjonijiet ta' akkwisti ta' azzjonijiet f'kumpanniji ta' mill-inqas 5% ta' impriżi fiskalment iddomiċiljati barra minn dan l-Istat Membru, setgħet tiġi kkunsidrata bħala għajnuna mill-Istat u li kienet il-Kummissjoni li kellha turi li din il-miżura, minkejja li tagħti vantaġġ ta' portata ġenerali, kienet tagħti l-benefiċċju esklużiv lil ċerti impriżi jew lil ċerti setturi ta' attività [45]. Il-Qorti tal-Ġustizzja mbagħad ikkonstatat li r-raġunament tal-Qorti Ġenerali kien ibbażat fuq applikazzjoni żbaljata tar-rekwiżit tas-selettività u li, billi hija miżura nazzjonali li tagħti vantaġġ fiskali ta' portata ġenerali, dan ir-rekwiżit jiġi ssodisfatt meta l-Kummissjoni tasal sabiex tistabbilixxi li l-miżura inkwistjoni tidderoga mis-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u b'hekk, permezz tal-effetti konkreti tagħha, tintroduċi trattament iddifferenzjat bejn operaturi, fejn l-operaturi li jibbenefikaw mill-vantaġġ fiskali u dawk li jiġu esklużi minnu jkunu jinsabu, fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema fiskali ta' dan l-Istat Membru, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli [46]. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, il-Qorti Ġenerali għalhekk wettqet żball tad-dritt meta kkonkludiet li l-miżura kontenzjuża ma kellhiex tkun ikkunsidrata bħala miżura selettiva, iżda waħda ġenerali, fuq il-bażi tal-fatt importanti li hija ma kinitx tirrigwarda xi kategorija speċifika ta' impriżi jew ta' produtturi, li l-applikazzjoni tagħha kienet indipendenti min-natura tal-attività tal-impriża jew li din kienet aċċessibbli, *a priori* jew potenzjalment, għall-impriżi kollha li xtaqu jakkwistaw azzjonijiet ta' mill-inqas 5 % f'kumpanniji barranin u li kellhom dawn l-azzjonijiet b'mod mhux interrott għal mill-inqas sena [47]. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat ukoll li, kuntrarjament għal dak deċiż mill-Qorti Ġenerali, is-selettività eventwali tal-miżura kontenzjuża ma kinitx ikkontestata mill-fatt li r-rekwiżit essenzjali sabiex jinkiseb il-vantaġġ fiskali attribwit lill-miżura nnifisha jirrigwarda tranżazzjoni ekonomika, iktar speċifikament "tranżazzjoni purament finanzjarja", li ma fihiex ammont minimu ta' investiment u li hija indipendenti min-natura tal-attività tal-impriżi benefiċjarji [48]. Hija għalhekk ikkonkludiet li l-Qorti Ġenerali kkritikat b'mod żbaljat il-konstatazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar is-selettività tal-miżura kontenzjuża mingħajr ma vverifikat jekk din tal-aħħar kinitx effettivament analizzat u stabbilixxiet in-natura diskriminatorja ta' din il-miżura [49]. Dwar it-tieni lment magħmul mill-Kummissjoni, għal dak li huwa rilevanti għall-għanijiet ta' dawn il-kawżi, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ddeċidiet li l-ġurisprudenza relatata mal-għajnuna għall-esportazzjoni, li fuqha kienet fondata l-Kummissjoni, ma kinitx applikabbli fil-kawża. Fil-punt 119 tas-sentenza WDFG, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li l-metodu ta' analiżi tas-selettività fi tliet fażijiet espost hawn fuq "[japplika] b'mod sħiħ għall-għajnuna fiskali għall-esportazzjoni", u tippreċiża li miżura bħall-miżura kontenzjuża intiża li tiffavorixxi l-esportazzjonijiet tista' titqies li hija selettiva jekk hija tkun tagħti benefiċċju lill-impriżi li jwettqu tranżazzjonijiet transkonfinali, b'mod partikolari tranżazzjonijiet ta' investiment, għad-detriment ta' impriżi oħra li, filwaqt li jkunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, fir-rigward tal-għan imfittex mill-iskema fiskali kkonċernata, iwettqu tranżazzjonijiet tal-istess natura fit-territorju nazzjonali.

25. Is-sentenza WDFG iżżid bla dubju element importanti għad-definizzjoni tal-kunċett ta' selettività tal-għajnuna fiskali. Fuq il-bażi ta' din is-sentenza miżura nazzjonali tista' tkun selettiva anki jekk ma tidentifikax *ex ante* xi kategorija partikolari ta' benefiċjarji u jekk l-impriżi kollha stabbiliti fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat, irrispettivament mid-dimensjoni, forma ġuridika, settur ta' attività jew karatteristiċi oħra tagħhom li huma partikolari għalihom,

45 Ara l-punt 62 tas-sentenza WDFG.

46 Ara l-punt 67 tas-sentenza WDFG.

47 Ara l-punt 69 tas-sentenza WDFG.

48 Ara l-punt 81 tas-sentenza WDFG.

49 Ara l-punt 93 tas-sentenza WDFG.

għandhom potenzjalment aċċess għall-benefiċċju previst minn din il-miżura bil-kundizzjoni li jipproċedu għal tip ta' investiment iddeterminat[50]. L-approċċ tal-Qorti tal-Ġustizzja, li jwassal għat-tiftix għal diskriminazzjoni eventwali anki fil-miżuri li jidhru li huma applikabbli mingħajr distinzjoni u li jistabbilixxu vantaġġ aċċessibbli fid-dritt u fil-fatt għall-impriżi kollha, ma huwiex maqsum minn min jara fl-applikazzjoni riġida tal-metodu ta' analiżi fi tliet fażijiet, mhux ikkwalifikat mill-applikazzjoni kontestwali ta' kriterju fondat fuq id-disponibbiltà ġenerali tal-benefiċċju fiskali, twessigħ eċċessiv tal-kunċett ta' għajnuna u korrużjoni tal-kompetenza tal-Istati Membri fil-kwistjoni tal-fiskalità diretta[51]. F'din il-linja jidħlu l-osservazzjonijiet tal-Gvern Ġermaniż, li huma favur limitazzjoni tal-portata tas-sentenza WDFG u l-kontestwalizzazzjoni tagħha.

26. Hawnhekk nillimita ruħi li nosserva li, jekk huwa minnu li fis-sentenza WDFG il-Qorti tal-Ġustizzja ħadet pożizzjoni f'kuntest speċifiku, ikkaratterizzat minn miżura f'ċerti aspetti simili għall-miżuri ta' sostenn għall-esportazzjoni, li fir-rigward tagħhom hija tradizzjonalment iktar riġida fir-rigward tal-klassifikazzjoni tagħhom bħala għajnuna – ma naħsibx madankollu li wieħed jista' jirrelativizza eċċessivament il-portata ta' din is-sentenza, li, kemm għat-teknika editorjali użata, kemm għall-konfermi li hija kienet is-suġġett tagħhom fid-deċiżjonijiet suċċessivi tal-Qorti tal-Ġustizzja, inkluż fl-Awla Manja[52], tidher bħala sentenza tal-prinċipju li, billi rrepetiet il-metodu ta' analiżi tas-selettività fi tliet fażijiet, tippreċiża li kull sistema li tistabbilixxi kundizzjonijiet għall-kisba ta' vantaġġ fiskali, anki fejn dan ikun potenzjalment aċċessibbli għall-impriżi kollha, tista' tirriżulta selettiva fejn twassal għal trattament iddifferenzjat ta' impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni ġuridika u fattwali simili.

27. Madankollu nindika li, għall-għanijiet tal-eżami ta' dawn l-appelli, l-importanza tas-sentenza WDFG, ħlief għal dak ippreċiżat fil-punt segwenti, hija pjuttost limitata. Fil-fatt, minn naħa, l-ebda mill-ilmenti magħmula mir-rikorrenti ma huwa intiż li jikkontesta l-motivi li bihom il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet l-argumenti ta' WDFG intiżi li jagħtu valur lin-natura ġenerali tal-miżura kkontestata, applikat il-prinċipji sostnuti mill-Qorti tal-Ġustizzja f'tali sentenza[53]. Min-naħa l-oħra, f'din tal-aħħar, il-Qorti tal-Ġustizzja, anki jekk ibbażat ir-raġunament tagħha fuq il-premessa li l-Kummissjoni kienet ikkonstatat is-selettività tal-miżura kontenzjuża fuq il-bażi tan-natura derogatorja ta' din il-miżura u fuq l-inugwaljanza fit-trattament bejn impriżi residenti li hija introduċiet, ma ħaditx pożizzjoni madankollu dwar xi wieħed minn dawn l-aspetti, li min-naħa l-oħra huma fiċ-ċentru ta' dawn l-appelli[54]. Fi kliem ieħor, il-Qorti tal-Ġustizzja llimitat ruħha li taċċetta l-metodu ta' analiżi applikat mill-Kummissjoni sabiex tistabbilixxi n-natura selettiva tal-miżura kontenzjuża, mhux ir-riżultat ta' din l-applikazzjoni, li min-naħa l-oħra qiegħda tiġi diskussa f'dawn il-kawżi magħquda. Isegwi li l-argumenti żviluppati

[50] Sas-sentenza WDFG, il-possibbiltà li jiġi kkunsidrat bħala selettiv vantaġġ aċċessibbli mingħajr distinzjoni għall-impriżi kollha, anki jekk ikkundizzjonat għar-realizzazzjoni ta' tranżazzjoni ddeterminata, jidher li kienet tiltaqa' ma' ostakolu fil-limitu kkostitwit min-nuqqas ta' selettività fil-prinċipju tal-miżuri ġenerali. F'din is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja min-naħa l-oħra ċċarat li, għall-għanijiet tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva ta' miżura, hija importanti anki inugwaljanza fit-trattament li tirriżulta mill-imġiba tal-impriżi. Dan huwa, fil-fehma tiegħi, l-aspett l-iktar delikat tas-sentenza WDFG, li mhux b'kumbinazzjoni l-Qorti Ġenerali riedet tenfasizza, mhux mingħajr aċċent sottili ta' kritika, fil-punti 82 u 83 tas-sentenza appellata.

[51] Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punti 74 sa 81). Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawżi magħquda ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2017:854, punt 85), li jippruvaw jirrelativizzaw il-portata tas-sentenza billi jenfasizzaw in-natura ta' inċentiv għall-esportazzjoni tal-miżura kontenzjuża.

[52] Ara b'mod partikolari s-sentenza A-Brauerei, li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja, anki jekk ġiet imwissija mill-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe (v. C-374/17, EU:C:2018:741, punt 115) dwar il-konsegwenzi ta' qari restrittiv tas-sentenza WDFG, ikkonfermat l-approċċ ta' din tal-aħħar lil hinn minn dak il-kuntest speċifiku li fih kienet ġiet adottata.

[53] Ara l-punti 77 sa 89 tas-sentenza appellata.

[54] Nindika madankollu li kien hemm qari differenti tas-sentenza WDFG (ara l-konklużjonijiet tal-Avukati Ġenerali Wahl fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punt 107) u Kokott fil-kawżi magħquda ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2017:854, punt 85)), li fuq il-bażi tiegħu l-Qorti tal-Ġustizzja kellha tieħu pożizzjoni dwar is-sistema ta' referenza jew dwar is-selettività tal-miżura kontenzjuża.

mill-Gvern Ġermaniż fir-risposta tiegħu, sa fejn huma intiżi li jikkritikaw l-għażla, f'din il-kawża, tal-metodu ta' analiżi tas-selettività fi tliet fażijiet fondat fuq id-diskriminazzjoni għad-detriment tad-"disponibbiltà ġenerali" tal-vantaġġ fiskali, huma irrilevanti għall-għanijiet tal-eżami ta' dawn l-appelli.

B. Fuq l-appelli

28. WDFG u r-Renju ta' Spanja lkoll iqajmu motiv uniku insostenn tal-appelli rispettivi, relatat ma' żball fl-interpretazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE dwar dak li jikkonċerna l-kriterju tas-selettività. Iż-żewġ motivi huma differenti f'partijiet diversi: erba' prinċipali u tnejn sussidjarji, dwar dak li jikkonċerna l-motiv uniku ippreżentat minn WDFG, u erba' dwar dak li jikkonċerna l-motiv uniku imqajjem mir-Renju ta' Spanja.

29. L-ilmenti mqiegħda fl-isfond tal-erba' partijiet prinċipali mqajma minn WDFG u tal-erba' partijiet li fihom jinqasam l-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja jikkoinċidu jew jistgħu jiġu sovrapposti fil-parti l-kbira [55]. Dawn l-ilmenti jistgħu għalhekk jiġu ggruppati u eżaminati b'mod konġunt. Suċċessivament ser neżamina l-partijiet tal-aggravju uniku ta' WDFG magħmula b'mod sussidjarju.

1. Fuq l-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u fuq l-ewwel u t-tieni parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja: żball fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza

a) Fuq l-ammissibbiltà

30. L-ilmenti fl-isfond tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u tal-ewwel u t-tieni parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja huma bbażati fuq l-ewwel fażi tal-analiżi tas-selettività, intiża, kif intwera, għad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza. Il-Kummissjoni ssostni li dawn l-ilmenti huma globalment inammissibbli, minħabba li r-rikors ta' WDFG quddiem il-Qorti Ġenerali ma kien jinkludi l-ebda lment relatat ma' żbalji preżunti fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza. Li r-rikorrenti jiġu permessi jqajmu lmenti ġodda minflok l-appell ikun ifisser li dawn tal-aħħar jiġu permessi jorbtu lill-Qorti tal-Ġustizzja b'kontroversja iktar wiesgħa meta mqabbla ma' dik invokata quddiem il-Qorti Ġenerali.

31. L-eċċezzjoni tal-inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni għandha, fil-fehma tiegħi, tiġi miċħuda.

32. Żgur li huwa veru li, skont ġurisprudenza stabbilita, imfakkra mill-Kummissjoni, fil-kuntest ta' appell il-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja hija limitata għall-evalwazzjoni tas-soluzzjoni ġuridika li tkun ġiet mogħtija abbażi tal-motivi u l-argumenti diskussi quddiem il-Qorti Ġenerali u li għalhekk parti ma tistax, bħala prinċipju, tqajjem għall-ewwel darba quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja motiv li hija ma qajmitx quddiem il-Qorti Ġenerali [56].

[55] Fir-risposta tiegħu fil-Kawża C-51/19, ir-Renju ta' Spanja jenfasizza li l-appell ta' WDFG jikkoinċidi essenzjalment mal-aggravju uniku tiegħu u mar-raġunament magħmul fih.

[56] Ara, *inter alia*, is-sentenzi tal-1 ta' Frar 2007, Sison vs Il-Kunsill (C-266/05 P, EU:C:2007:75, punt 95) u tat-28 ta' Frar 2019, Alfamicro vs Il-Kummissjoni (C-14/18 P, EU:C:2019:159, punt 38).

33. Madankollu l-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat li rikorrent jista', fl-appell tiegħu, iqajjem motivi li jsibu l-bażi tagħhom fl-istess sentenza appellata u huma intiżi li jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha [57].

34. Għalhekk, f'din il-kawża, anki jekk, kif issostni l-Kummissjoni, l-ilmenti sostnuti minn WDFG u mir-Renju ta' Spanja fl-appelli rispettivi tagħhom jikkostitwixxu "motivi ġodda" meta mqabbla ma' dawk imqajma insostenn tar-rikors ta' WDFG quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja [58], dan ma jkunx minnu nnifsu suffiċjenti sabiex jiġu ddikjarati inammissibbli. Fil-fatt, minħabba li s-sentenza appellata eżaminat jekk il-Kummissjoni identifikatx b'mod korrett is-sistema fiskali ta' referenza fl-isfond tal-ewwel fażi tal-metodu ta' analiżi tas-selettività [59], WDFG u r-Renju ta' Spanja jistgħu leġittimament jikkritikaw, fid-dritt, il-konstatazzjonijiet magħmula dwar il-kwistjoni mill-Qorti Ġenerali, irrispettivament mill-fatt li dawn ma kinux żviluppaw fl-ewwel istanza argumenti speċifikament intiżi li jikkontestaw id-deċiżjoni tal-Kummissjoni minn din il-perspettiva.

35. Nosserva wkoll li, l-argumenti sostnuti minn WDFG u mir-Renju ta' Spanja fl-isfond tal-partijiet inkwistjoni tal-motivi uniċi tal-appelli rispettivi jinkludu kritika preċiża u ddettaljata tal-motivi tas-sentenza appellata u huma intiżi fil-parti l-kbira li jikkontestaw l-osservazzjoni tal-limiti u l-modalitajiet tal-eżerċizzju tal-evalwazzjoni tal-ġurisdizzjoni mill-Qorti Ġenerali. Dawn ma setgħux konsegwentement jiġu invokati quddiem din tal-aħħar [60].

36. Fuq il-bażi tal-preċedenti, inqis għalhekk li l-ewwel parti tal-ewwel aggravju uniku ta' WDFG u l-ewwel u t-tieni parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom jiġu ddikjarati ammissibbli.

b) Fuq il-mertu

1) Osservazzjonijiet preliminari

37. Fl-Avviż dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat, il-Kummissjoni tiddefinixxi s-sistema ta' referenza bħala "sett konsistenti ta' regoli li japplikaw b'mod ġenerali — fuq il-bażi ta' kriterji oġġettivi — għall-impriżi kollha li jaqgħu fl-ambitu tagħha kif definit mill-objettiv tagħha" [61]. Tajjeb madankollu jiġi enfasizzat li sal-lum il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma għamlitx tagħha din id-definizzjoni u għadha tiddefinixxi s-sistema ta' referenza bħala "s-*sistema fiskali komuni jew 'normali'* applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat" [62].

[57] Ara s-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall *et* vs Il-Kummissjoni (C-176/06 P, mhux ippubblikata, EU:C:2007:730, punt 17), tal-10 ta' April 2014, Il-Kummissjoni vs Siemens Österreich *et* (minn C-231/11 P sa C-233/11 P, EU:C:2014:256, punt 102), tal-20 ta' Diċembru 2017, EUIPO vs European Dynamics Luxembourg *et* (C-677/15 P, EU:C:2017:998, punt 28), tas-6 ta' Settembru 2018, Ir-Repubblika Ċeka vs Il-Kummissjoni (C-4/17 P, EU:C:2018:678, punt 24) u, fl-aħħar, tas-26 ta' Frar 2020, SEAE vs Alba Aguilera *et* (C-427/18 P, EU:C:2020:109, punt 54).

[58] F'dan ir-rigward nindika li, fil-punti 32 u 33 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali indikat li t-tieni lment tal-ewwel motiv għal annullament ta' WDFG kien ibbażat fuq "żball fl-identifikazzjoni tas-sistema ta' referenza" u li dan l-ilment kien sostnut minn argumenti globali, li jistgħu jiġu applikati wkoll għat-tielet motiv, dwar in-natura ġġustifikata tal-miżura kontenzjuża fid-dawl tan-natura u tas-sistema li fiha tinsab. Fil-punt 94 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali tippreċiża li l-argumenti ta' WDFG iwassluha "sabiex tistaqsi dwar ir-rilevanza tal-qafas ta' referenza magħżul mill-Kummissjoni fil-każ ineżami".

[59] Ara minn 92 sa 141 tas-sentenza appellata.

[60] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-1 ta' Ġunju 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) u Diputación Foral de Vizcaya vs Il-Kummissjoni (C-442/03 P u C-471/03 P, EU:C:2006:356), punt 60.

[61] Punt 133.

[62] Ara s-sentenza WDFG, punt 57. Il-korsiv huwa miżjud minni.

38. Minħabba l-kumplessità tas-sistemi fiskali nazzjonali u l-multipliċità tal-varjabbli li jaffettwaw id-determinazzjoni tal-obbligi fiskali tal-impriżi, id-diffikultà li tiġi identifikata "sistema komuni" bħal dik imsemmija, kif ukoll il-karattru inċert tar-riżultat ta' din it-tranżazzjoni, ġiet enfasizzata minn diversi partijiet[63]. Quddiem dawn id-diffikultajiet u jekk nitilqu mill-konstatazzjoni tal-impossibbiltà li tiġi ddeterminata sistema unika ta' referenza wasalna sabiex ninnegaw li din l-operazzjoni għandha natura deċiżiva u niffukaw pjuttost l-attenzjoni fuq l-inugwaljanza fit-trattament introdotta mill-miżura inkwistjoni[64] jiġifieri suġġeriment għar-ritorn għal sistema bbażata fuq il-kunċett ta' miżura ġenerali[65].

39. Għalkemm id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza tibqa' mingħajr dubju waħda mill-operazzjonijiet l-iktar kumplessi fl-isfond tal-eżami tal-kriterju tas-selettività – minħabba wkoll fir-riluttanza tal-Qorti tal-Ġustizzja li telabora kriterji preċiżi li jippermettu li l-Kummissjoni u l-awtoritajiet tal-Istati Membri jiġu ggwidati f'dan ix-xogħol[66] – l-orjentament ormaj ikkonsolidat fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, intiż li jqabbel il-kunċett tas-selettività ma' dak ta' diskriminazzjoni, ma jippermettix li tiġi evitata din l-operazzjoni jew li tiġi nnegata l-importanza tagħha. Kull tfittxija ta' diskriminazzjoni għandha fil-fatt titwettaq fid-dawl ta' *tertium comparationis*, jiġifieri ta' parametru ta' riferiment li tiġi mqabbla miegħu l-aċċertazzjoni tal-eżistenza ta' inugwaljanza fit-trattament inġusta. Issa, is-sistema fiskali ta' referenza, ikkunsidrata fid-dawl tal-għan tagħha, tikkostitwixxi parametru bħal dak imsemmi fis-sentenza dwar is-selettività[67], raġuni li minħabba fiha jidhirli li ċ-ċentralità tagħha wkoll – diversi drabi indikata mill-istess Qorti tal-Ġustizzja b'riferiment partikolari għall-eżami tal-miżuri fiskali[68] – ma tistax tiġi ddubitata[69].

40. Iżda fuq il-bażi ta' liema kriterji għandha tiġi ddeterminata sistema bħal din?

41. Huwa, fil-fehma tiegħi, fundamentali li l-operazzjoni tal-identifikazzjoni tar-regoli li jikkostitwixxuha titwettaq skont kriterji oġġettivi, anki sabiex tippermetti kontroll ġurisdizzjonali tal-evalwazzjonijiet li fuqha hija fondata.

42. Iktar minn hekk, minkejja li r-rikostruzzjoni oġġettiva tal-obbligi fiskali tal-impriżi importanti għall-għanijiet tad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza tista' xi drabi teħtieġ li jittieħdu inkunsiderazzjoni dispożizzjonijiet li ma jagħmlux parti mis-sistema fiskali speċifika li fiha tinsab il-miżura implikata[70], huwa importanti li r-riżultat ta' din l-operazzjoni ma jkunx kostruzzjoni astratta[71]. F'dan is-sens, jeħtieġ, fil-fehma tiegħi, li nitilqu mill-premessa li huwa l-Istat Membru kkonċernat li jiddefinixxi, permezz tal-eżerċizzju tal-kompetenzi esklużivi tiegħu fil-qasam

63 L-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe, fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża A-Braurei, punti 121 sa 140, illustra dawn id-diffikultajiet b'mod partikolarment effikaċi. Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punti 101 sa 105).

64 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawżi magħquda ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2017:854, punt 88).

65 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża A-Brauerei.

66 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punt 101).

67 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Andres, punt 89.

68 Il-Qorti tal-Ġustizzja f'dan ir-rigward ippruvat kif "l-eżistenza stess ta' vantaġġ tista' tiġi stabbilita biss bi tqabbil ma' obbligu msejjaħ 'normali'", ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03 (EU:C:2006:511, punt 56), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55), kif ukoll is-sentenza Andres, punti 88 u 89.

69 Diġà ġie ppreċiżat iktar 'il fuq, madankollu, li dan jgħodd għall-miżuri selettivi *de jure*, billi l-metodu ta' analiżi fi tliet fażijiet ma huwiex applikabbli fil-każ ta' miżuri selettivi *de facto*.

70 Bħal fil-kawża li tat lok għas-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

71 Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha opportunità tippreċiża, fis-sentenza Andres (punt 103), li s-selettività ta' miżura fiskali ma tistax tiġi evalwata b'mod ġust fuq il-bażi ta' sfond ta' riferiment ikkostitwit minn xi dispożizzjonijiet estrapolati b'mod artifiċjali minn sfond regolatorju iktar wiesa'.

tal-fiskalità diretta, is-sistema ta' referenza. Dan, kif ser jintwera aħjar sussegwentement, ma jfissirx li, fl-isfond tal-proċedura tas-selettività ta' miżura nazzjonali, il-Kummissjoni tkun obbligata f'kull każ li tassumi fil-bażi tal-analiżi tagħha is-sistema ta' referenza indikata mill-Istat Membru kkonċernat, mingħajr ma tkun tista' tikkontestaha, iżda biss li din is-sistema tikkonsisti f'sensiela ta' regoli u prinċipji meħuda mis-sistema fiskali ta' Stat Membru u li d-determinazzjoni trid issir fuq il-bażi ta' din is-sistema.

43. Finalment, konsistentement mad-definizzjoni milqugħa fl-avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat, ir-regoli identifikati bħala parti mis-sistema ta' referenza għandhom jikkostitwixxu sensiela koerenti. F'dan ir-rigward, tajjeb li jiġi enfasizzat li l-ħtieġa tal-koerenza taġixxi flimkien mal-limitu għall-Kummissjoni u bħala element li fuqu din tista' tibbaża ruħha sabiex tikkontesta s-sistema ta' referenza proposta mill-Istat Membru kkonċernat.

44. L-oġġettività, il-konkretezza u l-koerenza huma għaldaqstant il-kriterji li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza għandha tikseb fl-isfond tal-ewwel fażi tal-analiżi dwar is-selettività ta' miżura fiskali nazzjonali. Huwa neċessarju wkoll li jiġi mfittex metodu li jippermetti li titnaqqas in-natura inċerta ta' din id-determinazzjoni [72].

45. Minn din il-perspettiva, it-triq li wieħed għandu jieħu ma jidhirlix li hija neċessarjament dik ta' simplifikazzjoni eċċessiva. Fil-fatt huwa bla dubju veru li, fir-rigward tal-miżuri li jagħmlu parti mis-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji ta' Stat Membru, il-Qorti tal-Ġustizzja adottat approċċ wiesa' [73]. Din il-konstatazzjoni madankollu ma għandhiex, fil-fehma tiegħi, twassal mekkanikament għall-identifikazzjoni f'sistema bħal din tas-sistema ta' referenza għall-evalwazzjoni tal-miżuri msemmija, kif jidher li jsir mill-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni u kif ġie anki ssuġġerit fil-kummentarji [74]. Jekk dan ikun ir-riżultat f'parti kbira mill-każijiet, ma nqisx li huwa metodoloġikament korrett li wieħed jipproċedi bl-awtomatiżmi bil-konsegwenza li jċaħħad, għal kategorija sħiħa ta' miżuri fiskali, it-tieni u t-tielet fażi tal-eżami tas-selettività minn kull rilevanza konkreta. Dan ma jfissirx madankollu li, skont it-tip tal-miżura inkwistjoni, u tas-sistema fiskali li fiha tinsab, id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza ma tistax issegwi, kif ser jintwera aħjar sussegwentement, kriterji parzjalment differenti.

46. Dan premess, id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza għandha fil-fehma tiegħi neċessarjament tibda mill-analiżi tal-miżura kontenzjuża u, b'mod iktar partikolari, mid-differenzi bejn impriżi li din il-miżura tintroduċi fl-applikazzjoni tal-kriterji li hija tiddefinixxi.

47. Id-determinazzjoni tal-kriterji li fuq il-bażi tagħhom is-sitwazzjoni ta' impriża hija differenti minn dik ta' oħra, u konsegwentement tiġi sottoposta għal regola fiskali differenti, taqa' taħt id-diskrezzjonalità tal-leġiżlatur nazzjonali. Ir-regoli fil-kwistjoni tal-għajnuna jaġixxu bħala limitu għal din id-diskrezzjonalità, billi jintervjenu fejn sitwazzjonijiet li jippreżentaw karatteristiċi ta' omoġenjità jitqiegħdu taħt regoli li mill-applikazzjoni tagħhom tirriżulta diskriminazzjoni fit-tgawdija ta' benefiċċju fiskali. F'dan il-kuntest, billi jiġi meħud bħala punt

72 Jiena konxju sew tad-diffikultà ta' dan ix-xogħol u ta' kemm huma solidi l-argumenti ta' min isostni li s-sistema ta' referenza ma hijiex (u ma tistax tkun) ħlief ir-riżultat ta' għażla suġġettiva. Madankollu, minħabba ċ-ċentralità li dan il-kunċett kiseb fl-analiżi tas-selettività tal-miżuri fiskali, inqis li huwa iktar utli li wieħed jipprova jsib mod li "jgħix miegħu" iktar milli jippersevera fl-ippruvar tad-diffikultajiet oġġettivi fl-applikazzjoni prattika.

73 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punt 106).

74 F'dan is-sens, ara R. Ismer u S. Piotrowski, *Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited*, Intertax, 2018, minn p. 156, sa p. 158.

tat-tluq tal-analiżi tas-selettività tad-differenzi bejn impriżi li jirriżultaw mill-applikazzjoni tal-miżura eżaminata jiġi permess li tingħata konkretezza għall-operazzjoni ta' diskriminazzjoni tas-sistema ta' referenza.

48. Mill-eżami ta' tali miżura u mill-effetti tar-rikors l-applikazzjoni tagħha jistgħu jiġu misluta kemm il-gruppi ta' impriżi li bejniethom issir differenza kif ukoll il-fattur li għalih issir din id-differenza. Tali eżami jippermetti, fi kliem ieħor, li jiġi stabbilit "bejn min" hija stabbilita l-inugwaljanza fit-trattament u "fir-rigward ta' xiex". Tali inugwaljanza tista' b'mod partikolari tiddependi fuq aspetti tad-dixxiplina ta' kunċett ġuridiku partikolari jew ta' sistema speċifika ta' taxxa jew inkella taqa' taħt is-sistema fiskali komplessiva tal-Istat Membru.

49. F'tali kuntest, l-operazzjoni ta' identifikazzjoni tas-sistema ta' referenza tirriżulta ġeneralment b'inqas kumplikazzjoni fejn id-differenza bejn l-impriżi titħaddem fl-isfond ta' sistema tat-taxxa *ad hoc* – pereżempju ekotaxxa introdotta ġdida – bħal fil-kawżi li rriżultaw fis-sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED [75] (iktar 'il quddiem is-"sentenza ANGED" u tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni [76] (iktar 'il quddiem is-"sentenza British Aggregates"). F'dawn il-każijiet, fil-fatt, din id-differenza, li hija inerenti għas-suġġettar għat-taxxa jew għall-modalitajiet ta' applikazzjoni tagħha, titwettaq fir-rigward ta' sensiela legali speċifika u distinta kkostitwita mis-sistema tat-taxxa inkwistjoni. Din is-sensiela legali tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza għall-evalwazzjoni tas-selettività tal-miżura. Iktar kumpless min-naħa l-oħra huwa l-każ fejn il-miżura eżaminata tagħmel parti minn wieħed jew iktar mis-subsistemi fl-isfond ta' sistema tat-taxxa ġenerali preeżistenti, bħal fil-kawżi ta' oriġini tas-sentenzi Andres u A-Braueri, jew fejn tippreżenta ruħha bħala regola awtonoma. F'dawn il-każijiet, jeħtieġ, jekk wieħed jitlaq mill-miżura inkwistjoni u fid-dawl tad-differenza rilevanti għall-għanijiet tal-eżami tas-selettività, li mmorru lura għas-sensiela legali li tirregola l-fatti kkunsidrati, b'mod illi din is-sensiela tirriżulta fl-istess ħin bħala koerenti u kompleta. Din tista' tikkorrispondi għas-sistema tat-taxxa ġenerali meqjusa fl-intier tagħha jew għal waħda mis-sottosistemi tagħha jew inkella tiġi identifikata bil-miżura stess, meta dik tidher li hija regola b'loġika legali individwali u jekk ma jkunx possibbli li tiġi identifikata sensiela legali koerenti lil hinn minnha. Fejn imbagħad il-miżura ineżami tkun indiviżibbli mis-sistema fiskali komplessiva tal-Istat Membru kkonċernat għandu jsir riferiment għal tali sistema.

50. Finalment, inqis li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza għandha titwettaq, kuntrarjament għall-Istat Membru kkonċernat, fid-dawl tal-kontenut, tal-istruttura, tal-artikolazzjoni sistematika u tal-interrelazzjonijiet bejn ir-regoli kkunsidrati u mhux, min-naħa l-oħra, fid-dawl tal-għanijiet imfittxija mil-leġiżlatur nazzjonali. Dan kemm inkwantu, metodoloġikament, l-identifikazzjoni ta' dawn l-għanijiet titwettaq f'fażi distinta u suċċessiva għal dik tad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza, kif ukoll, kif antiċipat iktar 'il fuq, sabiex jiġi permess li din id-determinazzjoni tkun kemm jista' jkun oġġettiva [77].

51. Fid-dawl tal-preċedenti, ngħaddi sabiex neżamina l-ilmenti magħmula mir-rikorrenti fl-isfond tal-partijiet inkwistjoni tal-motivi uniċi rispettivi tal-appell.

75 C-236/16, EU:C:2018:291.

76 C-487/06 P, EU:C:2008:757.

77 Kif juru l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punti 149 sa 159) it-teħid inkunsiderazzjoni tal-għanijiet tal-leġiżlatur jintroduċi element (ulterjuri) ta' suġġettività fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza apparti milli jagħmel l-operazzjoni estremament iktar kumplessa. Nindika wkoll li, fil-parti tal-motivi tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza ma hemm l-ebda traċċa tad-dibattitu intensiv dwar l-għanijiet tar-regoli rilevanti riprodott mill-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-konklużjonijiet tiegħu.

2) Dwar l-ewwel ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u dwar l-ewwel parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja

52. WDFG, permezz tal-ewwel ilment tal-ewwel parti tal-ewwel aggravju uniku tagħha, u r-Renju ta' Spanja, permezz tal-ewwel parti tal-aggravju uniku tagħha, jsemmu li l-Qorti Ġenerali ssostitwixxiet il-motivi tad-deċiżjoni kkontestata, bl-użu ta' sistema ta' referenza differenti minn dik adottata mill-Kummissjoni. Filwaqt li din tal-aħħar indikat bħala s-sistema ta' referenza r-regoli relattivi għat-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju, il-Qorti Ġenerali, fuq il-bażi ta' analiżi materjalment differenti minn dik imwettqa mill-Kummissjoni, inkludiet f'din is-sistema anki t-trattament fiskali tal-avvjament mhux finanzjarju [78].

53. Infakkar f'dan ir-rigward li, fil-kuntest tal-istħarriġ tal-legalità msemmi fl-Artikolu 263 TFUE, il-Qorti tal-Ġustizzja u l-Qorti Ġenerali huma kompetenti sabiex jiddeċiedu fuq ir-rikorsi dwar nuqqas ta' kompetenza, dwar ksur tal-forom proċedurali sostanzjali, dwar ksur tat-Trattat FUE jew ta' kull regola ta' dritt dwar l-applikazzjoni tiegħu, jew dwar użu ħażin ta' poter. L-Artikolu 264 TFUE jipprovdi li, jekk ir-rikors huwa fondat, l-att ikkontestat għandu jiġi ddikjarat null. Il-Qorti tal-Ġustizzja u l-Qorti Ġenerali ma jistgħux għalhekk jissostitwixxu l-motivazzjoni tagħhom għal dik tal-awtur tal-att ikkontestat [79]. Fis-sentenza tas-27 ta' Jannar 2000, DIR International Film *et* vs Il-Kummissjoni [80], il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu ppreċiżat li "fil-kuntest ta' rikors għal annullament, il-Qorti tal-Prim'Istanza tista' tasal tinterpreta l-motivi tal-att ikkontestat b'mod differenti mill-awtur tiegħu, jekk mhux ukoll, f'ċerti ċirkustanzi, li tiċħad il-motivi formali indikati minnu" sakemm dan ikun eskluż "jekk ma tkunx ġustifikata bl-ebda element materjali" [81].

54. L-ilment tar-rikorrenti li skontu l-Qorti Ġenerali assumiet bħala l-bażi tal-analiżi tagħha sistema ta' referenza differenti minn dik adottata mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata, ma jidhirx, *prima facie*, li ma huwiex fondat. Fil-fatt, kif josservaw korrettement WDFG u r-Renju ta' Spanja, fil-premessa 96 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tindika bħala l-"qafas ta' referenza xieraq għall-valutazzjoni tal-miżura inkwistjoni" ir-"regoli dwar it-trattament tat-taxxa tal-avvjament finanzjarju" [82] previsti mis-sistema ġenerali Spanjola tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Fil-punti 70, 92 u 140 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali tindika min-naħa l-oħra li l-Kummissjoni ħadet bħala qafas ta' referenza għall-analiżi tagħha tas-selettività it-*trattament fiskali tal-avvjament*, u ppreċiżat, fil-punt 92, li din "ma llimitatx dan il-qafas għat-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju biss".

55. Madankollu, fuq analiżi iktar profonda, inqis li l-Qorti Ġenerali ma wettqet l-ebda żnaturament tad-deċiżjoni kkontestata, lanqas ma ssostitwixxiet il-motivi ta' din id-deċiżjoni. L-ilment inkwistjoni jiffoka fuq differenza fit-terminoloġija bejn id-deċiżjoni kkontestata u s-sentenza appellata li, kuntrarjament għal dak li jsostnu r-rikorrenti u kif min-naħa l-oħra korrettement tenfasizza l-Kummissjoni, ma tikkorrispondix għall-identifikazzjoni ta' żewġ sistemi ta' referenza materjalment differenti.

78 WDFG tirreferi, b'mod partikolari, għall-punti 92 u 140 tas-sentenza appellata.

79 Ara s-sentenzi tas-27 ta' Jannar 2000, DIR International Film *et* vs Il-Kummissjoni (C-164/98 P, EU:C:2000:48, punt 38), tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni, C-487/06 P, Ġabra p. I-10515, punt 141) u tal-24 ta' Jannar 2013, Frucona Košice vs Il-Kummissjoni, C-73/11 P, EU:C:2013:32, punt 89).

80 C-164/98 P, EU:C:2000:48.

81 Punt 42.

82 Il-korsiv huwa miżjud minni.

56. Sabiex wieħed jagħraf il-konverġenza essenzjali tar-riżultati bejn l-analiżi tal-Kummissjoni u l-interpretazzjoni li tagħti l-Qorti Ġenerali wieħed għandu jirreferi għall-premessa 89 tad-deċiżjoni kkontestata, indirizzata mill-Qorti Ġenerali fil-punt 70 tas-sentenza appellata. F'din il-parti, il-Kummissjoni, b'antiċipazzjoni tal-konklużjoni li tasal għaliha fit-tmiem tal-analiżi tagħha dwar is-selettività, tirrispondi għall-argumenti tal-Gvern Spanjol li skontu s-sistema ta' referenza kellha tkun limitata għat-trattament fiskali tal-avvjament riżultanti mill-akkwiżizzjoni ta' azzjonijiet f'kumpannija bbażata fi Stat li ma huwiex Spanja. Hija ssostni f'termini ċari li, fil-fehma tagħha, il-miżura kontenzjuża "għandha tiġi evalwata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet ġenerali tas-sistema tat-taxxa korporattiva kif applikabbli għal sitwazzjonijiet li fihom it-tfaċċar tal-avvjament iwassal għal benefiċċju fiskali" u tippreċiża li l-pożizzjoni tagħha hija spjegata bil-konstatazzjoni li "s-sitwazzjonijiet li fihom l-avvjament finanzjarju jista' jiġi amortizzat ma jkoprux il-kategoriji kollha ta' kontribwenti li jitpoġġew f'sitwazzjoni fattwali u legali simili".

57. Ir-raġunament magħmul mill-Kummissjoni huwa, fil-fehma tiegħi, lineari. Il-punt tat-tluq huwa l-konstatazzjoni li r-regola kontenzjuża tipprevedi l-amortizzazzjoni tal-avvjament konsegwenti għall-akkwist ta' sehem fil-każ biss ta' azzjonijiet f'kumpannija li ma hijiex ibbażata fi Spanja. Din il-konstatazzjoni wasslet lill-Kummissjoni sabiex tistaqsi dwar il-possibbiltà li l-miżura kontenzjuża hijiex selettiva inkwantu tintroduċi diskriminazzjoni fir-rigward tal-impriżi li jipproċedu minn tranżazzjonijiet ta' akkwisti simili iżda f'kumpanniji bbażati fi Spanja. Is-sistema ta' referenza bl-għan tal-evalwazzjoni tas-selettività għandha konsegwentement tinkludi r-regoli li jirregolaw it-trattament fiskali tal-avvjament riżultanti minn dawn l-akkwisti. Issa, kif jirriżulta mill-premessa 89 imsemmija iktar 'il fuq, il-Kummissjoni titlaq mill-premessa li, fuq il-bażi tal-prinċipji tas-sistema kontabbli u fiskali Spanjola, għall-avvjament finanzjarju riżultanti mill-akkwist ta' azzjonijiet f'kumpanniji bbażati fi Spanja japplikaw regoli simili għal dawk li jirregolaw l-avvjament b'mod ġenerali[83], li fuq il-bażi tagħhom dan tal-aħħar għandu jitniżżel fil-kotba bħala assi intanġibbli separat hekk kif il-kumpannija akkwirenti tieħu l-kontroll tal-kumpannija fil-mira[84] u jista' jiġi amortizzat biss wara formazzjoni ta' grupp ta' impriżi[85]. F'dan is-sens timmilita espressament il-premessa 99 tad-deċiżjoni kkontestata li fiha l-Kummissjoni ssostni li, għall-għanijiet fiskali Spanjoli l-avvjament, intiż b'mod ġenerali u għalhekk mhux biss bħala avvjament finanzjarju, "jista' jitniżżel biss b'mod separat wara kombinament tan-negozju", u tippreċiża immedjatament wara li, "[m]eta l-akkwiżizzjoni tan-negozju jsir permezz tal-akkwiżizzjoni tal-ishma [...] l-avvjament jista' joħroġ biss jekk il-kumpanija akkwirenti sussegwentament tikkombina mal-kumpanija akkwiżita, li fuqha mbagħad tikseb kontroll". B'mod iktar espliċitu, fil-premessa 100 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ssostni li "jiġi permess li l-avvjament finanzjarju, li huwa l-avvjament li kien jitniżżel fil-kotba kieku l-kumpaniji kienu ngħaqdu, jidher separatament – anke jekk ma kienx hemm kombinament tan-negozju – jikkostitwixxi deroga mis-sistema ta' referenza", u tippreċiża immedjatament wara li "d-deroga mhijiex dovuta minħabba t-tul tal-perjodu li fih l-avvjament finanzjarju jiġi amortizzat meta mqabbel mal-perjodu li japplika għal avvjament tradizzjonali iżda għat-trattament differenti rċevut minn tranżazzjonijiet domestiċi u transkonfinali".

58. Għaldaqstant, skont il-loġika tad-deċiżjoni kkontestata, fejn, fil-premessi 92 sa 96 tagħha, il-Kummissjoni tindika bħala s-sistema ta' referenza r-"regoli dwar it-trattament tat-taxxa ta' avvjament finanzjarju", hija tirreferi, apparti għar-regoli speċifikament applikabbli

83 F'dan ir-rigward, nindika li, fil-premessa 22 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tikkunsidra l-Artikolu 89(3), TRLIS, li jirregola l-amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju riżultanti mill-akkwist ta' azzjonijiet f'kumpanniji residenti fi Spanja f'każ ta' formazzjoni ta' grupp ta' impriżi, bl-istess mod ta' applikazzjoni tal-Artikolu 11(4), TRLIS, li jispeċifika l-kundizzjonijiet għall-amortizzazzjoni tal-avvjament riżultanti minn akkwist għall-għanijiet tad-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli tat-taxxa fuq il-kumpanniji.

84 Ara l-premssa 18 tad-deċiżjoni kkontestata.

85 Ara l-premessa 19 tad-deċiżjoni kkontestata.

għall-amortizzazzjoni tal-avvjament f'każ ta' akkwist ta' azzjonijiet, għan-"[normi] ta[s-s]istema tat-taxxa korporattiva Spanjola ġenerali" li jirregolaw l-amortizzazzjoni tal-avvjament b'mod ġenerali inkwantu jagħtu sfond ta' evalwazzjoni rilevanti għal dawn ir-regoli.

59. Issa, lil hinn mit-terminoloġija differenti użata fid-deċiżjoni kkontestata u fis-sentenza appellata u minkejja li l-motivazzjoni ta' din tal-aħħar dwar il-kwistjoni setgħet tkun iktar espliċita, jirriżulta minn dan li s-sistema ta' referenza li ġiet milqugħa mill-Qorti Ġenerali ma hijiex differenti minn dik indikata mill-Kummissjoni. Il-Qorti Ġenerali għalhekk ma ssostitwixxietx il-motivi tagħha b'dawk tad-deċiżjoni kkontestata, lanqas ma żnaturat il-kontenut jew ma interpretata b'mod żbaljat. L-interpretazzjoni milqugħa fil-punti 70, 92 u 140 tas-sentenza appellata hija ġġustifikata fuq il-bażi ta' elementi essenzjali tad-deċiżjoni kkontestata.

60. Għall-motivi esposti iktar 'il fuq inqis għalhekk li l-ewwel ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u l-ewwel parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

3) Dwar it-tieni lment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u dwar it-tieni parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja

61. WDFG, permezz tat-tieni lment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku tagħha, u r-Renju ta' Spanja, permezz tat-tieni parti tal-aggravju uniku tagħha, iqajmu żewġ kontestazzjonijiet distinti.

62. Permezz tal-ewwel kontestazzjoni, li WDFG tqajjem b'mod prinċipali, ir-rikorrenti jallegaw li l-Qorti Ġenerali ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha għal dik tad-deċiżjoni kkontestata billi eskludiet li l-miżura kontenzjuża setgħet tikkostitwixxi sistema ta' referenza awtonoma. Huma jsostnu, essenzjalment, li l-Kummissjoni ċaħdet l-ipoteżi ta' sistema ta' referenza awtonoma kkostitwita mill-miżura kontenzjuża u bbażata ruħha unikament fuq l-assenza pretiża ta' ostakoli ġuridiċi għall-amalgamazzjonijiet transkonfinali, filwaqt li l-Qorti Ġenerali bbażat ruħha, fil-punti 127 sa 140 tas-sentenza appellata, fuq argumenti kompletament differenti.

63. F'dan ir-rigward, nindika, kif għamlet il-Qorti Ġenerali fil-punt 70 tas-sentenza appellata, li, fil-premessa 89 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ddeċidiet li s-sistema ta' referenza ma setgħetx tillimita ruħha għat-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju istitwit mill-miżura kontenzjuża, minħabba illi minn din il-miżura jibbenefikaw biss l-impriżi li pproċedew għal akkwisti ta' azzjonijiet f'kumpanniji mhux residenti u li, sabiex tiġi evalwata l-eżistenza ta' diskriminazzjoni fir-rigward tal-impriżi li pproċedew għall-istess tip ta' akkwisti iżda f'kumpanniji residenti kien neċessarju li jiġi kkunsidrat li "d-dispożizzjonijiet ġenerali tas-sistema tat-taxxa korporattiva kif applikabbli għal sitwazzjonijiet li fihom it-tfaċċar tal-avvjament [kien] iwassal għal benefiċċju fiskali […]". Fil-premessi 92 sa 96 tad-deċiżjoni kkontestata, li fuqha huwa bbażat l-ilment tar-rikorrenti dwar sostituzzjoni pretiża tal-motivi, il-Kummissjoni llimitat ruħha illi tirrispondi għall-osservazzjonijiet ippreżentati mill-awtoritajiet Spanjoli li qiegħdu f'dubju s-sistema ta' referenza identifikata provviżorjament fid-deċiżjoni tal-ftuħ, billi sostnew fost affarijiet oħra li, peress li l-impriżi li jakkwistaw azzjonijiet f'kumpanniji barranin jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ġuridika differenti minn dik tal-impriżi li jakkwistaw azzjonijiet f'kumpanniji residenti, il-miżura kontenzjuża kellha tiġi kkunsidrata bħala sistema ta' referenza awtonoma. Wara li kkonstatat li l-bażi fattwali li fuqha kienu fondati dawn l-argumenti ma kinitx issostanzjata b'mod suffiċjenti, il-Kummissjoni kkonfermat is-sistema ta' referenza kif iddeterminata fid-deċiżjoni tal-ftuħ.

64. Rigward il-premessa 117 tad-deċiżjoni kkontestata, imfakkra wkoll minn WDFG, nindika li din tinsab f'parti tal-analiżi tas-selettività li l-Kummissjoni tiżviluppa "b'mod addizzjonali" meta mqabbla mal-analiżi inkluża fil-premessi 92 sa 114 li hija tikkolloka taħt it-titolu "[a]naliżi tal-miżura inkwistjoni skont sistema ta' referenza li tikkonsisti fit-trattament tal-avvjament fi transżazzjonijiet ma' pajjiżi terzi"[86]. Issa, minkejja dan il-kollokament sistematiku, jirriżulta mill-qari tal-premessa 117 imsemmija iktar 'il fuq li l-konstatazzjonijiet li tinkludi jinsabu pjuttost f'perspettiva ta' evalwazzjoni tal-komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet tal-impriżi li jibbenefikaw mill-vantaġġ previst mill-miżura kontenzjuża u minn dawk li huma esklużi minnha, inerenti, kif intwera, għat-tieni fażi tal-analiżi dwar is-selettività, jiġifieri f'perspettiva ta' evalwazzjoni tal-eżistenza ta' ġustifikazzjoni tat-"trattament tat-taxxa differenti tat-tranżazzjonijiet tal-ishma Spanjoli […] [u] tat-tranżazzjonijiet li jikkonċernaw pajjiżi terzi", inerenti min-naħa l-oħra għat-tielet fażi. L-istess jista', fil-fehma tiegħi, jingħad dwar il-premessi 114 u 115 tad-deċiżjoni tat-12 ta' Jannar 2011, li għalihom jirreferi r-Renju ta' Spanja, kif jirriżulta wkoll b'mod ċar mill-premessa 113 li tippreċedihom, fejn il-Kummissjoni tippreċiża li hija "investigat il-leġiżlazzjoni ta' diversi pajjiżi li mhumiex fl-UE sempliċement biex tivverifika l-allegazzjonijiet tal-awtoritajiet Spanjoli dwar l-eżistenza ta' ostakli legali espliċiti għal kombinamenti transkonfimali. *Madankollu, dan l-eżami ma jikkostitwix l-għarfien tal-fatt li tali ostakli ma jistgħux jiġġustifikaw sistema ta' referenza differenti f'dan il-każ*"[87]. Kuntrarjament għal dak li jsostni r-Renju ta' Spanja, it-triq proċedurali meħuda mill-Kummissjoni, bl-eżami f'deċiżjoni separata tas-sitwazzjoni tal-impriżi li jinvestu f'kumpanniji stabbilit barra l-Unjoni Ewropea, hija ġġustifikata kompletament minn perspettiva ta' evalwazzjoni tal-komparabbiltà bejn dawn l-impriżi u dawk li jinvestu f'kumpanniji residenti fi Spanja jew ta' evalwazzjoni tal-eżistenza ta' ġustifikazzjoni fl-inugwaljanza fit-trattament bejn dawn iż-żewġ kategoriji ta' impriżi, u hija perfettament kompatibbli mal-manutenzjoni ta' sfond ta' riferiment iktar wiesa' meta mqabbel ma' dak ikkostitwit mill-miżura kontenzjuża.

65. Għaldaqstant, kuntrarjament għal dak li jsostnu r-rikorrenti, ma huwiex minħabba l-assenza tar-rikonoxximent ta' ostakoli għall-formazzjonijiet ta' gruppi transkonfinali li l-Kummissjoni eskludiet li l-miżura kontenzjuża setgħet tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza korretta li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni għall-għanijiet tal-analiżi tas-selettività, iżda minħabba li ddeċidiet li din il-miżura kellha tiġi evalwata fid-dawl ta' sensiela legali iktar wiesgħa li tinkludi kemm ir-regoli applikabbli għall-amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju f'każ ta' akkwist ta' azzjonijiet f'kumpanniji residenti kif ukoll il-prinċipji applikabbli għall-amortizzazzjoni tal-avvjament b'mod ġenerali, liema regoli, skont il-Kummissjoni, ingħaqdu sabiex jipprevedu d-deduċibbiltà tal-avvjament biss għall-każ fejn l-akkwist ġie segwit minn formazzjoni ta' grupp ta' impriżi. Din il-konklużjoni hija, fil-fehma tiegħi, ikkonfermata mill-premessi 17 sa 22 tad-deċiżjoni tal-ftuħ, li għaliha l-Kummissjoni tirreferi diversi drabi fiċ-ċaħda tal-argumenti tar-Renju ta' Spanja fil-punti 92 sa 96 tad-deċiżjoni kkontestata.

66. Fuq il-bażi tal-premessi preċedenti, inqis, għalhekk, li l-ewwel kontestazzjoni fondata fuq sostituzzjoni preżunta tal-motivi li l-Qorti Ġenerali suppost wettqet, fil-punti 127 sa 140 tas-sentenza appellata għandha tiġi miċħuda bħala infondata.

67. Permezz tat-tieni kontestazzjoni, li WDFG qajmet b'mod sussidjarju, ir-rikorrenti jsostnu li r-raġunar "sostituttiv" żviluppat mill-Qorti Ġenerali sabiex teskludi li l-miżura kontenzjuża tkun tista' tikkostitwixxi sistema ta' referenza awtonoma huwa vvizzjat minn żball ta' dritt. Minn naħa, huma josservaw li l-miżura kontenzjuża għandha bħala għan l-iżgurar tan-newtralità fiskali fir-rigward tal-akkwisti ta' azzjonijiet fi Spanja u barra mill-pajjiż u li l-kamp ta' applikazzjoni

86 Ara l-premessa 89 *et seq*. A.2 tad-deċiżjoni kkontestata.

87 Il-korsiv huwa miżjud minni.

tagħha ma jistax għalhekk jiġi ridott għal dak li jagħti rimedju għal problema speċifika, kif min-naħa l-oħra sostniet il-Qorti Ġenerali fil-punt 139 tas-sentenza appellata. Min-naħa l-oħra, huma jsostnu li r-raġunament tal-Qorti Ġenerali jwassal għal evalwazzjoni tas-selettività ta' miżura b'mod differenti skont jekk il-leġiżlatur nazzjonali jkunx iddeċieda li joħloq taxxa separata jew li jibdel taxxa ġenerali u, għalhekk, skont it-teknika leġiżlattiva użata.

68. Mill-punt 94 tas-sentenza appellata jirriżulta li r-raġunament tal-Qorti Ġenerali fil-punti 95 sa 141 ta' din is-sentenza huwa intiż jirrispondi għall-argument ta' WDFG li skontu, minħabba ostakoli għall-formazzjonijiet ta' gruppi transkonfinali, il-Kummissjoni kellha tindika l-miżura kontenzjuża bħala s-sistema ta' referenza.

69. Dan ir-raġunament jista' jinqasam fi tliet partijiet.

70. L-ewwel parti, li tinkludi l-punti 95 sa 108 tindirizza, b'mod ġenerali, il-kwistjoni tal-metodoloġija applikabbli għad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza fl-isfond tal-ewwel fażi tal-eżami dwar is-selettività. Fil-punt 98, il-Qorti Ġenerali tafferma li d-delimitazzjoni materjali ta' din is-sistema titħaddem, bħala prinċipju, b'rabta mal-miżura analizzata u, fil-punt 102, ippreċedut minn analiżi tas-sentenzi tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos [88] (iktar 'il quddiem is-"sentenza Paint Graphos") u tat-8 ta' Settembru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi [89] (iktar 'il quddiem is-"sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi"), hija tikkonstata li, "minbarra l-eżistenza ta' rabta bejn is-suġġett tal-miżura inkwistjoni u dak tas-sistema normali, l-eżami tan-natura paragunabbli tas-sitwazzjonijiet li jaqgħu taħt din il-miżura u tas-sitwazzjonijiet li jaqgħu taħt din is-sistema jippermetti wkoll li tiġi ddelimitata materjalment il-portata tal-imsemmija sistema". Il-Qorti Ġenerali tipproċedi bl-indikazzjoni, fil-punti 103 u 104, li, peress illi n-natura simili ta' dawn is-sitwazzjonijiet tippermetti wkoll li tinsilet konklużjoni dwar l-eżistenza ta' deroga meta s-sitwazzjonijiet li jaqgħu taħt il-miżura kontenzjuża jiġu ttrattati b'mod differenti minn dawk li jaqgħu taħt is-sistema normali, "raġunament ġenerali li jirrigwarda l-ewwel żewġ stadji tal-metodu [ta' analiżi tas-selettività] jista', f'ċerti każijiet, iwassal sabiex jiġu ddeterminati kemm is-sistema normali kif ukoll l-eżistenza ta' deroga".

71. Fit-tieni parti tar-raġunament tagħha, li tinkludi l-punti 109 sa 125 tas-sentenza appellata, fl-applikazzjoni tal-metodoloġija esposta fil-punti 95 sa 108 ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali eżaminat jekk, fid-dawl tal-għan tas-sistema normali identifikat mill-Kummissjoni, l-impriżi li jakkwistaw azzjonijiet f'kumpanniji residenti u dawk li jakkwistaw azzjonijiet f'kumpanniji mhux residenti jinsabux f'sitwazzjoni simili ta' fatt u ta' dritt. Dan l-eżami ta' komparabbiltà, li normalment jitwettaq fl-isfond tat-tieni fażi tal-analiżi dwar is-selettività, huwa għalhekk antiċipat fl-ewwel fażi u l-Qorti Ġenerali tagħmel id-delimitazzjoni korretta tas-sistema ta' referenza dipendenti mir-riżultat tiegħu (punt 109 tas-sentenza appellata). Skont dan l-eżami, il-Qorti Ġenerali tasal għall-konklużjoni li "l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti jinsabu, fir-rigward tal-għan li għandu jintlaħaq mit-trattament fiskali tal-avvjament, f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli għal dik tal-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti" (punt 122 tas-sentenza appellata) u li l-Kummissjoni kellha raġun tikkunsidra "skont is-sistema normali, it-trattament fiskali tal-avvjament u mhux it-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju stabbilit mill-miżura kontenzjuża" (punt 123 tas-sentenza appellata). Wara li indikat li din il-miżura "billi tippermetti l-amortizzazzjoni tal-avvjament għall-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji mhux residenti mingħajr ma jkun hemm formazzjoni ta' grupp ta' impriżi, tapplika għal dawn it-tranżazzjonijiet trattament differenti minn dak li japplika għall-akkwisti ta' ishma

88 Minn C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550.

89 C-279/08 P, EU:C:2011:551.

f'kumpanniji residenti, filwaqt li dawn iż-żewġ tipi ta' tranżazzjonijiet jinsabu, fir-rigward tal-għan li għandu jintlaħaq mis-sistema normali, f'sitwazzjonijiet legali u fattwali paragunabbli" (punt 124 tas-sentenza appellata), il-Qorti Ġenerali tagħlaq din il-parti tar-raġunament tagħha billi tiċħad l-argumenti ta' WDFG mhux biss inkwantu huma intiżi jikkontestaw id-delimitazzjoni tas-sistema ta' referenza fl-isfond tal-ewwel fażi ta' analiżi tas-selettività iżda anki inkwantu jolqtu l-konstatazzjoni tan-natura derogatorja tal-miżura kontenzjuża li għandha tapplika fl-isfond tat-tieni fażi, billi tikkonferma "l-eżistenza ta' rabtiet bejn dawn iż-żewġ stadji, jew saħansitra, xi kultant, bħal fil-każ ineżami, anki ta' raġunament komuni" (punt 125 tas-sentenza appellata).

72. Finalment, fit-tielet parti tar-raġunament tagħha, li jinkludi l-punti 126 sa 141, il-Qorti Ġenerali tanalizza jekk "minkejja l-eżistenza ta' sistema fiskali, b'rabta mal-miżura [kontenzjuża] u fir-rigward tal-għan fejn tranżazzjonijiet, li ma jibbenefikawx minn din il-miżura, jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli għat-tranżazzjonijiet li jibbenefikaw minn (...) [tali miżura], jeħtieġ li jiġi eżaminat għal darba oħra jekk il-miżura kontenzjuża tistax, fid-dawl tal-karatteristiċi proprji tagħha u għalhekk indipendentement minn kwalunkwe analiżi komparattiva, tikkostitwixxi, fiha nnifisha, qafas ta' referenza awtonomu".

73. Ir-rikorrenti ma jqajmux kritiki intiżi li jikkontestaw il-metodoloġija tal-Qorti Ġenerali fil-punti 95 sa 108 tas-sentenza appellata. F'dan ir-rigward ser nillimita ruħhi għalhekk li nosserva li l-għaqda tal-ewwel u tat-tieni fażi li tirriżulta minn dawn il-punti ma jidhirlix li hija konsistenti la mas-sentenzi Paint Graphos[90] u Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi[91], li fuqhom il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha, u lanqas mal-ġurisprudenza iktar reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tiddistingwi b'mod ċar bejn dawn il-fażijiet u tippreċedi d-delimitazzjoni tas-sistema ta' riferiment bl-identifikazzjoni tal-għan ta' din is-sistema u din tal-aħħar bid-determinazzjoni tal-impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli għal dik tal-impriżi benefiċjarji tal-miżura implikata. Għaqda bħal din, probabbilment magħmula mill-istruttura tad-deċiżjoni kkontestata u mill-argumenti ta' WDFG, tikkomplika, fil-fehma tiegħi, ulterjorment l-isfond diġà kumpless li jirriżulta mill-ġurisprudenza fil-kwistjoni tal-analiżi u tas-selettività tal-miżuri fiskali. Kif intwera iktar 'il fuq[92], jekk huwa importanti li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza titwettaq b'rabta mal-miżura inkwistjoni u mad-differenzi li din tintroduċi, din id-determinazzjoni għandha titwettaq kemm jista' jkun bl-iktar mod oġġettiv, jiġifieri mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni, diġà f'din il-fażi, l-għan preżunt ta' din is-sistema jew il-komparabbiltà effettiva bejn is-sitwazzjoni tal-impriżi benefiċjarji tal-miżura inkwistjoni u dik tal-impriżi li min-naħa l-oħra huma esklużi minnha.

90 Fil-punt 49 ta' din is-sentenza, li tikkostitwixxi formulazzjoni preċedenti tal-metodu ta' analiżi fi tliet fażijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja tesponi dak li mbagħad ġie kostantament irrepetut fil-ġurisprudenza sussegwenti, jiġifieri li, minn naħa, għandha tiġi identifikata s-sistema fiskali komuni jew "normali" u biss sussegwentement għandha tiġi aċċertata n-natura eventwalment derogatorja tal-miżura inkwistjoni meta mqabbla ma' din is-sistema, bil-verifikazzjoni jekk din il-miżura tintroduċix differenzi bejn impriżi li jaqgħu taħt l-għan imfittex mis-sistema msemmija f'sitwazzjoni fattwali u ġuridika simili. Fil-punti sussegwenti 50 sa 62 ta' din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja żammet strettament ma' dan il-metodu, billi minn naħa identifikat is-sistema ġuridika ta' referenza mat-taxxa fuq il-kumpanniji (punt 50), u, min-naħa l-oħra, billi aċċertat in-natura derogatorja tal-eżonerazzjoni ta' din l-imposta prevista favur il-kooperattivi (punti 51 u 52) u billi evalwat jekk is-sitwazzjoni ta' dawn il-kumpanniji setgħetx tkun ikkunsidrata komparabbli għal dik tal-kumpanniji kummerċjali (punti 54 sa 62). Finalment, il-Qorti tal-Ġustizzja semmiet ukoll, fil-punt 64, is-suġġett tat-tielet fażi tal-eżami dwar is-selettività.

91 Fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi, anki jekk b'test skematiku inqas rigoruż, il-Qorti tal-Ġustizzja tapplika metodu ta' analiżi simili għal dak tas-sentenza Paint Graphos, billi tidentifika, minn naħa, is-sistema ta' referenza tar-regola nazzjonali li tipprevedi għall-impriżi li l-attivitajiet tagħhom jipproduċu emissjonijiet ta' NOx obbligi fil-kwistjoni tal-limitazzjoni jew tat-tnaqqis ta' dawn l-emissjonijiet (punt 64) u billi tikkonstata, min-naħa l-oħra, li, b'riferiment għall-għan ambjentali u tal-ġestjoni tal-inkwinament atmosferiku ta' din ir-regola, l-impriżi benefiċjarji tal-miżura inkwistjoni u dawk esklużi minnha, iżda suġġetti għal obbligi simili ta' tnaqqis tal-emissjonijiet ta' NOx kienu jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli. Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-279/08 P, EU:C:2010:799, punti 43 u 44)

92 Ara l-punt 50 ta' dawn il-konklużjonijiet.

74. L-argumenti mqajma mir-rikorrenti fl-isfond tal-ilmenti inkwistjoni u intiżi li jikkontestaw it-tieni parti tar-raġunament tal-Qorti Ġenerali, jiġifieri l-punti 109 sa 125 tas-sentenza appellata, ser jiġu indirizzati fl-isfond tal-partijiet tal-motivi uniċi rispettivi tal-appell, speċifikament intiżi għall-kontestazzjoni tad-definizzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza.

75. Għal dak li jirrigwarda l-argumenti li jiddependu fuq it-tielet parti ta' dan ir-raġunament, jiġifieri fuq il-punti 126 sa 141 tas-sentenza appellata, inqis li dawn għandhom jiġu miċħuda.

76. Minn naħa, kuntrarjament għar-rikorrenti, jiena tal-fehma li l-analiżi li wettqet il-Qorti Ġenerali sabiex tikkonkludi li l-miżura kontenzjuża ma setgħetx tikkostitwixxi sfond ta' riferiment awtonomu "fid-dawl tal-karatteristiċi proprji tagħha"[93], ma hijiex fondata fuq it-teknika ġuridika magħżula mil-leġiżlatur Spanjol, li, sabiex jintroduċi s-sistema kontenzjuża, ma pproċediex għall-adozzjoni ta' liġi fiskali speċjali, iżda llimita ruħu li jirriforma l-liġi li tirregola t-taxxa fuq il-kumpanniji.

77. Huwa fil-fatt fuq il-bażi tas-suġġett u tal-effetti tal-miżura kontenzjuża u mhux biss fuq sempliċi kunsiderazzjonijiet ta' natura formali li l-Qorti Ġenerali, minn naħa, ikkonstatat li din il-miżura kkostitwixxiet biss "modalità partikolari ta' applikazzjoni ta' taxxa usa'"[94] u ma introduċietx "sistema fiskali ddelimitata b'mod ċar, li ssegwi għanijiet speċifiċi u li […] tkun distinta minn kwalunkwe sistema fiskali oħra"[95], u mill-bqija, indikat li din il-miżura kkostitwixxiet "eċċezzjoni għar-regola ġenerali li skontha l-formazzjonijiet ta' gruppi ta' impriżi biss jistgħu jwasslu għall-amortizzazzjoni tal-avvjament".

78. F'dan ir-rigward infakkar li, għalkemm huwa ċertament veru li, kif josservaw ir-rikorrenti, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-invokazzjoni tat-teknika leġiżlattiva użata ma "tkun[x] biżżejjed sabiex tiddefinixxi l-qafas ta' referenza rilevanti għall-finijiet tal-analiżi tal-kundizzjoni dwar is-selettività, ħlief biex tiġi sostnuta b'mod deċiżiv il-forma tal-interventi statali fuq l-effetti tagħhom"[96], hija ppreċiżat ukoll, fil-punt 77 tas-sentenza WDFG, li ċ-ċirkustanza fejn miżura fiskali tkun ta' natura derogatorja meta mqabbla mas-sistema fiskali komuni huwa tabilħaqq relevanti għall-għanijiet tal-analiżi tas-selettività tagħha meta minn dan jirriżulta li żewġ kategoriji ta' operaturi huma distinti u huma suġġetti għal trattament iddifferenzjat u dawn iż-żewġ kategoriji jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema[97]. Għaldaqstant ma jistax jiġi allegat li l-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq kunsiderazzjonijiet relatati unikament mat-teknika ġuridika fejn irrikonoxxiet l-importanza tan-natura, fil-fehma tagħha, derogatorja tal-miżura kontenzjuża. Nosserva wkoll li fis-sentenza Andres, huwa proprju għaliex ma rrikonoxxietx li s-sistema ta' referenza ddefinita mill-Kummissjoni kkostitwixxiet eċċezzjoni meta mqabbla ma' regola ta' applikazzjoni ġenerali li l-Qorti tal-Ġustizzja annullat is-sentenza tal-Qorti Ġenerali kkontestata fil-kawża li tat oriġini għal din is-sentenza.

79. L-aħħar sentenza tal-punt 137 tas-sentenza appellata, billi ssostni li l-miżura kontenzjuża "ma tikkostitwixxix riforma tat-taxxa fuq il-kumpanniji awtonoma fil-konfront ta' din is-sistema", tikkonferma ulterjorment l-approċċ mhux sempliċement formalistiku segwit mill-Qorti Ġenerali, li jammetti impliċitament li, minkejja t-teknika ġuridika mħaddma mil-leġiżlatur Spanjol, din il-miżura tkun setgħet tikkostitwixxi sistema awtonoma li kieku ssodisfat ir-rekwiżiti essenzjali

93 Ara l-punt 126.

94 Ara l-punt 134 tas-sentenza appellata.

95 Ara l-punt 127 tas-sentenza appellata.

96 Ara s-sentenza Andres, punt 92.

97 Ara wkoll il-punt 93 tas-sentenza Andres.

neċessarji għal dan l-għan. Kuntrarjament għal dak sostnut minn WDFG, xejn ma jippermetti li jiġi deċiż li l-loġika segwita mill-Qorti Ġenerali kienet twassalha għal analiżi differenti tas-selettività kieku l-leġiżlatur Spanjol adotta taxxi differenti u indipendenti għall-akkwisti ta' azzjonijiet nazzjonali u barra mill-pajjiż minflok irriforma t-taxxa fuq il-kumpanniji. Il-Qorti Ġenerali turi min-naħa l-oħra li ddeċidiet, skont dak li sostnejt iktar 'il fuq, li l-identifikazzjoni tas-sistema ta' referenza għandha tikkopja l-obbligi fiskali tal-impriżi benefiċjarji tal-miżura inkwistjoni u ta' dawk li jassumu li huma suġġetti għal trattament diskriminatorju fl-applikazzjoni tal-miżura inkwistjoni, kemm jekk dawn jagħmlu parti mill-istess sistema ġenerali u jekk huma inklużi fil-liġijiet fiskali speċjali.

80. Min-naħa l-oħra, sa fejn ir-rikorrenti jikkontestaw ir-riferiment għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner fil-kawża L-Italja vs Il-Kummissjoni [98] (iktar 'il quddiem il-"konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner"), inkluż fil-punti 129 u 130 tas-sentenza appellata, nindika, qabelxejn, li l-argumenti tagħhom ma humiex intiżi li jikkritikaw, bħala tali, l-affermazzjoni, li l-Qorti Ġenerali testrapola minn dawn il-konklużjonijiet, li skontha miżura fiskali ma tistax tikkostitwixxi sistema ta' referenza awtonoma jekk "kellha biss l-għan li ssolvi problema speċifika" [99], iżda l-konklużjoni – li l-Qorti Ġenerali waslet għaliha fil-punt 138 tas-sentenza appellata – li skontha t-tneħħija tal-effetti tal-ostakoli għall-formazzjonijiet ta' gruppi transkonfinali dwar it-trattament fiskali tal-avvjament tikkostitwixxi "problema speċifika", apparti l-assimilazzjoni ta' dawn il-fatti ma' dawk suġġetti għall-konklużjonijiet imsemmija iktar 'il fuq.

81. Nosserva mbagħad li, kuntrarjament għal dak li jsostnu r-rikorrenti, ma huwiex inkunsiderazzjoni tan-natura "speċifika" tal-għan imfittex mill-miżura kontenzjuża li l-Qorti Ġenerali eskludiet li din il-miżura tkun tista' tikkostitwixxi sistema ta' referenza awtonoma. Fil-fatt, jirriżulta b'mod ċar mill-punti 135 u 136 tas-sentenza appellata li l-Qorti Ġenerali waslet għal tali konklużjoni inkunsiderazzjoni tal-fatt li din il-miżura kkostitwixxiet "eċċezzjoni għar-regola ġenerali li skontha l-formazzjonijiet ta' gruppi ta' impriżi biss jistgħu jwasslu għall-amortizzazzjoni tal-avvjament", intiża li tagħti rimedju għall-effetti sfavorevoli li jirriżultaw mill-applikazzjoni ta' din ir-regola, flimkien mal-konstatazzjoni li din il-miżura ma bnietx it-tranżazzjoni tal-akkwist ta' azzjonijiet bi kriterju ġenerali ġdid li madwaru jiġi organizzat it-trattament fiskali tal-avvjament, iżda "tirriżerva l-benefiċċju tal-amortizzazzjoni tal-avvjament biss għall-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji mhux residenti" (punt 136 tas-sentenza appellata). Ma hijiex għalhekk in-natura "limitata" tal-għan imfittex mill-miżura kontenzjuża li l-Qorti tal-Ġustizzja fl-aħħar mill-aħħar ikkunsidrat deċiżiva, minkejja l-affermazzjoni magħmula fl-għeluq tal-analiżi tagħha fil-punt 139 tas-sentenza appellata, li fuqha jiffukaw ir-rikorrenti.

82. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-argumenti sostnuti mir-rikorrenti intiżi, minn naħa, li jikkontestaw l-assimilazzjoni ta' dawn il-fatti ma' dawk inkwistjoni fil-kawża suġġetta għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner u, min-naħa l-oħra, li juru li l-għan tal-miżura kontenzjuża huwa

98 173/73, mhux ippubblikati, EU:C:1974:52, p. 728.

99 Nindika wkoll li l-konklużjonijiet imsemmija iktar 'il fuq tal-Avukat Ġenerali Warner jinkludu evalwazzjoni iktar artikolata tad-dispożizzjoni inkwistjoni fil-Kawża 173/73, li tinkludi l-maħfra temporanja ta' ċerti obbligi previdenzjali favur is-settur tessili u intiża li tibbilanċja mill-ġdid l-iżvantaġġ li s-sistema preċedenti kellha għas-setturi b'perċentwali għolja ta' ħaddiema femminili. L-Avukat Ġenerali Warner eskluda li din id-dispożizzjoni stabbilixxiet sistema fiskali awtonoma mhux biss inkwantu mmirat li tindirizza s-sitwazzjoni ta' settur industrijali speċifiku, iżda anki meħuda inkunsiderazzjoni n-natura limitata tagħha fiż-żmien, il-fatt li kienet tagħmel parti integrali minn liġi għar-"ristrutturazzjoni, riorganizzazzjoni u konverżjoni" tas-settur industrijali inkwistjoni, u l-konstatazzjoni li ma kinitx fondata fuq kriterji ġenerali li ħadu inkunsiderazzjoni l-perċentwali tal-ħaddiema femminili fl-industriji varji.

s-salvagwardja tal-prinċipju tan-newtralità fiskali u mhux is-soluzzjoni ta' "problema partikolari", huma, fil-fehma tiegħi insuffiċjenti sabiex iqiegħdu f'dubju r-raġunament tal-Qorti Ġenerali fil-punti 126 sa 141 tas-sentenza appellata.

83. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, inqis li t-tieni lment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u t-tieni parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

4) Fuq it-tielet ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' WDFG

84. Fl-isfond tat-tielet ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku tagħha WDFG issostni, minn naħa, li s-sistema ta' referenza użata mill-Qorti Ġenerali hija ddefinita arbitrarjament, u li ma huwiex ċar liema kriterju ntuża għall-identifikazzjoni tal-isfond koerenti li fih tidħol il-miżura kontenzjuża.

85. Bħall-Kummissjoni nqis li din il-kontestazzjoni għandha tiġi miċħuda u li l-Qorti Ġenerali mmotivat b'mod suffiċjenti r-raġunament li wassalha f'din il-kawża sabiex tidentifika s-sistema ta' referenza fir-regoli relattivi għat-trattament fiskali tal-avvjament għall-għanijiet tad-determinazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji u sabiex tikkonferma dwar dan il-punt is-sustanza tal-analiżi inkluża fid-deċiżjoni kkontestata. F'dan ir-rigward ser nillimita ruħi li neżamina flimkien mal-punti 56 sa 58 ta' dawn il-konklużjonijiet.

86. Min-naħa l-oħra, WDFG issostni li l-Qorti Ġenerali identifikat b'mod żbaljat u mingħajr motiv, fis-sistema ta' referenza ddefinita minnha, dak li jikkostitwixxi r-regola u dak li min-naħa l-oħra jikkostitwixxi l-eċċezzjoni. Skont din ir-rikorrenti l-Qorti Ġenerali ddeċidiet b'mod żbaljat, fil-punt 135 tas-sentenza appellata, li r-regola kienet l-impossibbiltà tal-amortizzazzjoni tal-avvjament – minkejja li kemm l-Artikolu 12(6) TRILS u l-Artikolu 89(5) ta' din il-liġi jippermettu amortizzazzjoni bħal din – u li l-miżura kontenzjuża kienet eċċezzjoni għal din ir-regola. Bħal fil-kawża li tat oriġini għas-sentenza Andres il-Qorti Ġenerali allegatament fixklet ir-regola mal-eċċezzjoni.

87. Anki din il-kontestazzjoni għandha, fil-fehma tiegħi, tiġi miċħuda. Fil-fatt, kif diġà ġie indikat, fil-punt 135 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkonfermat l-analiżi inkluża fid-deċiżjoni kkontestata, li fuq il-bażi tagħha, fid-dritt fiskali Spanjol, hija biss formazzjoni ta' grupp ta' impriżi li normalment tippermetti li tipproċedi għall-amortizzazzjoni tal-avvjament, inkluż fil-każ tal-avvjament finanzjarju riżultanti mill-akkwiżizzjoni ta' azzjonijiet f'kumpanniji residenti, skont l-Artikolu 89(3) TRLIS. Kuntrarjament għal dak li jidher li ssostni WDFG, għall-Qorti Ġenerali ma huwiex għalhekk in-nuqqas ta' amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju li jikkostitwixxi r-regola ġenerali li minnha tidderoga l-miżura kontenzjuża, iżda l-prinċipju li skontu l-amortizzazzjoni hija, normalment, possibbli biss f'każ ta' formazzjoni ta' grupp ta' impriżi, prinċipju li l-Qorti Ġenerali tislet mid-dispożizzjonijiet dwar it-trattament fiskali tal-avvjament għat-taxxa fuq il-kumpanniji, li jirrelata mad-dispożizzjonijiet relatati mal-amortizzazzjoni tal-avvjament f'każ ta' akkwist ta' impriża jew ta' dawk relatati mal-amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju riżultanti mill-akkwist ta' azzjonijiet f'kumpanniji residenti segwit minn amalgamazzjoni. F'dan il-kuntest, l-argument sostnut mill-Gvern Spanjol waqt il-proċedura ta' investigazzjoni formali, li WDFG tirreferi għalih fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, li skontu fid-dritt Spanjol ir-regola hija dik tal-amortizzazzjoni tal-avvjament u n-nuqqas ta' amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju riżultanti mill-akkwist ta' azzjonijiet f'kumpanniji residenti mhux segwit minn amalgamazzjoni jkun pjuttost l-eċċezzjoni, huwa

nieqes minn rilevanza peress li ma huwiex idoneu li jikkonfuta l-premessa li minnha titlaq il-Qorti Ġenerali, jiġifieri li, fid-dritt Spanjol, l-amortizzazzjoni tal-avvjament hija normalment subordinata għall-eżistenza ta' formazzjoni ta' grupp ta' impriżi.

88. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti nqis li anki t-tielet ilment tal-ewwel parti tal-motiv uniku ta' WDFG, u konsegwentement l-ewwel parti ta' dan il-motiv fis-sens sħiħ tiegħu, għandha tiġi miċħuda bħala infondata.

2. Dwar it-tieni parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u dwar it-tielet parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja: żball fid-determinazzjoni tal-għan li tiegħu jrid jitwettaq l-eżami tal-komparabbiltà.

89. L-ilmenti mqajma minn WDFG u mir-Renju ta' Spanja fl-isfond tat-tieni parti u tat-tielet parti tal-motivi uniċi relattivi tal-appell jiffukaw fuq il-punti 143 sa 164 tas-sentenza appellata u huma intiżi li jikkontestaw il-motivi ta' din is-sentenza li permezz tagħha il-Qorti Ġenerali identifikat l-għan tas-sistema ta' referenza u kkomparat, fid-dawl ta' dan l-għan, is-sitwazzjoni tal-impriżi li bbenefikaw mill-vantaġġ stabbilit mill-miżura kontenzjuża u ta' dawk li huma esklużi minnha.

a) Fuq l-ammissibbiltà

90. Il-Kummissjoni teċċepixxi l-inammissibbiltà tat-tieni parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u tat-tielet parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja fit-totalità tagħhom. Insostenn tal-eċċezzjoni tagħha hija tressaq żewġ motivi. L-ewwel motiv huwa identiku għal dak imqajjem b'riferiment għall-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u għall-ewwel u għat-tieni parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja, diġà eżaminat fil-punti 31 sa 34 ta' dawn il-konklużjonijiet. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet magħmula f'dawn il-punti, li għalihom nirreferi, inqis li dan il-motiv għandu jiġi miċħud għall-ilmenti kollha mqajma min WDFG u mir-Renju ta' Spanja fl-isfond tal-partijiet inkwistjoni tal-motivi uniċi rispettivi tal-appell.

91. Permezz tat-tieni motiv il-Kummissjoni tikkontesta min-naħa l-oħra l-ammissibbiltà ta' dawn l-ilmenti peress li jiffukaw fuq kwistjonijiet ta' fatt, li fosthom hemm id-determinazzjoni tal-kontenut u tal-portata tad-dritt nazzjonali.

92. F'dan ir-rigward infakkar li, fuq il-bażi ta' ġurisprudenza stabbilita, jekk huwa veru li l-evalwazzjoni tal-fatti u tal-provi ma tikkostitwixxix, ħlief fil-każ ta' żnaturament ta' dawn il-fatti u ta' dawn il-provi, kwistjoni ta' liġi, bħala tali, għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell, madankollu, meta l-Qorti Ġenerali tkun ikkonstatat jew evalwat il-fatti, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-ġurisdizzjoni li teżerċita, skont l-Artikolu 256 TFUE, stħarriġ fuq il-klassifikazzjoni ġuridika tagħhom u l-konsegwenzi ta' dritt li nsiltu minnhom [100]. Għaldaqstant, fir-rigward tal-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali fir-rigward tad-dritt nazzjonali, li, fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, jikkostitwixxu evalwazzjonijiet ta' fatti, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni biss sabiex tivverifika jekk kienx hemm żnaturament ta' dan id-dritt [101]. Min-naħa l-oħra, peress li l-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-klassifikazzjoni

[100] Ara s-sentenza Andres, punt 77 u l-ġurisprudenza ċċitata.

[101] Ara s-sentenza Andres, punt 78, kif ukoll, f'sens simili, is-sentenzi tat-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 79 u l-ġurisprudenza ċċitata, tal-20 ta' Diċembru 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco *et* vs Il-Kummissjoni, minn C-66/16 P sa C-69/16 P, EU:C:2017:999, punt 98, u mill-20 ta' Settembru 2018, Spanja vs Il-Kummissjoni (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punt 75).

ġuridika fir-rigward ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li ngħatat lil dan id-dritt nazzjonali mill-Qorti Ġenerali jikkostitwixxi kwistjoni ta' liġi, dan jaqa' taħt il-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [102].

93. Isegwi li l-argumenti sostnuti minn WDFG u mir-Renju ta' Spanja fir-rigward tal-*kontenut jew tal-portata* tar-regoli tad-dritt Spanjol li l-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuqhom sabiex tidentifika fil-"paralleliżmu bejn riżultat fiskali u kontabbli" l-għan tas-sistema ta' referenza, għandhom, fl-assenza ta' allegazzjoni speċifika u ppruvata ta' żnaturament [103], jiġu ddikjarati inammissibbli. Bil-maqlub, l-argumenti li min-naħa l-oħra kienu intiżi li jerġgħu iqiegħdu f'dubju l-għażla tal-għan li fuq il-bażi tiegħu tiġi evalwata s-sitwazzjoni tal-impriżi li jibbenefikaw mill-vantaġġ riżultanti mill-applikazzjoni tal-miżura kontenzjuża u ta' dawk li huma esklużi minnha għandhom jiġu ddikjarati ammissibbli. Fil-fatt, skont l-istess definizzjoni ta' "sistema ta' referenza" fl-isfond tal-ewwel fażi tal-analiżi tal-kundizzjoni relattiva għas-selettività, anki d-determinazzjoni tal-"għan" li fid-dawl tiegħu jitwettaq l-eżami tal-komparabbiltà fl-ambitu tat-tieni fażi ta' din l-analiżi tirriżulta minn kwalifikazzjoni ġuridika tad-dritt nazzjonali fuq il-bażi ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni [104].

b) Fuq il-mertu

94. Permezz tat-tieni parti tal-aggravju uniku tagħha, WDFG tikkontesta, l-ewwel nett, l-affermazzjoni inkluża fil-punti 143, 150, 155 u 156 tas-sentenza appellata, li skontha teżisti inkoerenza fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-kwistjoni tal-għarfien jekk is-sitwazzjoni tal-impriżi benefiċjarji u dik tal-impriżi esklużi mill-applikazzjoni tal-miżura inkwistjoni għandhomx jiġu kkomparati fid-dawl tal-għan ta' tali miżura analizzata jew dik tas-sistema li fiha tinsab din tal-aħħar. Skont WDFG dawn l-għanijiet għandhom fil-fatt jikkoinċidu u jekk dan ma jseħħx ikun minħabba li l-leġiżlatur nazzjonali introduċa fis-sistema tat-taxxa miżura li ma tirrispondix għal-loġika ta' din tal-aħħar.

95. F'dan ir-rigward, nillimita ruħi li nosserva li dan l-ilment ma għandu l-ebda effett fuq il-legalità tas-sentenza appellata. WDFG ma kkontestatx fil-fatt il-konklużjoni, li l-Qorti Ġenerali waslet għaliha fil-punt 156 tas-sentenza appellata, li skontha, fuq il-bażi tal-ġurisprudenza l-iktar reċenti, huwa fid-dawl tal-għan tas-sistema ta' referenza li fiha tinsab il-miżura eżaminata u mhux fid-dawl tal-għan ta' din il-miżura li għandu jitwettaq l-eżami tal-komparabbiltà fl-ambitu tat-tieni fażi tal-analiżi dwar is-selettività tagħha, iżda tillimita ruħha li ssostni li l-għażla bejn għan wieħed jew ieħor hija indifferenti minħabba li dawn għandhom, bħala prinċipju, jikkoinċidu.

96. It-tieni nett, WDFG issostni li l-Qorti Ġenerali ddeċidiet b'mod żbaljat, fil-punt 121 tas-sentenza appellata, li l-għan tat-taxxa fuq il-kumpanniji kien li jiġi żgurat "paralleliżmu bejn riżultat fiskali u kontabbli". Din l-affermazzjoni mhux biss hija arbitrarja, iżda totalment infondata, peress illi t-taxxi kollha fuq il-kumpanniji jitbiegħdu bħala definizzjoni mir-riżultat kontabbli. Għal dak li jirrigwarda iktar partikolarment id-dispożizzjonijiet fil-kwistjoni tal-amortizzazzjoni tal-avvjament, l-ipoteżijiet differenti previsti min TRLIS ma għandhomx l-għan komuni li jiżguraw koerenza bejn it-trattament fiskali u kontabbli tal-avvjament, iżda dak

102 Ara s-sentenza Andres, punt 78, kif ukoll, f'sens simili, is-sentenzi tat-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni, C-559/12 P EU:C:2014:217, punt 83, u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 61 sa 63.

103 F'din il-kawża allegazzjoni bħal din ma ġietx espressament ifformulata u, fi kwalunkwe każ, minkejja l-argumenti adottati b'mod partikolari minn Spanja, ma nqisx li żnaturament tad-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali jirriżulta b'mod manifest mill-proċess, kuntrarjament għal dak mitlub mill-ġurisprudenza, sentenza tal-20 ta' Settembru 2018, Spanja vs Il-Kummissjoni (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punt 75).

104 Ara b'analoġija, is-sentenza Andres, punt 80.

li jevitaw it-taxxa doppja u li jiżguraw in-newtralità fiskali. F'din il-kawża għalhekk l-għan tas-sistema ta' referenza ddefinita mill-Qorti Ġenerali u dak tal-miżura kontenzjuża jikkoinċidu. WDFG tenfasizza iktar minn hekk li huma ħafna l-ipoteżijiet li fihom ma jeżistix paralleliżmu bejn amortizzazzjoni fiskali u kontabbli tal-avvjament. Fl-isfond tat-tielet parti tal-aggravju uniku tagħha, ir-Renju ta' Spanja jsostni lmenti simili u, insostenn ta' dawn l-ilmenti, isostni argumenti li fil-parti l-kbira tagħhom jikkoinċidu ma' dawk imqajma minn WDFG.

97. L-ilmenti indikati iktar 'il fuq huma, fil-fehma tiegħi, inammissibbli, peress li huma intiżi li jqiegħdu f'dubju l-kontenut u l-portata tad-dritt Spanjol kif aċċertati mill-Qorti Ġenerali. L-argumenti kollha mressqa insostenn tagħhom huma fil-fatt intiżi li jikkontestaw il-konstatazzjonijiet li jinsabu fil-punti 116 sa 120 tas-sentenza appellata, li skonthom "huwa b'rabta ma' loġika tal-kontabbiltà li jiġi organizzat it-trattament fiskali tal-avvjament fuq il-bażi tal-kriterju mislut mill-eżistenza jew le ta' formazzjoni ta' grupp ta' impriżi". Fuq il-bażi ta' tali konstatazzjonijiet, il-Qorti Ġenerali kkonkludiet, fil-punt 121 ta' din is-sentenza, li l-għan tat-trattament fiskali tal-avvjament huwa li "tiġi żgurata ċerta koerenza" bejn dan it-trattament u t-trattament kontabbli u li, għaldaqstant, it-trattament fiskali tal-avvjament ma huwiex "intiż li jikkumpensa l-eżistenza ta' ostakoli għall-formazzjoni ta' grupp transkonfinali jew li jiżgura trattament ugwali tat-tipi differenti ta' akkwisti ta' ishma". Issa l-konstatazzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq li jitilqu mill-interpretazzjoni tal-prinċipji fiskali u kontabbli tad-dritt Spanjol fil-kwistjoni tal-avvjament applikata mill-Qorti Ġenerali, jittieħdu, sakemm ma jiġix allegat u muri żnaturament ta' dawn il-prinċipji, mill-kontroll tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-ambitu ta' appell.

98. It-tielet nett, WDFG u r-Renju ta' Spanja jqajmu, apparti mill-ilmenti preċedenti, ilment fondat dwar is-sostituzzjoni tal-motivi tad-deċiżjoni kkontestata sa fejn tirrigwarda l-identifikazzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza. L-għan li "tiġi żgurata ċerta koerenza bejn it-trattament fiskali tal-avvjament u t-trattament kontabbli tiegħu", imsemmi fil-punt 121 tas-sentenza appellata, ma jsib l-ebda sostenn la fid-deċiżjoni kkontestata u lanqas fl-osservazzjonijiet li r-Renju ta' Spanja ppreżentat matul il-proċedura amministrattiva.

99. Dan l-ilment għandu fil-fehma tiegħi jintlaqa'. Għandu jiġi indikat li l-Kummissjoni ma ssemmi fl-ebda parti tad-deċiżjoni kkontestata bħala għan tas-sistema ta' referenza identifikata minnha l-manutenzjoni ta' ċerta koerenza bejn it-trattament fiskali u t-trattament kontabbli tal-avvjament. Ċertament, il-Qorti Ġenerali tikkonferma l-konstatazzjonijiet inklużi fid-deċiżjoni kkontestata fejn tindika li t-trattament fiskali tal-avvjament huwa organizzat madwar il-kriterju tal-eżistenza jew in-nuqqas ta' formazzjoni ta' grupp ta' impriżi (punti 116 u 118) u fejn tispjega, billi tfakkar il-premessi 19 u 99 ta' din id-deċiżjoni, li dan huwa dovut għaċ-ċirkustanza li wara akkwist jew kontribuzzjoni tal-assi li jiffurmaw impriżi indipendenti jew minn amalgamazzjoni jew diviżjoni "avvjament [...] jidher, bħala assi intanġibbli distint, fil-kontabbiltà tal-impriża li toriġina mill-formazzjoni ta' grupp" (punt 117 tas-sentenza appellata). Iktar minn hekk, hija koerenti ma' dak aċċertat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata (ara b'mod partikolari l-premessi 97 sa 100) anki l-affermazzjoni, inkluża fil-punt 116 tas-sentenza appellata, li skontha t-trattament fiskali tal-avvjament huwa marbut ma' loġika ta' kontabbiltà. Madankollu, huwa b'mod totalment awtonomu meta mqabbel ma' din id-deċiżjoni u fuq il-bażi ta' interpretazzjoni awtonoma tar-regoli fiskali u kontabbli Spanjoli, li l-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li l-għan tar-regoli dwar l-amortizzazzjoni tal-avvjament fiskali inklużi fil-liġi Spanjola dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji huwa l-koerenza bejn it-trattament fiskali u kontabbli tal-avvjament u li, meta mqabbla ma' dan l-għan is-sitwazzjoni tal-impriżi li jinvestu f'kumpanniji Spanjoli hija komparabbli ma' dik tal-impriżi li jinvestu f'kumpanniji mhux residenti.

1) Dwar il-konsegwenzi tal-fondatezza tal-ilment relatat ma' sostituzzjoni tal-motivi

100. Fuq il-bażi ta' ġurisprudenza stabbilita, jekk mill-motivi ta' sentenza tal-Qorti Ġenerali jirriżulta ksur tad-dritt tal-Unjoni, iżda d-dispożittiv tagħha jidher fondat fir-rigward ta' motivi oħra tad-dritt, tali ksur ma jkunx ta' natura li jwassal għall-annullament ta' din is-sentenza u li jkun hemm lok għalfejn issir sostituzzjoni tal-motivi [105]. Għandu għalhekk jiġi eżamintat jekk, minkejja l-iżball imwettaq mill-Qorti Ġenerali t-tieni lment tal-ewwel motiv tar-rikors ta' WDFG quddiem il-Qorti Ġenerali, fil-parti li fiha jallega li l-Kummissjoni ma wrietx li l-akkwisti ta' azzjonijiet f'kumpanniji residenti u dawk f'kumpanniji mhux residenti kienu simili fid-dawl tal-għan tan-newtralità fiskali mfittex mill-miżura kkontestata, għandu fi kwalunkwe każ jiġi miċħud.

101. F'dan ir-rigward, infakkar qabelxejn li, fuq il-bażi tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 13 sa 15 ta' dawn il-konklużjonijiet, l-eżami tal-komparabbiltà li għandu jitwettaq fl-isfond tat-tieni fażi tal-analiżi tas-selettività għandu jitwettaq fid-dawl tal-għan tas-sistema ta' referenza u mhux ta' dak tal-miżura kkontestata. Fil-proċedura tar-rinviju quddiem il-Qorti Ġenerali, WDFG sostniet li, f'din il-kawża, dawn l-għanijiet jikkoinċidu u t-tnejn li huma jistgħu jiġu identifikati fin-newtralità fiskali.

102. Fid-deċiżjoni kkontestata, minkejja li sostniet li l-miżura kontenzjuża fittxet ukoll għan intiż li jżid il-kompetittività internazzjonali tal-impriżi Spanjoli (premessa 112), il-Kummissjoni madankollu eżaminat jekk, din setgħetx tkun iġġustifikata fid-dawl tal-prinċipju tan-newtralità fiskali. Kif sostnut mill-istess WDFG fir-rikors tagħha quddiem il-Qorti Ġenerali, il-Kummissjoni eskludiet din il-ġustifikazzjoni b'motivazzjoni doppja. Minn naħa hija ċaħdet l-argument sostnut mir-Renju ta' Spanja li skontu kien neċessarju trattament differenti tal-investimenti barranin minħabba ostakoli għall-amalgamazzjonijiet transkonfinali. Dawn ir-raġunijiet huma inklużi fil-premessi 92 sa 95 tad-deċiżjoni kkontestata fil-parti relatata mad-definizzjoni tas-sistema ta' referenza. Min-naħa l-oħra, hija sostniet li, fi kwalunkwe każ, il-miżura kontenzjuża ma kinitx proporzjonata (premessi 107 sa 114 u 118 tad-deċiżjoni kkontestata).

103. Ma jirriżultax min-naħa l-oħra, minn qari tad-deċiżjoni kkontestata, li l-Kummissjoni attribwixxiet l-għan tan-newtralità fiskali invokat minn WDFG lis-*sistema ta' referenza* identifikata minnha. Mingħajr ma indikat espliċitament l-għan ta' din is-sistema, hija essenzjalment sostniet li l-impriżi li jinvestu f'kumpanniji nazzjonali u dawk li jinvestu f'kumpanniji barranin jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli b'riferiment għas-sistema introdotta mill-miżura kontenzjuża li pprevediet, b'deroga mis-sistema ta' referenza, l-amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju anki fil-każ fejn l-akkwist ta' azzjonijiet ma ġiex segwit minn aggregazzjoni [106]. Fi kliem ieħor il-Kummissjoni ddeċidiet li setgħet tikkostitwixxi diskriminazzjoni, fejn ma tkunx iġġustifikata mir-Renju ta' Spanja, id-differenza introdotta mill-miżura kontenzjuża bejn impriżi li jakkwistaw azzjonijiet f'kumpanniji residenti, li għandhom neċessarjament jipproċedu għal amalgamazzjoni sabiex jamortizzaw l-avvjament u dawk li min-naħa l-oħra jakkwistaw azzjonijiet f'kumpanniji barranin, li jibbenefikaw *awtomatikament* mill-possibbiltà li joperaw f'ammortament bħal dan irrispettivament miċ-ċirkustanza li t-tranżazzjoni kienet maħsuba minn qabel għal amalgamazzjoni u irrispettivament mill-prova tal-eżistenza ta' ostakoli effettivi għar-realizzazzjoni ta' din l-amalgamazzjoni.

105 Sentenza tad-9 ta' Ġunju 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" *et* vs Il-Kummissjoni (C-71/09 P, C-73/09 P u C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 118 u l-ġurisprudenza ċċitata).

106 F'dan is-sens aqra diversi partijiet mid-deċiżjoni kkontestata, ara, b'mod partikolari, il-premessi 89 sa 91.

104. Jekk dan il-mod jista' jidher mhux kompletament konsistenti mal-analiżi fi tliet fażijiet tas-selettività kif ippreċiżat mill-ġurisprudenza l-iktar reċenti sa mis-sentenza Paint Graphos, wara d-deċiżjoni kkontestata, ma nqisx li din id-deċiżjoni għandha tiġi annullata għal din ir-raġuni biss.

105. Il-miżura kontenzjuża hija, kif jafferma wkoll b'mod ċar ir-Renju ta' Spanja, miżura korrettiva, li sservi sabiex tirrimedja l-effetti sfavorevoli tat-trattament fiskali tal-avvjament b'mod ġenerali, li fuq il-bażi tiegħu l-amortizzazzjoni hija permessa biss f'każ ta' formazzjoni ta' grupp ta' impriżi (jew fil-każ ta' kontroll u ta' preżentazzjoni ta' kontijiet ikkonsolidati). Hija intiża għalhekk, minħabba n-natura tagħha, li tirriżerva trattament favorevoli għal kategorija ddeterminata ta' impriżi, b'mod partikolari dawk li jipproċedu għal ċertu tip ta' investimenti, kif ukoll sostnut mill-istess Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 62 u 119, tas-sentenza WDFG, fuq il-preżunzjoni li dawn l-impriżi kieku jiġu ppenalizzati mill-applikazzjoni tas-sistema normali. Issa, irrispettivament mill-isfondi sistematiċi imposti mill-ġurisprudenza, inqis li d-differenzi introdotti minn miżuri ta' dan it-tip għandhom normalment jiġu evalwati, apparti milli fuq il-bażi tal-verità tal-preżunzjonijiet fattwali li fuqhom huma fondati, fid-dawl tal-proporzjonalità tagħhom kif ukoll tal-adegwatezza tagħhom sabiex jirrealizzaw l-għan imfittex u għalhekk fl-isfond tat-tielet fażi tal-analiżi tas-selettività, intiża li tivverifika jekk l-inugwaljanza fit-trattament introdotta minn miżura derogatorja *a priori* selettiva hijiex iġġustifikata min-natura jew mill-istruttura tas-sistema fiskali li fiha tinsab. Verifika simili tkun min-naħa l-oħra sistematikament eskluża kieku kien suffiċjenti, fl-isfond tat-tieni fażi tal-analiżi tas-selettività, li jiġi invokat bħala għan tas-sistema ta' referenza, li fid-dawl tagħha għandu jitwettaq l-eżami tal-komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet suġġetti għad-differenza, l-għan ġenerali tan-newtralità fiskali li fih jinsab l-għan speċifiku tal-intervent korrettiv imwettaq mill-miżura inkwistjoni.

106. In-newtralità fiskali hija waħda mill-għanijiet li għalih hija intiża kull sistema fiskali u ma hemmx dubju li minn dan il-prinċipju kienet ispirata wkoll is-sistema fiskali tal-avvjament fl-isfond tat-taxxa Spanjola fuq il-kumpanniji. Madankollu, kif korrettement sostnut mill-Qorti Ġenerali fil-punt 146 u 147 tas-sentenza appellata l-għan imfittex minn din is-sistema "ma huwiex [li] l-impriżi jkunu jistgħu jibbenefikaw mill-vantaġġ fiskali li tikkostitwixxi l-amortizzazzjoni tal-avvjament meta dawn jiltaqgħu ma' diffikultajiet li jipprekluduhom milli jipproċedu għal formazzjoni ta' grupp ta' impriżi". Hija pjuttost il-miżura kkontestata li tistabbilixxi li għandu jsir dan. Jekk jiġi milqugħ l-ilment ta' WDFG dan ifisser għalhekk ammissjoni, bil-maqlub tal-ġurisprudenza l-iktar reċenti fil-kwistjoni tas-selettività, li l-eżami tal-komparabbiltà fl-isfond tat-tieni fażi tal-analiżi dwar is-selettività għandu jitwettaq fid-dawl tal-għan tal-miżura kontenzjuża u mhux ta' dak tas-sistema ta' referenza u dan irrispettivament mill-fatt li dan l-għan ma ġiex espliċitament identifikat fid-deċiżjoni kkontestata u anki fejn dan għandu, konformament ma' dak sostnut minn WDFG, jiġi identifkat fin-newtralità fiskali.

2) Konklużjonijiet dwar it-tieni parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u dwar it-tielet parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja

107. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet indikati iktar 'il fuq, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddikjara li l-Qorti Ġenerali interpretat b'mod żbaljat id-deċiżjoni kkontestata billi ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha għal dik ta' din id-deċiżjoni, iżda anki dan l-iżball ma jistax jiddetermina l-annullament tas-sentenza appellata, minħabba li l-ilment ta' WDFG li dan l-iżball ġie mwettaq fir-rigward tiegħu għandu madankollu jiġi miċħud.

108. It-tieni parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u t-tielet parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom għalhekk, fil-fehma tiegħi, jiġu miċħuda fit-totalità tagħhom.

3. Fuq it-tielet parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u dwar ir-raba' parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja: żball ta' dritt fil-qsim tal-oneru tal-prova

109. Ir-rikorrenti jsostnu li, peress illi l-Qorti Ġenerali ma eżaminatx, matul l-ewwel żewġ fażijiet tal-analiżi dwar is-selettività, liema impriżi jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli fid-dawl tal-għan tas-sistema ta' referenza kkostitwit min-natura fiskali, billi ppostponiet dan l-eżami għat-tielet fażi, dan wassal għal inverżjoni tal-oneru tal-prova, minħabba li huwa f'dawn il-fażijiet li dan l-oneru jkun tal-Kummissjoni.

110. Dan l-ilment għandu fil-fehma tiegħi jiġi miċħud, sa fejn jippreżumi li r-rikorrenti wrew li l-Qorti Ġenerali wettqet żball fid-determinazzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza, billi identifikat din tal-aħħar fil-koerenza bejn it-trattament fiskali u t-trattament kontabbli tal-avvjament, u mhux fin-newtralità fiskali. Issa, fil-punti 92 u 93 ta' dawn il-konklużjonijiet, wasalt għall-konklużjoni li l-ilmenti intiżi li jallegaw li l-Qorti Ġenerali wettqet żball bħal dan imsemmi iktar 'il fuq għandhom jiġu ddikjarati inammissibbli, minħabba li huma intiżi li jqiegħdu f'dubju l-interpretazzjoni tad-dritt Spanjol imwettqa mill-Qorti Ġenerali, simili, fuq il-bażi ta' ġurisprudenza stabbilita, għal evalwazzjoni ta' fatt [107].

111. Għaldqastant, it-tielet parti tal-aggravju uniku ta' WDFG u r-raba' parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom jiġu kkunsidrati bħala mhux fondati fil-fatt.

4. Fuq ir-raba' parti tal-aggravju uniku ta' WDFG: proporzjonalità

112. Permezz tar-raba' parti tal-aggravju uniku tagħha, WDFG tallega li l-Qorti Ġenerali pproċediet għall-eżami tal-proporzjonalità tal-miżura kontenzjuża mingħajr ma qabel evalwat fid-dawl tal-għan korrett tas-sistema ta' referenza s-selettività *prima facie* ta' din il-miżura.

113. L-ilment inkwistjoni huwa bbażat, bħal dak preċedenti, fuq il-preżunzjoni li ġie kkonstatat żball mill-Qorti Ġenerali fl-eżami tal-komparabbiltà bejn l-impriżi li l-miżura kontenzjuża tapplika għalihom u dawk li huma esklużi minnha fid-dawl tal-għan korrett tas-sistema ta' referenza. Dan għandu madankollu, fil-fehma tiegħi, jiġi miċħud għall-istess raġunijiet indikati fil-punti 110 u 111 ta' dawn il-konklużjonijiet.

5. Fuq il-ħames parti tal-aggravju uniku ta' WDFG: rabta kawżali

114. Sussidjarjament, WDFG issostni li l-motivi tas-sentenza appellata relatati mat-tielet fażi tal-analiżi tas-selettività huma vvizjati bi żball ta' dritt sa fejn il-Qorti Ġenerali talbet il-prova, mir-Renju ta' Spanja, tal-eżistenza ta' "rabta kawżali bejn l-impossibbiltà li ssir amalgamazzjoni barra mill-pajjiż u l-akkwist ta' ishma barra mill-pajjiż". WDFG issostni, minn naħa, li dawn il-motivi jintroduċu element ta' analiżi li ma jinsabx fid-deċiżjoni kkontestata u li pjuttost huwa f'kunflitt mar-*ratio decidendi* tagħha, u, min-naħa l-oħra, li l-prova mitluba mill-Qorti Ġenerali hija impossibbli li tiġi ssodisfatta.

107 Ara l-punti 92 u 93 ta' dawn il-konklużjonijiet.

115. L-ilment inkwistjoni huwa intiż kontra l-punti 180 sa 189 tas-sentenza appellata, li fihom il-Qorti Ġenerali, li tiltaq mill-konstatazzjoni li l-miżura kontenzjuża "tibbaża lilha nnifisha neċessarjament fuq il-premessa li skontha l-impriżi li jixtiequ jipproċedu għal amalgamazzjonijiet transkonfinali u li ma jistgħux jagħmlu dan minħabba ostakoli […] għall-formazzjoni ta' grupp, jakkwistaw awtomatikament ishma f'kumpanniji mhux residenti jew, mill-inqas, iżommu l-ishma li għandhom diġà" (punt 180 tas-sentenza appellata) ikkonkludiet li r-Renju ta' Spanja, li kellu l-obbligu jiġġustifika d-deroga magħmula mis-sistema ta' referenza mill-miżura kontenzjuża, ma weriex din il-premessa. Il-Qorti Ġenerali ddeċidiet essenzjalment li, peress illi l-akkwist ta' azzjonijiet huwa tranżazzjoni distinta mill-amalgamazzjoni u ma jikkostitwixxix alternattiva għaliha, il-miżura kontenzjuża fil-verità tat vantaġġ lill-impriżi li għandhom l-intenzjoni jinvestu f'kumpanniji barranin, iżda li ma għandhomx neċessarjament bħala għan li jipproċedu għal amalgamazzjoni, jiġifieri impriżi differenti minn dawk li kieku jintlaqtu, skont dak sostnut mir-Renju ta' Spanja, mill-konsegwenzi sfavorevoli tar-regoli ġenerali dwar l-amortizzazzjoni tal-avvjament.

116. F'dan ir-rigward nindika qabelxejn li, għalkemm fil-punti kkontestati mill-ilment inkwistjoni l-Qorti Ġenerali kkonkludiet li r-Renju ta' Spanja ma weriex li l-miżura kontenzjuża tinnewtralizza l-effetti allegatament penalizzanti tas-sistema normali, hija madankollu mexxiet l-analiżi tagħha mill-preżunzjoni li din it-turija ġiet ipprovduta (ara l-punti 190 u 198 tas-sentenza appellata). Il-motivi li huwa intiż kontrihom dan l-appell, kif huwa wkoll espressament indikat fil-punt 199 tas-sentenza appellata, ma humiex għalhekk l-uniċi li fuqhom hija fondata l-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali li skontha l-Kummissjoni ma wettqitx żbalji billi ddeċidiet li r-Renju ta' Spanja ma ġġustifikax id-differenza introdotta mill-miżura kontenzjuża. Isegwi li, anki fejn l-ilment inkwistjoni ntlaqa', din il-konklużjoni tibqa' sostnuta minn motivi differenti (esposti fil-punti 190 sa 199 tas-sentenza appellata). Madankollu, jirriżulta minn ġurisprudenza stabbilita li, fl-ambitu ta' appell, mezz intiż kontra motiv superfluwu tas-sentenza appellata, li d-dispożittiv tagħha huwa bbażat adegwatament fuq motivi oħra tad-dritt, huwa ineffettiv u għandu għalhekk jiġi miċħud [108].

117. Nindika wkoll li, għalkemm huwa veru li, ir-raġunament espost fil-punti 180 sa 189 tas-sentenza appellata ma jinsabx espress fl-istess termini fid-deċiżjoni kkontestata, dan madankollu ma jiksirx, kuntrarjament għal dak sostnut minn WDFG, ir-*ratio decidendi* ta' din id-deċiżjoni. Kuntrarjament, huwa jidħol perfettament fil-loġika li fuq il-bażi tagħha l-Kummissjoni indikat in-nuqqas ta' koerenza u ta' proporzjonalità tal-miżura kontenzjuża meta mqabbla mal-għan iddikjarat tan-newtralizzazzjoni tal-effetti sfavorevoli tas-sistema normali ta' amortizzazzjoni tal-avvjament għall-impriżi li jakkwistaw azzjonijiet f'kumpanniji barranin u li jinsabu fl-impossibbiltà li jipproċedu għal amalgamazzjonijiet transkonfinali [109]. Fir-rigward tal-impossibbiltà pretiża li ssir il-prova mitluba mill-Qorti Ġenerali, nillimita ruħi li nosserva li, kif jirriżulta mill-punti 188 u 189 tas-sentenza appellata, hija, essenzjalment, iddeċidiet li ma ġewx murija l-effetti newtralizzanti tal-miżura kontenzjuża minħabba l-impreċiżjoni u l-vagezza ta' din il-miżura li ma ppermettewx li jiġi aċċertat li l-vantaġġ mogħti minnha jibbenefika l-kategorija ta' impriżi żvantaġġati mis-sistema ġenerali. Madankollu, meta l-Istat Membru kkonċernat isostni n-natura korrettiva ta' miżura *a priori* selettiva, huwa loġikament marbut li jipprovdi l-elementi li jippermettu li jitwettaq dan l-aċċertament, li fin-nuqqas tagħhom il-miżura ma tistax titqies iġġustifikata.

108 Ara, pereżempju, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, ACEA vs Il-Kummissjoni (C-319/09 P, mhux ippubblikata, EU:C:2011:857, punt 120 u l-ġurisprudenza ċċitata).

109 Ara, b'mod partikolari, il-premessa 91 tad-deċiżjoni kkontestata, imsemmija fil-punt 189 tas-sentenza appellata. Ara wkoll il-premessa 113 ta' din id-deċiżjoni.

118. Għar-raġunijiet preċedenti, il-ħames parti tal-aggravju uniku ta' WDFG hija, fil-fehma tiegħi, ineffettiva u, sussidjarjament, infondata.

6. Fuq is-sitt parti tal-aggravju uniku ta' WDFG: diviżibbiltà tal-miżura

119. Bis-sitt parti tal-motiv uniku tagħha, sostnuta b'mod sussidjarju, WDFG tallega li l-Qorti Ġenerali ċaħdet il-motiv sostnut minnha insostenn tal-annullament tad-deċiżjoni kkontestata fondat fuq l-assenza ta' distinzjoni, fl-analiżi tal-Kummissjoni, bejn akkwisti ta' azzjonijiet minoritarji u akkwisti ta' azzjonijiet maġġoritarji. WDFG tenfasizza, minn naħa, li t-tranżazzjonijiet kollha mwettqa minnha taħt is-sistema tal-miżura kontenzjuża wasslu għat-teħid tal-kontroll tas-soċjetà inkwistjoni u, min-naħa l-oħra, li r-Renju ta' Spanja kien talab lill-Kummissjoni twettaq analiżi separata taż-żewġ sitwazzjonijiet. Skont WDFG, jirriżulta mill-ġurisprudenza li, fejn l-Istat Membru kkonċernat jitlobha, il-Kummissjoni tkun marbuta twettaq analiżi separata tal-miżura eżaminata. Dwar il-karattru diviżibbli tal-miżura kontenzjuża, dan jirriżulta mill-istess trattament proċedurali li l-Kummissjoni rriżervat għall-analiżi tal-miżura kontenzjuża, li rriżultat fi tliet deċiżjonijiet differenti [110].

120. F'dan ir-rigward nindika qabelxejn li l-ilment inkwistjoni huwa intiż kontra l-motivi abbundanti b'mod żejjed tas-sentenza appellata. L-argument ta' WDFG li skontu l-Kummissjoni kienet marbuta li tapplika distinzjoni bejn l-akkwisti ta' azzjonijiet f'kumpanniji mhux residenti li jagħmlu akkwist ta' kontroll u l-akkwisti l-oħra ta' azzjonijiet huwa fil-fatt miċħud b'mod prinċipali fil-punt 205 ta' din is-sentenza, li fih il-Qorti Ġenerali ssostni li "l-inkoerenza li tintroduċi l-miżura kontenzjuża fit-trattament fiskali tal-avvjament [tissussisti] inkluż jekk kienet ta' benefiċċju biss għall-akkwisti ta' ishma maġġoritarji f'kumpanniji mhux residenti". Huwa biss "*ad abundantiam*" li l-Qorti Ġenerali teżamina, fil-punti 206 sa 215 tas-sentenza appellata, jekk il-Kummissjoni kinitx obbligata tiddistingwi bejn it-tranżazzjonijiet differenti li bbenefikaw mill-applikazzjoni tal-miżura kontenzjuża.

121. Fi kwalunkwe każ, l-argumenti sostnuti minn WDFG sabiex tikkonstata l-konklużjoni li l-Qorti Ġenerali waslet għaliha wara dan l-eżami għandhom fil-fehma tiegħi jiġu miċħuda anki fil-mertu.

122. L-ewwel nett, il-Qorti Ġenerali korrettement għamlet distinzjoni, fil-punti 208 sa 211 tas-sentenza appellata, bejn dawn il-fatti u dawk li rriżultaw fis-sentenzi tat-22 ta' Novembru 2001, Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie vs Il-Kummissjoni [111] u tad-9 ta' Ġunju 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" *et* vs Il-Kummissjoni [112]. Iktar minn hekk nieqsa minn importanza hija s-sentenza ANGED, invokata wkoll minn WDFG fl-appell tagħha. Is-sistema inkwistjoni fil-proċedura prinċipali li rriżultat f'din is-sentenza, fil-fatt, introduċiet diversi kriterji ta' differenza, li fir-rigward ta' kull wieħed minnhom il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat jagħtux lok għal diskriminazzjoni bejn kategoriji differenti ta' kontributuri. It-tieni nett, kien, fil-fehma tiegħi, mingħajr ma wettqet żbalji ta' dritt li l-Qorti Ġenerali sostniet, fil-punt 211 tas-sentenza appellata, l-ineżistenza ta' obbligu tal-Kummissjoni li twettaq analiżi separata tal-effetti tal-miżura kontenzjuża li kien iwassalha sabiex tibdel il-kontenut jew il-kundizzjonijiet tal-applikazzjoni tagħha. Fl-aħħar, il-punt 221 tas-sentenza appellata, li, skont WDFG jinnega

110 It-tielet deċiżjoni hija d-deċiżjoni tal-15 ta' Ottubru 2014, Deċiżjoni tal-Kummissjoni (UE) 2015/314 tal-15 ta' Ottubru 2014 dwar l-għajnuna mill-Istat SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) implimentata minn Spanja Skema għall-amortizzazzjoni tat-taxxa ta' avvjament finanzjarju għall-akkwist ta' parteċipazzjonijiet azzjonarji barranin (ĠU 2015, L 56, p. 38) (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni tal-15 ta' Ottubru 2014").

111 T-9/98, EU:T:2001:271.

112 C-71/09 P, C-73/09 P u C-76/09 P, EU:C:2011:368.

d-diviżibbiltà tal-miżura kontenzjuża, jirreferi fil-verità għall-kundizzjonijiet mitluba sabiex talba għall-annullament parzjali tkun tista' tiġi milqugħa u jeskludi li dawn il-kundizzjonijiet jissussistu f'din il-kawża peress illi "l-annullament tad-deċiżjoni [appellata], sa fejn din tikkonstata l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat inkluż fir-rigward ta' akkwisti ta' ishma maġġoritarji, għandu l-effett li jimmodifika s-sustanza tal-imsemmija deċiżjoni".

123. Għar-raġunijiet preċedenti, is-sitt parti tal-motiv uniku ta' WDFG hija, fil-fehma tiegħi, ineffettiva, u sussidjarjament, infondata.

7. *Konklużjonijiet dwar l-appelli ta' WDFG u tar-Renju ta' Spanja*

124. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiċħad l-appelli ta' WDFG u tar-Renju ta' Spanja fit-totalità tagħhom.

C. Fuq id-domanda għal sostituzzjoni tal-motivi tal-Kummissjoni

125. Fil-każ li l-aggravju uniku ta' WDFG jitqies bħala fondat, il-Kummissjoni titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tipproċedi għal sostituzzjoni tal-motivi u sabiex tiddikjara r-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali inammissibbli. F'dan ir-rigward, infakkar li, wara s-sentenza WDFG, fil-kuntest ta' proċedura ta' rinviju quddiem il-Qorti Ġenerali, il-Kummissjoni qajmet eċċezzjoni ta' inammissibbiltà, billi sostniet, prinċipalment, id-difett tal-*locus standi* ta' WDFG, u sussidjarjament, in-nuqqas ta' interess ġuridiku. Filwaqt li bbażat ruħha fuq is-sentenza tas-26 ta' Frar 2002, Il-Kunsill vs Boehringer [113] (iktar 'il quddiem is-"sentenza Boehringer"), fil-punt 30 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali, madankollu, qieset li huwa ġustifikabbli li jiġi eżaminat fil-mertu r-rikors mingħajr ma tiddeċiedi preliminarjament fuq din l-eċċezzjoni [114].

126. Kuntrarjament għal dak sostnut minn WDFG fir-replika tagħha, id-domanda tal-Kummissjoni ma hijiex difettuża minħabba li ma ġietx ippreżentata bil-formoli preskritti mill-Artikolu 176(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja għall-appelli inċidentali. Bis-saħħa tal-Aritkolu 178(1), ta' dawn ir-regoli, fil-fatt, l-appell inċidentali għandu jkun intiż għall-annullament parzjali jew totali tad-deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali. F'din il-kawża, peress illi din iddeċidiet fil-mertu tar-rikors ta' WDFG *mingħajr* ma ppronunzjat ruħha dwar l-ammissibbiltà tiegħu, il-Kummissjoni ma setgħetx, fl-isfond ta' appell inċidentali eventwali, tifformola konklużjonijiet fl-annullament tas-sentenza appellata *bbażati fuq l-inammissibbiltà* tar-rikors fl-ewwel istanza. Id-domanda tal-Kummissjoni ġiet għalhekk, fil-fehma tiegħi, ifformulata korrettement bħala domanda għal sostituzzjoni tal-motivi u għandha tiġi deċiża fil-mertu. Nosserva wkoll li, anki jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra din id-domanda bħala difettuża, hija għandha madankollu tippronunzja ruħha dwar l-eċċezzjoni tal-inammissibbiltà tar-rikors imqajma fl-ewwel istanza mill-Kummissjoni mill-inqas fil-każ fejn, wara li tkun laqgħet

113 C-23/00 P, EU:C:2002:118, punt 52.

114 L-inverżjoni tal-ordni logiku jew naturali ta' trattazzjoni tar-rimedji li tinvolvi l-applikazzjoni tal-hekk imsejħa ġurisprudenza Boeheringer fil-każ li fih il-Qorti tal-Unjoni tiċħad fil-mertu rikors anki meta tkun tqajmet eċċezzjoni ta' inammimssibbiltà – b'mod partikolari jekk din tkun ta' ordni pubbliku u tkun ġiet proposta b'att separat li bih tintalab tagħti deċiżjoni mingħajr ma tidħol fil-mertu –, diġà kienet is-suġġett ta' kritika; ara pereżempju, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża Svizzera vs Il-Kummissjoni (C-547/10 P, EU:C:2012:565, punti 46 sa 54), tal-Avukat Ġenerali Bot fil-kawża Philips Lighting Poland u Philips Lighting vs Il-Kunsill (C-511/13 P, EU:C:2015:206, punti 50 sa 67), tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża SNCF Mobilités vs Il-Kummissjoni (C-127/16 P, EU:C:2017:577, punt 163) u tal-istess Avukat Ruiz-Jarabo Colomer fil-kawża Il-Kunsill vs Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, punti 30 sa 36). Minkejja tali kritiki, il-ġurisprudenza Boheringer għadha tiġi applikata kemm mill-Qorti Ġenerali (ara, dan l-aħħar, is-sentenza tal-11 ta' Novembru 2020, AV u AW vs Il-Parlament, T-173/19, mhux ippubblikata, EU:T:2020:535, punt 42), kif ukoll mill-Qorti tal-Ġustizzja (għal applikazzjoni riċenti fil-kuntest ta' proċedura ta' appell, ara s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Club Hotel Loutraki *et* vs Il-Kummissjoni, C-131/15 P, EU:C:2016:989, punt 68).

l-appell u annullat is-sentenza appellata, tiddeċiedi li taqta' l-kawża ta' quddiem il-Qorti Ġenerali u li tiddeċiedi dwar il-mertu tar-rikors billi tilqgħu. Fil-każ min-naħa l-oħra fejn, fl-istess ċirkustanzi, il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li tiċħad ir-rikors, tibqa' miftuħa wkoll l-għażla segwita mill-Qorti Ġenerali, fondata fuq is-sentenza Boehringer. Fl-aħħar, infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja, adita b'appell fis-sens tal-Artikolu 56 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, hija obbligata li tagħti deċiżjoni, jekk meħtieġ *ex officio*, dwar l-ammissibbiltà ta' rikors għal annullament u, konsegwentement, dwar il-motiv ta' ordni pubbliku marbut mal-ksur tal-kundizzjoni, stabbilita fir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, li skontu rikorrent jista' jitlob l-annullament ta' deċiżjoni li tagħha ma huwiex destinatarju biss jekk din tkun tikkonċernah direttament u individwalment[115].

127. Peress li nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiċħad l-appelli, nillimita ruħi għal xi kunsiderazzjoni qasira dwar il-mertu tad-domanda tal-Kummissjoni.

128. Bl-ewwel motiv ta' inammissibbiltà, imqajjem b'mod prinċipali, il-Kummissjoni ssostni li WDFG ma wrietx li l-amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju li pproċediet għaliha fl-applikazzjoni tal-miżura kontenzjuża kienet tirrigwarda tranżazzjoni ta' akkwist "dirett", l-unika kategorija ta' akkwisti koperta mid-deċiżjoni kkontestata, kif tindika d-deċiżjoni tal-Kummissjoni tal-15 ta' Ottubru 2014[116]. Dan il-motiv għandu, fil-fehma tiegħi, jiġi miċħud. Fil-fatt, jirriżulta mir-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali, ippreżentat fl-14 ta' Mejju 2010, minn naħa, li kien fl-applikazzjoni tal-miżura kontenzjuża li Autogrill España (li saret WDFG) ipproċediet għall-amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju riżultanti mit-tranżazzjoni inkwistjoni – konsistenti fl-akkwist tat-totalità tal-azzjonijiet tas-soċjetà Britannika World Duty Free Europa f'Mejju 2008 – u, min-naħa l-oħra, li kien fuq il-bażi tad-deċiżjoni kkontestata li Autogrill España ġiet imġiegħla twettaq l-irkupru tas-somom hekk stabbiliti. F'dawn iċ-ċirkustanzi, li ma jikkostitwixxux suġġett ta' kontestazzjoni mill-Kummissjoni, jirriżulta li Autogrill España kienet meqjusa mill-awtoritajiet Spanjoli bħala benefiċjarja effettiva tas-sistema ta' għajnuna ddikjarata illegali, minkejja li, f'dak iż-żmien, l-awtoritajiet amministrattivi u ġudizzjarji Spanjoli kienu għadhom jinterpretaw din id-dispożizzjoni bħala applikabbli biss għall-akkwiżizzjonijiet diretti[117], u li, fil-punt tal-preżentata tar-rikors, hija kellha l-*locus standi* kontra din id-deċiżjoni, li fl-eżekuzzjoni tagħha nħareġ ordni ta' rkupru fil-konfront tagħha. Rigward it-tieni motiv ta' inammissibbiltà, sostnut sussidjarjament mill-Kummissjoni, u intiż li jsostni t-telf tal-interess ġuridiku ta' WDFG wara l-adozzjoni tad-deċiżjoni tal-15 ta' Ottubru 2014, inqis li għandu jiġi miċħud ukoll. Fil-fatt, minkejja li ammettiet li t-tranżazzjoni mwettqa minn Autogrill España hija koperta, inkwantu akkwist dirett, mid-deċiżjoni tal-2014, WDFG issostni interess ġuridiku kontra d-deċiżjoni kkontestata, jekk tal-inqas l-ordni ta' rkupru maħruġ fl-eżekuzzjoni ta' din id-deċiżjoni ma jitneħħiex.

115 Ara s-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall *et* vs Il-Kummissjoni (C-176/06 P, mhux ippubblikata, EU:C:2007:730, punt 18), tal-20 ta' Settembru 2018, Spanja vs Il-Kummissjoni (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punt 48), sentenza tad-29 ta' Lulju 2019, Bayerische Motoren Werke u Freistaat Sachsen vs Il-Kummissjoni (C-654/17 P, EU:C:2019:634, punt 44). L-eżistenza ta' obbligu li tivverifika, fil-każ *ex officio*, il-kundizzjonijiet ta' ammissibbiltà tar-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali, ma jidhirx madankollu li jipprekludi lill-qorti tal-Ġustizzja mill-possibbiltà li tapplika l-ġurisprudenza Boehringer (ara f'dan is-sens is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Club Hotel Loutraki *et* vs Il-Kummissjoni, C-131/15 P, EU:C:2016:989, punt 68).

116 B'din id-deċiżjoni, il-Kummissjoni ppronunzjat ruħha dwar l-interpretazzjoni amministrattiva vinkolanti (*consulta vinculante*) tal-miżura kontenzjuża, adottata mill-awtoritajiet Spanjoli fil-21 ta' Marzu 2012 u applikabbli retroattivament. Wara li ġew adottati d-deċiżjoni kkontestata u d-deċiżjoni tal-14 ta' Jannar 2011, Spanja żiedet paragrafu ġdid mal-Artikolu 12(5) TRLIS sabiex tikkonforma magħhom it-tnejn. Għad li l-Artikolu 12(5) TRLIS ġie ddikjarat bħala għajnuna illegali u inkompatibbli, ma ġiex abolit b'mod formali, peress li xorta seta' jiġi applikat mill-benefiċjarji li kellhom aspettattivi leġittimi li l-għajnuna mogħtija ma kinitx ser tiġi rkuprata u li għalihom ġie rrikonoxxut perijodu ta' tranżizzjoni fid-deċiżjonijiet imsemmija (ara n-nota ta' qiegħ il-paġna Nru 9 ta' dawn il-konklużjonijiet u l-premessa 30 tad-deċiżjoni tal-15 ta' Ottubru 2014). Għall-kunċett ta' akkwist dirett u indirett, nirreferi għall-premessi 25 u 26 ta' din id-deċiżjoni.

117 Ara l-premessi minn 33 sa 36 tad-deċiżjoni tal-15 ta' Ottubru 2014.

V. Spejjeż

129. Skont l-Artikolu 184(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, metal-appell jiġi miċħud, il-Qoirti tal-Ġustizzja għandha tagħti deċizjoni dwar l-ispejjeż. Skont l-Artikolu 138(1) ta' dawn ir-regoli, applikabbli, *mutatis mutandis*, skont l-Artikolu 184(1) tal-istess regoli, għall-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja li jkollha bħala s-suġġett tagħha l-annullament ta' sentenza tal-Qorti Ġenerali, il-parti li titlef għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż jew dawn ikunu ntalbu. Għaldaqstant nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-appelli ta' WDFG u tar-Renju ta' Spanja, b'tali mod li dawn tal-aħħar għandhom, fl-opinjoni tiegħi, jiġu kkundannati għall-ispejjeż, b'mod konformi mat-talba li għamlet il-Kummissjoni f'dan is-sens. Skont l-Artikolu 184(4) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja "Meta intervenjent fl-ewwel istanza ma jkunx ippreżenta l-appell huwa stess, dan l-intervenjent jista' jiġi kkundannat għall-ispejjeż tal-proċedura fl-appell biss jekk ikun ipparteċipa fil-fażi bil-miktub jew orali tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Meta tali intervenjent jipparteċipa fil-proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tiddeċiedi li l-intervenjent għandu jbati l-ispejjeż tiegħu". Għaldaqstant nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddikjara li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha tbati l-ispejjeż tagħha.

VI. Konklużjoni

130. Fil-bażi tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiċħad l-appelli, tikkundanna lil WDFG u lir-Renju ta' Spanja għall-ispejjeż u tiddikjara li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha ssostni l-ispejjeż tagħha.