SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja)

6 ta' Ottubru 2021 *

"Appell – Għajnuna mill-Istat – Artikolu 107(1) TFUE – Sistema fiskali – Dispożizzjonijiet dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji li jippermettu lill-impriżi ddomiċiljati fi Spanja għall-finijiet ta' taxxa jammortizzaw l-avvjament li jirriżulta minn akkwisti ta' ishma f'impriżi ddomiċiljati barra minn dan l-Istat Membru għall-finijiet ta' taxxa – Kunċett ta' 'għajnuna mill-Istat' – Kundizzjoni dwar is-selettività – Sistema ta' referenza – Deroga – Differenza fit-trattament – Ġustifikazzjoni tad-differenza fit-trattament"

Fil-Kawża C-50/19 P,

li għandha bħala suġġett appell skont l-Artikolu 56 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, imressaq fil-25 ta' Jannar 2019

Sigma Alimentos Exterior SL, stabbilita f'Madrid (Spanja), inizjalment irrappreżentata minn M. Linares-Gil u M. Muñoz Pérez, avukati, sussegwentement minn M. Muñoz Pérez, avukat,

appellant,

sostnuta minn:

Ir-Repubbblika Federali tal-Ġermanja, irrappreżentata minn R. Kanitz u J. Möller, bħala aġenti,

intervenjenti fl-appell,

il-parti l-oħra fil-kawża li hija:

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn R. Lyal, B. Stromsky u C. Urraca Caviedes kif ukoll minn P. Němečková, bħala aġenti,

konvenuta fl-ewwel istanza,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja),

komposta minn K. Lenaerts, President, R. Silva de Lapuerta, Viċi President, A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin u N. Wahl (Relatur), Presidenti ta' Awla, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb u I. Jarukaitis, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: G. Pitruzzella,

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.

Reġistratur: L. Carrasco Marco, Amministratriċi,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-7 ta' Settembru 2020,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-21 ta' Jannar 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tal-appell tagħha, Sigma Alimentos Exterior SL titlob l-annullament tas-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tal-15 ta' Novembru 2018, Sigma Alimentos Exterior vs Il-Kummissjoni (T-239/11, mhux ippubblikata, iktar 'il quddiem is-"sentenza appellata", EU:T:2018:781), li permezz tagħha din ċaħdet ir-rikors tagħha intiż għall-annullament tal-Artikolu 1(1) u, sussidjarjament, tal-Artikolu 4 tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2011/282/KE, tat-12 ta' Jannar 2011, dwar l-amortizzazzjoni tat-taxxa tal-avvjament finanzjarju għal akkwiżizzjonijiet ta' ishma barranin C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) implimentata minn Spanja (ĠU 2011, L 135, p. 1, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kkontestata").

Il-fatti li wasslu għall-kawża

2 Il-fatti li wasslu għall-kawża, li ġew esposti mill-Qorti Ġenerali fil-punti 1 sa 12 tas-sentenza appellata, jistgħu jinġabru fil-qosor b'dan il-mod.

3 Fl-10 ta' Ottubru 2007, wara bosta mistoqsijiet bil-miktub li sarulha matul l-2005 u l-2006 minn Membri tal-Parlament Ewropew, kif ukoll wara lment li kien tressqilha matul l-2007 minn operatur privat, il-Kummissjoni Ewropea ddeċidiet li tibda l-proċedura ta' investigazzjoni formali msemmija fl-Artikolu 108(2) TFUE, fir-rigward tal-mekkaniżmu previst fl-Artikolu 12(5) introdott fil-Ley del Impuesto Sociedades (il-Liġi 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 fi Kwistjonijiet Fiskali, Amministrattivi u Soċjali), tas-27 ta' Diċembru 2001, (BOE Nru 313, tal-31 ta' Diċembru 2001, p. 50493), u adottat mir-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 Emendat tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, tal-5 ta' Marzu 2004 (BOE Nru 61, tal-11 ta' Marzu 2004, p. 10951, iktar 'il quddiem il-"miżura kkontestata").

4 Il-miżura kkontestata tipprevedi li, fil-każ ta' akkwist ta' ishma minn impriża taxxabbli fi Spanja, f'"impriża barranija", meta dan l-akkwist ta' ishma jkun ta' mill-inqas 5 % u meta l-ishma inkwistjoni jinżammu għal perijodu mhux interrott għal mill-inqas sena, l-avvjament finanzjarju li jirriżulta minn dan jista' jitnaqqas, fil-forma ta' amortizzazzjoni, mill-bażi taxxabbli tat-taxxa fuq il-kumpanniji li l-impriża għandha tħallas. Din il-miżura tispeċifika li, biex tkun ikkwalifikata bħala "kumpannija barranija", kumpannija għandha tkun suġġetta għal taxxa identika għal dik li tapplika fi Spanja u d-dħul tagħha għandu jiġi prinċipalment minn attivitajiet barra mill-pajjiż.

5 Il-Kummissjoni temmet il-proċedura, għal dak li jikkonċerna l-akkwisti ta' ishma mwettqa fi ħdan l-Unjoni Ewropea, permezz tad-Deċiżjoni 2011/5/KE, tat-28 ta' Ottubru 2009, dwar l-amortizzazzjoni tat-taxxa tal-avvjament finanzjarju għal akkwiżizzjonijiet ta' ishma barranin C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) implimentata minn Spanja (ĠU 2011, L 7, p. 48).

6 Permezz ta' din id-deċiżjoni, il-Kummissjoni ddikjarat li l-miżura kkontestata hija inkompatibbli mas-suq intern, liema miżura tikkonsisti f'vantaġġ fiskali li jippermetti lill-kumpanniji Spanjoli jamortizzaw l-avvjament li jirriżulta minn akkwisti ta' ishma f'impriżi barranin, meta din tapplika għal akkwisti ta' ishma f'impriżi stabbiliti fi ħdan l-Unjoni.

7 Il-Kummissjoni madankollu żammet miftuħa l-proċedura għal dak li jirrigwarda l-akkwisti ta' ishma mwettqa barra mill-Unjoni, filwaqt li l-awtoritajiet Spanjoli kienu impenjaw ruħhom li jipprovdu elementi addizzjonali dwar l-ostakli għall-amalgamazzjonijiet transkonfinali eżistenti barra mill-Unjoni li kienu osservaw.

8 Fit-12 ta' Jannar 2011, il-Kummissjoni adottat id-deċiżjoni kkontestata. Permezz ta' din id-deċiżjoni, li kienet is-suġġett ta' korrezzjonijiet fit-3 ta' Marzu u fis-26 ta' Novembru 2011, il-Kummissjoni, b'mod partikolari, iddikjarat inkompatibbli mas-suq intern il-miżura kkontestata, meta din tapplika għal akkwisti ta' ishma f'impriżi stabbiliti barra mill-Unjoni (Artikolu 1(1)), u ordnat lir-Renju ta' Spanja jirkupra l-għajnuna mogħtija (Artikolu 4).

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

9 Permezz ta' rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-3 ta' Mejju 2011, l-appellanti ressqet kawża intiża għall-annullament tal-Artikolu 1(1) u, sussidjarjament, tal-Artikolu 4 tat-tieni deċiżjoni kkontestata.

10 Permezz ta' digriet tad-9 ta' Settembru 2013, il-Qorti Ġenerali għaqqdet mal-mertu l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà li kienet tqajmet mill-Kummissjoni.

11 Il-proċedura ġiet sospiża mit-13 ta' Marzu sas-7 ta' Novembru 2014, data li fiha l-Qorti Ġenerali ddeċidiet fil-kawża li wasslet għas-sentenza Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni (T-399/11, EU:T:2014:938) u annullat id-deċiżjoni kkontestata. Il-proċedura ġiet sospiża mill-ġdid mid-9 ta' Marzu 2015 sal-21 ta' Diċembru 2016, data li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fil-kawżi li taw lok għas-sentenza Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, iktar 'il quddiem is-"sentenza WDFG", EU:C:2016:981).

12 Permezz tas-sentenza WDFG, il-Qorti tal-Ġustizzja annullat is-sentenzi tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T-219/10, EU:T:2014:939), kif ukoll tas-7 ta' Novembru 2014, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni (T-399/11, EU:T:2014:938), irrinvijat il-kawżi quddiem il-Qorti Ġenerali, irriżervat parzjalment l-ispejjeż u kkundannat lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, lill-Irlanda u lir-Renju ta' Spanja għall-ispejjeż rispettivi tagħhom.

13 Permezz ta' ittra tas-16 ta' Jannar 2017, il-Qorti Ġenerali stiednet lill-partijiet jippreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom dwar is-sentenza WDFG. Il-Kummissjoni ppreżentat l-osservazzjonijiet tagħha fit-terminu preskritt. L-appellanti ma ppreżentatx osservazzjonijiet.

14 Permezz tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ċaħdet ir-rikors ippreżentat mill-appellanti.

15 Filwaqt li ċaħdet iż-żewġ partijiet tal-motiv uniku mqajjem minn din tal-aħħar, ibbażati, l-ewwel waħda, fuq l-assenza ta' selettività *prima facie* tal-miżura kkontestata (punti 64 sa 76 tas-sentenza appellata) u, it-tieni waħda, fuq l-eżistenza ta' ostakoli għar-riunifikazzjoni transkonfinali (punti 77 sa 170 tas-sentenza appellata), il-Qorti Ġenerali ddeċidiet li r-rikors kellu jiġi miċħud fl-intier tiegħu, mingħajr ma kien hemm bżonn li tingħata deċiżjoni dwar l-ammissibbiltà tiegħu, minkejja li ġiet invokata mill-Kummissjoni (punti 27 u 172 tas-sentenza appellata).

16 Fir-rigward, b'mod iktar speċifiku, tal-ewwel parti tal-motiv uniku, il-Qorti Ġenerali fakkret li, kif jirriżulta mis-sentenza WDFG, miżura fiskali li tagħti vantaġġ li l-għoti tiegħu huwa kkundizzjonat mit-twettiq ta' tranżazzjoni ekonomika tista' tkun selettiva, inkluż meta, fid-dawl tal-karatteristiċi tat-tranżazzjoni inkwistjoni, kull impriża tista' liberament tagħżel li twettaq din it-tranżazzjoni (punti 64 sa 76 tas-sentenza appellata).

17 Fir-rigward tat-tieni parti tal-aggravju uniku, il-Qorti Ġenerali eżaminat il-miżura kkontestata fid-dawl tat-tliet stadji tal-metodu ta' analiżi tas-selettività ta' miżura fiskali nazzjonali, ippreżentat fil-punti 47 u 48 tas-sentenza appellata, jiġifieri, qabel kollox, l-identifikazzjoni tas-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, sussegwentement, l-evalwazzjoni tal-punt jekk il-miżura fiskali inkwistjoni tidderogax mill-imsemmija sistema komuni, sa fejn din tintroduċi distinzjonijiet bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-għan imfittex minn din is-sistema komuni, f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli u, finalment, l-evalwazzjoni tal-punt jekk tali deroga hijiex iġġustifikata min-natura u mill-ekonomija ta' din is-sistema.

18 Fir-rigward tal-ewwel stadju, il-Qorti Ġenerali indikat li l-kuntest ta' referenza ddefinit fid-deċiżjoni kontenzjuża, jiġifieri "t-trattament fiskali tal-avvjament" (punt 79 tas-sentenza appellata), kien jikkostitwixxi s-sistema ta' referenza rilevanti f'dan il-każ, b'mod partikolari sa fejn l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti jinsabu, fid-dawl tal-għan imfittex mit-trattament fiskali tal-avvjament, f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli għal dik tal-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti. Skont din il-qorti, l-għan ta' din is-sistema huwa li jiġi ggarantit ċertu paralleliżmu bejn it-trattament kontabbli u t-trattament fiskali tal-avvjament li jirriżulta għal impriża mill-akkwist ta' ishma f'kumpannija (punti 103 sa 109 tas-sentenza appellata). Il-Qorti Ġenerali għalhekk ċaħdet l-idea li l-miżura kontenzjuża tikkostitwixxi sistema ta' referenza awtonoma (punti 112 sa 126 tas-sentenza appellata), b'tali mod li ċaħdet l-ilment ibbażat fuq l-eżistenza ta' ostakoli għar-riunifikazzjoni transkonfinali (punti 108, 124 u 127 tas-sentenza appellata).

19 Fir-rigward tat-tieni stadju, il-Qorti Ġenerali qieset li l-Kummissjoni ġustament kienet qieset, fid-deċiżjoni kkontestata, li l-miżura kkontestata kienet introduċiet deroga mis-sistema normali. Hija għalhekk ċaħdet l-ilment li jgħid li l-Kummissjoni ma kinitx wettqet l-obbligu tagħha li turi li l-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji residenti u dawk f'kumpanniji mhux residenti kienu paragunabbli fid-dawl tal-għan ta' newtralità fiskali mfittex mill-miżura kkontestata (punti 128 sa 134 tas-sentenza appellata).

20 Fir-rigward tat-tielet stadju, il-Qorti Ġenerali enfasizzat li ebda wieħed mill-argumenti mressqa speċifikament f'dan il-każ ma kien jippermetti li tiġi ġġustifikata d-deroga stabbilita minn din il-miżura u għalhekk id-differenza fit-trattament ikkonstatata (punti 135 sa 170 tas-sentenza appellata).

It-talbiet tal-partijiet

21 Permezz tal-appell tagħha, l-appellanti titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja:

– tannulla s-sentenza appellata;

– tannulla l-Artikolu 1(1) tad-deċiżjoni kkontestata sa fejn il-miżura kkontestata ma hijiex għajnuna mill-Istat illegali;

– sussidjarjament, tannulla l-Artikolu 1(1) tad-deċiżjoni kkontestata sa fejn din il-miżura ma tinkludix elementi ta' għajnuna mill-Istat meta tiġi applikata għal akkwisti ta' ishma li jimplikaw teħid ta' kontroll;

– iktar sussidjarjament, tannulla l-Artikolu 4 tad-deċiżjoni kkontestata sa fejn dan jipprevedi l-irkupru tal-għajnuna għat-tranżazzjonijiet imwettqa qabel il-pubblikazzjoni tad-deċiżjoni kkontestata f'Il-Ġurnal Uffiċjali tal-Unjoni Ewropea; u

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

22 Il-Kummissjoni titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja:

– tiċħad l-appell u

– tikkundanna lill-appellanti għall-ispejjeż.

23 Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ssostni t-talbiet tal-appellanti.

Fuq l-appell

24 Insostenn tal-appell tagħha, l-appellanti tinvoka żewġ aggravji. L-ewwel aggravju huwa bbażat fuq żball ta' interpretazzjoni tas-sentenza WDFG sa fejn il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq kriterji ta' paragunabbiltà żbaljati li, min-naħa tagħhom, wasslu għal evalwazzjoni żbaljata tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE. Permezz tat-tieni aggravju tagħha, l-appellanti ssostni li l-Qorti Ġenerali applikat b'mod żbaljat il-metodu ta' analiżi tas-selettività fi tliet stadji, sa fejn qieset li l-eżistenza ta' eventwali ostakoli ġuridiċi għall-gruppi transkonfinali ma kinitx tippermetti li tiġi eskluża s-selettività tal-miżura kkontestata.

25 Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja taqbel, essenzjalment, mal-pożizzjoni difiża mir-rikorrenti billi tpoġġi indiskussjoni l-iskeda ta' analiżi tas-selettività tal-miżura kkontestata adottata f'dan il-każ. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ssostni b'mod partikolari li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ddeċidiet li l-fatt li l-miżura kkontestata tikkostitwixxi miżura ġenerali aċċessibbli għal kull impriża li tissodisfa l-kundizzjonijiet sostantivi ma huwiex iktar element rilevanti fil-kuntest tal-evalwazzjoni tas-selettività.

26 Preliminarjament għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifikazzjoni ta' miżura nazzjonali bħala "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, tirrikjedi li l-kundizzjonijiet kollha segwenti jkunu ssodisfatti. L-ewwel nett, għandu jkun hemm intervent tal-Istat jew permezz tar-riżorsi tal-Istat. It-tieni nett, dan l-intervent għandu jkun ta' natura li jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet nett, dan

għandu jagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju tiegħu. Ir-raba' nett, dan għandu jwassal għal distorsjoni jew għal theddida ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni (sentenza WDFG, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll is-sentenza tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 27).

27 Huwa stabbilit li miżuri nazzjonali li jagħtu vantaġġ fiskali li, minkejja li ma jkun fihom ebda trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, iqiegħdu lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli mill-persuni taxxabbli l-oħra jistgħu jagħtu vantaġġ selettiv lill-benefiċjarji u għaldaqstant jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza WDFG, punt 56, u s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 21).

28 Fir-rigward tal-kundizzjoni dwar is-selettività tal-vantaġġ, inerenti għall-klassifikazzjoni ta' miżura bħala "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, li hija l-unika waħda li hija suġġetta għall-argumentazzjoni mressqa mill-Kummissjoni fil-kuntest ta' dan l-appell, minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li din il-kundizzjoni timponi li jiġi ddeterminat jekk, fil-kuntest ta' sistema legali partikolari, il-miżura nazzjonali inkwistjoni hijiex ta' natura li tiffavorixxi "ċerti impriżi jew ċerti produtturi" meta mqabbla ma' oħrajn, li jinsabu, fid-dawl tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema, f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli u li għalhekk huma suġġetti għal trattament iddifferenzjat li jista' essenzjalment jiġi kklassifikat bħala diskriminatorju (sentenza tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Għaldaqstant, l-eżami tal-kwistjoni jekk tali miżura hijiex ta' natura selettiva jikkoinċidi, essenzjalment, ma' dak ta' jekk din il-miżura tapplikax għal grupp sħiħ ta' operaturi ekonomiċi b'mod mhux diskriminatorju (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 53).

30 Meta l-miżura inkwistjoni tkun maħsuba bħala sistema ta' għajnuna u mhux bħala għajnuna individwali, hija l-Kummissjoni li għandha tistabbilixxi jekk din il-miżura, minkejja li tipprevedi vantaġġ ta' portata ġenerali, tagħtix il-benefiċċju esklużiv tagħha lil ċerti impriżi jew lil ċerti setturi ta' attività (sentenza WDFG, punt 55 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Għall-finijiet tal-klassifikazzjoni ta' miżura fiskali nazzjonali bħala "selettiva", il-Kummissjoni għandha tidentifika, qabel kollox, is-sistema ta' referenza, jiġifieri s-sistema fiskali "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u turi, sussegwentement, li l-miżura fiskali inkwistjoni tidderoga minn din is-sistema ta' referenza, sa fejn hija tintroduċi differenzazzjoni bejn operaturi li, fir-rigward tal-għan imfittex minn din is-sistema ta' referenza, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" madankollu ma jirrigwardax il-miżuri li jintroduċu differenzazzjoni bejn impriżi li, fir-rigward tal-għan imfittex mis-sistema legali inkwistjoni, jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli u, għaldaqstant, *a priori* selettivi, meta l-Istat Membru kkonċernat jasal juri li din id-differenzazzjoni hija ġġustifikata, fis-sens li din tirriżulta min-natura jew mill-istruttura tas-sistema li dawn il-miżuri jifformaw parti minnha (sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Huwa fid-dawl ta’ dawn il-kunsiderazzjonijiet li għandhom jiġu eżaminati ż-żewġ aggravji tal-appell tal-appellanti.

Fuq l-ewwel aggravju

L-argumenti tal-partijiet

34 Permezz tal-ewwel aggravju tagħha, l-appellanti, sostnuta mill-Gvern Ġermaniż, issostni li l-Qorti Ġenerali interpretat is-sentenza WDFG b’mod żbaljat meta sostniet, fil-punti 69 u 70 tas-sentenza appellata, li s-selettività ta’ miżura tista’ tkun stabbilita abbażi tal-imġiba volontarja tal-impriżi esklużi mill-vantaġġ mogħti b’din il-miżura, mingħajr ma ħadet inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi li jsibu ruħhom fihom dawk l-impriżi jew il-karatteristiċi tagħhom stess.

35 Skont l-appellanti, mill-punti 67, 77 jew 79 tas-sentenza WDFG jirriżulta li l-analiżi tas-selettività għandu jsir abbażi tas-sitwazzjoni tal-impriżi u mhux tal-iskema li tapplika għat-tranżazzjonijiet imwettqa minnhom. Issa, il-fatt li ċerti impriżi jistgħu jagħżlu li jwettqu ċerti tranżazzjonijiet u li oħrajn ma jistgħux, jimplika li jinsabu f’sitwazzjonijiet differenti. L-impriżi li jinvestu f’kumpanniji Spanjoli huma liberi li jiddeċiedu li jipproċedu għal kombinament u, għalhekk, li jibbenefikaw mill-ammortizzazzjoni tal-avvjament prevista mid-dritt Spanjol f’tali każ. Għal dawn l-impriżi, hija biss l-għażla li ma jsirux tali kombinamenti li twassal għal impossibbiltà li jiġi amortizzat l-avvjament. Min-naħa l-oħra, qabel id-dħul fis-seħħ tal-miżura kkontestata, l-impossibbiltà ta’ ammortizzazzjoni fil-każ tal-akkwist ta’ ishma f’kumpanniji barranin kienet assoluta, partikolarment fil-każ ta’ akkwisti barra mill-Unjoni, u kienet tiddependi mis-sitwazzjoni tal-impriża akkwirenti u mhux mill-imġiba tagħha. L-impriżi li jakkwistaw ishma f’kumpanniji residenti jinsabu għalhekk f’sitwazzjoni iktar vantaġġuża, peress li dawn għandhom il-possibbiltà li jagħżlu li jwettqu tranżazzjoni ddeterminata.

36 Il-Kummissjoni tqis li l-ewwel aggravju huwa inammissibbli peress li r-rikors tal-appellanti quddiem il-Qorti Ġenerali ma kien jinkludi l-ebda lment relatat mal-kriterji ta’ paragun tas-sitwazzjoni tal-impriżi li jibbenefikaw mill-miżura kkontestata ma’ dik tal-impriżi esklużi mill-benefiċċju tagħha. Skont il-Kummissjoni, li l-appellanti titħalla tqajjem ilmenti ġodda fil-kuntest ta’ appell ikun ifisser li titħalla tadixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja b’tilwima usa’ minn dik imressqa quddiem il-Qorti Ġenerali. Fi kwalunkwe każ, l-ewwel aggravju huwa infondat, peress li l-miżura kkontestata ma tapplikax biss għal impriżi li jakkwistaw ishma f’kumpanniji barranin sabiex iwettqu għaqda, iżda wkoll għal dawk li jakkwistaw ishma minoritarji.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

– *Fuq l-ammissibbiltà*

37 Għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 170(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-appell ma jistax ibiddel is-suġġett tal-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali.

38 B’hekk, abbażi ta’ ġurisprudenza stabbilita, il-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest tal-appell hija limitata għall-evalwazzjoni tas-soluzzjoni legali li ngħatat għall-motivi u għall-argumenti ttrattati fl-ewwel istanza. Għalhekk, parti ma tistax tqajjem għall-ewwel darba quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja motiv li hija ma tkunx qajmet quddiem il-Qorti Ġenerali, peress li dan ikun ifisser li din il-parti titħalla tadixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja, li l-kompetenza tagħha

fil-qasam ta' appell hija limitata, b'tilwima iktar estiża minn dik li tkun ħadet konjizzjoni tagħha l-Qorti Ġenerali (sentenza tad-29 ta' Lulju 2019, Bayerische Motoren Werke u Freistaat Sachsen vs Il-Kummissjoni, C-654/17 P, EU:C:2019:634, punt 69 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

39 Madankollu, rikorrent jista' jippreżenta appell billi jinvoka, quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, aggravji u argumenti li jirriżultaw mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi li jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha (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, kif ukoll tal-4 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punt 47).

40 F'dan il-każ, permezz tal-argument tagħha, l-appellanti tikkritika, essenzjalment, b'mod preċiż u ddettaljat, il-motivi tas-sentenza appellata, li jinsabu fil-punti 69 u 70 tagħha, li permezz tagħhom il-Qorti Ġenerali semmiet ċerti konsegwenzi li, fil-fehma tagħha, kellhom jinsiltu mis-sentenza WDFG għall-finijiet tal-eżami tan-natura selettiva tal-miżura inkwistjoni. Għalhekk, sa fejn jikkontesta l-konsegwenzi li l-Qorti Ġenerali siltet mis-soluzzjoni legali li din stess tat għal motiv diskuss quddiemha, l-ewwel aggravju ma jistax jitqies li jibdel is-suġġett tal-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali.

41 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, l-ewwel aggravju huwa ammissibbli.

– *Fuq il-mertu*

42 Permezz tal-ewwel aggravju tagħha, l-appellanti tikkritika l-interpretazzjoni magħmula mill-Qorti Ġenerali tas-sentenza WDFG, kif tirriżulta mill-punti 69 u 70 tas-sentenza appellata, f'dak li jirrigwarda l-kriterji ta' paragunabbiltà li għandhom jiġu applikati waqt l-eżami tas-selettività ta' miżura bħall-miżura kkontestata.

43 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Qorti Ġenerali, b'applikazzjoni tal-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza WDFG, ċaħdet l-ewwel parti tal-uniku motiv tar-rikors tal-appellanti, li permezz tiegħu din tal-aħħar invokat in-nuqqas ta' selettività tal-miżura kkontestata peress li din tal-aħħar kienet tapplika għall-impriżi kollha suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji u ma rriżervatx il-benefiċċju previst minnha għal tip partikolari ta' impriżi.

44 B'hekk, fil-punt 69 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ddikjarat li mis-soluzzjoni aċċettata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza WDFG kien isegwi li "konstatazzjoni ta' selettività ma tirriżultax neċessarjament minn impossibbiltà għal ċerti impriżi sabiex jibbenefikaw mill-vantaġġ previst mill-miżura inkwistjoni minħabba restrizzjonijiet legali, ekonomiċi jew prattiċi li jipprekluduhom milli jwettqu t-tranżazzjoni li għalih huwa suġġett l-għoti ta' dan il-vantaġġ, iżda tista' tirriżulta mis-sempliċi osservazzjoni li teżisti tranżazzjoni li, minkejja li hija analoga ma' dik li tissuġġetta l-għoti tal-vantaġġ inkwistjoni, ma tagħtix dritt lil dan tal-aħħar". Minn dan, il-Qorti Ġenerali ddeduċiet, f'dan l-istess punt 69, li "jirriżulta li miżura fiskali tista' tkun selettiva minkejja li kull impriża tista' tagħżel liberament li twettaq it-tranżazzjoni li għaliha hu suġġett l-għoti tal-vantaġġ li tipprevedi din l-istess miżura". Fil-punt 70 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali enfasizzat, fir-rigward tas-soluzzjoni adottata, li l-"enfasi għalhekk hija fuq kunċett ta' selettività bbażat fuq id-distinzjoni bejn impriżi li jagħżlu li jwettqu ċerti tranżazzjonijiet u impriżi oħra li jagħżlu li ma jwettquhomx u mhux fuq id-distinzjoni bejn impriżi fir-rigward tal-karatteristiċi proprji tagħhom".

45 Kuntrarjament għal dak li tallega l-appellanti, il-punti 69 u 70 tas-sentenza appellata la jirriżultaw minn interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza WDFG u lanqas minn implimentazzjoni ta' kriterji ta' evalwazzjoni tas-selettività tal-miżura kkontestata li ma humiex konformi ma' din tal-aħħar.

46 F'dawn il-punti, il-Qorti Ġenerali spjegat kif il-Qorti tal-Ġustizzja kienet adottat approċċ tal-kunċett ta' "selettività" differenti minn dak li hija stess kienet adottat fis-sentenzi tagħha tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T-219/10, EU:T:2014:939), kif ukoll tas-7 ta' Novembru 2014, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni (T-399/11, EU:T:2014:938), filwaqt li enfasizzat li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet enfasizzat approċċ ta' dan il-kunċett ibbażat fuq id-distinzjoni bejn impriżi li jagħżlu li jwettqu ċerti tranżazzjonijiet u impriżi oħra li jagħżlu li ma jwettquhomx, u mhux fuq id-distinzjoni bejn impriżi fir-rigward tal-karatteristiċi tagħhom stess. Il-Qorti Ġenerali bbażat din il-konstatazzjoni, fil-punt 68 tas-sentenza appellata, fuq il-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddeċidiet, fil-punt 87 tas-sentenza WDFG, li l-fatt li l-impriżi residenti, meta jwettqu akkwisti ta' ishma f'kumpanniji fiskalment domiċiljati fi Spanja, ma għandhomx dritt għall-vantaġġ li tipprevedi l-miżura kkontestata, seta' jippermetti li jiġi konkluż li din il-miżura hija ta' natura selettiva.

47 Issa, huwa mingħajr ma injorat dan it-tagħlim tas-sentenza WDFG li l-Qorti Ġenerali ċaħdet l-argument tal-appellanti, ibbażat fuq il-fatt li l-miżura kkontestata kienet miżura fiskali nazzjonali ta' portata ġenerali aċċessibbli għall-impriżi kollha suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji fi Spanja, jiġifieri miżura *prima facie* mhux selettiva.

48 Fil-fatt, huwa fl-applikazzjoni tal-kriterji mfakkra b'mod partikolari fil-punt 68 tas-sentenza appellata li l-Qorti Ġenerali kkonkludiet, fil-punt 75 ta' din is-sentenza, li l-miżura kkontestata "li tagħti vantaġġ fejn l-għoti jkun ikkundizzjonat mit-twettiq ta' tranżazzjoni ekonomika, tista' tkun selettiva inkluż meta [...] kull impriża tista' tagħżel liberament li twettaq din it-tranżazzjoni", u għalhekk ċaħdet l-ewwel ilment tal-uniku motiv tal-appellanti.

49 Kuntrarjament għal dak li ssostni l-appellanti, mill-punti 69 u 70 tas-sentenza appellata ma jistax jiġi dedott li l-Qorti Ġenerali sostniet li s-selettività ta' miżura tat-taxxa tista' tiġi kkonstatata biss fuq il-bażi tal-imġiba tal-impriżi esklużi mill-vantaġġ mogħti mill-miżura inkwistjoni, mingħajr ma jingħata kas tas-sitwazzjoni li jinsabu fiha dawn l-impriżi. Fil-fatt, f'dawn il-punti, il-Qorti Ġenerali enfasizzat, essenzjalment, li miżura nazzjonali tista' tkun selettiva anki fil-każ li l-benefiċċju tal-vantaġġ li tipprevedi jiddependi mhux mill-karatteristiċi speċifiċi tal-impriża iżda mit-tranżazzjoni li din tiddeċiedi li twettaq jew li ma twettaqx. Issa, miżura tista' titqies bħala selettiva anki jekk ma tidentifikax *ex ante* kategorija partikolari ta' benefiċjarji u jekk l-impriżi kollha stabbiliti fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat, irrispettivament mid-daqs, mill-forma ġuridika, mis-settur ta' attività jew mill-karatteristiċi oħra partikolari tagħhom, potenzjalment ikollhom aċċess potenzjali għall-benefiċċju previst minn din il-miżura bil-kundizzjoni li jipproċedu għal tip speċifiku ta' investiment (ara, f'dan is-sens, is-sentenza WDFG, punt 78).

50 Minn dan isegwi li l-ewwel motiv għandu jiġi miċħud bħala infondat.

Fuq it-tieni aggravju

51 Permezz tat-tieni aggravju tagħha, l-appellanti tilmenta li l-Qorti Ġenerali qieset li l-eżistenza ta' eventwali ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali ma kinitx tinvalida l-konklużjoni li tgħid li l-miżura kkontestata għandha natura selettiva. Dan l-aggravju huwa maqsum f'erba' partijiet.

Fuq l-ewwel parti tat-tieni aggravju

– *L-argumenti tal-partijiet*

52 Permezz tal-ewwel parti tat-tieni aggravju tagħha, l-appellanti ssostni li l-Qorti Ġenerali, fl-identifikazzjoni tas-sistema fiskali nazzjonali komuni ta' referenza, wettqet żball "serju" ta' natura li jwassal għall-annullament tas-sentenza appellata. B'mod iktar partikolari, l-appellanti ssostni li l-Qorti Ġenerali, b'mod żbaljat, qieset li l-għan tal-miżura kkontestata ma kienx li tiġi ggarantita n-newtralità fiskali u li b'hekk jiġu evitati sitwazzjonijiet ta' tassazzjoni doppja. F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali kkonkludiet b'mod żbaljat li t-trattament fiskali tal-avvjament ma huwiex intiż sabiex jikkumpensa l-eżistenza ta' ostakoli għar-riunifikazzjoni transkonfinali ta' impriżi jew sabiex jiżgura trattament ugwali tat-tipi differenti ta' akkwisti ta' ishma. Fil-fatt, huwa b'mod partikolari ċar li l-kumpanniji li jagħżlu li jakkwistaw ishma barra mill-pajjiż jinsabu f'sitwazzjonijiet legali u fattwali differenti li jiġġustifikaw trattament fiskali differenti.

53 L-appellanti tqis, fl-ewwel lok, li l-Qorti Ġenerali kkonkludiet b'mod żbaljat li l-għan tat-tnaqqis fiskali tal-avvjament kien li jgħaqqad it-trattament fiskali tiegħu mal-kontabbiltà tiegħu, indipendentement minn jekk l-impriża inkwistjoni takkwistax ishma f'kumpanniji residenti jew mhux residenti. B'dan il-mod, il-Qorti Ġenerali mhux biss injorat l-għan reali tat-trattament fiskali tal-avvjament previst mis-sistema legali kkontestata, li jikkonsisti fil-promozzjoni tan-newtralità fiskali billi jitneħħew l-ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali bejn l-impriżi, iżda ssostitwixxiet ukoll il-motivazzjoni tagħha stess għal dik tad-deċiżjoni kkontestata, peress li l-ebda parti mit-test ta' din id-deċiżjoni ma fiha konklużjoni f'dan is-sens.

54 L-appellanti ssostni, fit-tieni lok, li, fid-dritt Spanjol, it-trattament fiskali u l-kontabbiltà tal-avvjament f'każ ta' akkwist ta' ishma, minkejja li huma relatati, jibqgħu distinti u jsegwu regoli u kriterji differenti.

55 Fit-tielet lok, hija tosserva li, fil-punti 103 u 104 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali stess irrikonoxxiet li avvjament tal-kontabbiltà jista' jidher mingħajr għaqda, jiġifieri mingħajr ma tali kontabbilizzazzjoni jkollha effett fiskali.

56 Fir-raba' lok, l-appellanti tfakkar li, bejn l-2008 u l-2015, id-dritt Spanjol ma kienx jippermetti l-ammortizzazzjoni tal-kontabbiltà tal-avvjament, filwaqt li t-tnaqqis fiskali tal-avvjament li jirriżulta minn għaqda kien, madankollu, permess. Skont l-appellanti, huwa bħala konsegwenza tal-evalwazzjoni żbaljata tal-għan imfittex mill-miżura kkontestata li l-Qorti Ġenerali kkonfermat l-għażla tal-Kummissjoni li tidentifika s-sistema ta' riferiment fit-trattament fiskali tal-avvjament, bl-esklużjoni li l-miżura kkontestata tista tikkostitwixxi tali sistema.

57 Fil-ħames u l-aħħar lok, l-appellanti tosserva li l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji Spanjoli jistgħu mhux biss jipproċedu liberament b'kombinament billi jagħmlu użu mit-tnaqqis tat-taxxa tal-avvjament, iżda jibbenefikaw ukoll minn vantaġġi oħra, bħall-aċċess għal skema ta' integrazzjoni fiskali, li ma humiex disponibbli għall-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji barranin. B'riferiment għat-tranżazzjonijiet ta' akkwist imwettqa minnha fl-Istati Uniti u fil-Perù, l-appellanti tenfasizza li, anki kieku kellu jiġi aċċettat li ma hemm l-ebda ostakolu legali għall-kombinamenti transkonfinali ta' negozji, is-sempliċi fatt li l-kumpanniji Spanjoli u dawk barranin għandhom natura ġuridika jew soċjali differenti jikkostitwixxi ostakolu fih innifsu. L-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti għalhekk isibu ruħhom f'sitwazzjoni

ġuridika u fattwali differenti minn dik li jinsabu fiha l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji barranin, b'mod partikolari fil-każ fejn, kif inhu l-każ tal-appellanti, ikunu inkwistjoni kumpanniji ta' pajjiżi terzi u ishma ta' kontroll.

58 Il-Kummissjoni, minn naħa, tinvoka l-inammissibbiltà tal-ewwel parti tat-tieni aggravju għall-istess raġunijiet esposti fil-kuntest tal-ewwel aggravju u, min-naħa l-oħra, tosserva n-nuqqas ta' bażi tagħha. Hija ssostni li, kuntrarjament għal dak li ssotni l-appellanti, il-miżura kkontestata ma hijiex tali li tiżgura n-newtralità fiskali u ma hijiex proporzjonata, peress li tapplika wkoll għal akkwisti transkonfinali ta' ishma minoritarji li ma jippermettux, madankollu, il-ħolqien ta' kombinament ta' impriżi. B'hekk, il-Qorti Ġenerali kkonkludiet ġustament li l-allegata eżistenza ta' ostakoli għall-kombinament transkonfinali ta' impriżi fil-Perù jew fl-Istati Uniti hija irrilevanti.

– *Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

59 Qabel kollox, għandu jitfakkar li, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 39 ta' din is-sentenza, appellant jista' jinvoka fl-appell aggravji u argumenti li jirriżultaw mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi li jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha. Għaldaqstant, l-appellanti tista' tikkontesta l-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali miġbura fil-qosor fil-punt 52 ta' din is-sentenza, indipendentement mill-fatt li fl-ewwel istanza hija ma żviluppatx argumenti intiżi speċifikament sabiex jikkontestaw id-deċiżjoni kkontestata fuq dan il-punt.

60 Barra minn hekk, sa fejn l-appellanti għandha l-intenzjoni li tikkritika l-fondatezza tal-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali li tinsab fil-punt 108 tas-sentenza appellata, li tgħid li "l-għan tat-trattament fiskali tal-avvjament huwa li tiġi żgurata ċerta koerenza bejn it-trattament fiskali tal-avvjament u t-trattament kontabbli tiegħu", hija għandha titqies li tpoġġi indiskussjoni l-konstatazzjonijiet fattwali tal-Qorti Ġenerali li jirriżultaw mill-interpretazzjoni tagħha tal-prinċipji fiskali u tal-kontabbiltà applikabbli fil-qasam tal-avvjament skont id-dritt Spanjol.

61 Issa, konformement ma' ġurisprudenza stabbilita, 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 suġġetta, bħala tali, għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell. Huwa biss meta l-Qorti Ġenerali tkun ikkonstatat jew evalwat il-fatti li l-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 (sentenzi tal-25 ta' Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Spanja *et*, C-128/16 P, EU:C:2018:591, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

62 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. Min-naħa l-oħra, peress li l-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-klassifikazzjoni 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 (sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 78 u l-ġurisprudenza ċċitata).

63 Barra minn hekk, għandu jitfakkar 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 jew ta' kull regola ta' dritt dwar l-applikazzjoni tagħha, jew dwar abbuż ta' poter. L-Artikolu 264 TFUE jipprovdi li, jekk ir-rikors huwa fondat, l-att ikkontestat għandu jiġi ddikjarat null. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja u l-Qorti Ġenerali ma jistgħux, fi kwalunkwe każ, jissostitwixxu l-motivazzjoni tagħhom għal dik tal-awtur tal-att ikkontestat (sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 141, u tat-28 ta' Frar 2013, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-246/11 P, mhux ippubblikata, EU:C:2013:118, punt 85). Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja hija kompetenti, fil-kuntest ta' appell, sabiex tivverifika jekk il-Qorti Ġenerali wettqitx tali sostituzzjoni, u b'hekk jekk wettqitx żball ta' liġi.

64 Minn dan isegwi li huwa ammissibbli l-argument imressaq insostenn tal-ewwel parti tat-tieni aggravju, li permezz tiegħu l-appellanti tikkritika, essenzjalment, lill-Qorti Ġenerali li ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha stess għal dik li tinsab fid-deċiżjoni kkontestata f'dak li jirrigwarda l-"għan" li fir-rigward tiegħu għandu jsir l-eżami tal-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet tal-impriżi li jibbenefikaw mill-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-miżura kontenzjuża u ta' dawk li huma esklużi minnha.

65 F'dan ir-rigward, l-appellanti ssostni li l-għan li jikkonsisti f'li "tiġi żgurata ċerta koerenza bejn it-trattament fiskali tal-avvjament u t-trattament kontabbli tiegħu", imsemmi fil-punt 108 tas-sentenza appellata, ma huwa bl-ebda mod rifless fid-deċiżjoni kkontestata.

66 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li, imkien fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ma semmiet iż-żamma ta' ċerta koerenza bejn it-trattament fiskali u t-trattament tal-kontabbiltà tal-avvjament bħala għan tas-sistema ta' riferiment identifikata minnha.

67 Ċertament, il-Qorti Ġenerali kkonfermat uħud mill-konstatazzjonijiet li jinsabu f'din id-deċiżjoni meta indikat li t-trattament fiskali tal-avvjament huwa organizzat madwar il-kriterju bbażat fuq l-eżistenza jew le ta' kombinament ta' impriżi (punti 103 u 105 tas-sentenza appellata), u spjegat, permezz ta' referenza għall-premessi 28 u 123 ta' din id-deċiżjoni, li dan huwa dovut għall-fatt li, wara akkwist jew kontribuzzjoni ta' assi li jifformaw impriżi indipendenti jew wara għaqda jew xissjoni, "jirriżulta avvjament, bħala attiv immaterjali distint, fil-kontabbiltà tal-impriża li tirriżulta mill-kombinament" (ara l-punt 104 tas-sentenza appellata). Bl-istess mod, l-affermazzjoni li t-trattament fiskali tal-avvjament huwa "relatat ma' loġika kontabbli" (punt 103 tas-sentenza appellata) hija kontinwazzjoni ta' ċerti kunsiderazzjonijiet tal-Kummissjoni li jinsabu fid-deċiżjoni kkontestata, b'mod partikolari fil-premessi 121 sa 124 tagħha.

68 Madankollu, huwa totalment indipendenti minn din id-deċiżjoni u fuq il-bażi tal-interpretazzjoni tagħha stess tar-regoli fiskali u tal-kontabbiltà Spanjoli, li l-Qorti Ġenerali kkonkludiet li l-għan tar-regoli dwar l-ammortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju li jinsabu fil-liġi tat-taxxa fuq il-kumpanniji, kif approvata mid-Digriet Leġiżlattiv Irjali Nru 4/2004, kien li tiġi żgurata l-koerenza bejn it-trattament fiskali u l-kontabbiltà tal-avvjament u li, fir-rigward ta' dan l-għan, is-sitwazzjoni tal-impriżi li jinvestu f'kumpanniji Spanjoli hija paragunabbli ma' dik tal-impriżi li jinvestu f'kumpanniji mhux residenti.

69 Għaldaqstant, billi ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha għal dik tad-deċiżjoni kkontestata, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi.

70 Madankollu, għandu jiġi eżaminat jekk, minkejja l-iżball ta' liġi mwettaq mill-Qorti Ġenerali, it-tieni lment tal-motiv uniku invokat mill-appellanti insostenn tar-rikors tagħha quddiem din tal-aħħar kellux, sa fejn kien jikkritika lill-Kummissjoni talli ma pprovatx li l-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji residenti u dawk f'kumpanniji mhux residenti kienu paragunabbli fid-dawl tal-għan ta' newtralità fiskali mfittex mill-miżura kkontestata, fi kwalunkwe każ, jiġi miċħud.

71 Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita, jekk il-motivi ta' sentenza tal-Qorti Ġenerali jirrilevaw ksur tad-dritt tal-Unjoni, iżda d-dispożittiv jidher fondat għal motivi oħra ta' liġi, tali ksur ma huwiex ta' natura li jwassal għall-annullament ta' din is-sentenza (sentenzi tat-30 ta' Settembru 2003, Biret International vs Il-Kunsill, C-93/02 P, EU:C:2003:517, punt 60 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-14 ta' Ottubru 2014, Buono *et* vs Il-Kummissjoni, C-12/13 P u C-13/13 P, EU:C:2014:2284, punt 62 u l-ġurisprudenza ċċitata).

72 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, konformement mal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 31 ta' din is-sentenza, li l-Qorti Ġenerali rreferiet għalih ġustament fil-punt 130 tas-sentenza appellata, l-eżami tal-paragunabbiltà li għandu jsir bħala parti mit-tieni fażi tal-analiżi tas-selettività għandu jitwettaq fid-dawl tal-għan tas-sistema ta' referenza u mhux dak tal-miżura kkontestata

73 Hekk kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, miżura, bħall-miżura kkontestata, 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 paragunabbli, fir-rigward tal-għan imfittex mill-iskema fiskali kkonċernata, effettivament iwettqu tranżazzjonijiet tal-istess natura fit-territorju nazzjonali (sentenza WDFG, punt 119).

74 Issa, f'dan il-każ, il-Qorti Ġenerali ġustament ikkonstatat, fil-punt 109 tas-sentenza appellata, li l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti jinsabu, fid-dawl tal-għan imfittex mit-trattament fiskali tal-avvjament, f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli ma' dik tal-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti. Fil-fatt, sa fejn l-impriżi li jakkwistaw ishma transkonfinali minoritarji jistgħu jibbenefikaw mill-miżura kkontestata minkejja li ma jkunux affettwati mill-allegati ostakoli għall-kombinamenti ta' impriżi li tirreferi għalihom ir-rikorrenti, ma jistax jiġi allegat li, minħabba dawn l-ostakoli, il-benefiċjarji tal-miżura inkwistjoni jinsabu f'sitwazzjoni legali u fattwali differenti minn dik tal-impriżi li jaqgħu taħt is-sistema fiskali normali.

75 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, għandu jiġi konkluż li, minkejja l-iżball ta' liġi li wettqet il-Qorti Ġenerali meta ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha stess għal dik li tinsab fid-deċiżjoni kkontestata fil-kuntest tal-eżami tad-determinazzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza, l-ewwel parti tat-tieni aggravju għandha tiġi miċħuda bħala infondata.

Fuq it-tieni parti tat-tieni aggravju

– *L-argumenti tal-partijiet*

76 L-appellanti ssostni li l-Qorti Ġenerali ċaħdet b'mod żbaljat il-possibbiltà li tqis il-miżura kkontestata bħala sistema ta' riferiment awtonoma, b'mod partikolari billi rreferiet għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner fil-kawża L-Italja vs Il-Kummissjoni (173/73, iktar 'il quddiem il-"konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner", EU:C:1974:52, p. 728). Fil-fatt,

kuntrarjament għal dak li ddeċidiet il-Qorti Ġenerali fil-punt 124 tas-sentenza appellata, din il-miżura ma għandhiex l-għan li ssolvi problema speċifika għal settur industrijali partikolari, iżda tapplika għall-impriżi kollha suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji.

77 Il-Qorti Ġenerali wettqet ukoll żball meta ma qisitx il-miżura kkontestata bħala miżura ta' natura ġenerali maħsuba biex toffri lill-operaturi ekonomiċi soluzzjoni prattika li tassimila t-trattament fiskali tat-tranżazzjonijiet transnazzjonali ma' dak previst fl-Artikolu 89(3) u fl-Artikolu 11(4) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji għat-tranżazzjonijiet nazzjonali, sabiex id-deċiżjonijiet ta' investiment jittieħdu mill-impriżi fuq il-bażi ta' kriterji ekonomiċi u mhux fiskali. Fil-fatt, din il-miżura hija kjarament miżura ta' politika ekonomika ġenerali intiża biex tippreżerva l-prinċipju ta' newtralità fiskali. Sussidjarjament, l-appellanti ssostni li din il-miżura hija ġġustifikata mil-loġika tas-sistema fiskali, fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

78 Il-Kummissjoni titlob li t-tieni parti tat-tieni aggravju tiġi miċħuda. Fl-ewwel lok, hija teċċepixxi l-inammissibbiltà ta' din il-parti minħabba li din tqajjem ilment li ma ġiex invokat fil-kuntest tar-rikors tal-appellanti quddiem il-Qorti Ġenerali. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tqis li l-parti msemmija hija, fi kwalunkwe każ, infondata. Kuntrarjament għal dak li ssostni l-appellanti, il-miżura kkontestata ma tiżgurax in-newtralità fiskali peress li tagħti lill-akkwist ta' ishma f'impriżi barranin kundizzjonijiet ta' ammortizzazzjoni tal-avvjament iktar favorevoli minn dawk previsti għal ishma f'impriżi nazzjonali. Fil-fatt, għal tal-ewwel, l-ammortizzazzjoni tal-avvjament hija suġġetta għall-unika kundizzjoni tal-akkwist ta' sehem ta' 5 % fil-kapital tal-impriża akkwistata, filwaqt li, għat-tieni, huwa meħtieġ ukoll il-kombinament bejn l-impriżi.

– *Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

79 Qabel kollox, għandha tiġi miċħuda l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mressqa mill-Kummissjoni kontra t-tieni parti tat-tieni aggravju. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 39 ta' din is-sentenza, parti tista' tinvoka motivi u argumenti li jirriżultaw mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi biex jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha. Għaldaqstant, l-appellanti tista' tpoġġi indiskussjoni l-konstatazzjonijiet magħmula mill-Qorti Ġenerali, indipendentement mill-fatt li hija ma żviluppatx fl-ewwel istanza argumenti intiżi speċifikament sabiex jikkontestaw id-deċiżjoni kkontestata fuq dan il-punt.

80 Fir-rigward tal-fondatezza tal-argument imqajjem mill-appellanti, għandu jiġi kkonstatat li l-Qorti Ġenerali eskludiet li l-miżura kkontestata tista' tikkostitwixxi fiha nnifisha sistema ta' referenza awtonoma. B'mod partikolari, wara li fakkret, fil-punti 113 sa 119 tas-sentenza appellata, il-kundizzjonijiet meħtieġa sabiex miżura fiskali tkun tista' tikkostitwixxi l-kuntest ta' referenza tagħha stess, hija kkonstatat, fil-punt 120 tal-imsemmija sentenza, li din il-miżura kienet biss modalità partikolari ta' applikazzjoni ta' taxxa iktar wiesgħa, jiġifieri t-taxxa fuq il-kumpanniji, u li, għaldaqstant, din ma kinitx tistabbilixxi sistema fiskali kjarament delimitata.

81 F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali rrilevat, ġustament, fil-punt 121 tas-sentenza appellata, li l-imsemmija miżura ma kinitx tintroduċi, kif indikat il-Kummissjoni fil-premessa 124 tad-deċiżjoni kkontestata, regola ġenerali kompletament ġdida relatata mal-amortizzazzjoni tal-avvjament, iżda "eċċezzjoni għar-regola ġenerali" li tgħid li huma biss il-kombinamenti ta' impriżi li jistgħu jwasslu għall-amortizzazzjoni tal-avvjament, peress li din l-eċċezzjoni hija intiża biex tirrimedja, skont ir-Renju ta' Spanja, l-effetti sfavorevoli għall-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji barranin li toħloq l-applikazzjoni tar-regola ġenerali.

82 Konsegwentement, mis-sentenza appellata jirriżulta li, insostenn tal-konklużjoni tagħha li tgħid li s-sistema ta' referenza ma setgħetx tkun limitata biss għall-miżura kkontestata, il-Qorti Ġenerali ma bbażatx ruħha biss fuq il-fatt li din il-miżura kienet intiża, bħal dik inkwistjoni fil-kawża li tat lok għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner, għat-tfittxija ta' għan speċifiku u, għalhekk, għar-riżoluzzjoni ta' problema partikolari. Minn dan jirriżulta li l-argumenti mressqa mill-appellanti intiżi, minn naħa, biex jikkontestaw l-assimilazzjoni tal-każ preżenti ma' dak inkwistjoni fil-kawża li kienet is-suġġett tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner u, min-naħa l-oħra, biex juru li l-għan tal-miżura kkontestata kien li jiġi salvagwardjat il-prinċipju ta' newtralità fiskali u mhux is-soluzzjoni ta' problema partikolari, ma jistgħux idgħajfu r-raġunament li għamlet il-Qorti Ġenerali u, konsegwentement, huma ineffettivi.

83 Fi kwalunkwe każ, għandu jitfakkar li s-sempliċi fatt li l-miżura kkontestata hija ta' natura ġenerali, sa fejn hija tista' *a priori* tibbenefika lill-impriżi kollha suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji, ma jeskludix li din tista' tkun ta' natura selettiva. Fil-fatt, hekk kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, fir-rigward ta' miżura nazzjonali li tagħti vantaġġ fiskali ta' portata ġenerali, bħall-miżura kkontestata, il-kundizzjoni ta' selettività tiġi ssodisfatta meta l-Kummissjoni tasal sabiex turi li din il-miżura tidderoga mis-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u b'hekk, permezz tal-effetti konkreti tagħha, tintroduċi trattament differenzjat bejn operaturi, minkejja li l-operaturi li jibbenefikaw mill-vantaġġ fiskali u dawk li jiġu esklużi minnu jkunu jinsabu, fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema fiskali, f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli (sentenza WDFG, punt 67).

84 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha, it-tieni parti tat-tieni aggravju għandha tiġi miċħuda bħala ineffettiva u, fi kwalunkwe każ, infondata.

Fuq it-tielet parti tat-tieni aggravju

– *L-argumenti tal-partijiet*

85 L-appellanti ssostni li, anki jekk jitqies li s-sistema ta' referenza ġiet iddefinita b'mod korrett, il-Qorti Ġenerali, meta fil-punt 134 tas-sentenza appellata kkonkludiet li l-miżura kkontestata kienet tintroduċi eċċezzjoni għas-sistema nazzjonali komuni bħala kuntest ta' referenza, wettqet żball ta' evalwazzjoni. Fil-fatt, xejn ma jippermetti li wieħed jasal għal tali konklużjoni sa fejn l-impriżi li jakkwistaw ishma barra mill-pajjiż u dawk li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti ma jinsabux f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli, minħabba l-eżistenza ta' ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali.

86 Il-Kummissjoni titlob li t-tielet parti tat-tieni aggravju tiġi miċħuda. Fl-ewwel lok, hija teċċepixxi l-inammissibbiltà ta' din il-parti minħabba li din tqajjem ilment li ma ġiex invokat fil-kuntest tar-rikors tal-appellanti quddiem il-Qorti Ġenerali. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tqis li l-parti msemmija hija, fi kwalunkwe każ, infondata.

– *Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

87 Qabel kollox, għandha tiġi miċħuda l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mressqa mill-Kummissjoni kontra t-tielet parti tat-tieni aggravju. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 39 ta' din is-sentenza, parti tista' tinvoka motivi u argumenti li jirriżultaw mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi biex jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha. Għaldaqstant,

l-appellanti tista' tpoġġi indiskussjoni l-konstatazzjonijiet magħmula mill-Qorti Ġenerali, indipendentement mill-fatt li hija ma żviluppatx fl-ewwel istanza argumenti intiżi speċifikament sabiex jikkontestaw id-deċiżjoni kkontestata fuq dan il-punt.

88 Fir-rigward tal-fondatezza tal-argument tal-appellanti, għandu jiġi rrilevat li l-Qorti Ġenerali ċaħdet ir-rilevanza tal-eżistenza eventwali ta' ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali għall-finijiet tal-eżami ta' paragunabbiltà bejn l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji stabbiliti fi Spanja u l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji barranin abbażi tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 128 sa 133 tas-sentenza appellata.

89 F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali ġustament enfasizzat, fil-punti 128 sa 130 tas-sentenza appellata, li kien hemm lok, għall-finijiet tal-paragun li għandu jsir fl-istadju tat-tieni skala tal-analiżi tas-selettività, li jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan imfittex mhux mill-miżura kkonċernata, iżda mis-sistema fiskali komuni jew normali applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat. Huwa wkoll mingħajr ma wettqet żball li l-Qorti Ġenerali kkonstatat, fil-punti 130 sa 133 tas-sentenza appellata, li l-eżistenza eventwali ta' ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali, sa fejn dan il-fatt ma kienx relatat mal-għan imfittex mis-sistema ta' referenza u kien pjuttost jirrigwarda dak tal-miżura kkontestata, kienet irrilevanti fl-istadju tal-eżami tat-tieni skala tal-metodu ta' analiżi tas-selettività.

90 Issa, għandu jiġi kkonstatat li t-tielet parti tat-tieni aggravju bl-ebda mod ma ssemmi dawn il-motivi tas-sentenza appellata, iżda hija intiża biss sabiex tikkontesta l-punt 134 ta' din is-sentenza, li fih il-Qorti Ġenerali kkunsidrat "barra minn hekk" li l-Kummissjoni kienet ġustament qieset li l-miżura kkontestata kienet tintroduċi deroga mis-sistema normali jew ta' referenza.

91 Sa fejn l-argument tal-appellanti huwa għalhekk dirett kontra motiv superfluwu tas-sentenza appellata, dan għandu jiġi ddikjarat ineffettiv. Fil-fatt, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li, fil-kuntest ta' appell, motiv dirett kontra motiv eżawrjenti tas-sentenza inkwistjoni li d-dispożittiv tagħha huwa adegwatament ibbażat fuq raġunijiet oħra fid-dritt, huwa ineffettiv u, għalhekk, għandu jiġi miċħud (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Marzu 2011, Anheuser-Busch vs Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, punt 211 u l-ġurisprudenza ċċitata).

92 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, it-tielet parti tat-tieni aggravju tal-appell għandha wkoll tiġi miċħuda bħala ineffettiva.

Fuq ir-raba' parti tat-tieni aggravju:

– *L-argumenti tal-partijiet*

93 Permezz tar-raba' parti tat-tieni aggravju tagħha, ir-rikorrenti tikkontesta l-punt 155 tas-sentenza appellata li fiha l-Qorti Ġenerali, fi tmiem l-analiżi mwettqa fil-punti 147 sa 154 ta' dik is-sentenza, ikkonkludiet li ma kienx intwera li mill-vantaġġ li jirriżulta mill-miżura kkontestata kienu bbenefikaw l-impriżi li jsofru d-differenza fit-trattament li l-istess miżura trid tirrimedja u, għalhekk, li l-"effetti newtralizzanti" ta' dik il-miżura ma ntwerewx. Skont l-appellanti, fin-nuqqas tal-korrezzjoni magħmula minn din il-miżura, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jinkiser minħabba li jippersistu sitwazzjonijiet li fihom l-ostakoli għall-akkwisti f'kumpanniji barranin jimpedixxu l-ammortizzazzjoni tal-avvjament taħt l-istess kundizzjonijiet li għalihom

huma suġġetti l-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji residenti. Dwar l-eżistenza ta' ostakoli għall-għaqdiet ma' kumpanniji tal-Istati Uniti u Peruvjani, l-appellanti tirreferi għall-elementi diġà invokati fir-rikors tagħha quddiem il-Qorti Ġenerali. Fir-rigward tal-konstatazzjoni magħmula minn din tal-aħħar fil-punt 154 tas-sentenza appellata, li tgħid li mill-proċess ma kienx jirriżulta li r-Renju ta' Spanja kien ipprova "li l-impriżi li beħsiebhom iwettqu għaqdiet transkonfinali u li ma jistgħux jagħmlu dan minħabba ostakoli, b'mod partikolari ġuridiċi, għall-kombinament, jakkwistaw awtomatikament ishma f'kumpanniji mhux residenti jew, għall-inqas, iżommu l-ishma li diġà għandhom", l-appellanti tgħid li tali kriterju, li ma huwiex inkluż fid-deċiżjoni kkontestata, jippreżenta sostituzzjoni oħra tal-motivi ta' din id-deċiżjoni magħmula mill-Qorti Ġenerali.

94 Il-Kummissjoni titlob li r-raba' parti tat-tieni aggravju tiġi miċħuda. Fl-ewwel lok, hija teċċepixxi l-inammissibbiltà ta' din il-parti tal-aggravju minħabba li din tqajjem ilment li ma ġiex invokat fil-kuntest tar-rikors tal-appellanti quddiem il-Qorti Ġenerali. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tqis li l-parti msemmija hija, fi kwalunkwe każ, infondata.

– *Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

95 Qabel kollox, l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mressqa mill-Kummissjoni kontra r-raba' parti tat-tieni aggravju għandha tiġi miċħuda. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 39 ta' din is-sentenza, parti tista' tinvoka motivi u argumenti li jirriżultaw mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi biex jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha. Għaldaqstant, l-appellanti tista' tpoġġi indiskussjoni l-konstatazzjonijiet magħmula mill-Qorti Ġenerali, indipendentement mill-fatt li hija ma żviluppatx fl-ewwel istanza argumenti intiżi speċifikament sabiex jikkontestaw id-deċiżjoni kkontestata fuq dan il-punt.

96 Fir-rigward tal-fondatezza ta' din il-parti, li hija relatata mat-tielet stadju tal-eżami tas-selettività, li għamlet il-Qorti Ġenerali fil-punti 135 sa 169 tas-sentenza appellata, din hija intiża sabiex tikkritika lill-Qorti Ġenerali talli naqset milli tieħu inkunsiderazzjoni l-fatt li l-miżura kkontestata hija intiża li tiżgura l-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

97 F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali rrilevat, fil-punt 139 tas-sentenza appellata, li r-Renju ta' Spanja seta' utilment jibbaża ruħu fuq il-prinċipju ta' newtralità fiskali sabiex jiġġustifika d-distinzjoni li tintroduċi l-miżura kkontestata bejn l-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji residenti u l-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji mhux residenti.

98 Madankollu, il-Qorti Ġenerali qieset li mill-atti tal-proċess ma jirriżultax li d-deroga introdotta mill-miżura kkontestata hija ġġustifikata fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, u dan għal żewġ raġunijiet awtonomi esposti fil-punti 145 sa 165 tas-sentenza appellata.

99 Fl-ewwel lok, il-Qorti Ġenerali, filwaqt li tibda mill-konstatazzjoni li l-miżura kkontestata kienet neċessarjament ibbażata fuq il-premessa, imfakkra fil-punt 149 tas-sentenza appellata, li tgħid li l-impriżi li jixtiequ jwettqu għaqdiet transkonfinali u li ma jistgħux jagħmlu dan minħabba ostakli għall-kombinamenti awtomatikament jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti jew, għall-inqas, iżommu l-ishma li għandhom diġà, ikkonkludiet li r-Renju ta' Spanja, li kien responsabbli għall-ġustifikazzjoni tad-deroga miġjuba għas-sistema ta' riferiment mill-miżura kkontestata, ma kienx ipprova l-fondatezza ta' tali premessa. Il-Qorti Ġenerali essenzjalment ikkunsidrat, fil-punti 152 sa 154 tas-sentenza appellata, li, peress li l-akkwist ta' ishma huwa tranżazzjoni distinta mill-għaqda u ma jikkostitwixxix alternattiva għal din tal-aħħar, il-miżura kkontestata kienet fil-fatt tat vantaġġ lill-impriżi li jixtiequ jinvestu f'kumpanniji barranin, iżda li

mhux neċessarjament kellhom bħala għan li jamalgamaw, jiġifieri lil kumpanniji differenti minn dawk li, skont ir-Renju ta' Spanja, isofru l-konsegwenzi sfavorevoli tar-regoli ġenerali dwar l-ammortizzazzjoni tal-avvjament. Minn dan il-Qorti Ġenerali kkonkludiet, fil-punt 155 ta' din is-sentenza, li l-"effetti newtralizzanti" tal-miżura kkontestata ma kinux ġew stabbiliti.

100 Fit-tieni lok, il-Qorti Ġenerali ddeċidiet, fil-punti 157 sa 165 tas-sentenza appellata, li, anki jekk jitqies li l-miżura kkontestata għandha l-konsegwenza li tinnewtralizza l-effetti allegatament penalizzanti tas-sistema normali, marbuta mal-eżistenza ta' ostakoli għall-amalgamazzjonijiet transkonfinali, din hija ta' natura sproporzjonata u għalhekk inġustifikata.

101 Issa, sa fejn l-argument imressaq mill-appellanti fil-kuntest tar-raba' parti tat-tieni aggravju tagħha ma jirrigwardax il-kunsiderazzjonijiet magħmula fil-kuntest tat-tieni motiv li wassal lill-Qorti Ġenerali sabiex tikkonkludi li l-Kummissjoni ma kinitx wettqet żball meta kkonstatat li r-Renju ta' Spanja ma kienx iġġustifika d-distinzjoni introdotta permezz tal-miżura kkontestata, dan ma jistax iwassal għall-annullament tas-sentenza appellata. Fil-fatt, hekk kif tfakkar fil-punt 91 ta' din is-sentenza, hija ġurisprudenza stabbilita li, fil-kuntest ta' appell, aggravju dirett kontra motiv eżawrjenti tas-sentenza appellata, li d-dispożittiv tagħha huwa adegwatament ibbażat fuq raġunijiet oħra fid-dritt, huwa ineffettiv u għalhekk għandu jiġi miċħud.

102 L-argument li jgħid li l-Qorti Ġenerali wettqet sostituzzjoni tal-motivi, billi rreferiet, fil-punt 154 tas-sentenza appellata, għal kunsiderazzjonijiet li ma jinsabux fid-deċiżjoni kkontestata, lanqas ma jista' jintlaqa'. Għalkemm huwa minnu li r-raġunament tal-Qorti Ġenerali ma huwiex espost bl-istess termini bħal dawk li jinsabu fid-deċiżjoni kkontestata, huwa jaqbel perfettament mar-*ratio decidendi* tagħha u mal-approċċ tal-Kummissjoni li wassalha biex tiddikjara nuqqas ta' koerenza u ta' proporzjonalità tal-miżura kkontestata fir-rigward tal-allegat għan ta' newtralizzazzjoni tal-effetti sfavorevoli tal-iskema normali ta' ammortizzazzjoni tal-avvjament għall-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji barranin u li jsibuha impossibbli li jwettqu amalgamazzjonijiet transkonfinali.

103 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, ir-raba' parti tat-tieni aggravju għandha tiġi miċħuda bħala ineffettiva u, għaldaqstant, dan l-aggravju għandu jiġi miċħud kollu kemm hu.

104 Minn dak kollu li ntqal iktar 'il fuq jirriżulta li dan l-appell għandu jiġi miċħud.

Fuq l-ispejjeż

105 Skont l-Artikolu 184(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta l-appell ma jkunx fondat, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddeċiedi dwar l-ispejjeż. Skont l-Artikolu 138(1) ta' dawn ir-Regoli tal-Proċedura, applikabbli għall-proċedura ta' appell bis-saħħa tal-Artikolu 184(1) tal-imsemmija regoli, il-parti li titlef il-kawża għandha tbati l-ispejjeż jekk dawn ikunu ntalbu.

106 F'dan il-każ, peress li l-appellanti tilfet, hemm lok li hija tiġi ordnata tbati l-ispejjeż relatati ma' dan l-appell u mal-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali, kif mitlub mill-Kummissjoni.

107 Konformement mal-Artikolu 140(1) tar-Regoli tal-Proċedura, applikabbli għall-proċedura ta' appell bis-saħħa tal-Artikolu 184(1) ta' dawn ir-regoli, l-Istati Membri li intervjenew fil-kawża għandhom ibatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom. Konsegwentement, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, intervenjenti fil-kuntest tar-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali u li pparteċipat fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Awla Manja) taqta' u tiddeċiedi:

1) L-appell huwa miċħud.

2) Sigma Alimentos Exterior SL hija kkundannata għall-ispejjeż.

3) Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha.

Firem