KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
Ippreżentati fit-8 ta' Ġunju 2023[1]

Kawża C-457/21 P

Il-Kummissjoni
vs
Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu,
Amazon.com, Inc.,

Amazon EU S.à.r.l.

"Appell – Għajnuna mill-Istat – Għoti ta' pprezzar ta' trasferiment vantaġġużi – Vantaġġ fiskali selettiv – Determinazzjoni tas-sistema ta' referenza – Linji Gwida tal-OECD applikabbli għall-ipprezzar ta' trasferiment bħala sistema ta' referenza – Obbligu tal-Qorti tal-Ġustizzja li żżomm mas-sistema ta' referenza magħżula mill-Kummissjoni u mill-Qorti Ġenerali – Evalwazzjoni tal-ipprezzar tat-trasferiment korrett – Distinzjoni bejn l-evalwazzjoni tal-fatti u kwistjonijiet ta' liġi – Kriterju ta' eżami mnaqqas għad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza possibbilment żbaljata tad-dritt fiskali mill-awtoritajiet fiskali nazzjonali – Deċiżjoni fiskali antiċipata)"

I. Introduzzjoni

1. Dan l-appell jikkonċerna għal darba oħra[2] l-eżami mill-ġdid ta' deċiżjoni tat-taxxa antiċipata fir-rigward tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Filwaqt li tali deċiżjonijiet tat-taxxa antiċipati jservu, minn naħa, sabiex jiżguraw iċ-ċertezza legali, min-naħa l-oħra, kultant hemm suspett latenti li, f'ċerti Stati Membri, dawn huma bbażati fuq ftehimiet dannużi għall-kompetizzjoni bejn l-awtoritajiet tat-taxxa u l-persuni taxxabbli.

2. Għal darba oħra[3] hawn inkwistjoni l-ipprezzar tat-trasferiment li jista' jiddevja mill-prinċipju ta' distakkament. Matul is-sena 2003, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża kienet esprimiet ruħha fir-rigward ta' Amazon.com dwar l-ammont xieraq ta' royalties bejn żewġ sussidjarji. Dan l-ammont għandu impatt fuq it-tassazzjoni korporattiva dovuta minn Amazon EU S.à.r.l., stabbilita fil-Lussemburgu. Iktar ma l-ammont tar-royalty jkun għoli, iktar it-tassazzjoni

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 Ara, f'dan ir-rigward, b'mod partikolari s-sentenza l-iktar reċenti tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-kawża L-Irlanda vs Il-Kummissjoni (C-898/19 P, EU:C:2021:1029) kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Engie Global LNG Holding *et* vs Il-Kummissjoni, u Il-Lussemburgu vs Il-Kummissjoni (C-454/21 P u C-451/21 P, EU:C:2023:383).

3 Ara f'dan ir-rigward is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859), tal-15 ta' Lulju 2020, L-Irlanda *et* vs Il-Kummissjoni (T-778/16 u T-892/16, EU:T:2020:338 – pendenti taħt in-numru tal-kawża C-465/20 P), u tal-24 ta' Settembru 2019, Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi *et* vs Il-Kummissjoni (T-760/15, EU:T:2019:669).

korporattiva tkun għolja fil-Lussemburgu. Sabiex jiddeterminaw ir-royalty ġusta, il-Lussemburgu u Amazon.com adottaw, bi qbil komuni, metodu partikolari. Il-Kummissjoni qieset li dan il-ftehim dwar l-ipprezzar ta' trasferiment kien jikkostitwixxi għajnuna sa fejn ma kienx konformi mal-prinċipji ta' distakkament tal-OECD. Il-Kummissjoni wettqet il-kalkolu tagħha tal-ammont xieraq tar-royalty b'metodu differenti u waslet għal royalty iktar baxxa. Sa fejn dan kien iwassal għal oneru fiskali ikbar abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji, id-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata tat vantaġġ selettiv lis-sussidjarja li kienet tħallas ir-royalty.

3. Fil-kuntest tal-proċedura mibdija kontra din id-deċiżjoni tal-Kummissjoni fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat quddiem il-Qorti Ġenerali, il-partijiet ikkontestaw fuq kollox id-dettalji tal-metodu applikat jew li għandu jiġi applikat. Id-dibattitu ma kienx dwar jekk il-prinċipji ta' distakkament tal-OECD setgħux ikunu, f'dan il-każ, is-sistema ta' referenza korretta ta' kontroll tal-għajnuna mill-Istat. Il-Qorti Ġenerali ma setgħetx tikkonstata determinazzjoni żbaljata tal-ipprezzar tat-trasferiment u annullat din id-deċiżjoni minħabba l-assenza ta' prova tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv.

4. Wara dik is-sentenza tal-Qorti Ġenerali, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat fil-kawża Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni[4] li l-prinċipji tal-OECD ma jistgħux jintużaw bħala sistema ta' referenza sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv ħlief jekk dawn ikunu ġew riprodotti fid-dritt nazzjonali. Dan ma huwiex il-każ fid-dritt Lussemburgiż. Madankollu, il-Kummissjoni tqis li l-annullament tad-deċiżjoni tagħha mill-Qorti Ġenerali huwa vvizzjat bi żball ta' liġi. Peress li l-partijiet kollha jaqblu dwar is-sistema ta' referenza, is-sentenza Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni, iċċitata iktar 'il fuq, ma għandha l-ebda effett fuq dan l-appell. Il-Kummissjoni tinvoka, f'dan ir-rigward, il-prinċipju *ultra petita*.

5. Jekk dan ikun il-każ, allura tqum il-kwistjoni dwar sa fejn il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni sabiex tistħarreġ il-kalkolu "korrett" ta' pprezzar tat-trasferiment fil-kuntest tal-appell. Il-Kummissjoni tikkritika b'mod partikolari lill-Qorti Ġenerali talli evalwat ċerti punti (proprjetà legali tal-assi intanġibbli, għoti kuntrattwali ta' drittijiet u obbligi, analiżi funzjonali tas-sussidjarji intervenjenti, eċċ.) b'mod differenti mill-Kummissjoni. Madankollu, l-evalwazzjoni tal-fatti taqa', bħala prinċipju, taħt il-kompetenza tal-Qorti Ġenerali u, fil-kuntest ta' appell quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, huwa possibbli li jiġi allegat żnaturament tal-fatti. Min-naħa l-oħra, fil-kuntest tal-appell, il-kwistjonijiet ta' liġi jaqgħu taħt il-kompetenza oriġinali tal-Qorti tal-Ġustizzja[5]. Madankollu, din il-kawża turi li din id-delimitazzjoni toħloq diffikultajiet fil-kuntest tal-verifika tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. Limitazzjoni tal-intensità tal-istħarriġ ġudizzjarju (jiġifieri kriterju ta' eżami mmodifikat) tista' tapplika sa fejn il-Qorti tal-Ġustizzja tinterpreta d-dritt fiskali nazzjonali fir-rigward tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

6. L-Artikoli 107 *et seq.* TFUE jiffurmaw il-kuntest ġuridiku tal-Unjoni.

[4] Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859)

[5] Ara l-Artikolu 58 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea.

B. Id-dritt Lussemburgiż

7. L-Artikolu 164(3) tal-loi concernant l'impot sur le revenu (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul), tal-4 ta' Diċembru 1967, kif emendata, (iktar 'il quddiem il-"LIR"), jipprovdi kif ġej:

"Distribuzzjonijiet moħbija tal-profitti għandhom jiġu inklużi fid-dħul taxxabbli. Ikun hemm distribuzzjoni moħbija tal-profitti b'mod partikolari jekk sieħeb, membru jew parti kkonċernata tirċievi direttament jew indirettament vantaġġ mingħand kumpannija jew mingħand assoċjazzjoni li normalment ma kinitx tirċievi li kieku ma kellhiex din il-kwalità."

C. Il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali u Linji Gwida tal-OECD

8. L-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u l-Iżvilupp Ekonomiċi (iktar 'il quddiem l-"OECD") ħarġet diversi linji gwida mhux vinkolanti dwar il-prattika fiskali internazzjonali. B'mod partikolari, il-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD dwar it-Taxxa fuq id-Dħul u fuq il-Kapital huwa bbażat fuq għadd kbir ta' konvenzjonijiet fiskali bilaterali konklużi bejn l-Istati Membri tal-OECD u għadd dejjem jikber ta' Stati mhux membri. Fih ukoll regoli dwar tqassim raġonevoli tal-profitti bejn il-kumpanniji fi ħdan grupp multinazzjonali. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 9(1) tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, fil-verżjoni tiegħu fis-seħħ mill-2003 sal-2014, huwa fformulat kif ġej:

"Meta […] ż-żewġ impriżi, fir-relazzjonijiet kummerċjali jew finanzjarji tagħhom, ikunu marbutin b'kundizzjonijiet miftiehma jew imposti, differenti minn dawk li jkunu miftiehma bejn impriżi indipendenti, il-profitti li kien jsiru fl-assenza ta' dawk il-kundizzjonijiet minn waħda mill-impriżi, imma li fil-fatt ma sarux minħabba dawn il-kundizzjonijiet, jistgħu jiġu inklużi fil-profitti ta' din l-impriża u intaxxati debitament." [traduzzjoni mhux uffiċjali]."

9. L-OECD tagħti wkoll indikazzjonijiet dwar l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament lill-awtoritajiet tat-taxxa u lill-gruppi multinazzjonali fil-Linji Gwida tagħha dwar l-Ipprezzar tat-Trasferimenti, liema linji gwida qegħdin jevolvu kontinwament. Għas-snin ikkonċernati f'dan il-każ, huma qabel kollox rilevanti l-Linji Gwida tagħha dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment adottati fit-13 ta' Lulju 1995 (iktar 'il quddiem il-"Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995").

10. Il-punt 1.13 tal-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995 jipprovdi:

"Il-prinċipju ta' distakkament huwa sostnut mill-approċċ teoretiku tiegħu, peress li huwa l-eqreb għall-funzjonament tas-suq ħieles fil-każ ta' skambju ta' assi […] jew ta' provvista ta' servizzi bejn impriżi relatati. Għalkemm mhux dejjem faċli li jiġi applikat fil-prattika, dan ġeneralment joħloq relazzjonijiet raġonevoli bejn entitajiet li jappartjenu ma' gruppi multinazzjonali, li huma aċċettabbli għall-amministrazzjonijiet tat-taxxa. Dan jirrifletti r-realtà ekonomika tal-fatti u ċ-ċirkustanzi speċifiċi ta' kull impriża relatata u jieħu bħala punt ta' riferiment il-funzjonament normali tas-suq."

11. F'dan ir-rigward, il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment jiddeskrivu ħames metodi għad-determinazzjoni ta' prezz ta' distakkament għat-tranżazzjonijiet fi ħdan il-grupp: (i) il-metodu tal-prezz komparabbli mhux ikkontrollat (il-metodu CUP), (ii) il-metodu "cost plus", (iii) il-metodu tal-prezz tal-bejgħ mill-ġdid, (iv) it-TNMM (Transactional Net Margin Method = il-metodu tat-tranżazzjoni tal-marġni nett) u (v) il-metodu tat-tranżazzjoni tal-profitt. B'mod ġenerali, skont iċ-ċirkustanzi, il-metodu l-iktar xieraq għad-determinazzjoni tal-ipprezzar

ta' trasferiment għandu jiġi applikat fuq bażi ta' każ b'każ. F'każijiet diffiċli fejn l-ebda wieħed minn dawn il-metodi ma jkun rilevanti, diversi metodi jistgħu jintużaw ukoll flimkien f'approċċ flessibbli. Il-gruppi multinazzjonali jibqgħu liberi li japplikaw metodi mhux deskritti f'dawn il-prinċipji sabiex jiġi stabbilit l-ipprezzar ta' trasferiment, sakemm dan l-ipprezzar jissodisfa l-prinċipju ta' distakkament.

III. Il-fatti li wasslu għall-kawża

12. Il-kawża toriġina minn deċiżjonijiet tat-taxxa adottati mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu fuq talba ta' Amazon.com dwar it-trattament, fir-rigward tat-taxxa fuq il-kumpanniji Lussemburgiża, ta' żewġ kumpanniji ġodda stabbiliti fil-Lussemburgu għall-finijiet tat-tassazzjoni fuq il-kumpanniji fl-2003 għas-snin 2006 sa 2014.

A. Id-deċiżjoni tat-taxxa

13. Il-kuntest kien proġett ta' ristrutturazzjoni tal-attivitajiet ta' Amazon.com, Inc., li s-sede tagħha tinsab fl-Istati Uniti, u l-impriżi li jinsabu taħt il-kontroll tagħha (iktar 'il quddiem, flimkien, il-"grupp Amazon"). Il-kumpanniji tal-grupp Amazon fl-Ewropa jeżerċitaw attivitajiet online, u b'mod partikolari, tranżazzjonijiet ta' bejgħ bl-imnut online u ta' provvista ta' diversi servizzi online. Għal dan il-għan, il-grupp Amazon jamministra diversi siti internet f'lingwi differenti tal-Unjoni Ewropea, fosthom amazon.de, amazon.fr, amazon.it u amazon.es.

14. Qabel Mejju 2006, l-attivitajiet Ewropej tal-grupp Amazon kienu amministrati mill-Istati Uniti. B'mod partikolari, l-attivitajiet ta' bejgħ bl-imnut u ta' servizzi fuq is-siti internet Ewropej kienu operati minn żewġ entitajiet stabbiliti fl-Istati Uniti, jiġifieri Amazon.com International Sales, Inc. (iktar 'il quddiem "AIS") u Amazon International Marketplace (iktar 'il quddiem "AIM"), kif ukoll minn oħrajn stabbiliti fi Franza, fil-Ġermanja u fir-Renju Unit.

15. Ir-ristrutturazzjoni, li ġiet implimentata fl-2006, kienet imsejsa fuq il-ħolqien ta' żewġ kumpanniji stabbiliti fil-Lussemburgu. B'mod partikolari, dawn kienu, minn naħa, Amazon Europe Holding Technologies SCS (iktar 'il quddiem "LuxSCS"), soċjetà in akkomandita sempliċi Lussemburgiża (société en commandite simple), fejn is-soċji kienu impriżi Amerikani, u, min-naħa l-oħra, Amazon EU S.à.r.l (iktar 'il quddiem "LuxOpCo").

16. LuxSCS, fl-ewwel lok, ikkonkludiet diversi ftehimiet ma' ċerti entitajiet tal-grupp Amazon stabbiliti fl-Istati Uniti, jiġifieri:

– ftehimiet ta' liċenzja u ta' ċessjoni għad-drittijiet tal-proprjetà intellettwali eżistenti minn qabel (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, iktar 'il quddiem, flimkien, il-"ftehim ta' xiri bil-forza") ma' Amazon Technologies, Inc. (iktar 'il quddiem "ATI"), entità tal-grupp Amazon stabbilita fl-Istati Uniti;

– ftehim ta' tqassim tal-ispejjeż konkluż fl-2005 ma' ATI u A 9.com, Inc. entità tal-grupp Amazon stabbilita fl-Istati Uniti. Skont il-ftehim ta' xiri bil-forza u l-ARC, LuxSCS kisbet id-dritt li tisfrutta ċerti drittijiet tal-proprjetà intellettwali u x-"xogħlijiet idderivati" minnha, li kienu miżmuma u żviluppati minn A 9.com, Inc u ATI. L-assi intanġibbli msemmija mill-ARC kienu jinkludu essenzjalment tliet kategoriji ta' proprjetà intellettwali, jiġifieri t-teknoloġija, id-data tal-klijenti u t-trade marks. Skont l-ARC u l-ftehim ta' xiri bil-forza, LuxSCS setgħet ukoll tagħti sottoliċenzja għall-assi intanġibbli, b'mod partikolari bil-għan li jiġu operati s-siti

Internet Ewropej. Inkambju għal dawn id-drittijiet, LuxSCS kellha tħallas pagamenti tax-xiri bil-forza u s-sehem annwali tagħha għall-ispejjeż marbuta mal-programm ta' żvilupp tal-ARC.

17. Fit-tieni lok, LuxSCS ikkonkludiet ftehim ta' liċenzja ma' LuxOpCo, li daħal fis-seħħ fit-30 ta' April 2006, dwar l-assi intanġibbli msemmija iktar 'il fuq (iktar 'il quddiem il-"ftehim ta' liċenzja"). Skont dan, LuxOpCo kisbet id-dritt li tuża l-assi intanġibbli inkambju għall-pagament ta' royalty lil LuxSCS (iktar 'il quddiem ir-"royalty").

18. Fl-aħħar, LuxSCS ikkonkludiet ftehim ta' liċenzja u ta' ċessjoni ta' drittijiet tal-proprjetà intellettwali ma' Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr SARL u Amazon.de GmbH, li permezz tiegħu LuxSCS irċeviet ċerti trade marks u d-drittijiet tal-proprjetà intellettwali.

19. Fl-2003, Amazon.com talbet deċiżjoni tat-taxxa korrispondenti. Dan kien jirrigwarda l-kalkolu tal-ammont tar-royalty li LuxOpCo kellha tħallas lil LuxSCS mit-30 ta' April 2006 u kien ibbażat fuq rapport dwar l-ipprezzar tat-trasferimenti. L-awturi ta' dan ir-rapport ipproponew, essenzjalment, metodu ta' pprezzar tat-trasferiment li jippermetti li tiġi ddeterminata t-tassazzjoni fuq il-kumpanniji dovuta minn LuxOpCo lil Lussemburgu. B'mod iktar partikolari, Amazon.com talbet konferma dwar il-fatt li l-metodu ta' pprezzar tat-trasferimenti għall-finijiet tad-determinazzjoni tar-rata tar-royalty annwali dovuta minn LuxOpCo lil LuxSCS skont il-ftehim ta' liċenzja, kien jagħti lil LuxOpCo "profitt xieraq u aċċettabbli" fir-rigward tal-politika fil-qasam tal-ipprezzar tat-trasferimenti u tal-Artikolu 56 u tal-Artikolu 164(3) tal-LIR. Il-metodu ta' kalkolu tar-royalty dovuta minn LuxOpCo lil LuxSCS adottat fit-talba kien deskritt kif ġej:

"(1) ikkalkola u alloka lil LuxOpCo l-'qligħ ta' LuxOpCo' li huwa ekwivalenti għall-ammont l-inferjuri minn (a) [kunfidenzjali] (1) % tal-ispejjeż operattivi totali ta' LuxOpCo għall-Unjoni Ewropea għas-sena inkwistjoni u (b) il-qligħ mill-operat fl-[Unjoni Ewropea] totali attribwibbli għas-siti internet Ewropej għal din l-istess sena;

(2) it-tariffa tal-liċenzja għandha tkun ekwivalenti għall-qligħ mill-operat fl-[Unjoni Ewropea] bit-tnaqqis tal-qligħ ta' LuxOpCo, sakemm it-tariffa tal-liċenzja ma tkunx inqas minn żero;

(3) ir-rata tar-royalties għas-sena għandha tkun ekwivalenti għat-tariffa tal-liċenzja diviża bid-dħul totali fl-[Unjoni Ewropea] għas-sena;

(4) minkejja dak li ntqal qabel, l-ammont ta' qligħ ta' LuxOpCo għal kwalunkwe sena ma għandux ikun inqas minn 0.45 %, u ma għandux ikun iktar minn 0.55 % tad-dħul fl-[Unjoni Ewropea];

(5) (a) fil-każ li l-qligħ ta' LuxOpCo ddeterminat skont il-pass (1) ikun inqas minn 0.45 % tad-dħul fl-UE, il-qligħ ta' LuxOpCo għandu jiġi aġġustat sabiex ikun ekwivalenti għall-ammont inferjuri minn (i) 0.45 % tad-dħul jew il-profitt mill-operat fl-[Unjoni Ewropea] jew (ii) il-profitt mill-operat fl-UE;

(b) fil-każ li l-qligħ ta' LuxOpCo ddeterminat skont il-pass (1) ikun iktar minn 0.55 % tad-dħul fl-[Unjoni Ewropea], il-qligħ ta' LuxOpCo għandu jiġi aġġustat sabiex ikun ekwivalenti għall-ammont inferjuri minn (i) 0.55 % tad-dħul fl-[Unjoni Ewropea] u (ii) il-profitt mill-operat fl-[Unjoni Ewropea]."

20. Barra minn hekk, Amazon.com talbet konferma tat-trattament fiskali rriżervat lil LuxSCS, lis-soċji tagħha stabbiliti fl-Istati Uniti u lid-dividendi li tirċievi LuxOpCo fil-kuntest ta' din l-istruttura. Fl-ittra ġie spjegat li LuxSCS, bħala soċjetà in akkomandita sempliċi, ma kellhiex personalità fiskali distinta minn dik tas-soċji tagħha u li, konsegwentement, hija la kienet suġġetta għat-tassazzjoni fuq id-dħul tal-kumpanniji u lanqas għat-tassazzjoni fuq il-patrimonju fil-Lussemburgu.

21. L-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża approvat din l-evalwazzjoni u dan il-kalkolu permezz ta' deċiżjoni f'Novembru 2003.

B. Il-proċedura u d-deċiżjoni tal-Kummissjoni

22. Fl-24 ta' Ġunju 2014, il-Kummissjoni Ewropea talbet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu jipprovdilha informazzjoni dwar id-deċiżjonijiet tat-taxxa mogħtija lill-grupp Amazon. Fis-7 ta' Ottubru 2014, hija ppubblikat id-deċiżjoni tal-ftuħ ta' proċedura ta' investigazzjoni formali fis-sens tal-Artikolu 108(2) TFUE.

23. Fil-kuntest tal-investigazzjoni mibdija hawnhekk, il-Kummissjoni talbet informazzjoni diversa lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u lil Amazon.com. Fost it-tweġibiet għat-talbiet għal informazzjoni, Amazon.com ippreżentat kopja ta' opinjoni tal-United States Tax Court (il-Qorti Federali tat-Taxxa tal-Istati Uniti) tat-23 ta' Marzu 2017, li kienet tat fil-kuntest ta' rikors ippreżentat mill-Internal Revenue Service (l-Aġenzija tal-Ġbir tat-Taxxa tal-Gvern Federali, l-Istati Uniti, IRS) dwar l-ammont ta' pagamenti marbuta mal-ftehimiet imsemmija fil-punt 16 iktar 'il fuq.

24. Barra minn hekk, Amazon.com ippreżentat rapport ġdid lill-Kummissjoni, li l-għan tiegħu kien li jiġi vverifikat *a posteriori* jekk ir-royalty imħallsa minn LuxOpCo lil LuxSCS, konformement mad-deċiżjoni tat-taxxa inkwistjoni, kinitx konformi mal-prinċipju ta' distakkament.

25. Fl-4 ta' Ottubru 2017, il-Kummissjoni adottat id-Deċiżjoni (UE) 2018/859 dwar għajnuna mill-Istat SA.38944 (2014/C ex 2014/NN) implimentata mil-Lussemburgu lil Amazon (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kontenzjuża") [6].

26. L-Artikolu 1 ta' din id-deċiżjoni jipprovdi, parti minnu, dan li ġej:

"Id-deċiżjoni tat-taxxa [inkwistjoni] li permezz tagħha l-Lussemburgu approva arranġament ta' pprezzar ta' trasferiment [...] li ppermetta lil EU S.á.r.l tivvaluta l-obbligazzjoni ta' taxxa korporattiva tagħha fil-Lussemburgu mill-2006 sal-2014 u l-aċċettazzjoni sussegwenti tad-dikjarazzjoni tat-taxxa korporattiva annwali bbażata fuqha tikkostitwixxi għajnuna [...]".

27. Il-Kummissjoni spjegat li, meta deċiżjoni tat-taxxa tapprova riżultat li ma jirriflettix b'mod affidabbli r-riżultat li kien jinkiseb bl-applikazzjoni normali tas-sistema tat-taxxa ordinarja, mingħajr ġustifikazzjoni, tali deċiżjoni tagħti vantaġġ selettiv lid-destinatarju tagħha. Dan it-trattament selettiv jirriżulta fi tnaqqis tat-taxxa dovuta mill-persuna taxxabbli meta mqabbla mal-impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni legali u fattwali simili. Il-Kummissjoni kkunsidrat ukoll li,

[6] ĠU 2018, L 153, p. 1.

fil-każ ineżami, id-deċiżjoni tat-taxxa inkwistjoni kienet tat vantaġġ selettiv lil LuxOpCo billi naqqset it-taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji li hija kellha tħallas fil-Lussemburgu. Din il-konklużjoni hija bbażata fuq konstatazzjoni prinċipali u tliet konstatazzjonijiet sussidjarji.

28. Fit-Taqsima 9.2.1 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni qieset li d-deċiżjoni tat-taxxa pproduċiet riżultat li kien jitbiegħed minn approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fis-suq. L-approvazzjoni ta' metodu ta' pprezzar ta' trasferiment li kien jattribwixxi remunerazzjoni lil LuxOpCo esklużivament għall-funzjonijiet imsejħa "ordinarji" u li kien jattribwixxi l-profitt kollu ġġenerat minn LuxOpCo lil hinn minn din ir-remunerazzjoni lil LuxSCS fil-forma ta' royalty, ma tikkorrispondix għall-prinċipju ta' distakkament.

29. Skont il-Kummissjoni, f'dan il-każ, huwa t-TNMM li kien ikun l-iktar metodu ta' pprezzar tat-trasferimenti xieraq sabiex tiġi evalwata r-royalty dovuta minn LuxOpCo skont il-ftehim ta' liċenzja. Hija kkunsidrat li l-parti li kienet teżerċita funzjonijiet uniċi u ta' valur kienet LuxOpCo u mhux LuxSCS. Konsegwentement, il-parti li kellha tiġi ttestjata għall-finijiet tal-applikazzjoni tat-TNMM kellha tkun LuxSCS u mhux LuxOpCo. Minn dan tirriżulta royalty inferjuri u, konsegwentement, oneru fiskali ikbar għal LuxOpCo abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji.

30. Fit-Taqsima 9.2.2 tad-deċiżjoni kontenzjuża, intitolata "Sejba sussidjarja ta' vantaġġ ekonomiku", il-Kummissjoni spjegat il-konstatazzjoni sussidjarja tagħha tal-vantaġġ, li tgħid li, anki kieku kellha taċċetta l-analiżi tal-funzjonijiet ta' LuxSCS imwettqa fir-rapport dwar l-ipprezzar ta' trasferiment tal-2003, il-metodu ta' ffissar tal-prezzijiet ta' trasferiment approvat mid-deċiżjoni tat-taxxa inkwistjoni, fi kwalunkwe każ, kien ibbażat fuq għażliet metodoloġiċi mhux xierqa li pproduċew riżultat li jitbiegħed minn approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq. F'dan il-kuntest, il-Kummissjoni għamlet tliet konstatazzjonijiet sussidjarji distinti.

31. Fil-kuntest tal-ewwel konstatazzjoni sussidjarja tagħha, il-Kummissjoni sostniet li LuxOpCo kienet ġiet ikkunsidrata b'mod żbaljat bħala li teżerċita esklużivament funzjonijiet ta' ġestjoni "ordinarji" u li kellu jiġi applikat il-metodu tat-tqassim tal-profitti, bl-analiżi tal-kontribuzzjonijiet. Fil-kuntest tat-tieni konstatazzjoni sussidjarja tagħha, il-Kummissjoni qieset li l-għażla tal-ispejjeż tal-operat, bħala indikatur tal-profitti, kienet żbaljata. Fil-kuntest tat-tielet konstatazzjoni sussidjarja dwar il-vantaġġ, il-Kummissjoni kkunsidrat li l-inklużjoni ta' limitu massimu ta' 0.55 % tad-dħul mill-bejgħ imwettaq fl-Unjoni ma kienx xieraq.

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

32. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fl-14 ta' Diċembru 2017, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ppreżenta r-rikors fil-Kawża T-816/17.

33. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-22 ta' Mejju 2018, Amazon EU S.à.r.l. u Amazon.com (iktar 'il quddiem, flimkien, "Amazon") ippreżentaw rikors fil-Kawża T-318/18.

34. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fis-16 ta' April 2018, l-Irlanda talbet li tintervjeni fil-Kawża T-816/17 insostenn tat-talbiet tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Permezz ta' digriet tad-29 ta' Mejju 2018, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali laqa' t-talba għal intervent tal-Irlanda.

35. Il-Kawżi T-816/17 u T-318/18 ġew magħquda għall-finijiet tal-proċedura orali u, sussegwentement, tas-sentenza.

36. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Amazon invokaw diversi motivi insostenn tar-rikors tagħhom, li fil-parti l-kbira jikkoinċidu. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Amazon ikkontestaw, essenzjalment, il-konstatazzjoni prinċipali tal-Kummissjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ favur LuxOpCo, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. F'dan il-kuntest, huma kkontestaw il-konstatazzjonijiet sussidjarji tal-Kummissjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ fiskali favur LuxOpCo fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. B'mod partikolari, il-Lussemburgu u Amazon ikkontestaw il-konstatazzjonijiet prinċipali u sussidjarji tal-Kummissjoni dwar in-natura selettiva tad-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata inkwistjoni. F'dan il-kuntest, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu sostna li l-Kummissjoni kisret il-ġurisdizzjoni esklużiva tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta. Huma kkontestaw il-fatt li l-Linji Gwida tal-OECD fil-verżjoni tagħhom tal-2017, kif użati mill-Kummissjoni għall-finijiet tal-adozzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża, kienu rilevanti f'dan il-każ.

37. Fin-nota ta' intervent tagħha, l-Irlanda tinvoka, b'mod partikolari, ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE sa fejn il-Kummissjoni ma wrietx l-eżistenza ta' vantaġġ favur LuxOpCo u s-selettività tal-miżura u ksur tal-Artikoli 4 u 5 TUE sa fejn il-Kummissjoni wettqet armonizzazzjoni fiskali moħbija.

38. Il-Qorti Ġenerali laqgħet ir-rikors ippreżentat kontra d-deċiżjoni kontenzjuża bis-sentenza appellata u annullat id-deċiżjoni kontenzjuża tal-Kummissjoni. Fir-rigward tal-argument tal-Irlanda li l-Kummissjoni applikat prinċipju ta' distakkament mhux stabbilit mid-dritt Lussemburgiż, konformement mal-Linji Gwida tal-OECD, il-Qorti Ġenerali fakkret, fil-punt 133 *et seq.* tas-sentenza appellata, li dawn kienu madankollu inammissibbli peress li l-argumenti tal-Irlanda ma kellhom ebda rabta mal-kunsiderazzjonijiet tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu fil-motivi tar-rikors tiegħu.

39. L-Irlanda ssemmi essenzjalment il-bażi ġuridika invokata mill-Kummissjoni dwar l-obbligu impost fuq il-Gran Dukat tal-Lussemburgu sabiex japplika l-prinċipju ta' distakkament. Għalhekk, l-Irlanda tqajjem dubju dwar is-sorsi ta' dritt ta' dan il-prinċipju, kif applikat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża. Barra minn hekk, l-argumenti tal-Irlanda jittrattaw l-interpretazzjoni tal-kontenut ta' dan il-prinċipju u mhux l-applikazzjoni tiegħu permezz ta' metodu ta' determinazzjoni tal-ipprezzar tat-trasferiment. L-ewwel motiv tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu la jittratta l-kwistjoni dwar liema huwa s-sors ta' dritt tal-imsemmi prinċipju, u lanqas kwistjonijiet ta' interpretazzjoni ta' dan il-prinċipju.

IV. Il-proċeduri quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

40. Fis-27 ta' Lulju 2021, il-Kummissjoni ppreżentat dan l-appell mis-sentenza tal-Qorti Ġenerali. Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– tannulla s-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea (Is-Seba' Awla Estiża) tat-12 ta' Mejju 2021 fil-Kawżi Magħquda T-816/17 u T-318/18, Il-Lussemburgu *et* vs Il-Kummissjoni (EU:T:2021:252);

– tiċħad l-ewwel motiv fil-Kawża T-816/17 u t-tieni, ir-raba, il-ħames u t-tmien motiv fil-Kawża T-318/18;

– tirrinvija l-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-motivi li għadhom ma ġewx evalwati;

– sussidjarjament, tiddeċiedi definittivament dwar il-mertu, skont l-Artikolu 61 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea;

– tirriżerva d-deċiżjoni dwar l-ispejjeż ta' din l-istanza fil-każ li tibgħat il-kawża lura quddiem il-Qorti Ġenerali jew, fil-każ li tagħti deċiżjoni finali dwar it-tilwima, tikkundanna lil Lussemburgu, lil Amazon EU S.à.r.l, u lil Amazon.com, Inc. għall-ispejjeż tal-kawża.

41. Il-Lussemburgu, Amazon EU, u Amazon.com Inc. jitolbu lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-appell u tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż. Sussidjarjament, il-Lussemburgu jitlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tibgħat lura l-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea.

42. Quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-partijiet ikkonċernati kollha, bl-eċċezzjoni tal-Irlanda, ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub dwar id-domandi magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja u ppreżentaw osservazzjonijiet orali dwar l-appell fis-16 ta' Marzu 2023, bil-parteċipazzjoni tal-Irlanda.

V. L-analiżi ġuridika

43. Il-Kummissjoni tinvoka żewġ aggravji insostenn tal-appell tagħha. L-ewwel aggravju huwa bbażat fuq il-punti 162 sa 297 tas-sentenza appellata, jiġifieri l-kontestazzjoni tal-vantaġġ identifikat fid-deċiżjoni kontenzjuża. Minn naħa, il-Qorti Ġenerali wettqet applikazzjoni żbaljata tal-prinċipju ta' distakkament billi kklassifikat l-analiżi funzjonali tal-Kummissjoni bħala żball. Min-naħa l-oħra, il-Qorti Ġenerali żbaljat meta kkritikat, fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-kalkolu tat-tariffa xierqa.

44. Permezz tat-tieni aggravju tagħha, il-Kummissjoni tikkontesta ċ-ċaħda, fil-punti 314 sa 538 tas-sentenza appellata, tal-vantaġġ ikkunsidrat sussidjarjament fid-deċiżjoni kontenzjuża. F'dan il-każ, minn naħa, il-Qorti Ġenerali żbaljat fir-rigward tal-livell ta' prova ta' vantaġġ. Min-naħa l-oħra, hija applikat b'mod żbaljat il-prinċipju ta' distakkament u, barra minn hekk, ressqet argumenti proprji sabiex tiċħad l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, li ma tressqux mir-rikorrenti.

45. Huwa fid-dawl ta' dawn l-aggravji li tqum, qabel kollox, il-kwistjoni dwar jekk il-Qorti tal-Ġustizzja għandhiex teżamina d-dettalji tal-kalkolu tal-prezz ta' trasferiment "korrett" tat-tariffa skont il-prinċipji ta' distakkament tal-OECD. Dan jippreżumi li dawn il-prinċipji jikkostitwixxu s-sistema ta' referenza rilevanti, li hija suġġetta għal garanzija wara s-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni[7] (ara taħt A.1.b.3 iktar 'il quddiem). Madankollu, hija għandha teżamina d-dettalji tal-kalkolu tal-prezz ta' trasferiment "korrett" jekk il-kwistjoni tas-sistema ta' referenza korretta ma tqumx iktar hawnhekk għaliex ebda motiv korrispondenti ma tqajjem f'dan ir-rigward matul il-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali (ara taħt A.1.b.2 iktar 'il quddiem).

46. Fil-każ li jkun meħtieġ li jiġu invokati l-Linji Gwida tal-OECD tal-1995 dwar il-prinċipju ta' distakkament, għandu jiġi ppreċiżat sa fejn il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tistħarreġ, fl-appell, il-kalkolu "korrett" ta' prezz ta' trasferiment imwettaq mill-Qorti Ġenerali. F'dan ir-rigward, għandha ssir ukoll distinzjoni bejn l-evalwazzjoni tal-fatti u l-evalwazzjoni ta' kwistjonijiet ta' dritt

7 Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859).

(ara taħt A.2.b.1 iktar 'il quddiem). Il-kriterju ta' eżami rilevanti huwa importanti wkoll għall-evalwazzjoni tal-applikazzjoni tad-dritt fiskali nazzjonali (ara taħt A.2.b.2 iktar 'il quddiem). Dawn il-kwistjonijiet jikkonċernaw ukoll it-tieni aggravju (ara taħt B iktar 'il quddiem).

A. Fuq l-ewwel aggravju: kontestazzjoni żbaljata tal-vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE ikkonstatat fid-deċiżjoni kontenzjuża

1. Fuq l-eżistenza ta' għajnuna (vantaġġ selettiv)

47. Permezz tal-ewwel aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali wettqet żball meta, fil-punti 162 sa 297 tas-sentenza appellata, iddikjarat indebitament l-approċċ tal-Kummissjoni li jgħid li LuxOpCo kienet teżerċita funzjonijiet uniċi u ta' valur, b'tali mod li l-pagamenti ta' royalties lil LuxSCS kienu eċċessivi. F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali applikat b'mod żbaljat il-prinċipju ta' distakkament u, minħabba f'hekk, annullat b'mod żbaljat id-deċiżjoni kontenzjuża.

48. Konsegwentement, il-Kummissjoni tikkritika lill-Qorti Ġenerali talli qieset, konformement mal-pożizzjoni tal-Lussemburgu u ta' Amazon, li d-deċiżjonijiet tat-taxxa antiċipati ma kinux jikkostitwixxu għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

a) Il-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali

49. Il-Qorti Ġenerali mmotivat l-assenza ta' għajnuna fil-punt 296 tas-sentenza appellata, sa fejn il-Kummissjoni ma wrietx l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. L-elementi invokati sabiex jiġi stabbilit il-vantaġġ ma kinux jippermettu li jiġi stabbilit li l-oneru fiskali ta' LuxOpCo kien tnaqqas artifiċjalment minħabba sopravalutazzjoni tar-royalty. Il-kalkolu mil-Lussemburgu tar-royalty raġonevoli mħallsa minn LuxOpCo lil LuxSCS ma huwiex ivvizzjat bi żball ta' liġi. Il-Lussemburgu applika korrettament il-Linji Gwida rilevanti tal-OECD.

50. Il-Qorti Ġenerali, f'dan ir-rigward, fil-punt 137, ikkonstatat li l-prinċipju ta' distakkament, kif applikabbli f'dan il-każ, seta' jiġi dedott mill-Artikolu 164(3) tal-LIR. Dan l-element jirriżulta b'mod partikolari mill-premessa 241 tad-deċiżjoni kontenzjuża, mingħajr ma din il-konklużjoni titqiegħed f'dubju mill-partijiet.

51. Fil-punt 154, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li l-Kummissjoni setgħet tibbaża ruħha fuq il-Linji Gwida tal-OECD tal-1995 sabiex tiddetermina l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. Min-naħa l-oħra, il-Linji Gwida tal-OECD fl-2017, li ma kinux għadhom fis-seħħ f'dak iż-żmien, ma setgħux jintużaw, kuntrarjament għal dak li kien il-każ fid-deċiżjoni. Fil-punt 162 *et seq.* hija kkonstatat ukoll li l-metodu TNM magħżul mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża u l-applikazzjoni tiegħu għal LuxSCS kienu żbaljati.

52. Bħala konklużjoni, waqt l-eżami tal-motivi tal-Lussemburgu u ta' Amazon intiżi li jikkontestaw l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, il-Qorti Ġenerali qieset li l-Artikolu 164(3) tal-LIR, moqri flimkien mal-Linji Gwida tal-OECD tal-1995, kien jikkostitwixxi s-sistema ta' referenza rilevanti li bbażat ruħha fuqha l-Kummissjoni. Billi applikat din is-sistema ta' referenza, hija kkonkludiet li l-Kummissjoni kienet wettqet żball, fid-deċiżjoni tagħha, meta kkonstatat li kien jeżisti vantaġġ selettiv billi għażlet il-metodu TNM applikat għal LuxSCS.

b) Analiżi

1) Fuq l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv

53. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifikazzjoni bħala "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, teħtieġ li l-kundizzjonijiet segwenti kollha jiġu ssodisfatti. L-ewwel, għandu jkun hemm intervent mill-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat. It-tieni, dan l-intervent għandu jkun jista' jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet, hija għandha tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju. Ir-raba', hija għanda tfixkel jew thedded li tfixkel il-kompetizzjoni [8].

54. F'dan il-każ, hija biss l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv li hija problematika. Fir-rigward tal-miżuri fiskali, skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-selettività għandha tiġi ddeterminata f'diversi stadji. F'dan ir-rigward, huwa meħtieġ, fl-ewwel lok, li tiġi ddeterminata s-sistema fiskali ġenerali jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat (l-hekk imsejħa "sistema ta' referenza") [9]. Huwa minn din is-sistema fiskali ġenerali jew "normali" li għandu, fit-tieni lok, jiġi evalwat jekk il-miżura fiskali inkwistjoni tidderogax mill-imsemmija sistema ġenerali, sa fejn hija tintroduċi differenzazzjonijiet bejn operaturi li, fid-dawl tal-għan imfittex minn din is-sistema ġenerali, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli [10]. Jekk tkun ġiet ikkonstatata deroga mit-"tassazzjoni normali", għandu, fl-aħħar lok, jiġi eżaminat jekk id-deroga hijiex iġġustifikata.

55. Il-punt tat-tluq fid-determinazzjoni ta' referenza trid tkun dejjem id-deċiżjoni tal-leġiżlatur nazzjonali dwar dak li jqis bħala tassazzjoni "normali". Id-deċiżjonijiet fundamentali tat-tassazzjoni, b'mod partikolari d-deċiżjonijiet dwar il-metodu ta' tassazzjoni, iżda wkoll l-għanijiet u l-prinċipji ta' tassazzjoni jaqgħu għalhekk taħt l-Istat Membru [11]. Għaldaqstant, la l-Kummissjoni u lanqas il-Qorti tal-Ġustizzja ma jistgħu jevalwaw id-dritt fiskali nazzjonali fid-dawl ta' sistema fiskali ideali jew fittizja [12]. Fil-fatt, f'oqsma li fihom id-dritt fiskali tal-Unjoni huwa s-suġġett ta' armonizzazzjoni, huwa l-Istat Membru kkonċernat li għandu jiddetermina, permezz tal-eżerċizzju tal-kompetenzi tiegħu fil-qasam tat-tassazzjoni diretta u b'osservanza

8 Sentenzi tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 27); tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 82), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53), u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 40).

9 Sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57), u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 53 u 55).

10 Sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57), u tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

11 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-Kawża L-Irlanda vs Il-Kummissjoni (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punti 60 *et seq.*), ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, punt 57), fil-kawża Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2020:834, punt 39), u fil-kawża Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2020:835, punt 43).
Ikkonfermat minn: Sentenzi tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 73), tal-15 ta' Settembru 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punt 59), tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punti 38 u 39), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punti 44 u 45).

12 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-Kawża L-Irlanda vs Il-Kummissjoni (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punt 64).
Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 74 - minn dan isegwi li, għall-finijiet tad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, huwa biss id-dritt nazzjonali applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni).

tal-awtonomija fiskali tiegħu, il-karatteristiċi li jikkostitwixxu t-taxxa, li jiddefinixxu, bħala prinċipju, is-sistema ta' referenza jew is-sistema fiskali "normali", li abbażi tagħha għandha tiġi analizzata l-kundizzjoni dwar in-natura selettiva [13].

56. Id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza tikkostitwixxi l-punt tat-tluq tal-eżami komparattiv li għandu jitwettaq fil-kuntest tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva. Għaldaqstant, żball imwettaq f'din id-determinazzjoni neċessarjament jivvizzja l-analiżi kollha tal-kundizzjoni dwar is-selettività, u b'hekk, "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE [14]. Konsegwentement, l-appell tal-Kummissjoni jista' jintlaqa' biss jekk il-Qorti Ġenerali kkonkludiet b'mod żbaljat li ma kienx hemm għajnuna meta s-sistema ta' referenza adottata mill-Kummissjoni kienet korretta (ara, f'dan ir-rigward, taħt A.1.b.3 iktar 'il quddiem). L-istess jista' japplika jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tkun marbuta bis-sistema ta' referenza adottata u meqjusa korretta mill-Qorti Ġenerali (ara taħt A.1.b.2 iktar 'il quddiem).

2) Eżami mill-ġdid tas-sistema ta' referenza fl-appell

57. Qabel kollox, għandu jiġi ddeterminat jekk żball eventwali fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza fid-deċiżjoni kontenzjuża jistax ikollu effett fuq is-sentenza tal-Qorti Ġenerali. Il-Kummissjoni twieġeb fin-negattiv, peress li la l-Lussemburgu u lanqas Amazon ma kkontestaw id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza fir-rikorsi tagħhom. Il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha wkoll fuq is-sistema ta' referenza li fuqha bbażat ruħha l-Kummissjoni. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja ma tistax tikkontesta iktar din l-għażla tas-sistema ta' referenza. Madankollu, dan l-approċċ għandu jiġi miċħud.

58. Kemm il-Lussemburgu, sostnut mill-Irlanda, kif ukoll Amazon ikkontestaw l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv u għalhekk ikkontestaw il-legalità tad-deċiżjoni kontenzjuża fid-dawl tal-kunċett oġġettiv ta' għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Il-Qorti Ġenerali għalhekk annullat id-deċiżjoni minħabba l-assenza ta' prova ta' vantaġġ selettiv. Il-Kummissjoni għalhekk tikkontesta dan l-annullament minħabba l-ksur ta' dan il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat.

59. Madankollu, dan l-annullament huwa vvizzjat biss jekk id-deċiżjoni kontenzjuża ġustament ikkonkludiet li jeżisti vantaġġ selettiv. F'dan il-każ, is-sentenza tal-Qorti Ġenerali kuntrarja għandha tiġi annullata. Għaldaqstant, kif indikajt fil-punt 56 ta' dawn il-konklużjonijiet, il-legalità ta' din il-konstatazzjoni u ta' dik tal-eżistenza ta' għajnuna pprojbita fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE tippreżupponi neċessarjament l-istabbiliment korrett tas-sistema ta' referenza. Mingħajrha, l-analiżi komparattiva li tikkundizzjona l-evalwazzjoni tas-selettività tal-vantaġġ ma hijiex possibbli. Il-kwistjoni dwar jekk is-sistema ta' referenza ġietx identifikata b'mod korrett fid-deċiżjoni kontenzjuża hija intrinsikament marbuta ma' dik tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. Għaldaqstant, hija tikkostitwixxi, bħala *kundizzjoni sine qua non*, kwistjoni ta' dritt suġġetta għall-istħarriġ tal-appell.

60. Il-Lussemburgu u Amazon ikkontestaw il-legalità tad-deċiżjoni kontenzjuża minħabba l-assenza ta' vantaġġ selettiv. Il-konstatazzjoni tas-sistema ta' referenza li saret f'tali deċiżjoni ma tistax tiġi kkunsidrata b'mod iżolat. Lanqas ma tista' ssir finali b'mod iżolat u għalhekk tkun

13 Ara s-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 73), tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punti 38 u 39), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punti 44 u 45).

14 Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 95), u tas-6 ta' Ottubru 2021, World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 61 u l-ġurisprudenza ċċitata).

eskluża mill-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja. Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata mill-fatt li la l-Lussemburgu u lanqas Amazon ma kkontestaw espliċitament is-sistema ta' referenza użata mill-Kummissjoni. Għall-kuntrarju, permezz tal-motivi tagħhom diretti kontra l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, dawn ikkontestaw ukoll il-kundizzjonijiet kollha neċessarji sabiex ikun jista' jiġi konkluż li jeżisti vantaġġ selettiv. Dan jinkludi wkoll is-sistema ta' referenza ddeterminata b'mod korrett, peress li, fil-każ kuntrarju, kif diġà ddeċidiet diversi drabi l-Qorti tal-Ġustizzja[15], l-eżami ta' vantaġġ selettiv huwa *per se* żbaljat.

61. Għal din ir-raġuni, il-fatt li, fil-punti 136 *et seq.* tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ċaħdet bħala inammissibbli l-argument tal-Irlanda, intervenjenti, għal raġunijiet purament formali huwa wkoll irrilevanti. L-Irlanda ffokat fuq is-sistema ta' referenza. Madankollu, l-Irlanda ma kkontestatx din iċ-ċaħda. Għaldaqstant, il-kwistjoni tas-sistema ta' referenza korretta, bħala *kundizzjoni sine qua non*, kienet taqa' taħt il-kwistjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv imqajma mill-partijiet ikkonċernata l-oħra (il-Lussemburgu u Amazon).

62. Kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni fit-tweġiba tagħha għall-mistoqsijiet bil-miktub tal-Qorti tal-Ġustizzja[16], dan lanqas ma jmur kontra l-prinċipju ta' *ultra petita*. Annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża minħabba l-għażla żbaljata tas-sistema ta' referenza ma jmurx lil hinn mit-talbiet tar-rikors. Madankollu, dawn kienu intiżi preċiżament sabiex jinkiseb dan l-annullament minħabba l-assenza ta' vantaġġ selettiv. L-istess japplika għall-appell, peress li l-Kummissjoni tqis li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta ċaħdet l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv.

63. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' (u għandha) teżamina hawnhekk, l-ewwel, jekk is-sistema ta' referenza adottata mill-Qorti Ġenerali u l-Kummissjoni ġietx identifikata b'mod korrett u jekk, kif qieset il-Qorti Ġenerali, kienx jirriżulta vantaġġ selettiv. Jekk dan ma huwiex il-każ, hija ma tistax, fl-aħħar mill-aħħar, tallega li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi.

64. Ir-raġunament tal-Qorti Ġenerali seta' kien żbaljat, iżda r-riżultat xorta waħda jibqa' korrett, b'tali mod li l-iżball ma kellux effett fuq id-dispożittiv tas-sentenza tal-Qorti Ġenerali[17]. Jekk mill-motivi tas-sentenza tal-Qorti Ġenerali jirriżulta ksur tad-dritt tal-Unjoni, iżda d-dispożittiv jidher fondat minħabba motivi oħra ta' dritt, tali ksur ma jwassalx għall-annullament tas-sentenza appellata. Minflok, għandha ssir biss sostituzzjoni tal-motivi[18].

3) Fuq l-għażla tas-sistema ta' referenza korretta

65. Għaldaqstant, għandu jiġi ddeterminat jekk is-sistema ta' referenza adottata mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża ntgħażlitx b'mod korrett.

66. Fil-premessa 241 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni tidentifika l-Artikolu 164(3) tal-LIR bħala l-kuntest ġuridiku nazzjonali rilevanti li tqis bħala l-istabbiliment tal-prinċipju ta' distakkament sal-aħħar tas-sena 2016. Għalhekk, sa fejn dan ma jagħmilx distinzjoni bejn

[15] Sentenzi tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 71), u tas-6 ta' Ottubru 2021, World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 61 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[16] Punt 24 tal-osservazzjonijiet tat-22 ta' Frar 2023.

[17] Sentenza tad-9 ta' Ġunju 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" *et* vs Il-Kummssjoni (C-71/09 P, C-73/09 P u C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 65).

[18] B'hekk, espressament, is-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), ara f'dan is-sens, is-sentenzi tad-9 ta' Settembru 2008, FIAMM *et* vs Il-Kunsill u l-Kummissjoni (C-120/06 P u C-121/06 P, EU:C:2008:476, punt 187 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara f'dan ir-rigward ukoll il-Konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża Telefónica vs Il-Kummissjoni (C-274/12 P, EU:C:2013:204, punt 16).

tranżazzjonijiet internazzjonali u nazzjonali, hemm lok li jiġi kkonstatat li r-regoli Lussemburgiżi fil-qasam tal-iprezzar tat-trasferimenti huma konformi mal-prinċipji tal-OECD fil-qasam tal-iprezzar ta' trasferiment, anki jekk l-Artikolu 164(3) tal-LIR ma jagħmilx riferiment espress għal dawn il-linji gwida. Madankollu, fin-nota ta' qiegħ il-paġna li tinsab fl-imsemmija premessa, il-Kummissjoni tirreferi għall-punt 294 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li jesponi l-pożizzjoni tal-Lussemburgu li d-dritt Lussemburgiż ma kienx jirreferi għal-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995. Għall-kuntrarju, dak iż-żmien kienu ġew applikati regoli nazzjonali dwar l-ipprezzar ta' trasferiment.

67. F'dan ir-rigward, is-sistema ta' referenza rilevanti li abbażi tagħha l-Kummissjoni eżaminat u kkonkludiet li kien hemm vantaġġ selettiv għadha ma hijiex ċara. Fl-argumenti ddedikati għall-evalwazzjoni tal-miżura fir-rigward tad-dritt tal-għajnuna mill-Istat, fil-punt 392 *et seq.* tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni titkellem dwar il-prezzijiet innegozjati f'kundizzjonijiet mhux konformi mal-prinċipju ta' distakkament (premessa 402) jew devjazzjoni minn approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq (premessa 406; ara wkoll il-premessa 584), mingħajr, madankollu, ma jaqgħu taħt regoli preċiżi tad-dritt Lussemburgiż.

68. Madankollu, min-noti ta' qiegħ il-paġna jirriżulta li l-Kummissjoni tirreferi esklużivament għal-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment ta' perijodi differenti. Għalhekk, għall-finijiet tal-verifika ta' deċiżjoni tat-taxxa tal-2003, hija tinvoka l-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-2010 (ara, pereżempju, in-noti ta' qiegħ il-paġna 409, 419, 429, 646, 677), jew saħansitra l-linji gwida tal-OECD fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment tal-2017 (ara n-noti ta' qiegħ il-paġna 410, 417, 447, 679), jew il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995 (ara n-noti ta' qiegħ il-paġna 411, 418, 430, 647), jew it-tliet settijiet flimkien (ara, pereżempju, in-noti ta' qiegħ il-paġna 426, 427 u 428, 635, 649).

69. Min-naħa l-oħra, id-dritt Lussemburgiż ma jidhirx li kellu rwol f'dan l-eżami. Dan jidher b'mod ċar fil-premessi 410 u 411 tad-deċiżjoni kontenzjuża. Il-Kummissjoni tqis li l-vantaġġ selettiv jikkonsisti f'analiżi funzjonali żbaljata, kif jirriżulta mil-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995, tal-2010 u tal-2017.

70. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja irrilevat[19] li, kwalunkwe ffissar tal-metodi u tal-kriterji li jippermettu li jiġi ddeterminat riżultat ta' "distakkament", jaqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri. Għalkemm l-Istati Membri tal-OECD jirrikonoxxu l-mertu tal-użu tal-prinċipju ta' distakkament sabiex tiġi stabbilita l-attribuzzjoni korretta tal-profitti tal-kumpanniji bejn pajjiżi differenti, jeżistu differenzi kbar bejn dawn l-Istati fl-applikazzjoni ddettaljata tal-metodi ta' determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment. Fil-fatt, kif semmiet il-Kummissjoni stess fil-premessa 255 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Linji Gwida tal-OECD jelenkaw diversi metodi sabiex tiġi stabbilita approssimazzjoni tal-prezzijiet ta' distakkament għat-tranżazzjonijiet u t-tqassim tal-profitti bejn il-kumpanniji tal-istess grupp.

71. Għaldaqstant, fl-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ fiskali selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE u sabiex jiġi stabbilit il-piż fiskali li għandha normalment iġġorr impriża, ma għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni parametri u regoli esterni għas-sistema nazzjonali inkwistjoni, sakemm din tal-aħħar ma tagħmilx riferiment espliċitu għalihom[20].

[19] Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 95).

[20] Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 96 *in fine*).

Fil-fatt, bħal ma tippreċiża l-Qorti tal-Ġustizzja[21], din il-konstatazzjoni tikkostitwixxi espressjoni tal-prinċipju ta' legalità tat-taxxa, li jagħmel parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni bħala prinċipju ġenerali tad-dritt, li jeżiġi li kull obbligu ta' ħlas ta' taxxa kif ukoll l-elementi essenzjali kollha li jiddefinixxu l-karatteristiċi fundamentali tat-taxxa għandhom ikunu previsti fil-liġi, u dan peress li l-persuna taxxabbli għandha tkun f'pożizzjoni li tipprevedi u tikkalkola l-ammont tat-taxxa dovuta u li tiddetermina d-data ta' eżiġibbiltà tagħha[22].

72. Jekk jittieħed bis-serjetà l-prinċipju tal-legalità tat-taxxa, applikazzjoni tal-prinċipji tal-OECD dwar l-ipprezzar ta' trasferiment bħal-liġi fis-seħħ u bħala sistema ta' referenza hija possibbli biss jekk il-liġi applikabbli tirreferi espressament għal dawn il-linji gwida. Fil-fehma tiegħi, prattika amministrattiva stabbilita tista' tibqa' tkun suffiċjenti sabiex jiġi kkonkretizzat kriterju legali (f'dan il-każ, dak tad-distribuzzjoni moħbija tal-profitti) sabiex tiġi estiża, kompletament jew parzjalment, is-sistema ta' referenza għal-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment. Madankollu, it-teħid inkunsiderazzjoni ta' prassi amministrattiva stabbilita[23] bħala sistema ta' referenza jippreżumi li l-Kummissjoni tkun identifikat din il-prassi amministrattiva fl-Istat Membru kkonċernat u tkun ippreċiżatha fid-deċiżjoni tagħha. Dan ma huwiex il-każ f'din il-kawża. Barra minn hekk, il-fatt li l-prattika amministrattiva fil-Lussemburgu fl-2003 diġà ħadet inkunsiderazzjoni l-Linji Gwida tal-2010 u tal-2017, li għadhom ma ġewx adottati fir-rigward tal-prezzijiet ta' trasferiment, jidher li huwa oġġettivament eskluż.

73. Billi bbażat ruħha esklużivament fuq il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995, tal-2010 u anki tal-2017, waqt il-verifika tal-livell xieraq tat-tariffa, il-Kummissjoni finalment, kif kienet diġà għamlet preċedentement fil-kawża Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni[24], applikat prinċipju ta' distakkament differenti minn dak stabbilit mid-dritt Lussemburgiż. Kif jirriżulta mill-punti 241 u 294 tad-deċiżjoni kontenzjuża, id-dritt Lussemburgiż ma jirreferix għall-prinċipji tal-OECD fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment.

74. Kuntrarjament għal dak li sostniet il-Kummissjoni waqt is-seduta, il-fatt li, fl-2003, il-prassi amministrattiva Lussemburgiża ħadet inkunsiderazzjoni l-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995 għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-ipprezzar ta' trasferiment ma jbiddel xejn minn din il-konklużjoni. Għaldaqstant, dan tal-aħħar finalment ikkonferma l-Lussemburgu u Amazon. Madankollu, it-tnejn li huma enfasizzaw ukoll li t-teħid inkunsiderazzjoni ta' dawn il-prinċipji tal-OECD fil-qasam tal-ipprezzar ta' trasferiment għandu jiġi distint minn applikazzjoni bħal liġi vinkolanti. Dawn huma biss linji gwida mhux vinkolanti li ttieħdu inkunsiderazzjoni fl-applikazzjoni tal-Artikolu 164(3) tal-LIR. Bi tweġiba għal mistoqsija bil-miktub magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja waqt is-seduta, il-Lussemburgu spjega li l-prinċipji tal-OECD fil-qasam tal-ipprezzar tat-trasferimenti kienu importanti bħala prinċipji ta' interpretazzjoni. Madankollu, f'dak iż-żmien, huma ma kellhomx valur legali vinkolanti u kienu ġew ikkunsidrati bħala mhux eżawrjenti. Metodi oħra ta' pprezzar ta' trasferiment setgħu għalhekk jiġu applikati wkoll.

21 Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 97).

22 Ara f'dan ir rigward, fost oħrajn, is-sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punt 39).

23 Fuq ir-rilevanza ta' prassi amministrattiva stabbilita fir-rigward tad-dritt fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, ara biss il-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża Il-Kummissjoni vs Il-Belġju u Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990, punti 63 *et seq.*) u s-sentenza tas-16 ta' Settembru 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju u Magnetrol International C-337/19 P, EU:C:2021:741, punti 71 *et seq.*).

24 Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859).

75. L-estent konkret li bih il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995 ittieħdu inkunsiderazzjoni fil-Lussemburgu ma tirriżultax mid-deċiżjoni kontenzjuża. Il-fatt li d-deċiżjoni kontenzjuża hija bbażata diversi drabi fuq il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-2010 u tal-2017, li ma kinux għadhom fis-seħħ f'dak iż-żmien, juri pjuttost li l-Kummissjoni ma applikatx is-sitwazzjoni legali u amministrattiva Lussemburgiża waqt l-adozzjoni tad-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata fl-2003.

76. Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata mill-argument imressaq mill-Kummissjoni waqt is-seduta, li skontu, skont il-Kummissjoni, mil-Linji Gwida 2010 u 2017, l-OECD riedet sempliċement tiddeskrivi (b'mod dikjaratorju) id-Direttiva tal-1995 dwar l-ipprezzar ta' trasferiment diġà eżistenti u ma għamlet ebda tibdil fil-mertu. L-OECD ipprovat, bil-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-2010 u tal-2017, tiżviluppa l-kontenut tad-determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment. B'hekk, fil-livell tal-OECD, fil-kuntest tal-punti ta' azzjoni 8–10 tal-proġett BEPS, ġew żviluppati l-funzjonijiet imsejħa "DEMPE" (jiġifieri l-oqsma tal-valur tal-iżvilupp [Development], tat-titjib [Enhancement], tal-evoluzzjoni [Enhancement], taż-żamma [Maintenance], tal-protezzjoni [Protection] u tal-isfruttament [Exploitation])[25].

77. L-għan ta' din l-evoluzzjoni kien li jiġu allinjati r-regoli dwar l-ipprezzar ta' trasferiment mal-ħolqien tal-valur miżjud bejn kumpanniji relatati sabiex jiġi żgurat li l-ipprezzar ta' trasferiment jirrifletti ċ-ċirkustanzi ekonomiċi ta' tranżazzjoni. Fl-2017, l-approċċ imsejjaħ "DEMPE" ġie inkluż fil-verżjoni attwali tal-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment. Min-naħa l-oħra, dan il-kunċett ma jinsabx fil-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995. Fl-2003, dan il-kunċett kien għadu mhux magħruf, kif indika wkoll il-Lussemburgu waqt is-seduta. Xorta jibqa' l-fatt li, fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni tindika (ara, pereżempju, il-premessa 262 *et seq.*) fl-aħħar mill-aħħar preċiżament fuq dan il-punt.

78. Il-Kummissjoni għalhekk sempliċement identifikat, fl-għan imfittex mis-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji fil-Lussemburgu, l-espressjoni astratta ta' dan il-prinċipju u eżaminat id-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata inkwistjoni mingħajr ma ħadet inkunsiderazzjoni l-mod kif il-prinċipju ta' distakkament huwa konkretament inkorporat fid-dritt Lussemburgiż fir-rigward b'mod partikolari tal-kumpanniji integrati.

79. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-Kummissjoni ma ħaditx inkunsiderazzjoni d-dritt nazzjonali Lussemburgiż fis-seħħ waqt l-adozzjoni tad-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata bħala s-sistema ta' referenza rilevanti għall-finijiet tal-analiżi tagħha tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. Konsegwentement, il-kunsiderazzjonijiet kollha sussegwenti fid-deċiżjoni kontenzjuża huma wkoll ivvizzjati bi żball ta' liġi. Għaldaqstant, il-Kummissjoni wettqet żball ta' liġi fl-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE. Għalhekk, għalkemm għal raġunijiet oħra, il-Qorti Ġenerali ġustament annullat id-deċiżjoni kontenzjuża minħabba l-assenza ta' vantaġġ selettiv espost. Il-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex obbligata tiddeċiedi dwar il-fondatezza ta' dawn l-aggravji l-oħra — li huma espliċitament ikkontestati mill-Kummissjoni fl-appell tagħha.

[25] Prinċipji tal-OECD dwar l-ipprezzar ta' trasferiment tal-2017, Kapitolu VI, u r-rapport finali BEPS, punti 8–10, p. 141–160. Ir-rapport ġie ppubblikat fil-5 ta' Ottubru 2015 u ġie approvat mill-Kunsill tal-OECD fit-23 ta' Lulju 2016.

4) Konklużjoni

80. Sa fejn il-Kummissjoni ma bbażatx l-analiżi tagħha tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv fuq id-dritt Lussemburgiż (skont il-każ flimkien mal-prassi amministrattiva Lussemburgiża ta' dak iż-żmien) bħala sistema ta' referenza rilevanti, il-konstatazzjonijiet li jinsabu fid-deċiżjoni kontenzjuża huma vvizzjati bi żball. Għalkemm għal raġunijiet oħra, il-Qorti Ġenerali ġustament annullat id-deċiżjoni kontenzjuża minħabba l-assenza ta' vantaġġ selettiv espost. L-ewwel aggravju tal-Kummissjoni għalhekk huwa infondat.

2. Sussidjarjament: Żball ta' analiżi funzjonali tal-Qorti Ġenerali — kwistjoni ta' fatt jew ta' liġi?

81. Min-naħa l-oħra, kieku l-Qorti tal-Ġustizzja kellha ssegwi l-argument tal-Kummissjoni li ma għadx hemm lok li tiġi eżaminata l-għażla tas-sistema ta' referenza korretta peress li l-partijiet ma kkontestawx espressament din l-għażla permezz tal-aggravji tagħhom, ikollu jiġi eżaminat f'iktar dettall l-ewwel aggravju tal-Kummissjoni.

82. Minn naħa, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi fl-applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament billi kklassifikat l-analiżi funzjonali tal-Kummissjoni bħala żball. Min-naħa l-oħra, il-Qorti Ġenerali kkritikat, fuq interpretazzjoni żbaljata, il-kalkolu tat-tariffa xierqa fid-deċiżjoni kontenzjuża.

a) Il-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali

83. Il-Qorti Ġenerali mmotivat l-assenza ta' għajnuna mill-Istat tas-sentenza appellata, bl-assenza ta' vantaġġ selettiv, fil-punti 156 *et seq.* Il-kalkolu mil-Lussemburgu tar-royalty raġonevoli mħallsa minn LuxOpCo lil LuxSCS ma huwiex żbaljat fil-liġi. Il-Linji Gwida tal-OECD ġew applikati b'mod korrett, kif indikat fil-punt 49 *et seq.* iktar 'il fuq.

b) Analiżi

1) Applikazzjoni korretta tal-prinċipju ta' distakkament bħala kwistjoni ta' fatt jew ta' liġi?

84. Bħala konklużjoni, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali wettqet żbalji ta' liġi fl-applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament. F'dan ir-rigward, hija kkritikat b'mod żbaljat l-analiżi funzjonali magħmula mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża. L-evalwazzjoni tal-Kummissjoni li tgħid li LuxSCS kienet il-parti l-inqas kumplessa li għaliha kellu jiġi applikat il-metodu ta' distakkament magħżul mill-Kummissjoni (f'dan il-każ, it-TNMM), kienet korretta. Min-naħa l-oħra, l-evalwazzjoni tal-Qorti Ġenerali li tgħid li LuxSCS kienet teżerċita funzjonijiet attivi (u għalhekk kienet il-kumpannija li kellha tiġi ttestjata) kienet żbaljata.

85. Il-kwistjoni li tqum hija dwar jekk dawn l-allegati żbalji jistgħux ikunu s-suġġett ta' stħarriġ fil-kuntest tal-appell. L-evalwazzjoni minn fatti, u bħala prinċipju taqa' wkoll taħt l-evalwazzjoni tad-dritt nazzjonali mill-Qorti Ġenerali[26], u tal-provi ma tikkostitwixxix kwistjoni ta' liġi li tista'

[26] Ara s-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 82), tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 78), tat-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 79), u tal-24 ta' Ottubru 2002, Aéroports de Paris vs Il-Kummissjoni (C-82/01 P, EU:C:2002:617, punt 63).

tkun is-suġġett ta' stħarriġ mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell[27]. Il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni biss sabiex teżamina jekk kienx hemm żnaturament ta' dan id-dritt[28]. Madankollu, ma ġiex invokat żnaturament tal-fatti fl-appell tal-Kummissjoni u jidher li huwa eskluż f'dan il-każ. Il-funzjonijiet tal-kumpanniji kkonċernati "biss" (LuxOpCo u LucxSCS) ġew evalwati b'mod differenti mill-Qorti Ġenerali, billi kkunsidrat bħala korrett metodu ieħor ta' distakkament u billi wettqet stħarriġ tad-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata inkwistjoni. F'dan ir-rigward, kuntrarjament għall-Kummissjoni, hija ma setgħetx tidentifika vantaġġ selettiv fl-ammont tal-ħlasijiet ta' liċenzja ta' LuxOpCo lil LucxSCS li ġie approvat.

86. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja sadanittant ikkjarifikat li d-determinazzjoni korretta, mill-Kummissjoni jew mill-Qorti Ġenerali, tas-sistema ta' referenza applikabbli hija kwistjoni ta' liġi li tista' tkun is-suġġett ta' stħarriġ fil-kuntest tal-appell[29]. Fil-fatt, il-klassifikazzjoni ġuridika tad-dritt nazzjonali magħmula mill-Qorti Ġenerali fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni tista' tiġi mistħarrġa mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala kwistjoni ta' liġi[30]. Dan huwa determinanti fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE, peress li l-vantaġġ selettiv neċessarju sabiex tiġi ammessa l-eżistenza ta' għajnuna jirriżulta biss minn deroga mis-sistema fiskali nazzjonali "normali", is-sistema ta' referenza. Argument li jikkontesta l-għażla tas-sistema ta' referenza korretta fl-ewwel stadju tal-eżami ta' vantaġġ selettiv huwa għalhekk ammissibbli wkoll fil-kuntest ta' appell.

87. Min-naħa l-oħra, għadha ma hijiex espliċitament deċiża l-kwistjoni dwar jekk il-klassifikazzjoni konkreta ta' din is-sistema ta' referenza (jiġifieri l-applikazzjoni tad-dritt nazzjonali għall-każ inkwistjoni) għandhiex titqies bħala kwistjoni ta' liġi li tista' tkun is-suġġett ta' stħarriġ mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest tal-appell, jew jekk, għall-kuntrarju, din l-applikazzjoni tad-dritt nazzjonali għandhiex tiġi ttrattata bħala evalwazzjoni tal-fatti.

88. Jiena naqbel mal-opinjoni tal-Kummissjoni li, fl-aħħar mill-aħħar, tixtieq li kemm id-dispożizzjoni korretta (interpretazzjoni) tas-sistema ta' referenza kif ukoll il-klassifikazzjoni korretta (applikazzjoni) ta' din is-sistema ta' referenza jiġu ttrattati b'mod identiku. Fil-fatt, huwa diffiċli li wieħed jissepara t-tnejn, kif turi din il-proċedura.

89. Il-metodu ta' determinazzjoni tal-ipprezzar ta' trasferiment (metodu CUP jew TNM) li jirriżulta mill-applikazzjoni korretta tal-prinċipji ta' distakkament tal-OECD għadu jagħmel parti mis-sistema ta' referenza u għalhekk huwa kwistjoni ta' liġi? Jew l-għażla tal-metodu ta' determinazzjoni tal-ipprezzar ta' trasferiment tikkostitwixxi klassifikazzjoni fir-rigward tas-sistema ta' referenza (il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment) u għalhekk kwistjoni ta' fatt? Id-differenza hija l-iktar l-iktar ta' natura gradwali. Sa fejn id-determinazzjoni tal-metodu korrett tal-ipprezzar ta' trasferiment jiddefinixxi, bħala fatt taxxabbli, il-kuntest ta' kalkolu tal-ipprezzar ta' trasferiment, din id-determinazzjoni tal-metodu korrett tal-ipprezzar ta' trasferiment tagħmel ukoll parti mis-sistema legali ta' referenza.

27 Ara l-Artikolu 58 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea.

28 Ara s-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 82), u tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 78 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Ara, fir-rigward ta' allegat prinċipju ta' distakkament fid-dritt nazzjonali, is-sentenza riċenti tat-8 ta' Novembru 2022 Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 85), ara, b'analoġija, is-sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punti 80 u 81 fir-rigward ta' interpretazzjoni żbaljata tal-Artikolu 8c tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji ("KStG") mill-Qorti tal-Ġustizzja).

30 Sentenzi tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 78), ara f'dan ir rigward, fost oħrajn, is-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 61 sa 63), u tat-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 83).

90. Madankollu, dan iwassal għad-diffikultà li, fl-appell, il-Qorti tal-Ġustizzja tintalab tistħarreġ il-kwistjoni kumplessa, kemm fuq livell fattwali kif ukoll legali, tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. Jekk dan jippreżupponi, fil-kuntest tal-għajnuna fiskali, deroga mis-sistema nazzjonali ta' referenza, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tinterpreta u tapplika d-dritt nazzjonali f'dan ir-rigward (f'dan il-każ, il-prinċipji ta' distakkament tal-Lussemburgu jew, skont il-Kummissjoni, il-prinċipji ta' distakkament tal-OECD). Kif diġà spjegajt reċentement fid-dettall[31], dan ma huwiex, fir-realtà, il-kompitu tagħha. Il-problemi marbuta miegħu għandhom jiġu kkunsidrati permezz ta' kriterju ta' eżami mmodifikat (ara, f'dan ir-rigward, il-punti 91 *et seq.)*.

2) Alternattiva aħjar: kriterju ta' eżami mmodifikat

91. Kwalunkwe deroga mis-sistema nazzjonali ta' referenza (f'dan il-każ, il-liġi fiskali) favorevoli għall-persuna taxxabbli ma tistax tapplika għal kwalunkwe deċiżjoni tat-taxxa antiċipata żbaljata favur il-persuna taxxabbli.

92. Anki jekk tali interpretazzjoni tkun koperta mill-formulazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE, din is-soluzzjoni tmur kontra l-kriterju ta' eżami li l-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet għall-iskemi ta' għajnuna fil-forma ta' liġijiet fiskali ġenerali. Il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat għalhekk li, fl-istat attwali tal-armonizzazzjoni tad-dritt fiskali tal-Unjoni, l-Istati Membri huma liberi li jistabbilixxu s-sistema fiskali li huma jqisu l-iktar xierqa[32]. Dan japplika wkoll b'mod espliċitu fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat[33]. Dan il-marġni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri jestendi għad-definizzjoni tal-karatteristiċi li jikkostitwixxu kull taxxa u japplika b'mod partikolari għall-implimentazzjoni u għat-tfassil tal-prinċipju ta' distakkament għal tranżazzjonijiet bejn kumpanniji relatati[34].

93. Madankollu, il-limiti ta' dan il-marġni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri jinqabżu meta l-Istati Membri jabbużaw mil-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom sabiex jagħtu vantaġġi impriżi individwali fis-sens tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat[35]. Tali abbuż tal-awtonomija fiskali jista' jiġi preżunt fil-preżenza ta' konfigurazzjoni manifestament inkoerenti tal-liġi fiskali[36]. Għalhekk, fil-ġurisprudenza reċenti tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja twettaq stħarriġ tad-deċiżjonijiet dwar

[31] Ara l-Konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża Engie Global LNG Holding vs Il-Kummissjoni u l-Lussemburgu vs Il-Kummissjoni (C-454/21 P u C-451/21 P, EU:C:2023:xxxx, punt 86 *et seq.*).

[32] Sentenza tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 37), ara wkoll, f'dan is-sens, rigward id-drittijiet fundamentali s-sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 49), u tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 69 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

[33] Sentenzi tal-15 ta' Settembru 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punt 59), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 37), ara f'dan ir rigward, fost oħrajn, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[34] Taqa' taħt dan l-approċċ ukoll is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 95 *et seq.*).

[35] Sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u r-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72).

[36] Bħal, pereżempju, fil-każ ta' Ġibiltà: Is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u r-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 101 *et seq.*). Ir-Renju Unit lanqas ma kien f'pożizzjoni li jispjega t-tifsira tal-parametri fiskali magħżula (punt 149).

l-ispiża tat-taxxa ġenerali fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat biss jekk dawn ikunu maħsuba *b'mod manifestament diskriminatorju* sabiex jiġu evitati r-rekwiżiti li jirriżultaw mid-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat [37].

94. Ma hemm ebda raġuni għalfejn din il-ġurisprudenza ma għandhiex tiġi trasposta għall-applikazzjoni żbaljata tad-dritt favur il-persuna taxxabbli. Minn dan isegwi li ma hijiex kull deċiżjoni tat-taxxa żbaljata, iżda huma biss dawk manifestament żbaljati, li jikkostitwixxu vantaġġ selettiv favur il-persuna taxxabbli. Jidher li tali diverġenzi meta mqabbla mar-referenza nazzjonali applikabbli ma jistgħux jiġu spjegati b'mod plawżibbli lil terz, bħall-Kummissjoni jew il-qrati tal-Unjoni, u għalhekk huma evidenti wkoll għall-persuna taxxabbli kkonċernata. Każijiet bħal dawn jikkostitwixxu evażjoni tar-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat permezz ta' *applikazzjoni manifestament diskriminatorja tal-liġi*.

95. F'dan is-sens, l-Avukat Ġenerali Pikamäe indika li, sabiex tiġi ddeterminata t-tassazzjoni "normali", huma r-regoli tad-dritt *pożittiv* li huma determinanti [38]. Fl-applikazzjoni ta' dan il-qafas regolatorju, għandu, pereżempju, jiġi rrikonoxxut ċertu marġni ta' diskrezzjoni f'dak li jirrigwarda d-determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment kkonċernati [39]. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja tenfasizza li kwalunkwe ffissar tal-metodi u tal-kriterji li jippermetti li jiġi ddeterminat riżultat ta' "distakkament", jaqa' taħt is-setgħa ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri [40].

96. Għalhekk, meta jiġu eżaminati deċiżjonijiet tat-taxxa individwali (deċiżjonijiet normali jew deċiżjonijiet tat-taxxa antiċipati), b'mod partikolari, meta jkun fihom konstatazzjonijiet dwar ipprezzar ta' trasferiment xieraq, għandu jiġi applikat kriterju ta' eżami limitat. Jekk dan ikun limitat għal stħarriġ ta' plawżibbiltà, mhux kull applikazzjoni żbaljata tad-dritt fiskali nazzjonali tikkostitwixxi vantaġġ selettiv. Hija biss diverġenza ċara bejn id-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata (jew id-deċiżjoni tat-taxxa) meta mqabbla mar-referenza favur il-persuna taxxabbli li tista' tikkostitwixxi vantaġġ selettiv. Fl-assenza ta' tali diverġenza manifesta, id-deċiżjoni tista' tkun illegali, iżda, minħabba din id-deroga eventwali mis-sistema ta' referenza, hija għadha ma tikkostitwixxix għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE.

97. Minn dan isegwi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex obbligata tivverifika jekk il-metodu CUP kellux effettivament jiġi applikat jew jekk it-TNMM kellux jiġi applikat. Hija għandha tiddeċiedi biss — jekk il-linji gwida tal-OECD ikunu s-sistema ta' referenza rilevanti — jekk il-metodu applikat mill-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi (f'dan il-każ, il-metodu CUP) kienx manifestament żbaljat.

98. Dan ma jistax jiġi affermat f'dan il-każ. Iż-żewġ metodi jissemmew fil-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment. F'dan ir-rigward, ma teżistix relazzjoni ta' prijorità jew ta' subordinazzjoni obbligatorja bejn il-metodi. Għall-kuntrarju, ġeneralment għandu jintgħażel il-metodu l-iktar xieraq [41]. F'każijiet diffiċli fejn l-ebda wieħed minn dawn il-metodi ma jkun rilevanti, diversi metodi jistgħu jintużaw ukoll flimkien f'approċċ flessibbli. Il-gruppi

[37] Sentenzi tal-15 ta' Settembru 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punt 61), tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 42 et seq., b'mod partikolari l-punt 44), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punti 48 *et seq.*, b'mod partikolari, il-punt 50). Fis-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u r-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 101, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà titkellem dwar il-bażijiet legali li, "fil-prattika, iwasslu manifestament (enfasi miżjuda minni) għal differenza fit-trattament" bejn il-persuni taxxabbli.

[38] Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-Kawża L-Irlanda vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P, EU:C:2021:1029, punt 106).

[39] Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-Kawża Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punt 118).

[40] Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 95).

[41] Il-Kummissjoni tosserva dan ukoll fin-nota ta' qiegħ il-paġna 250 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

multinazzjonali jibqgħu liberi li japplikaw metodi mhux deskritti f'dawn il-prinċipji sabiex jiġu stabbiliti l-prezzijiet ta' trasferiment, sakemm dawn il-prezzijiet jissodisfaw il-prinċipju ta' distakkament.

99. Fil-punt 252 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni tirrikonoxxi hija stess li l-metodu CUP magħżul mil-Lussemburgu huwa rilevanti f'dan il-każ. Il-metodu CUP huwa adottat mill-Kummissjoni fil-punti 253 u 254 tad-deċiżjoni kontenzjuża bħala metodu dirett fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment, filwaqt li l-metodu tat-TNMM huwa deskritt bħala metodu indirett. Għaldaqstant, il-Kummissjoni għandha bżonn il-kunsiderazzjonijiet twal li jidhru fil-punti 392 sa 561 tad-deċiżjoni kontenzjuża u l-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-2010 u tal-2017, li ma kinux għadhom fis-seħħ f'dak iż-żmien, sabiex jintwera li, minflok il-metodu CUP, it-TNMM huwa l-metodu rilevanti u, minflok LuxOpCo, il-kumpannija li għandha tiġi kkunsidrata hija LuxSCS. Għalkemm dan jista' jkun korrett (mill-2017), dan juri wkoll li l-għażla tal-metodu CUP u r-referenza għal LuxOpCo (dak iż-żmien) ma kellhomx jitqiesu, *prima facie*, bħala żbaljati.

100. L-interpretazzjoni użata mil-Lussemburgu fid-deċiżjonijiet tat-taxxa antiċipati għalhekk tista' tkun żbaljata, iżda ma tikkostitwixxix interpretazzjoni manifestament żbaljata tad-dritt nazzjonali (jew, f'dan il-każ, tal-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment li jibbażaw ruħhom fuqhom il-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali). Minn dan isegwi li l-Qorti Ġenerali lanqas ma wettqet żball meta qieset li d-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata ma kinitx tagħti vantaġġ selettiv.

101. Minn dan isegwi li l-ewwel aggravju tal-Kummissjoni huwa infondat. L-istess japplika jekk jiġi aċċettat, sussidjarjament, li s-sistema ta' referenza magħżula żbaljatament mill-Kummissjoni u kkunsidrata żbaljatament mill-Qorti Ġenerali bħala stabbilita, hija stabbilita.

3. Sunt fuq l-ewwel aggravju

102. Għalhekk, jibqa' l-fatt li l-ewwel aggravju tal-Kummissjoni bl-ebda mod ma ġie milqugħ. Is-sentenza appellata tal-Qorti Ġenerali hija fl-aħħar mill-aħħar korretta peress li, fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni bbażat ruħha fuq is-sistema ta' referenza żbaljata u għalhekk ma setgħetx turi l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv.

103. Anki jekk is-sistema ta' referenza użata b'mod żbaljat (il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995, tal-2010 u eventwalment anki tal-2017) ittieħdet bħala punt ta' tluq, il-metodu CUP użat fid-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata Lussemburgiża ma kienx manifestament il-metodu żbaljat u lanqas ma ġie applikat b'mod manifestament żbaljat. Din hija r-raġuni għalfejn, fid-deċiżjoni kontenzuża, il-Kummissjoni lanqas ma setgħet tibbaża ruħha fuq il-konstatazzjonijiet prinċipali (punti 409 sa 561) tad-deċiżjoni kontenzjuża li d-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata tat vantaġġ selettiv lil Amazon.

B. Fuq it-tieni aggravju: rekwiżiti ta' prova żbaljati fir-rigward tal-eżistenza ta' vantaġġ u applikazzjoni żbaljata tal-prinċipju ta' distakkament

104. Permezz tat-tieni aggravju tagħha, il-Kummissjoni tallega li l-Qorti Ġenerali ċaħdet, fil-punti 314 sa 538 tas-sentenza appellata, il-vantaġġ ikkunsidrat sussidjarjament fid-deċiżjoni kontenzjuża, u bi tliet mezzi differenti fid-deċiżjoni. F'dan il-każ, minn naħa, il-Qorti Ġenerali żbaljat fir-rigward tal-livell ta' prova ta' vantaġġ. Min-naħa l-oħra, hija applikat b'mod żbaljat il-prinċipju ta' distakkament u ma mmotivatx suffiċjentement id-deċiżjoni tagħha.

1. Il-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali

105. Il-Qorti Ġenerali kkonstatat, fil-punt 308 tas-sentenza appellata, li l-Kummissjoni għandha turi li deċiżjoni tat-taxxa antiċipata użata għall-kalkolu tar-remunerazzjoni ta' impriża tagħti vantaġġ ekonomiku. Sabiex tagħmel dan, hija għandha turi li din ir-remunerazzjoni titbiegħed minn riżultat ta' distakkament b'tali mod li ma tistax titqies li hija remunerazzjoni li kienet tinkiseb fis-suq f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni.

106. F'dan ir-rigward (ara l-punt 310 tas-sentenza appellata) hija ċertament il-Kummissjoni li għandha turi konkretament li l-iżball metodoloġiku wassal għal tnaqqis tal-oneru fiskali tal-benefiċjarju tad-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata. Madankollu, il-Qorti Ġenerali ma eskludietx li, f'ċerti każijiet, żball metodoloġiku jista' jkun ta' natura tali li fl-ebda każ ma jippermetti l-kisba ta' approssimazzjoni ta' riżultat ta' distakkament u li dan iwassal neċessarjament għal sottovalutazzjoni tar-remunerazzjoni li kellha tinkiseb fil-kundizzjonijiet tas-suq.

107. Fil-punt 312 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li l-Kummissjoni sempliċement ikkonstatat żbalji fl-analiżi tal-ipprezzar tat-trasferimenti. Dan ma huwiex biżżejjed, bħala prinċipju, sabiex juri li l-oneru fiskali ta' LuxOpCo ġie effettivament imnaqqas. Dan huwa dovut għall-assenza ta' paragun, fid-deċiżjoni kontenzjuża, bejn ir-riżultat li nkiseb bl-applikazzjoni tal-metodu tal-prezz ta' trasferiment irrakkomandat mill-Kummissjoni u dak miksub bl-applikazzjoni tad-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata inkwistjoni.

108. Fir-rigward tal-ewwel konstatazzjoni sussidjarja tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku, il-Qorti Ġenerali kkonstatat l-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku fil-punt 520 tas-sentenza appellata, li l-Kummissjoni ma stabbilixxietx l-eżistenza ta' vantaġġ, iżda l-iktar l-iktar il-probabbiltà tal-eżistenza ta' vantaġġ.

109. Minn punt 530 tas-sentenza appellata jirriżulta, li l-Kummissjoni ma rnexxilhiex tistabbilixxi li, kieku ġie applikat il-metodu tat-tqassim tal-profitti fil-varjant tal-analiżi tal-kontribuzzjonijiet, ir-remunerazzjoni ta' LuxOpCo kienet tkun ogħla. Għalhekk l-ewwel konstatazzjoni sussidjarja ma tidhirx li tippermetti appoġġ għall-konklużjoni li tgħid li d-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata inkwistjoni tat vantaġġ ekonomiku lil LuxOpCo. Fil-fatt, minbarra l-fatt li l-Kummissjoni ma fittxitx li tiddetermina liema kienet tkun ir-remunerazzjoni ta' distakkament ta' LuxOpCo fir-rigward tal-funzjonijiet identifikati mill-Kummissjoni fl-analiżi funzjonali proprja tagħha, l-ewwel konstatazzjoni sussidjarja ma fihiex elementi konkreti li jippermettu li jiġi stabbilit b'suffiċjenza fid-dritt li l-iżbalji fl-analiżi funzjonali kif ukoll l-iżball identifikat mill-Kummissjoni, dwar l-għażla tal-metodu bħala tali, wasslu effettivament għal tnaqqis tal-oneru fiskali ta' LuxOpCo.

110. Barra minn hekk, fir-rigward tat-tieni konstatazzjoni sussidjarja tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku, għandu jiġi kkonstatat (punt 547 tas-sentenza appellata), li l-Kummissjoni ma fittxitx li turi liema remunerazzjoni kienet konformi mad-distakkament u wisq inqas jekk ir-remunerazzjoni ta' LuxOpCo approvata mid-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata inkwistjoni kienet inqas minn dik li kienet tirċievi LuxOpCo f'kundizzjonijiet ta' distakkament.

111. Barra minn hekk, fil-punt 585 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkonstatat, fir-rigward tat-tielet konstatazzjoni sussidjarja tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku, li għandu jitqies li, irrispettivament minn kemm jista' ma jkunx xieraq il-mekkaniżmu ta' limitu massimu, u minkejja li ma huwiex previst fil-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995, il-Kummissjoni ma wrietx li dan il-mekkaniżmu kellu effett fuq in-natura ta' distakkament tar-royalty imħallsa minn LuxOpCo lil LuxSCS.

112. Huwa għalhekk, li permezz tat-tliet konstatazzjoni sussidjarji, il-Kummissjoni ma rnexxilhiex tistabbilixxi l-eżistenza ta' vantaġġ (punti 537, 548 u 586 tas-sentenza appellata).

2. *Analiżi*

113. It-tieni aggravju huwa wkoll infondat, peress li s-sentenza tal-Qorti Ġenerali hija wkoll fondata f'dan il-każ, minkejja li għal raġunijiet oħra. Kif jirriżulta mill-ispjegazzjonijiet mogħtija fil-punti 53 *et seq.* ta' dawn il-konklużjonijiet, id-deċiżjoni kontenzjuża għandha tiġi annullata minħabba li s-sistema ta' referenza użata diġà ġiet iddeterminata b'mod żbaljat. Minflok id-dritt Lussemburgiż (Artikolu 164(3) tal-LIR), huma biss il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment tal-1995 preċedenti u l-prinċipji tal-OECD fil-qasam tal-ipprezzar ta' trasferiment tal-2010 u tal-2017 adottati wara l-adozzjoni tad-deċiżjoni tat-taxxa tal-2003 li ġew applikati.

114. Huwa biss fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li hija marbuta bl-għażla tas-sistema ta' referenza żbaljata, għaliex il-Lussemburgu u Amazon ma kkontestawx espressament din l-għażla fir-rikors, li għandu jiġi eżaminat iktar 'il quddiem it-tieni aggravju.

115. Madankollu, anki f'dan il-każ, l-argument tal-Kummissjoni ma jkollu l-ebda ċans li jirnexxi. Fil-fatt, kif ikkonstatat ġustament il-Qorti Ġenerali, fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni ma wrietx li d-deċiżjoni tat-taxxa kienet manifestament eskludiet is-sistema ta' referenza, u b'hekk tat vantaġġ selettiv lil Amazon.

116. L-ewwel żewġ konstatazzjonijiet awtonomi ma żvelawx ksur manifest tal-prinċipju ta' distakkament skont il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment. Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni, fil-fehma tiegħi ġustament, indikat fid-deċiżjoni kontenzjuża (punti 575 *et seq.*) fil-kuntest tat-tielet konstatazzjoni sussidjarja, li l-limitazzjoni tad-dħul taxxabbli tad-detentur tal-liċenzja b'limitu ta' 0.55 % tad-dħul mill-bejgħ annwali ma hijiex kompatibbli mad-determinazzjoni ta' remunerazzjoni raġonevoli permezz ta' prezz ta' trasferiment. Peress li, bħala regola ġenerali, terzi barranin ma jorganizzawx royalties bejniethom b'tali mod li d-detentur ta' liċenzja qatt ma huwa obbligat jimponi iktar minn ċertu ammont (f'dan il-każ 0.55 % tad-dħul mill-bejgħ annwali), dan l-element, fil-fehma tiegħi, ma huwiex manifestament konformi mal-prinċipju ta' distakkament.

117. Madankollu, dan huwa wkoll dak li ddeċidiet il-Qorti Ġenerali fil-punti 575 *et seq.* tas-sentenza appellata. Kif il-Qorti Ġenerali ġustament stabbilixxiet (punt 576), dan l-iżball metodoloġiku (anki jekk ovvju) ma għandux il-konsegwenza li dan diġà jikkostitwixxi vantaġġ

selettiv, peress li r-remunerazzjoni baqgħet fiż-żona ta' distakkament anki wara l-applikazzjoni tal-mekkaniżmu tal-limitu massimu. Konsegwentement, il-Kummissjoni ma wrietx l-eżistenza ta' vantaġġ.

118. Dawn il-kunsiderazzjonijiet ma huma vvizzjati minn ebda żball ta' dritt. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, hija l-Kummissjoni li għandha tipproduċi l-prova tal-eżistenza ta' "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, u, għaldaqstant, ukoll il-prova li l-kundizzjoni tal-għoti ta' vantaġġ lill-benefiċjarji hija ssodisfatta [42]. Dan jimplika li l-Kummissjoni tistabbilixxi hawnhekk li Amazon ibbenefikat minn vantaġġ. Madankollu, il-vantaġġ selettiv jirriżulta biss minn trattament iktar favorevoli meta mqabbel mat-tassazzjoni normali, applikat mid-deċiżjoni tat-taxxa. Dan it-trattament iktar favorevoli għandu jintwera mill-Kummissjoni.

119. Il-Kummissjoni għandha twettaq evalwazzjoni globali li tieħu inkunsiderazzjoni kull element rilevanti f'dan il-każ li jippermettilha tiddetermina jekk l-impriża benefiċjarja kinitx diġà kisbet faċilitajiet paragunabbli skont is-sistema fiskali normali (sistema ta' referenza). Dan jimplika, fil-kamp ta' applikazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment, li l-Kummissjoni tkun tista' tikkalkola l-prezz ta' trasferiment "korrett".

120. L-oġġezzjoni tal-Kummissjoni li din hija kumplessa ħafna hija korretta. Madankollu, hija tikkonferma mill-ġdid li ma hijiex kull applikazzjoni żbaljata tad-dritt fiskali nazzjonali li tista' wkoll tikkostitwixxi vantaġġ selettiv [43], iżda biss konstatazzjonijiet manifestament żbaljati tal-avviż tat-taxxa li għandhom effett fuq l-ammont tad-dejn fiskali.

121. Kieku l-kalkolu tal-pagament tar-royalty approvata fid-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata kien inqas mill-prezz ta' trasferiment abitwali minkejja l-metodoloġija ta' tħassib tagħha, ma hemmx trattament vantaġġuż meta mqabbel mat-tassazzjoni normali ta' Amazon. Fil-fatt, prezz ta' trasferiment normali ogħla kien iwassal għal piż fiskali saħansitra iktar baxx. Il-Qorti Ġenerali ġustament ikkritikat l-assenza ta' tali paragun. Għaldaqstant, it-tieni aggravju huwa wkoll infondat.

C. Konklużjoni

122. Bħala konklużjoni, iż-żewġ aggravji invokati mill-Kummissjoni insostenn tal-appell tagħha huma infondati. Is-sentenza appellata hija fl-aħħar mill-aħħar korretta, għalkemm għal raġunijiet differenti minn dawk li ibbażat ruħha fuqhom il-Qorti Ġenerali. Id-deċiżjoni kellha tiġi annullata anki għaliex il-Kummissjoni bbażat ruħha fuq is-sistema ta' referenza żbaljata (il-Linji Gwida tal-OECD dwar l-Ipprezzar ta' Trasferiment minflok id-dritt Lussemburgiż).

123. Barra minn hekk, id-deċiżjoni tat-taxxa antiċipata lanqas ma tippermetti li jiġi rrikonoxxut b'mod manifestament żbaljat l-ammont tal-liċenzja, li huwa wisq favorevoli għall-persuna taxxabbli. Minkejja li l-inklużjoni ta' limitu tal-ammont taxxabbli tad-detentur tal-liċenzja hija manifestament inkompatibbli mal-metodu ta' kalkolu ta' ħlas ta' liċenzja applikat minn terzi, il-Kummissjoni ma wrietx fid-deċiżjoni li hija kienet tagħti vantaġġ ukoll.

[42] Ara, f'dan is-sens, espressament, is-sentenza tal-4 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punt 62). Ara, f'dan ir rigward, is-sentenza tad-19 ta' Settembru 2018, Il-Kummissjoni vs Franza u IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punt 110 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll, is-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Autostrada Wielkopolska vs Il-Kummissjoni u l-Polonja (C-203/19 P, EU:C:2018:905, punt 108).

[43] Ara, f'dan ir-rigward, il-punti 91 *et seq.* ta' dawn il-konklużjonijiet.

VI. Fuq l-ispejjeż

124. 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.

125. Skont l-Artikolu 138(1) ta' dawn ir-Regoli, li huwa applikabbli għall-proċedura ta' appell bis-saħħa tal-Artikolu 184(1) tal-imsemmija Regoli, il-parti li titlef għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li Amazon u l-Lussemburgu ppreżentaw talba f'dan is-sens, il-Kummissjoni għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż sostnuti minn Amazon u l-Lussemburgu fil-kuntest ta' dan l-appell.

126. L-Artikolu 184(4) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja jipprevedi li, meta, fil-każ li ma tkunx hija stess ippreżentat l-appell, intervenjenti fl-ewwel istanza tipparteċipa fil-fażi bil-miktub jew orali tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, din tal-aħħar tista' tiddeċiedi li l-intervenjenti għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha. F'dan il-każ, l-Irlanda, intervenjenti fl-ewwel istanza, mingħajr ma kienet ippreżentat l-appell hija stess, ipparteċipat fil-fażijiet orali tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, iżda ma talbitx il-kundanna tal-Kummissjoni għall-ispejjeż. F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li jiġi deċiż li l-Irlanda għandha tbati l-ispejjeż tagħha relatati mal-proċedura tal-appell [44].

VII. Konklużjoni

127. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

(1) L-appell huwa miċħud.

(2) Il-Kummissjoni Ewropea hija kkundannata tbati, minbarra l-ispejjeż rispettivi tagħha, dawk sostnuti mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, minn Amazon EU S.à.r.l, u minn Amazon.com Inc.

(3) L-Irlanda għandha tbati l-ispejjeż tagħha.

[44] Ara, f'dan ir rigward, is-sentenza tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 60), u tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punti 113 u 114).