Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SAUGMANDSGAARD ØE
ippreżentati fid-19 ta' Settembru 2018 [1]

Kawża C-374/17

Finanzamt B
vs
A-Brauerei,
fil-preżenza tal-
Bundesministerium der Finanzen

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Għajnuna mogħtija mill-Istati – Selettività materjali – Assenza – Kriterju ta' disponibbiltà ġenerali – Miżura ġenerali – Kuntest ta' referenza – Komparabbiltà – Ġustifikazzjoni bbażata fuq in-natura jew l-istruttura ġenerali tal-kuntest ta' referenza – Vantaġġ fiskali – Taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli – Eżenzjoni favur operazzjonijiet ta' trasformazzjoni fi ħdan il-grupp ta' kumpanniji – Kundizzjoni ta' parteċipazzjoni ta' fondi azzjonarji sa livell ta' mhux inqas minn 95 % fil-kapital tal-kumpanniji parteċipanti – Perijodi ta' żamma għal ħames snin li jippreċedu u li jsegwu l-operazzjoni ta' trasformazzjoni"

I. Introduzzjoni

1. Permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' Mejju 2017, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) ressqet lill-Qorti tal-Ġustizzja talba għal deċiżjoni preliminari fuq l-interpretazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE.

2. Din it-talba qed issir fil-kuntest ta' kawża bejn A-Brauerei u l-Finanzamt B (l-Amministrazzjoni Fiskali, il-Ġermanja) dwar deċiżjoni ta' dan tal-aħħar li teskludi l-operazzjoni ta' assorbiment minn A-Brauerei tas-sussidjarja tagħha, T-GmbH, mill-benefiċċju tal-eżenzjoni previst fl-Artikolu 6a tal-Grunderwerbsteuergesetz (il-Liġi Ġermaniża dwar it-Taxxa fuq l-Akkwisti ta' Proprjetà Immobbli, fil-verżjoni tas-26 ta' Frar 1997, BGB1. I, p. 418, 1804, emendata fl-aħħar lok mill-punt 1 tal-Artikolu 12 tal-Liġi tat-22 ta' Ġunju 2011, BGB1, I, p. 1126, iktar 'il quddiem il-"GrEStG"). Essenzjalment, din id-dispożizzjoni teżenta mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli xi operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa fi ħdan il-grupp ta' kumpanniji.

1 Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

MT

3. Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li l-assorbiment ta' T-GmbH minn A-Brauerei jaqa' taħt l-Artikolu 6a tal-GrEStG u, għaldaqstant, għandu jiġi eżentat mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli. Din il-qorti tistaqsi madankollu jekk din l-eżenzjoni għandhiex tiġi kklassifikata bħala "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Hija tenfasizza li l-klassifika ta' "għajnuna mill-Istat" fil-kuntest tal-kawża prinċipali ser tiddependi prinċipalment fuq l-interpretazzjoni tal-kundizzjoni ta' selettività. Madankollu din il-qorti hija tal-opinjoni li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG mhijiex selettiva u, għaldaqstant, ma tikkostitwixxix għajnuna mill-Istat.

4. Għandi ninnota, preliminarjament, li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar is-selettività materjali hija kkaratterizzata mill-koeżistenza ta' żewġ metodi ta' analiżi, b'mod partikolari fil-qasam fiskali, kif jikkonferma l-Avviż tal-Kummissjoni Ewropea fuq il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" [2].

5. Minn naħa, il-metodu ta' analiżi klassiku, li jista' jiġi dedott mill-ittra tat-Trattat FUE [3], huwa bbażat fuq il-kriterju ta' disponibbiltà ġenerali. Skont dan l-approċċ, applikat b'mod partikolari fis-sentenza Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u r-Renju Unit [4], huwa selettiv ta' kull vantaġġ li mhuwiex miftuħ lill-impriżi kollha preżenti fuq it-territorju nazzjonali. Il-kriterju ta' disponibbiltà ġenerali ma jeżiġix li l-impriżi kollha effettivament igawdu mill-vantaġġ ikkonċernat, imma li kollha *jistgħu* jibbenefikaw minnu [5].

6. Min-naħa l-oħra, il-metodu msejjaħ "tal-kuntest ta' referenza", li jmur lura għas-sentenza Paint Graphos *et* [6] mogħtija fl-2011 u li ġiet kkonfermata fis-sentenza Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* [7], huwa bbażat fuq il-kriterju ta' diskriminazzjoni [8]. Skont dan l-approċċ fi tliet stadji, vantaġġ huwa selettiv meta jikkostitwixxi deroga għall-kuntest ta' referenza rilevanti, meta mhuwiex miftuħ għall-impriżi kollha li jinsabu f'sitwazzjonijiet paragonabbli u meta mhuwiex iġġustifikat min-natura jew l-istruttura ġenerali tal-iskema inkwistjoni [9].

7. Kull wieħed minn dawn iż-żewġ metodi ta' analiżi huwa intiż sabiex jiddistingwi l-miżuri selettivi, li jaqgħu taħt l-Artikolu 107(1) TFUE, mill-miżuri ġenerali, li ma jaqgħux. Fil-kuntest ta' din il-kawża, l-applikazzjoni ta' kull wieħed minn dawn iż-żewġ metodi jwassal, fil-fehma tiegħi, għall-istess riżultat, jiġifieri l-assenza ta' selettività tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG.

8. Madankollu, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tapplika *l-metodu ta' analiżi klassiku biss* u li, b'applikazzjoni ta' dan il-metodu, tiddeċiedi għalhekk li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG tikkostitwixxi miżura ġenerali miftuħa għal kull impriża preżenti fuq it-territorju nazzjonali, u saħansitra għal kull impriża nazzjonali jew barranija li tippossjedi proprjetà immobbli fuq it-territorju nazzjonali [10].

2 Ara l-avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) TFUE, C/2016/2946, ĠU 2016, C 262, p. 1 (iktar 'il quddiem "Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat"), punti 128 sa 131.

3 Skont l-Artikolu 107(1) TFUE, hija pprojbita l-għajnuna li "tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi", jiġifieri l-għajnuna li mhijiex miftuħa għall-impriżi u l-produtturi kollha. Bil-kuntrarju, din id-dispożizzjoni ma tinkludi l-ebda referenza għall-kunċett ta' "diskriminazzjoni", b'differenza minn dispożizzjonijiet oħra tat-Trattat FUE.

4 Sentenza tal-15 ta' Novembru 2011 (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 73 u 103 sa 108).

5 Ara l-punt 94 ta' dawn il-konklużjonijiet.

6 Sentenza tat-8 ta' Settembru 2011 (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

7 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016 (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Ara l-punt 63 ta' dawn il-konklużjonijiet u r-referenzi ċċitati fin-nota ta' qiegħ il-paġna.

9 Ara l-punt 118 ta' dawn il-konklużjonijiet.

10 Ara l-punti 89 sa 116 ta' dawn il-konklużjonijiet.

9. Fil-fatt nammenti li kelli ċerti dubji dwar il-konsegwenzi prattiċi tar-rikors għall-metodu tal-kuntest ta' referenza, fuq il-livelli kemm sostanzjali kif ukoll formali [11]. Jidhirli, b'mod partikolari, li dan il-metodu jinvolvi r-riskju li jestendi d-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat għal kull differenzazzjoni fiskali, billi jistieden li l-iskemi fiskali kollha tal-Istati Membri jiġu eżaminati fit-tfittxija għal diskriminazzjonijiet.

10. Sussidjarjament, sejjer nesponi l-motivi li għalihom l-applikazzjoni tal-metodu tal-kuntest ta' referenza iwassal għall-istess konklużjoni, jiġifieri l-assenza ta' għajnuna mill-Istat, mingħajr ma naħbi d-diffikultajiet partikolari li tqajjem l-applikazzjoni ta' dan il-metodu [12].

II. Il-kuntest legali Ġermaniż

11. L-Artikolu 1 tal-Umwandlungsgesetz (il-Liġi Ġermaniża dwar it-Trasformazzjoni tal-Kumpanniji, iktar 'il quddiem l-"UmwG") huwa fformulat kif ġej:

"(1) L-entitajiet legali li għandhom l-uffiċċju prinċipali tagħhom fit-territorju nazzjonali jistgħu jkunu s-suġġett ta' trasformazzjoni

1. permezz ta' amalgamazzjoni;

2. permezz ta' diviżjoni (diviżjoni permezz ta' xoljiment u trasferiment tal-patrimonju kollu, diviżjoni mingħajr xoljiment u transferiment parzjali tal-patrimonju, diviżjoni permezz ta' sussidjarja);

3. permezz ta' trasferiment tal-patrimonju;

[…]"

12. L-Artikolu 2 tal-UmwG jistipula:

"L-entitajiet legali jistgħu jingħaqdu f'amalgamazzjoni permezz ta' xoljiment mingħajr stralċ:

1. permezz ta' amalgamazzjoni permezz tat-trasferiment tal-patrimonju kollu ta' entità legali waħda jew iktar (entitajiet amalgamati) lil entità legali oħra eżistenti (entità li tamalgama) […]".

13. L-Artikolu 1 tal-GrEStGjipprovdi:

"(1) Sa fejn jirrigwardaw proprjetajiet immobbli sitwati fuq it-territorju nazzjonali, l-operazzjonijiet legali li ġejjin għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa fuq l-akkwisti tal-proprjetà immobbli:

1. kuntratt ta' bejgħ jew kull att legali ieħor li joħloq id-dritt għat-trasferiment tal-proprjetà;

2. il-ftehim ta' trasferiment tal-proprjetà, jekk dan ma jkunx ippreċedut minn xi att legali ieħor li joħloq id-dritt għat-trasferiment tal-proprjetà;

3. it-trasferiment ta' proprjetà, jekk dan ma jkunx ippreċedut minn xi att legali li joħloq id-dritt għat-trasferiment tal-proprjetà u ebda ftehim ta' trasferiment tal-proprjetà ma huwa wkoll neċessarju.

[…]

11 Ara l-punti 61 sa 88 ta' dawn il-konklużjonijiet.

12 Ara l-punti 117 sa 195 ta' dawn il-konklużjonijiet.

(2a) Jekk proprjetà immobbli sitwata fuq it-territorju nazzjonali tifforma parti mill-patrimonju ta' għaqda ta' persuni u jekk, matul perijodu ta' ħames snin, il-kompożizzjoni tal-grupp tal-imsieħba jiġi emendat direttament jew indirettament b'mod li tal-inqas 95 % tal-ishma fil-kumpannija jkunu trasferiti lil imsieħba ġodda, għandu jitqies li dan huwa att legali li jinvolvi trasferiment tal-proprjetà ta' immobbli lil għaqda ta' persuni ġdida. […]

(3) Jekk proprjetà immobbli sitwata fuq it-territorju nazzjonali tifforma parti mill-patrimonju ta' kumpannija, l-operazzjonijiet legali li ġejjin għandhom, barra minn hekk, ikunu suġġetti għat-taxxa, sakemm tkun eskluża taxxa taħt is-subartikolu 2a:

1. att legali li joħloq id-dritt għat-trasferiment ta' sehem wieħed jew iktar fil-kumpannija, meta, wara t-trasferiment, tal-inqas 95 % mill-ishma fil-kumpannija ser ikun possedut esklużivament, direttament jew indirettament, mill-akkwirent jew minn impriżi dominanti u dipendenti jew minn persuni dipendenti, jew ukoll minn impriżi dipendenti jew persuni dipendenti;

2. l-għaqda, direttament jew indirettament, ta' mill-inqas 95 % tal-ishma, jekk din ma tkunx ippreċeduta minn operazzjoni li taqa' taħt il-liġi dwar l-obbligazzjonijiet, imsemmija fil-punt 1;

3. att legali li joħloq id-dritt għat-trasferiment, direttament jew indirettament, ta' mill-inqas 95 % mill-ishma;

4. it-trasferiment, direttament jew indirettament, ta' mill-inqas 95 % tal-ishma lil ħaddieħor, jekk dan it-trasferiment ma kienx ippreċedut minn operazzjoni li taqa' taħt il-liġi dwar l-obbligazzjonijiet, imsemmija fil-punt 3."

14. L-Artikolu 6a tal-GrEStG jipprevedi:

"Fir-rigward ta' operazzjoni legali taxxabbli, imsemmija fil-punt 3 tal-Artikolu 1(1) u fl-Artikolu 1(2a) jew (3), wara trasformazzjoni fis-sens tal-punti 1 sa 3 tal-Artikolu 1(1 tal-[UmwG], it-taxxa ma għandhiex titħallas; […] l-ewwel sentenza għandha tapplika wkoll għal trasformazzjonijiet simili previsti mid-dritt ta' Stat Membru tal-Unjoni Ewropea jew ta' Stat li għalih japplika l-Ftehim dwar Iż-Żona Ekonomika Ewropea. L-ewwel sentenza ma għandhiex tapplika meta jipparteċipaw fl-operazzjoni ta' trasformazzjoni, esklużivament, impriża dominanti u kumpannija waħda jew iktar dipendenti ta' din l-impriża dominanti jew diversi kumpanniji dipendenti ta' impriża dominanti. Għall-finijiet tat-tielet sentenza, kumpannija titqies li hija "dipendenti" meta l-kapital jew il-patimonju tal-kumpannija huwa possedut mill-impriża dominanti b'mod mhux interrot, direttament jew indirettament, jew ukoll, in parti direttament, jew in parti indirettament, f'mhux inqas minn 95 %, matul il-ħames snin li jippreċedu l-operazzjoni legali u ħames snin li jsegwu din l-operazzjoni."

III. Il-kawża prinċipali

15. A-Brauerei, rikorrenti fil-kawża prinċipali u konvenuta fl-appell ta' "Reviżjoni", hija kumpannija b'ishma konġunti li teżerċita attività kummerċjali. Hija kienet tiddetjeni 100 % mill-ishma ta' T-GmbH, li kienet proprjetarja ta' diversi proprjetajiet immobbli. Min-naħa tagħha T-GmbH kienet l-azzjonista unika ta' E-GmbH.

16. Pemezz ta' kuntratt tal-1 ta' Awwissu 2012, bħala entità legali amalgamata T-GmbH ittrasferiet l-assi kollha tagħha (inkluż, għalhekk, il-proprjetà immobbli) bid-drittijiet u obbligi kollha, permezz ta' xoljiment mingħajr likwidazzjoni, skont punt 1 tal-Artikolu 1(1) moqri flimkien mal-punt 1 tal-Artikolu 2 tal-UmwG, lil A-Brauerei, bħala entità legali amalgamanti (amalgamazzjoni b'akkwist). L-amalgamazzjoni daħlet fis-seħħ fl-24 ta' Settembru 2012 bir-reġistrazzjoni fir-reġistru tal-kummerċ. F'din id-data, T-GmbH, li tagħha A-Brauerei kienet ilha azzjonista iktar minn ħames snin, ma baqgħetx teżisti. A-Brauerei saret, imbagħad, l-unika azzjonista ta' E-GmbH.

17. L-amministrazzjoni fiskali konvenuta fil-kawża prinċipali u rikorrenti fl-appell ta' "Reviżjoni", ikkunsidrat li t-trasferiment tal-proprjetà immobbli lil A-Brauerei, wara l-amalgamazzjoni ma' T-GmbH, kien jikkostitwixxi operazzjoni taxxabbli skont punt 3 tal-Artikolu 1(1) tal-GrEStG u li din l-operazzjoni ma kinitx taqa' taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG. Hija ċaħdet l-ilment ta' A-Brauerei billi ppreċiżat li T-GmbH mhijiex kumpannija dipendenti fis-sens tal-Artikolu 6a tal-GrEStG, għall-motiv li din ma baqgħetx teżisti wara l-amalgamazzjoni, u, minħabba f'hekk, it-terminu legali ta' żamma ta' parteċipaazzjoni tul il-ħames snin li jsegwu l-operazzjoni ma kienx ġie osservat.

18. Il-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi, il-Ġermanja) laqgħet ir-rikors ippreżentat minn A-Brauerei u tatha l-vantaġġ fiskali msemmi fl-Artikolu 6a tal-GrEStG.

19. Bl-appell ta' "Reviżjoni" tagħha quddiem il-qorti tar-rinviju, l-amministrazzjoni fiskali tinvoka ksur tal-Artikolu 6a tal-GrEStG. Hija titlob l-annullament tas-sentenza tal-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi) u ċ-ċaħda tar-rikors. A-Brauerei titlob li jiġi miċħud l-appell ta' "Reviżjoni".

20. Il-Bundesministerium der Finanzen (il-Ministeru Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) intervjena fil-proċedura. Huwa indika li l-vantaġġ fiskali introdott reċentement bl-Artikolu 6a tal-GrEStG ma kienx oġġett ta' proċedura ta' investigazzjoni formali mill-Kummissjoni.

IV. Id-domanda preliminari

21. Il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) pprovdiet lill-Qorti tal-Ġustizzja elementi ta' spjegazzjoni dwar it-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli stabbilita bl-Artikolu 1(1) tal-GrEStG, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG kif ukoll ir-relevanza tad-domanda li saret għall-finijiet ta' deċiżjoni fil-kawża prinċipali.

22. Inħoss li, sabiex jiftehmu aħjar il-kawża prinċipali u l-kwistjonijiet f'din il-kawża, ikun opportun li nirriproduċi dawn l-ispjegazzjonijiet in parti.

A. It-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli stabbilita bl-Artikolu 1(1) tal-GrEStG

23. It-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli stabbilita bl-Artikolu 1(1) tal-GrEStG tikkonċerna, fil-prinċipju, l-operazzjonijiet legali kollha li jwasslu għal bidla fil-proprjetarju tad-drittijiet fuq proprjetà immobbli sitwata fuq it-territorju nazzjonali.

24. Fost dawn l-operazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 1(1)(3) tal-GrEStG jissemmew, b'mod partikolari, it-tibdil tal-proprjetarji tad-drittijiet wara t-trasformazzjonijiet previsti mill-UmwG bħal amalgamazzjoni, diviżjoni jew trasferiment tal-assi. Fil-kuntest ta' dawn l-operazzjonijiet, l-assi tal-entità amalgamata huma trasferiti fl-intier tagħhom (trażmissjoni b'titolu universali) jew parzjalment (trażmissjoni b'titolu partikolari) lil entità legali ġdida, mingħajr ma jkun meħtieġ trasferiment separat tal-elementi tal-assi.

25. Barra minn hekk, l-Artikolu 1(2a) u (3) tal-GrEStG jistabbilixxi funzjoni legali li permezz tagħha ċerti operazzjonijiet legali li jirrigwardaw ishma minn kumpannija huma assimilati għal operazzjonijiet legali li jirrigwardaw il-proprjetà immobbli detenuta minn dawn il-kumpanniji u, għaldaqstant, huma fil-prinċipju suġġetti għat-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli. Il-każijiet kollha milquta b'din il-finzjoni jinvolvu t-trasferiment, b'mod globali jew suċċessiv, ta' mill-inqas 95 % tal-ishma fil-kumpannja kkonċernata.

B. L-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG

26. L-Artikolu 6a tal-GrEStG jistabbilixxi eżenzjoni mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli f'każ ta' trasformazzjoni fis-sens tal-Artikolu 1(1)(1) sa (3) tal-UmwG. Din l-eżenzjoni tapplika għall-impriżi li għandhom is-sede tagħhom sitwata fuq it-territorju nazzjonali jew barra mill-pajjiż. Hija tibbenefika wkoll it-trasformazzjonijiet analogi previsti mid-dritt ta' Stat membru jew ta' Stat li għalih japplika l-Ftehim fuq iż-Żona Ekonomika Ewropea.

27. Madankollu, it-tielet sentenza tal-Artikolu 6a tal-GrEStG tirrestrinġi l-kamp ta' applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni għat-trasformazzjonijiet imwettqa mill-gruppi ta' kumpanniji. Fil-fatt, għandhom jipparteċipaw fit-trasformazzjoni esklużivament impriża dominanti u kumpannija waħda jew iktar dipendenti ta' din impriża dominanti jew diversi kumpanniji dipendenti ta' impriża dominanti. Kumpannija titqies bħala "dipendenti" meta l-kapital jew l-assi tagħha huwa detenut f'livell ta' mhux inqas minn 95 % u b'mod mhux interrott mill-impriża dominanti, direttament jew indirettament, matul il-ħames snin li jippreċedu l-operazzjoni u l-ħames snin li jsegwu din l-operazzjoni.

28. Il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) tinnota li hija tinterpreta l-Artikolu 6a tal-GrEStG b'mod wiesa', konformement mal-għan ta' dan il-vantaġġ konsistenti fl-iffaċilitar tar-ristrutturazzjonijiet fi ħdan il-gruppi ta' kumpanniji.

29. Din l-interpretazzjoni wiesgħa tapplika għall-kunċett ta' "impriża dominant" fis-sens tat-tielet sentenza tal-Artikolu 6a tal-GrEStG. Impriża dominanti tista' tkun kull persuna fiżika jew ġuridika u kull kumpannija jew assoċjazzjoni ta' persuni fiżiċi jew ġuridiċi, li jeżerċitaw kull tip ta' attività ekonomika. Din l-aħħar kundizzjoni hija b'mod partikolari ssodisfatta meta l-impriża dominanti hija preżenti fuq is-suq permezz tal-parteċipazzjoni tagħha fl-impriża dipendenti.

30. Bis-saħħa ta' din l-interpretazzjoni wiesgħa, il-perijodi ta' żamma imposti bir-raba sentenza tal-Artikolu 6a tal-GrEStG huma determinanti biss jekk huma jistgħu jiġu rispettati wara t-trasformazzjoni. Għalhekk, fil-kuntest ta' amalgamazzjoni ta' kumpannija dipendenti mal-impriża dominanti, huwa biss il-perijodu anteċedenti għall-amalgamazzjoni li jista' jiġi osservat għaliex, *ex ipotesi*, il-parteċipazzjoni tal-impriża dominanti fil-kapital tal-kumpannija dipendenti tisparixxi wara l-operazzjoni ta' amalgamazzjoni. Madankollu, il-vantaġġ fiskali msemmi fl-Artikolu 6a tal-GrEStG jingħata għaliex in-nuqqas ta' osservanza tal-perijodu ta' żamma wara l-amalgamazzjoni huwa dovut preċiżament għall-operazzjoni ta' amalgamazzjoni nnifisha. Din l-interpretazzjoni tiswa għall-operazzjonijiet l-oħra ta' trasformazzjoni msemmija fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 6a tal-GrEStG.

C. Ir-relevanza tad-domanda li saret għall-finijiet ta' deċiżjoni tal-kawża prinċipali

31. Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li l-assorbiment ta' T-GmbH minn A-Brauerei jaqa' taħt l-Artikolu 6a tal-GrEStG u, għaldaqstant, għandu jiġi eżentat mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà. Fil-fatt, fl-operazzjoni ta' trasformazzjoni ppparteċipaw A-Brauerei, bħala impriża dominanti, u T-GmbH, li ġiet assorbita minn A-Brauerei, bħala kumpannija dipendenti. A-Brauerei teżerċita attività ekonomika u żammet 100 % tal-ishma ta' T-GmbH matul ħames snin li jippreċedu l-amalgamazzjoni permezz ta' assorbiment. Barra minn hekk, in-nuqqas ta' osservanza tal-perijodu ta' żamma posterjuri huwa dovut għall-operazzjoni ta' amalgamazzjoni nnifisha.

32. Madankollu, din il-qorti tistaqsi jekk din l-eżenzjoni għandhiex tiġi kklassifikata bħala "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

33. Hija tfakkar li, skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-qasam ta' għajnuna mill-Istat, il-qrati nazzjonali jistgħu jiġu aditi b'kawżi li jobbligawhom jinterpretaw u japplikaw il-kunċett ta' "għajnuna" msemmi fl-Artikolu 107(1) TFUE, b'mod partikolari sabiex jiddeterminaw jekk miżura statali ġietx implemenata bi ksur tal-proċedura ta' kontroll minn qabel stabbilita fl-Artikolu 108(3) TFUE.

34. Il-qorti tar-rinviju tippreċiża li, jekk din l-eżenzjoni jkollha tiġi kklassifikata bħala "għajnuna mill-Istat", l-Artikolu 6a tal-GrEStG isir inapplikabbli u l-proċedura ta' appell ta' "Reviżjoni" tiġi sospiża sakemm tiġi adottata mill-Kummissjoni deċiżjoni fuq il-kompatibbiltà ta' din l-għajnuna mas-suq intern. Fil-każ kuntrarju, l-appell ta' "Reviżjoni" mressaq mill-amministrazzjoni tat-taxxa għandu jiġi miċħud bħala infondat u A-Brauerei tkun tista' tibbenefika minn din l-eżenzjoni.

35. B'mod partikolari, il-qorti tar-rinviju tistaqsi fuq is-selettività tal-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 6a tal-GrEStG.

36. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 107(1) TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jkun hemm għajnuna pprojbita minn din id-dispożizzjoni meta, konformement mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, it-taxxa fuq akkwist immobiljari ma hijiex imposta fil-każ ta' akkwist taxxabbli li jsegwi trasformazzjoni (amalgamazzjoni), jekk ċerti entitajiet tal-liġi (impriża dominanti u kumpannija dipendenti) jipparteċipaw fl-operazzjoni ta' trasformazzjoni u jekk l-impriża dominanti jkollha 100 % mis-sehem fil-kumpannija dipendenti matul il-ħames snin li jippreċedu l-operazzjoni legali u l-ħames snin li jsegwu din l-operazzjoni?"

V. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

37. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fir-reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Ġunju 2017.

38. A-Brauerei, il-Gvern Ġermaniż kif ukoll il-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

39. Fis-seduta li saret fil-11 ta' Ġunju 2018 deheru u nstemgħu r-rappreżentanti ta' A-Brauerei, il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni.

VI. Analiżi

40. Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 107(1) TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li għandu jiġi kklassifikat bħala "għajnuna mill-Istat" vantaġġ fiskali bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jikkonsisti fl-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli ta' operazzjoni ta' trasformazzjoni fi ħdan grupp ta' kumpanniji, f'dan il-każ amalgamazzjoni, li għaliha jipparteċipaw impriża dominanti u kumpannija dipendenti, b'dan li l-impriża dominanti għandha tiddetjeni parteċipazzjoni ta' mhux inqas minn 95 % fil-kumpannija dipendenti matul il-ħames snin li jippreċedu l-operazzjoni u, fil-prinċipju, matul il-ħames snin li jsegwuha.

1. Skont l-Artikolu 107(1) TFUE, ħlief għad-derogi previsti mit-Trattati, tkun inkompatibbli mas-suq intern, sa fejn din taffettwa l-iskambji bejn l-Istati Membri, l-għajnuna mogħtija mill-Istati jew permezz tar-riżorsi tal-Istat ta' kwalunkwe forma li twassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni għall-kompetizzjoni billi tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi.

41. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifika ta' "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1), teħtieġ li jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet kollha msemmija f'din id-dispożizzjoni [13].

42. Id-diffikultajiet li tqajjem din il-kawża huma kkonċentrati fuq il-kundizzjoni ta' selettività [14].

43. Il-qorti tar-rinviju, A-Brauerei u l-Gvern Ġermaniż jikkunsidraw li din il-kundizzjoni mhijiex issodisfatta mill-eżenzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali u, għaldaqstant, li din ma tistax tiġi kklassifikata bħala "għajnuna mill-Istat". Il-Kummissjoni tiddefendi l-pożizzjoni opposta.

44. L-istess bħall-pożizzjoni sostnuta mill-qorti tar-rinviju, A-Brauerei u l-Gvern Ġermaniż, jiena tal-opinjoni li din l-eżenzjoni fiskali mhijiex selettiva. Din l-assenza ta' selettività għandha tiġi dedotta mill-applikazzjoni tal-metodu ta' analiżi klassiku tas-selettività, ibbażat il-kunċett ta' "disponibbiltà ġenerali" (Taqsima C), kif ukoll mill-applikazzjoni tal-metodu tal-kuntest ta' referenza, u dan minkejja d-diffikultajiet ta' applikazzjoni tiegħu (Taqsima D).

45. Preliminarjament, nixtieq madankollu ninnota l-importanza deċiżiva li għandha l-interpretazzjoni tal-kundizzjoni ta' selettività fil-qasam fiskali (Taqsima A) kif ukoll l-importanza sistematika tal-għażla tal-metodu ta' analiżi tas-selettività (Taqsima B).

A. Fuq l-importanza deċiżiva tal-kundizzjoni ta' selettività fil-qasam fiskali

46. Il-kundizzjoni ta' selettività hija deċiżiva għall-għanijiet tal-klassifika ta' "għajnuna mill-Istat" fil-qasam fiskali meta miżura fiskali tagħmel differenzazzjoni bejn operaturi ekonomiċi li jissodisfaw, bħala regola ġenerali, il-kundizzjonijiet *l-oħra* rikjesti minn din il-klassifika.

47. Il-klassifika ta' "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE hija suġġetta għall-konformità ma' sitt kundizzjonijiet [15]. L-ewwel nett, il-miżura nazzjonali għandha tagħti vantaġġ lil impriża. It-tieni nett, dan il-vantaġġ għandu jkun selettiv. It-tielet nett, dan il-vantaġġ għandu jkun imputabbli lill-Istat. Ir-raba' nett, huwa għandu jkun iffinanzjat permezz tar-riżorsi tal-Istat. Il-ħames nett, il-miżura għandha taffettwa l-iskambji bejn l-Istati Membri. Is-sitt nett, din il-miżura għandha twassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni.

48. Minn dawn is-sitt kundizzjonijiet, tlieta huma ssodisfatti, anki jekk ipotetikament, minn kull miżura nazzjonali li tipprevedi vantaġġ fiskali, l-istess bħall-eżenzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

49. Qabelxejn, din l-eżenzjoni tagħti *vantaġġ* lill-persuni taxxabbli li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni billi tilliberahom minn piż finanzjarju, jiġifieri t-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli stabbilit bl-Artikolu 1 tal-GrEStG, fil-kawża prinċipali.

13 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-4 ta' Ġunju 2015, Il-Kummissjoni vs MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punti 46 u 47); tas-16 ta' Lulju 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, punti 23 u 24); kif ukoll tat-18 ta' Frar 2016, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni (C-446/14 P, mhux ippubblikata, EU:C:2016:97, punti 21 u 22).

14 Għal analiżi approfondit tal-iżvilupp tal-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "selettività" fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ara J. J. Piernas López, *The Concept of State Aid Under EU Law*,Oxford University Press, Oxford, 2015, p. 103 sa 150.

15 Il-ġurisprudenza klassika tal-Qorti tal-Ġustizzja taggruppa ċerti minn dawn il-kundizzjonijiet u hekk tidentifika erba' elementi kostituttivi tal-kunċett ta' "għajnuna". L-ewwel nett, għandu jkun hemm intervent mill-Istat jew permezz tar-riżorsi tal-Istat. It-tieni nett, dan l-intervent għandu jkun jista' jaffettwa l-iskambji bejn l-Istati Membri. It-tielet nett, hija għandha tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċċjarju tagħha. Ir-raba' nett, hija għandha twassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni għall-kompetizzjoni. Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Mejju 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punt 13), kif ukoll tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 37).

50. Imbagħad, vantaġġ fiskali huwa ġeneraliment previst minn miżura leġiżlattiva jew regolamentarja, bħall-Artikolu 6a tal-GrEStG fil-kawża prinċipali. Ir-rekwiżit ta' *imputabbiltà lill-Istat* għandu għalhekk jitqies bħala ssodisfatt [16].

51. Fl-aħħar nett, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet minn żmien ilu li l-istabbiliment ta' vantaġġ fiskali jimplika l-użu ta' *riżorsi tal-Istat*, u dan minkejja l-assenza ta' trasferiment dirett ta' dawn ir-riżorsi, billi huwa ċar li dan il-vantaġġ joriġina mir-rinunzja mill-Istat Membru għar-riċevuti *fiskali li huwa normalment kellu jirċievi* [17].

52. Fost it-tliet kundizzjonijiet li fadal, dawk marbuta mal-effett fuq l-*iskambji* bejn l-Istati Membri u mat-theddida ta' distorsjoni għall-*kompetizzjoni* ser ikunu, fil-prattika, ta' sikwit ħafna ssodisfatti meta l-miżura inkwistjoni ma taqax taħt ir-regola *de minimis* [18] jew taħt il-pratika deċiżjonali tal-Kummissjoni fuq il-miżuri li jkollhom effetti fuq livell purament lokali [19].

53. Skont ġurisprudenza stabbilita, fil-fatt, ma hemmx lok li jiġi stabbilit effett reali tal-għajnuna inkwistjoni fuq l-iskambji bejn l-Istati Membri u distorsjoni effettiva għall-kompetizzjoni, imma biss li jiġi eżaminat jekk din l-għajnuna tistax taffettwa dawn l-iskambji u twassal għal distorsjoni għall-kompetizzjoni [20].

54. B'mod partikolari, meta għajnuna mogħtija minn Stat issaħħaħ il-pożizzjoni ta' impriża fil-konfront ta' dik ta' impriżi kompetituri oħra fl-iskambji bejn l-Istati Membri, dawn tal-aħħar għandhom jitqiesu li huma affettwati bl-għajnuna u dan mingħajr ma jkun neċessarju li l-impriża benefiċċjarja tipparteċipa hija stess fl-iskambju bejn l-Istati Membri [21].

55. Barra minn hekk, ma jeżistix livell jew perċentwali li taħtu jista' jitqies li l-iskambji bejn l-Istati Membri ma humiex affettwati. Fil-fatt, l-importanza relattivament dgħajfa ta' għajnuna jew il-kobor relattivament moderat tal-impriża benefiċċjarja ma jeskludux *a priori* l-eventwalità li l-iskambji bejn l-Istati Membri jkunu affettwati [22].

56. Fir-rigward tal-kundizzjoni tad-distorsjoni għall-kompetizzjoni, ġie ppreċiżat li l-għajnuna intiża sabiex tillibera impriża mill-ispejjeż li hija jkollha normalment iġġorr fil-kuntest tal-operazzjonijiet kurrenti tagħha jew tal-attivitajiet normali fil-prinċipju joħolqu distorsjoni fil-kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni [23]. F'dan ir-rigward, l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li, billi jagħti vantaġġ ekonomiku lill-operaturi ekonomiċi kkonċernati, vantaġġ fiskali jista' joħloq distorsjoni għall-kompetizzjoni [24].

16 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2013, Association Vent De Colère! *et* (C-262/12, EU:C:2013:851, punti 17 u 18), kif ukoll tat-13 ta' Settembru 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, punti 21 u 22).

17 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14); tad-19 ta' Settembru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni (C-156/98, EU:C:2000:467, punti 26 sa 28), kif ukoll tal-15 ta' Diċembru 2005, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-66/02, EU:C:2005:768, punti 76 sa 81).

18 Ara, b'mod partikolari, ir-Regolament tal-Kummissjoni (UE) Nru 1407/2013 tat-18 ta' Diċembru 2013 dwar l-applikazzjoni tal-Artikoli 107 u 108 tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea għall-għajnuna de minimis (ĠU 2013, L 352, p. 1). Nippreċiża li l-applikabbiltà ta' dan ir-regolament ma hijiex invokata fil-fajl mibgħut lill-Qorti tal-Ġustizzja.

19 Ara Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", punti 196 u 197.

20 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 78); tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 51), kif ukoll tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 78).

21 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-15 ta' Diċembru 2005, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-66/02, EU:C:2005:768, punt 117); tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punti 79 u 80), kif ukoll tad-19 ta' Marzu 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, punti 55 u 56).

22 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 1990, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-142/87, EU:C:1990:125, punt 43); tal-21 ta' Lulju 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, punt 41), kif ukoll tas-17 ta' Lulju 2008, Essent Netwerk Noord *et* (C-206/06, EU:C:2008:413, punt 76).

23 Ara s-sentenzi tat-30 ta' April 2009, Il-Kummissjoni vs L-Italja u Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, l-punt 54); tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 80), kif ukoll tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 66).

24 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' Marzu 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, punt 55) u tas-17 ta' Novembru 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punt 53).

57. Għandha tkun il-qorti tar-rinviju li tevalwa jekk dawn iż-żewġ kundizzjonijiet humiex issodisfatti fil-kuntest speċifiku tal-kawża prinċipali. F'kull każ, ma tantx jidhirli li hemm dubju li, irrispettivament minn din il-kawża, l-eżenzjoni inkwistjoni hija intiża sabiex tapplika f'ċirkustanzi fattwali fejn dawn iż-żewġ kundizzjonijiet ser ikunu ċertament issodisfatti.

58. Mill-preċedenti jirriżulta li l-ewwel ħames kundizzjonijiet rikjesti għall-klassifika ta' "għajnuna mill-Istat" huma, fil-prinċipju, issodisfatti mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG. Il-klassifika ta' "għajnuna mill-Istat" ta' din l-eżenzjoni sejra għalhekk tiddependi, primarjament, mill-eventwali natura selettiva tagħha. B'mod iktar ġenerali, huwa għal din ir-raġuni li s-selettività għandha importanza deċiżiva għall-għanijiet tal-klassifika ta' "għajnuna mill-Istat" fil-qasam fiskali.

59. Huwa fid-dawl ta' din l-importanza deċiżiva tal-kundizzjoni ta' selettività fil-qasam fiskali li jeħtieġ li tiġi enfasizzata l-importanza sistemika tal-għażla tal-metodu ta' analiżi tas-selettività.

B. Fuq l-importanza sistemika tal-għażla tal-metodu ta' analiżi tas-selettività u fuq id-distinzjoni bejn il-kriterju ta' disponibbiltà ġenerali u dak ta' diskriminazzjoni

60. Kif innotajt fl-introduzzjoni ta' dawn il-konklużjonijiet, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja hija kkareterizzata bil-koeżistenza ta' żewġ metodi ta' analiżi tas-selettività materjali, l-ewwel wieħed ibbażat fuq il-kriterju ta' disponibbiltà ġenerali (metodu ta' analiżi klassiku), it-tieni fuq dak ta' diskriminazzjoni (metodu tal-kuntest ta' referenza).

61. Fil-prattika, dawn iż-żewġ metodi għandhom implikazzjonijiet differenti, fl-istess waqt fuq il-livell *sostanzjali*, jiġifieri fuq il-kamp ta' applikazzjoni tad-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat, u fuq il-livell *formali*, jiġifieri fuq il-kwalità tal-analiżi rikjest sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' għajnuna.

62. Fl-ewwel lok, f'dak li jikkonċerna l-implikazzjonijiet fuq il-livell sostanzjali, il-metodu tal-kuntest ta' referenza, li huwa bbażat fuq il-kunċett ta' "diskriminazzjoni» [25], iwassal sabiex tiġi indagata l-leġittimità ta' *kull differenzazzjoni* mwettqa mill-Istati Membri fil-qasam fiskali.

63. B'kuntrast, il-metodu ta' analiżi klassiku jirrestrinġi l-estensjoni tal-eżami mwettaq fuq għajnuna mill-Istat *għad-differenzazzjonijiet li ma humiex ġeneralment disponibbli biss*, jiġifieri għad-differenzazzjonijiet li minnhom ma jistgħux jibbenefikaw l-impriżi kollha preżenti fuq it-territorju nazzjonali.

64. Jekk dawn iż-żewġ kunċetti jistgħu jidhru simili fit-teorija, madankollu għandhom portata sensibbilment differenti fil-prattika.

65. Sabiex nieħu eżempju estrem, miżura li tipprevedi rati progressivi ta' tassazzjoni, stabbiliti b'rabta mal-livell tad-dħul, inkontestabbilment tikkostitwixxi miżura ġenerali skont il-metodu ta' analiżi klassiku għaliex kull impriża tista' tibbenefika mir-rati l-iktar favorevoli. Bil-kuntrarju, skont il-metodu tal-kuntest ta' referenza, ir-rati l-iktar favorevoli jikkostitwixxu differenzazzjoni li għandha tiġi validitata mill-assenza ta' komparabbiltà (it-tieni stadju), kif ukoll bl-eżistenza ta' ġustifikazzjoni bbażata fuq in-natura jew tal-istruttura ġenerali tal-iskema inkwistjoni (it-tielet stadju).

25 Ara s-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 53); u Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54), kif ukoll tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 83). Ara wkoll, f'dan ir-rigward, S. Thomas, "Sélectivité et discrimination - quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck", *Revue Lamy de la Concurrence*, Nru 58, 1 ta' Frar 2017.

66. Sabiex inkun kompletament ċar, ovvjament ma nippretendix li l-metodu tal-kuntest ta’ referenza ser iwassal awtomatikament sabiex jikklassifika bħala “selettivi” r-rati progressivi ta’ tassazzjoni [26], imma biss li huwa iwassal għal din il-possibbiltà billi jwassal sabiex tiġi indagata l-leġittimità ta’ miżuri li huma skartati mill-bidu mill-metodu ta’ analiżi klassiku. Dan ir-riskju ta’ estensjoni tad-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat jista’ jikkonċerna, b’mod partikolari, miżuri simili għal dawk li fil-passat il-Qorti tal-Ġustizzja kklassifikat bħala “ġenerali” [27].

67. Fi kliem ieħor, il-kamp ta’ investigazzjoni tat-test ta’ diskriminazzjoni huwa notevolment iktar estiż minn dak tat-test ta’ disponibbiltà ġenerali. Fil-fatt, it-test ta’ diskriminazzjoni huwa applikabbli, fil-prinċipju, għal *kull* kriterju ta’ differenzazzjoni, b’mod partikolari fil-qasam fiskali [28].

68. B’paragun, it-test ta’ disponibbiltà ġenerali jirrigwarda biss il-kriterji ta’ differenzazzjoni li jeskludu irrimedjabbilment lil ċerti impriżi jew ċerti produtturi mill-benefiċċju tal-vantaġġ ikkonċernat. Dan mhuwiex il-każ, b’mod partikolari, għad-differenzazzjonijiet ibbażati fuq l-użu ta’ strumenti legali, bħalma hija l-eżenzjoni stabbilita bl-Artikolu 6a GrEStG inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Għalhekk, skont il-metodu ta’ analiżi klassiku, din l-eżenzjoni hija miżura ġenerali billi huwa permissibbli lil kull impriża li tirristruttura l-attivitajiet tagħha fi grupp ta’ kumpanniji u li, jekk ikun il-każ, tipproċedi għal waħda mill-operazzjonijiet ta’ trasformazzjoni msemmija fl-Artikolu 6a tal-GrEStG [29].

69. Bil-kuntrarju, din l-eżenzjoni tista’ tkun ikklassifikata bħala “selettiva” b’applikazzjoni tal-metodu tal-kuntest ta’ referenza, jekk il-korp imsejjaħ sabiex jiddeċiedi (il-Kummissjoni, il-Qorti Ġenerali, il-Qorti tal-Ġustizzja jew il-qorti nazzjonali) tikkunsidra li d-differenza ta’ trattament riżultanti ma tkunx tista’ tiġi validata bl-assenza ta’ komparabbiltà [30] jew l-eżistenza ta’ ġustifikazzjoni [31].

70. Mod ieħor biex tiġi spjegata d-differenza ta’ portata bejn dawn iż-żewġ approċċi jikkonsisti fl-investigazzjoni tal-mument li fih għandha tiġi evalwata s-selettività ta’ vantaġġ. Skont il-metodu ta’ analiżi klassiku bbażat fuq l-idea ta’ disponibbiltà, is-selettività għandha tiġi evalwata *qabel* il-mument li fih impriża tieħu deċiżjoni li tippermettilha li tibbenefika minn vantaġġ, bħalma huwa investiment, reklutaġġ ta’ impjegat jew operazzjoni ta’ trasformazzjoni fi ħdan grupp ta’ kumpanniji. Skont dan l-ewwel approċċ, vantaġġ mhuwiex selettiv jekk l-atteġġjament milqut b’dan il-vantaġġ jista’ jkun adottat minn kull impriża [32].

26 Ninnota, f’dan ir-rigward, li l-Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta’ “għajnuna mill-Istat” jippreċiża, fin-punt 139, li n-natura progressiva tat-taxxa fuq id-dħul u l-loġika redistributtiva tagħha jistgħu jikkostitwixxu ġustifikazzjoni bbażata fuq in-natura jew l-istruttura ġenerali tal-iskema inkwistjoni. Ara wkoll il-punt 187 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

27 Ara l-punti 95 sa 97 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

28 Kif indikajt fil-punti 47 sa 60 ta’ dawn il-konklużjonijiet, il-kundizzjonijiet l-oħra previsti fl-Artikolu 107(1) TFUE huma bħala regola ġenerali ssodisfatti fil-qasam fiskali.

29 Ara l-punti 89 sa 116 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

30 Ara l-punti 141 sa 179 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

31 Ara l-punti 180 sa 195 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

32 Ara, f’dan ir-rigward, P. Nicolaides, “Excessive Widening of the Concept of Selectivity”, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, Vol. 1, p. 62 sa 72, p. 70: “[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. [...] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment” (korsiv miżjud minni). Fl-istess sens, ara J. Derenne, “Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?”, *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, Vol. 8, Nru 5, p. 311 sa 313, p. 313: “However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. [...] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective”.

71. Bil-kuntrarju, il-metodu tal-kuntest ta' referenza jwassal sabiex is-selettività tiġi evalwata *wara* li tkun ittieħdet din id-deċiżjoni, billi jiġu pparagonati s-sitwazzjoni tal-impriżi li effettivament jibbenefikaw minn dan il-vantaġġ – għaliex huma adottaw l-atteġġjament milqut – mas-sitwazzjoni tal-impriżi li ma jibbenefikawx – għaliex ma adottawx dan l-atteġġjament. Huwa ċar li dan it-tieni approċċ iwassal sabiex jinkludi fid-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat numru kbir ta' differenzazzjonijiet fiskali li huma esklużi sa mill-bidu bl-ewwel approċċ [33].

72. Fil-qosor, il-metodu tal-kuntest ta' referenza jwassal sabiex jittrasforma d-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat f'*test ta' diskriminazzjoni ġenerali*, li jolqot kull kriterju ta' differenzazzjoni, u għalhekk iwassal sabiex l-iskemi fiskali kollha tal-Istati Membri jiġu eżaminati, billi dawn l-iskemi huma strutturati madwar differenzazzjonijiet [34]. Is-severità ta' dan it-test hija, barra minn hekk, aggravata bir-restrizzjonijiet li jikkonċernaw l-għanijiet li jistgħu jiġu invokati kemm fl-istadju tal-komparabbiltà [35] kif ukoll dak tal-ġustifikazzjoni [36].

73. Imma, f'qasam bħal ma huwa dak tat-tassazzjoni, li huwa intimament marbut mas-sovranità tal-Istati Membri, li hija ftit li xejn armonizzata fil-livell tal-Unjoni, u li tqajjem kwistjonijiet politiċi delikati bħalma huma l-ugwaljanza quddiem it-taxxa jew il-progressività tat-taxxa, huwa leċitu li jiġi mistoqsi jekk l-użu ta' metodu ta' analiżi inqas intrużiv, ibbażat fuq il-kunċett ta' "disponibbiltà ġenerali", huwiex iktar adegwat.

74. Infakkar, f'dan ir-rigward, li l-valutazzjoni tal-kompatibbilità ta' miżura ta' għajnuna mas-suq komuni skont l-Artikolu 107(2) u (3) TFUE taqa' taħt il-kompetenza esklużiva tal-Kummissjoni [37].

75. B'eċċezzjoni tal-każijiet imsemmija fl-Artikolu 107(2) TFUE, li l-importanza prattika tagħhom hija ridotta minħabba l-partikolarità tagħhom, f'dan ir-rigward il-Kummissjoni tgawdi setgħa diskrezzjonali wiesgħa li l-eżerċizzju tagħha jimplika evalwazzjonijiet kumplessi ta' natura ekonomika u soċjali [38]. Għalhekk, minkejja li l-Kummissjoni għandha dejjem tagħti deċiżjoni dwar il-kompatibbiltà mas-suq komuni tal-għajnuna mill-Istat li fuqha hija teżerċita l-kontroll tagħha, anki meta din l-għajnuna ma tkunx ġiet innotifikata lilha, il-Kummissjoni mhijiex marbuta li tiddikjara tali għajnuna bħala kompatibbli mas-suq komuni [39]. Barra minn hekk, bħala deroga għall-prinċipju ġenerali ta' inkompatibbiltà tal-għajnuna mill-Istat mas-suq komuni, l-Artikolu 107(2) u (3) TFUE għandu jkun suġġett għal interpretazzjoni ristrettiva [40].

33 Ara, b'mod partikolari, P. Nicolaides, *op. cit.*, p. 72, kif ukoll J. Derenne, *op. cit.*, p. 313.

34 Kull politika fiskali hija bbażata fuq differenzjazzjonijiet stabbiliti fid-dawl ta' għanijiet soċjali, ekonomiċi, ambjentali, jew oħra mfittxija mill-Istat ikkonċernat. Dawn id-differenzjazzjonijiet fiskali jistgħu b'mod partikolari jieħdu l-forma ta' eżenzjonijiet, tnaqqis, krediti tat-taxxa jew anki rati ta' taxxa differenzjati (b'mod partikolari progressivi).

35 Ara l-punti 149 sa 159 ta' dawn il-konklużjonijiet.

36 Ara l-punti 180 sa 186 ta' dawn il-konklużjonijiet.

37 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Novembru 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punt 28); tad-19 ta' Lulju 2016, Kotnik *et* (C-526/14, EU:C:2016:570, punt 37); tas-26 ta' Ottubru 2016, DEI u Il-Kummissjoni vs Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punt 96), kif ukoll tat-18 ta' Mejju 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punt 42).

38 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-23 ta' Frar 2006, Atzeni *et* (C-346/03 u C-529/03, EU:C:2006:130, punt 84); tat-8 ta' Marzu 2016, Il-Greċja vs Il-Kummissjoni (C-431/14 P, EU:C:2016:145, punt 68), kif ukoll tad-19 ta' Lulju 2016, Kotnik *et* (C-526/14, EU:C:2016:570, punt 38). Ara wkoll K. Bacon, *European Union Law of State Aid* (Oxford University Press, Oxford, 2013, it-tieni edizzjoni), Nru 3.26: "Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3)."

39 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 2002, Spanja vs Il-Kummissjoni (C-351/98, EU:C:2002:530, punt 75); tat-13 ta' Frar 2003, Spanja vs Il-Kummissjoni (C-409/00, EU:C:2003:92, punt 94), kif ukoll tad-29 ta' April 2004, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-91/01, EU:C:2004:244, punt 44).

40 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-30 ta' Settembru 2003, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni (C-301/96, EU:C:2003:509, punti 66, 71, 106 u 131); tat-23 ta' Frar 2006, Atzeni *et* (C-346/03 u C-529/03, EU:C:2006:130, punt 79), kif ukoll tal-14 ta' Ottubru 2010, Nuova Agricast u Cofra vs Il-Kummissjoni (C-67/09 P, EU:C:2010:607, punt 74).

76. Fid-dawl tal-kompetenza esklużiva u s-setgħa diskrezzjonali wiesgħa tal-Kummissjoni f'dak li jikkonċerna l-kompatibbiltà tal-għajnuna mas-suq intern, estensjoni tal-kamp ta' applikazzjoni tad-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat, bl-għajnuna tal-metodu tal-kuntest ta' referenza, tkun tagħti lill-Kummissjoni l-poter li "tissikka" l-iskemi fiskali nazzjonali billi teżiġi s-soppressjoni tad-differenzazzjonijiet legalment stabbiliti għal raġunijiet soċjali, ekonomiċi, ambjentali jew oħrajn[41].

77. Fil-fehma tiegħi, l-għoti ta' dan il-poter lill-Kummissjoni ser ikun diffiċilment konċiljabbli mal-prinċipju ta' awtonomija tal-Istati Membri fil-qasam fiskali. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-fatt, fin-nuqqas ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam, l-indikazzjoni tal-valuri taxxabbli u t-tqassim tal-piż fiskali fuq id-diversi fatturi ta' produzzjoni u d-diversi setturi ekonomiċi, jaqgħu taħt il-kompetenza fiskali tal-Istati Membri[42].

78. Fi kliem ieħor, ma għandhiex tkun il-Kummissjoni li, bis-saħħa tal-projbizzjoni tal-għajnuna mill-Istat, tiddeċiedi fuq kull differenza ta' trattament riżultanti mit-tqassim tal-piż fiskali definit minn kull Stat Membru.

79. Huwa wkoll leċitu li jiġi mistoqsi jekk ir-rikors għall-metodu tal-kuntest ta' referenza huwiex sejjer iġiegħel *de facto* lill-Istati Membri li, b'applikazzjoni tal-Artikolu 108(3) TFUE, jinnotifikaw lill-Kummissjoni l-parti l-kbira tal-miżuri nazzjonali tagħhom fil-qasam ta' politika fiskali, b'mod partikolari dawk li jimplimentaw l-baġit annwali tagħhom jew dawk miftuħa lil kull impriża bħalma hija l-eżenzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

80. B'kuntrast, ir-rikors għall-metodu ta' analiżi klassiku, ibbażat fuq il-kriterju ta' disponibbiltà ġenerali, jippermetti li jikkonċentra d-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat, u fl-ewwel lok l-azzjoni tal-Kummissjoni, fuq il-miżuri li l-iktar jagħmlu ħsara lill-kompetizzjoni fi ħdan is-suq intern, jiġifieri l-għajnuna individwali u l-għajnuna settorjali[43]. Bil-kuntrarju, il-miżuri intersettorjali għandhom ikunu suġġetti għal din id-dixxiplina biss fl-ipoteżi fejn ikun stabbilit li huma indirettament selettivi u, għaldaqstant, ta' ħsara għall-kompetizzjoni fi ħdan is-suq intern (eċċezzjoni "Gibraltar"[44]).

81. Fit-tieni lok, nistaqsi wkoll fuq l-implikazzjonijiet tal-metodu tal-kuntest ta' referenza *fuq il-livell formali*, jiġifieri fuq il-kwalità tal-analiżi rikjest sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' għajnuna, u dan għall-erba' raġunijiet li ġejjin. Ninnota li dawn id-diffikultajiet formali huma wkoll identifikati mid-duttrina[45].

82. L-ewwel nett, kuntrarjament għall-metodu ta' analiżi klassiku, il-metodu tal-kuntest ta' referenza huwa strutturat formalment fuq tliet stadji suċċessivi, li l-kontenut preċiż tagħhom huwa inċert[46].

41 Kif indikajt fil-punti 47 sa 60 ta' dawn il-konklużjonijiet, il-kundizzjonijiet l-oħra previsti fl-Artikolu 107(1) TFUE huma fil-prinċipju ssodisfatti f'qasam fiskali, b'mod li l-klassifika ta' differenzjazzjoni fiskali bħala "għajnuna mill-Istat" tiddependi, fl-ewwel lok, min-natura selettiva tagħha. Konsegwentement, l-interpretazzjoni tal-kundizzjoni ta' selettività ser tiddetermina sa ċertu punt l-estensjoni tal-poter ta' "ssikkar" offrut lill-Kummissjoni fir-rigward tal-iskemi fiskali nazzjonali.

42 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi 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 97), kif ukoll tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291, punt 38).

43 Nirreferi b'mod partikolari għall-problema tad-deċiżjonijiet dwar it-taxxa ("tax rulings") li bis-saħħa tagħhom ċerti impriżi setgħu jibbenefikaw minn vantaġġi fiskali stabbiliti "bil-kejl". Ara l-Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", punti 169 sa 174.

44 Ara l-punti 98 sa 101 ta' dawn il-konklużjonijiet.

45 Ara, b'mod partikolari, O. Peiffert, "Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État", *Revue Concurrences*, 2017, Nru 3, p. 52 sa 63, p. 53 u 54: "[N]onobstant l'accroissement du contentieux en la matière, les arrêts de la [Cour] et du [Tribunal] paraissent parfois soulever plus de questions qu'ils n'en résolvent. Du point de vue de la sécurité juridique, une clarification jurisprudentielle de [la condition de sélectivité] paraît toujours nécessaire. [L]es éléments permettant d'identifier avec certitude la mesure non sélective sont rares. La discussion semble se déplacer sur le terrain du "cadre de référence" à partir duquel il s'agirait de comparer les traitements réservés aux entreprises […]. Plus généralement, la jurisprudence témoigne de ce que des renvois préjudiciels sont formulés par des juges nationaux confrontés à d'importantes difficultés dans l'interprétation de la condition de sélectivité, nécessaire à l'application de l'obligation de standstill qui relève de leur office".

46 Ara l-punti 121 sa 140 (l-ewwel stadju), 141 sa 179 (it-tieni stadju) u 180 sa 195 (it-tielet stadju) ta' dawn il-konklużjonijiet.

83. It-tieni nett, fil-fehma tiegħi, fil-kuntest speċifiku ta' din il-kawża, l-applikazzjoni ta' dan il-metodu tqajjem diffikultajiet numerużi, li jispjegaw sa ċertu punt it-tul mhux normali ta' dawn il-konklużjonijiet. Dawn id-diffikultajiet huma saħansitra iktar notevoli għaliex id-dispożittiv fiskali inkwistjoni f'din il-kawża huwa relattivament komuni.

84. It-tielet nett, dan il-metodu x'aktarx jittrasferixxi d-dibattitu minn fuq is-selettività lejn kwistjonijiet formali bħalma hija dik tal-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza rilevanti. Għalhekk, fis-sentenza reċenti Andres vs Il-Kummissjoni[47], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-fehma tiegħi korrettament, li l-Qorti Ġenerali kkommettiet żball tal-liġi fl-istadju tal-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza rilevanti. Madankollu, rinfaċċata b'dan l-iżball formali mwettaq fl-ewwel stadju tal-metodu tal-kuntest ta' referenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ma kellhiex l-okkażjoni li tiddeċiedi fuq il-mertu, jiġifieri n-natura selettiva jew le ta' vantaġġ fiskali li jibbenefika indirettament lill-impriżi f'diffikultà.

85. Ir-raba' nett, huwa permissibbli li jiġi mistoqsi jekk huwiex f'loku analiżi ta' din il-kumplessità lill-persuni msejħa sabiex jeżaminaw l-eżistenza ta' għajnuna fil-livell nazzjonali. Naħseb qabelxejn fl-uffiċjali nazzjonali inkarigati sabiex jinnotifikaw il-miżuri ta' għajnuna lill-Kummissjoni, imbagħad fl-impriżi li jistgħu jiġu mitluba sabiex jirrimborsaw għajnuna mogħtija illegalment u fl-aħħar nett fil-qrati nazzjonali inkarigati sabiex jirmedjaw għall-għoti illegali ta' għajnuna[48]. Ninnota li huwa preċiżament in eżekuzzjoni tal-missjoni tagħha li l-qorti tar-rinviju adixxiet lill-Qorti tal-Ġustizzja b'dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari[49].

86. Għal dawn ir-raġunijiet kollha, tant sostanzjali kif ukoll formali, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li, mhux biss f'din il-kawża imma b'mod iktar ġenerali fil-qasam fiskali, tapplika l-metodu ta' analiżi klassiku bbażat fuq il-kriterju ta' disponibbiltà ġenerali.

87. Kif ser jirriżulta mit-taqsima li ssegwi, l-applikazzjoni ta' dan il-metodu ta' analiżi klassiku tippermetti li tiġi kkonstatata, mingħajr diffikultà, in-natura mhux selettiva tal-eżenzjoni stabbilita bl-Artikolu 6a tal-GrEStG.

C. Fuq l-applikazzjoni tal-metodu ta' analiżi klassiku tas-selettività u l-klassifika tal-eżenzjoni stabbilita bl-Artikolu 6a tal-GrEStG bħala miżura ġenerali

88. L-Artikolu 107 TFUE jipprojbixxi l-għajnuna li "tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi", jiġifieri l-għajnuna selettiva[50].

89. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-vantaġġi riżultanti minn miżura ġenerali applikabbli mingħajr distinzjoni lill-operaturi ekonomiċi kollha ma tikkostitwixxix għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE[51].

47 Sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Din il-kawża kienet tikkonċerna skema fiskali li kienet tinvolvi regola ġenerali (it-trasferiment tat-telf), deroga (rifjut parzjali jew sħiħ tat-trasferiment tat-telf f'każ ta' tibdil importanti tal-azzjonisti) u deroga għad-deroga (it-trasferiment tat-telf kien jerġa' jsir possibbli meta t-tibdil fl-azzjonisti jkun intiż għar-ristrutturazzjoni tal-kumpannija). Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Qorti Ġenerali kkommettiet żball tal-liġi meta kkonfermat l-analiżi tal-Kummissjoni li l-kuntest ta' referenza kien ikkostitwit biss bid-deroga, bl-esklużjoni tar-regola ġenerali.

48 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Novembru 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punt 28); tal-15 ta' Settembru 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, punt 31), kif ukoll tat-18 ta' Mejju 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punt 42).

49 Ara l-punti 33 u 34 ta' dawn il-konklużjonijiet.

50 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 32), kif ukoll tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 41).

51 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39); tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291, punt 27), kif ukoll tat-28 ta' Ġunju 2018, Lowell Financial Services vs Il-Kummissjoni (C-219/16 P, mhux ippubblikata, EU:C:2018:508, punt 87).

90. Kuntrarjament għall-metodu tal-kuntest ta' referenza, li sejjer neżamina fit-taqsima li ssegwi, il-metodu ta' analiżi klassiku ma huwiex ibbażat fuq l-idea ta' diskriminazzjoni [52] imma fuq dik ta' *disponibbiltà ġenerali*. Skont dan l-approċċ, hija selettiva kull miżura li tagħti vantaġġ li d-disponibbiltà tiegħu hija riżervata għal "ċerti impriżi jew ċerti produtturi", sabiex nirrepeti l-kliem tal-Artikolu 107(1) TFUE, li ma jagħmlux referenza għall-kunċett ta' "diskriminazzjoni".

91. B'applikazzjoni ta' dan l-approċċ, għandhom jiġu kklassifikati bħala "selettivi" l-vantaġġi li l-benefiċċju tagħhom huwa riżervat kemm għal impriża jew kategorija ta' impriżi waħda jew iktar, kif ukoll għal settur ta' attivitajiet wieħed jew iktar [53].

92. Għalhekk, il-kunċett ta' "miżura ġenerali" huwa applikabbli biss għall-vantaġġi offruti għall-impriżi kollha irrispettivament mis-settur tal-attività tagħhom, jiġifieri għall-vantaġġi intersettorjali. Dawn il-vantaġġi għandhom, fil-prinċipju, jitqiesu bħala miżuri ġenerali, billi, minħabba f'hekk, huma għandhom ikunu miftuħa għall-impriżi kollha sitwati fuq it-territorju nazzjonali [54].

93. Madankollu, il-kunċett ta' "miżura ġenerali" ma jeżiġix li l-impriżi kollha għandhom *effettivament jibbenefikaw* mill-vantaġġ intersettorjali inkwistjoni (kriterju ta' dispożizzjoni effettiva), imma biss li l-impriżi kollha *jistgħu jibbenefikaw minnu* (kriterju ta' disponibbiltà) [55]. Dan huwa s-sinjifikat tal-ġurisprudenza stabbilita fis-sens li l-fatt li huma biss il-persuni taxxabbli li jissodisfaw il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-miżura li jistgħu jibbenefikaw minnha ma jistax, waħdu, jagħti lil din il-miżura natura selettiva [56]. Bil-kuntrarju, jistgħu jiġu kklassifikati bħala "selettivi" l-vantaġġi li minnhom huma irrimedjabbilment esklużi ċerti impriżi jew ċerti setturi ekonomiċi.

94. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tinkludi diversi eżempji ta' miżuri ġenerali jew potenzjalment ġenerali. Hekk, miżura fiskali li tippermetti lill-persuni taxxabbli li jieħdu l-benefiċċju riżultanti mill-bejgħ ta' assi ekonomiċi, bil-kundizzjoni li huma jakkwistaw assi ekonomiċi oħra, għandha tiġi kklassifikata bħala "ġenerali" [57]. Bl-istess mod, il-fatt li tnaqqis miżjud fil-kontribuzzjonijiet soċjali jkun riżervat biss għall-impriżi li jimpjegaw ħaddiema tal-id jew ħaddiemha li l-ħin tax-xogħol tagħhom jeċċedi ċertu numru ta' sigħat mhuwiex suffiċjenti sabiex tiġi kkonstatata l-eżistenza ta' għajnuna [58].

52 Ara l-punt 63 ta' dawn il-konklużjonijiet u r-referenzi ċċitati fin-nota ta' qiegħ il-paġna.

53 Ara, għal eżempji ta' għajnuna settorjali, is-sentenzi tad-19 ta' Mejju 1999, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-6/97, EU:C:1999:251, punt 17); tal-15 ta' Diċembru 2005, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-66/02, EU:C:2005:768, punti 96 sa 98), u Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punti 45 sa 49), kif ukoll tat-30 ta' Ġunju 2016, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punti 50 sa 53).

54 Ara s-sentenza tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punti 35 u 36).

55 Interpretazzjoni bbażata fuq il-kriterju ta' dispożizzjoni effettiva twassal sabiex tiġi kklassifikata bħala "selettiva" kull miżura ta' inċentiva fiskali għaliex, b'definizzjoni, din il-miżura ma tibbenefikax effettivament lill-impriżi kollha imma hija intiża sabiex tinfluwenza l-atteġġjament tagħhom billi toffri vantaġġ fiskali lil dawk li jadottaw l-atteġġjament mixtieq. Din l-interpretazzjoni diffiċilment hija konċiljabbli mal-prinċipju ta' awtonomija tal-Istati Membri fil-qasam fiskali (ara l-punt 78 ta' dawn il-konklużjonijiet).

56 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42); 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 59), kif ukoll tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 94).

57 Ara s-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni (C-156/98, EU:C:2000:467, punt 22). Il-miżura inkwistjoni f'din il-kawża kienet madankollu selettiva billi hija kienet tipprevedi tnaqqis miżjud f'każ ta' akkwist ta' ishma ġodda f'kumpanniji li s-sede u d-direzzjoni tagħhom kienu jinsabu fil-Länder ġodda f'Berlin u li kellhom iktar minn 250 impjegat b'kuntratt tax-xogħol (ara l-punt 23 ta' din is-sentenza).

58 Ara s-sentenza tas-17 ta' Ġunju 1999, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-75/97, EU:C:1999:311, punt 28). Il-miżura inkwistjoni f'dan il-każ kienet madankollu selettiva billi l-benefiċċju tagħha kien espressament limitat għal ċerti setturi ta' attività (ara l-punti 29 sa 31 ta' din is-sentenza).

95. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li għandha tiġi kklassifikata bħala "miżura ġenerali" dispożizzjoni nazzjonali li tipprevedi, taħt ċerti kundizzjonijiet, l-għeluq ta' proċeduri ġudizzjarji fil-qasam fiskali permezz ta' ħlas ta' somma ekwivalenti għal 5 % tal-valur tal-kawża [59], jew ukoll leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li l-att interruttiv li jsir fil-kuntest ta' proċeduri kriminali li jirrigwardaw frodi gravi fil-qasam tal-VAT ikollu effett li jtawwal il-perijodu ta' preskrizzjoni bi kwart biss tat-tul oriġinali tiegħu [60].

96. Barra minn hekk, fis-sentenza Netherlands Maritime Technology Association vs Il-Kummissjoni [61], il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat il-validità ta' deċiżjoni tal-Kummissjoni [62] li tikklassifika bħala "miżura ġenerali" l-għoti ta' vantaġġ fiskali applikabbli biss lill-assi akkwistati taħt kuntratt ta' hire-purchase.

97. Madankollu, vantaġġ intersettorjali ma jistax jiġi kklassifikat bħala "miżura ġenerali" jekk ikun stabbilit li huwa *indirettament selettiv*, jiġifieri meta, minkejja l-apparenza ta' ġeneralità tiegħu, fil-verità, ċerti impriżi jew ċerti setturi ekonomiċi huma irrimedjabbilment esklużi mill-benefiċċju tiegħu.

98. Għalhekk, fis-sentenza Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u r-Renju Unit [63], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li kienu indirettament selettivi vantaġġi fiskali apparentement ġenerali imma li fil-verità kienu jibbenefikaw biss lill-kumpanniji off-shore. Hekk ukoll, fis-sentenza GEMO, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li hija indirettament selettiva miżura li tipprevedi l-ġbir u rimi bla ħlas ta' kadavri ta' annimali u skart tal-biċċeriji billi din il-miżura essenzjalment tibbenefika lil dawk li jrabbu u lill-biċċeriji, u dan minkejja l-fatt li hija tista' f'xi okkażjonijiet tibbenefika lil persuni oħra [64].

99. Huwa minħabba l-effetti dannużi tagħhom fuq il-kompetizzjoni fi ħdan is-suq intern li dawn il-vantaġġi, direttament jew indirettament selettivi, għandhom ikunu suġġetti għad-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat. Bil-kuntrarju, il-vantaġġi miftuħa lill-impriżi kollha ma jipproduċux dawn l-effetti antikompetittivi u, għaldaqstant, ma għandhomx ikunu suġġetti għad-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat.

100. Konformement ma' din il-ġurisprudenza stabbilita, għandu għalhekk jiġi vverifikat jekk l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG tagħtix, *direttament jew indirettament*, vantaġġ li minnu huma irrimedjabbilment esklużi ċerti impriżi jew ċerti setturi ekonomiċi.

101. Fil-fehma tiegħi, ma hemm l-ebda dubju li din l-eżenzjoni tikkostitwixxi miżura ġenerali fis-sens spjegat hawn fuq, jiġifieri miżura li minnha jistgħu jibbenefikaw l-impriżi kollha irrispettivament mis-settur ta' attività tagħhom.

102. Fil-fatt, kif spjega l-Gvern Ġermaniż, l-ewwel nett, il-kamp ta' applikazzjoni ta' dan il-vantaġġ fiskali mhuwiex riżervat għal impriżi li jeżerċitaw l-attività tagħhom f'ċertu qasam lanqas għal ċerti tipi ta' produzzjoni, imma huwa applikabbli għall-impriżi kollha irrispettivament mal-għan tal-attività tagħhom. It-tieni nett, l-Artikolu 6a tal-GrEStG ma jimponi l-ebda kundizzjoni dwar il-forma legali, il-kobor tal-impriża jew il-post tas-sede tal-impriża. It-tielet nett, l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni msemmija f'din id-dispożizzjoni jseħħu fl-oqsma kollha ta' attività.

59 Ara s-sentenza tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punti 39 sa 44).

60 Ara s-sentenza tat-8 ta' Settembru 2015, Taricco *et* (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 62).

61 Sentenza tal-14 ta' April 2016 (C-100/15 P, mhux ippubblikata, EU:C:2016:254).

62 Deċiżjoni C(2012) 8252 finali tal-Kummissjoni tal-20 ta' Novembru 2012 dwar l-għajnuna mill-Istat SA.34736 (2012/N) – Spanja – Amortizzazzjoni antiċipata ta' beni akkwistati permezz ta' hire-purchase.

63 Sentenza tal-15 ta' Novembru 2011 (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 103 sa 108).

64 Sentenza tal-20 ta' Novembru 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, punti 35 sa 39).

103. Dan l-argument huwa kkoroborat bil-volontà tal-leġiżlatur Ġermaniż fl-adozzjoni tal-Artikolu 6a tal-GrEStG, kif din ġiet identifikata minn A-Brauerei, jiġifieri dik li jiffaċilita r-ristrutturazzjonijiet ta' impriżi sabiex jelimina ċerti ostakoli għat-tkabbir ekonomiku[65]. Għalhekk, il-volontà tal-leġiżlatur Ġermaniż kienet dik li jiffavorixxi t-tkabbir tal-ekonomija Ġermaniża *in ġenerali*, u mhux dik ta' settur b'mod partikolari. Fil-fehma tiegħi, id-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat ma għandhiex tkun applikabbli għal dawn il-miżuri.

104. Inżid li huwa leġittimu għal kull impriża, fil-kuntest tal-istrateġija ekonomika tagħha, li tistruttura l-attivitajiet tagħha fi grupp ta' kumpanniji u li tipproċedi, jekk ikun il-każ, għal waħda mill-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni msemmija fl-Artikolu 6a tal-GrEStG.

105. Ma nara l-ebda raġuni sabiex nittratta dan il-każ b'mod differenti minn dak tal-vantaġġ fiskali mogħti biss lill-assi akkwistati b'kuntratt ta' hire-purchase, imsemmi hawn fuq. Bl-istess mod, huwa leġittimu għal impriża li tistruttura l-akkwisti ta' assi billi tikkonkludi kuntratt ta' hire-purchase. F'dan ir-rigward, il-motivi li wasslu lill-Kummissjoni sabiex teskludi s-selettività ta' dan l-vantaġġ jidhirli li huma kompletament trasponibbli għall-eżenzjoni inkwistjoni f'din il-kawża[66].

106. Fi kliem ieħor, kemm il-kuntratti ta' hire-purchase kif ukoll il-gruppi ta' kumpanniji huma strumenti legali miftuħa għal kull impriża u għal kull attività ekonomika, b'mod li vantaġġ fiskali marbut mal-użu tagħhom jikkostitwixxi miżura ġenerali.

107. Ninnota wkoll, kif argumenta korrettament il-Gvern Ġermaniż, li l-Artikolu 6a tal-GrEStG ma jagħmilx distinzjoni bejn l-impriżi nazzjonali u l-impriżi stabbiliti fl-Istati Membri l-oħra. Skont din id-dispożizzjoni, barra minn hekk, l-eżenzjoni hija applikabbli wkoll għat-"trasformazzjonijiet simili" previsti mid-dritt ta' Stat Membru.

108. Konsegwentement, la darba hija miftuħa għal kull impriża preżenti fuq it-territorju nazzjonali, u saħansitra għal kull impriża nazzjonali jew barranija li għandha proprjetà immobbli fuq it-territorju nazzjonali, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG tikkostitwixxi miżura ġenerali billi toħroġ barra mill-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE.

109. B'applikazzjoni tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 94 ta' dawn il-konklużjonijiet, il-klassifika ta' "miżura ġenerali" ma għandhiex tkun eskluża għar-raġuni li mhux l-impriżi kollha *effettivament* jibbenefikaw mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG, kemm għaliex dawn ma strutturawx l-attività tagħhom fi grupp ta' kumpanniji, kif ukoll għaliex huma ma wettqux waħda mill-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni msemmija f'din id-dispożizzjoni.

110. Kif innotat il-qorti tar-rinviju, kull vantaġġ fiskali huwa suġġett għall-osservanza ta' ċerti kundizzjonijiet, li neċessarjament jeskludi lil ċerti persuni taxxabbli mill-benefiċċju tiegħu. Is-sempliċi eżistenza ta' kundizzjoni ta' għoti waħda jew iktar ma għandux ikun suffiċjenti sabiex jikklassifika vantaġġ fiskali bħala "selettiv", taħt piena li t-tassazzjoni kollha tal-Istati Membri tiġi suġġetta għad-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat.

111. Fi kliem ieħor, vantaġġ fiskali marbut ma' atteġġjament li jista' jkun adottat minn kull impriża jikkostitwixxi miżura ġenerali[67].

65 Abbozz ta' liġi dwar iż-żieda fit-tkabbir ekonomiku ("Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums"), Deutscher Bundestag, dokument 17/15, p. 21. Anness 10 mal-osservazzjonijiet bil-miktub ta' A-Brauerei.

66 Ara s-sentenza tal-14 ta' April 2016, Netherlands Maritime Technology Association vs Il-Kummissjoni (C-100/15 P, mhux ippubblikata, EU:C:2016:254, punt 23): "Il-Kummissjoni nnotat, qabel xejn, li din il-miżura kienet applikabbli għall-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul fi Spanja, mingħajr distinzjoni, b'rabta mas-setturi tal-attività tagħhom, tal-post ta' stabbiliment tagħhom, tal-kobor tagħhom u tal-istatus legali tagħhom. Il-fatt li din il-miżura hija applikabbli biss għall-assi akkwistati taħt kuntratt ta' hire-purchase ma jagħtix lok għal vantaġġ selettiv, għaliex kull tip ta' assi jista' jintuża minn kumpanniji fis-setturi kollha ta' attività u ta' kull daqs. Il-Kummissjoni nnotat ukoll li, skont l-awtoritajiet Spanjoli, il-miżura nnotifikata tapplika kemm għall-assi kostruwiti fi Spanja kif ukoll għal dawk kostruwiti fi Stati Membri oħra." Ara wkoll id-Deċiżjoni C(2012) 8252 finali, punti 26 sa 36.

67 Ara l-punt 71 ta' dawn il-konklużjonijiet u r-referenzi ċċitati fin-nota ta' qiegħ il-paġna.

112. Nippreċiża fl-aħħar nett, sabiex nelimina kull ambigwità, li l-metodu ta' analiżi klassiku applikat f'din it-Taqsima, li jien niffavorixxi, irid ikun distint minn dak adottat mill-Qorti Ġenerali u annullat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*[68]. Fil-fatt, il-Qorti Ġenerali kienet interpretat il-kundizzjoni ta' selettività fis-sens li teżiġi mingħand il-Kummissjoni l-identifikazzjoni ta' kategorija partikolari ta' impriżi vvantaġġati mill-miżura fiskali inkwistjoni. Kif iddeċidiet korrettament il-Qorti tal-Ġustizzja, din l-interpretazzjoni formalistika tal-kunċett ta' "selettività" għandha tiġi miċħuda[69]. Barra minn hekk, kif innota korrettament l-Avukat Ġenerali Wathelet fil-konklużjonijiet f'din l-aħħar kawża, il-miżura inkwistjoni kienet tibbenefika lill-impriżi li jwettqu operazzjonijiet transkonfinali[70]. Imma dan mhuwiex il-każ tal-miżura inkwistjoni f'din il-kawża[71].

113. Fid-dawl ta' dan kollu, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tirrispondi għad-domanda li saret fis-sens li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG tikkostitwixxi miżura ġenerali u, għaldaqstant, ma tistax tiġi kklassifikata bħala "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

114. Ir-rikors għal dan l-approċċ huwa iktar f'loku għaliex qari ristrettiv tas-sentenza Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*[72] jista' jissuġġerixxi li l-kunċett ta' "miżura ġenerali" ġie *de facto* imneżża' minn kull sustanza, kif argumenta l-Gvern Ġermaniż waqt is-seduta. Nippreċiża madankollu li l-portata ta' din is-sentenza ma tidhirx limitata, fuq dan il-punt, għall-konstatazzjoni tal-iżball tal-liġi identifikata iktar 'il quddiem.

115. Sussidjarjament, sejjer nipproċedi fit-Taqsima li ssegwi, għall-applikazzjoni tal-metodu tal-kuntest ta' referenza.

D. Fuq l-applikazzjoni tal-metodu tal-kuntest ta' referenza għall-eżenzjoni stabbilita bl-Artikolu 6a tal-GrEStG

116. Sabiex tevalwa s-selettività, b'mod partikolari fil-qasam fiskali, f'ċerti kawżi, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikorriet, f'ċerti kawżi, għal metodu fi tliet stadji bbażat fuq l-identifikazzjoni ta' "kuntest ta' referenza".

117. Skont dan il-metodu, għandu jiġi identifikat, fl-ewwel lok, il-kuntest ta' referenza, jiġifieri l-iskema fiskali komuni jew normali applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat. Fit-tieni lok, huwa neċessarju li jiġi evalwat jekk il-miżura fiskali inkwistjoni tidderogax għal din l-iskema billi tintroduċi differenzazzjoni bejn operaturi li jinsabu, fir-rigward tal-għan imfittex minn din l-iskema, f'sitwazzjoni fattwali u legali paragonabbli. Fit-tielet lok, għandu jiġi vverifikat ukoll jekk id-differenzazzjoni inkwistjoni hijiex iġġustifikata min-natura u l-istruttura tal-iskema fiskali identifikata minn qabel[73].

118. Kif sejjer nenfasizza fil-kors tal-espożizzjoni tiegħi, kull wieħed minn dawn l-istadji ta' dan il-metodu ta' analiżi jqajjem diffikultajiet ta' applikazzjoni fil-kuntest ta' din il-kawża. F'dan ir-rigward, niddubita l-ħtieġa li jiġi rikjest analiżi ta' din il-kumplessità għal kull waħda mid-differenzazzjonijiet fiskali stabbiliti mill-Istati Membri.

68 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016 (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Ara s-sentenza 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, punti 71 u 94).

70 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wathelet fil-kawżi magħquda Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:624, punti 135 sa 139).

71 Ara l-punt 108 ta' dawn il-konklużjonijiet.

72 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016 (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punti 49 u 64); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 41), u Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 57 sa 60), kif ukoll tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punti 86 u 87). Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punt 96).

119. Wara li għedt dan, u minkejja dawn id-diffikultajiet ta' applikazzjoni, inqis li jista' jiġi konkluż minn kull wieħed mit-tliet stadji tal-metodu tal-kuntest ta' referenza li l-eżenzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali mhijiex selettiva.

1. Fuq l-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza rilevanti

120. L-ewwel referenza formali, fi ħdan il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, għan-neċessità li jiġi identifikat kuntest ta' referenza tmur lura għas-sentenza Il-Portugall vs Il-Kummissjoni[74], f'parti fejn il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat is-selettività *ġeografika* tal-vantaġġ inkwistjoni. Fil-fehma tiegħi, dan l-approċċ għandu jiġi approvat mingħajr riżerva f'dan il-kuntest. Fil-fatt, l-eżami tas-selettività ġeografika jeżiġi li jiġi ddeterminat, preliminarjament, jekk il-kuntest ta' referenza rilevanti jinsabx fil-livell tal-Istat jew fil-livel tal-entità infrastatali kkonċernata[75].

121. Huwa biss iktar tard, wara s-sentenza Paint Graphos *et*[76], mogħtija fl-2011, li l-Qorti tal-Ġustizzja "importat" dan l-istadju fil-kuntest tal-evalwazzjoni tas-selettività *materjali*.

122. Imma l-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza rilevanti, fil-kuntest tal-evalwazzjoni tas-selettività materjali, tqajjem diffikultajiet li ġew b'mod partikolari enfasizzati minn diversi Avukati Ġenerali. Fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni[77], l-Avukat Ġenerali Wahl enfasizza li l-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza hija sors importanti ta' inċertezza legali, b'mod partikolari fil-qasam fiskali. Fil-kawżi ANGED[78], l-Avukat Ġenerali Kokott innnota, minn naħa, li l-eżami tas-selettività tqajjem diffikultajiet serji fl-iskemi fiskali tal-Istati Membri u, min-naħa l-oħra, id-determinazzjoni ta' kuntest ta' referenza ma tistax tkun deċiżiva.

123. Id-duttrina wkoll tidwi dawn id-diffikultajiet[79].

124. Id-diffikultajiet marbuta mal-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza huma riflessi wkoll fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Huma wasslu b'mod partikolari għall-annullament tas-sentenzi tal-Qorti Ġenerali fil-kawżi Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* kif ukoll Andres vs Il-Kummissjoni[80].

74 Sentenza tas-6 ta' Settembru 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, punti 56 u 57).

75 Ara, ukoll, is-sentenza tal-11 ta' Settembru 2008, UGT-Rioja *et* (C-428/06 sa C-434/06, EU:C:2008:488, punti 47, 75 u 143).

76 Ara, b'mod partikolari, il-punt 49 tas-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550) fejn il-Qorti tal-Ġustizzja tiċċita, "f'dan is-sens", il-punt 56 tas-sentenza tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni (C-88/03, EU:C:2006:511). Ara, imbagħad, is-sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19); tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punti 35 sa 45); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55), kif ukoll is-sentenzi ċċitati fin-nota ta' qiegħ il-paġna 80.

77 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Qabelxejn, fil-punt 98 ta' dawn konklużjonijiet, l-Avukat Ġenerali Wahl jinnota li din il-kawża tenfasizza d-diffikultajiet marbuta mad-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza. Imbagħad, fil-punt 101 tal-istess konklużjonijiet, l-Avukat Ġenerali Wahl jinnota li "[b]'kuntrast ma' tipi oħra ta' skemi ta' għajnuna, id-determinazzjoni bi preċiżjoni ta' tali sistema komuni u ġeneralment applikabbli hi mimlija inċertezzi fil-kuntest tat-tassazzjoni. Filwaqt li wieħed iżomm f'moħħu l-kumplessitajiet ta' kwalunkwe sistema fiskali u l-elementi varjabbli involuti fid-determinazzjoni tal-piż tat-taxxa fuq l-impriżi, jidher li huwa impossibbli li wieħed ikun jaf b'ċertezza liema hi s-'sitwazzjoni normali'". Fl-aħħar nett, il-punt 105 ta' dawn il-konklużjonijiet huwa fformulat kif ġej: "[...] Mistoqsija dwar il-kriterji li għandhom jintużaw fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza, *il-Kummissjoni ma kinitx kapaċi tispjega fuq liema bażi tiddetermina s-sistema ta' referenza*. Hija ddeskriviet dak il-proċess bħala tfittxija għal-loġika fis-sistema. Jekk xejn, ir-risposta tal-Kummissjoni tidher li tikkonferma li, fir-realtà, id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza *f'każ partikolari ma hijiex ibbażata fuq sett ta' kriterji oġġettivi* " (korsiv miżjud minni).

78 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawżi magħquda ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2017:854, punti 76 u 88).

79 Ara, b'mod partikolari, *op. cit.*, p. 60: "Si l'on comprend que les juridictions de l'Union ne s'estiment [...]pas liées par les éléments avancés par les États membres, l'identification de ce cadre de référence soulève néanmoins des difficultés importantes. Il n'existe d'ailleurs pas de méthode claire à cet égard." [Jekk wieħed jifhem li l-Qrati tal-Unjoni Ewropea ma jqisux ruħhom [...] marbuta bl-elementi avvanzati mill-Istati Membri madankollu l-identifikazzjoni ta' dan il-kuntest tqajjem diffikultajiet importanti. Barra minn hekk ma jeżistix metodu ċar f'dan ir-rigward]

80 Ara s-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), u tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505). F'dak li jikkonċerna din l-aħħar kawża, ara wkoll is-sentenzi tal-istess jum, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni (C-208/16 P, mhux ippubblikata, EU:C:2018:506); Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni (C-209/16 P, mhux ippubblikata, EU:C:2018:507), kif ukoll Lowell Financial Services vs Il-Kummissjoni (C-219/16 P, mhux ippubblikata, EU:C:2018:508).

125. Fil-kuntest tal-kawża prinċipali, dawn id-diffikultajiet huma murija bid-diversità tal-approċċi proposti lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tidentifika l-kuntest ta' referenza rilevanti.

126. Qabel ma nipproċedi għall-eżami ta' dawn l-approċċi, għandi nenfasizza li l-fatt li l-Artikolu 6a tal-GrEStG jikkostitwixxi deroga għall-Artikolu 1 tal-GrEStG ma huwiex suffiċjenti sabiex jeskludi l-Artikolu 6a tal-GrEStG mill-kuntest ta' referenza. Fi kliem ieħor, ma għandux ikun suffiċjenti li jiġi kkonstatat li l-Artikolu 6a tal-GrEStG jikkostitwixxi *formalment* deroga għall-Artikolu 1 tal-GrEStG sabiex jiġi konkluż li l-Artikolu 1 tal-GrEStG jirrappreżenta l-kuntest ta' referenza u l-Artikolu 6a tal-GrEStG deroga għal dan il-kuntest.

127. F'dan ir-rigward, fis-sentenza reċenti Andres vs Il-Kummissjoni [81], il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-użu ta' teknika leġiżlattiva partikolari ma jistax ikun biżżejjed sabiex jiddefinixxi l-kuntest ta' referenza rilevanti għall-finijiet tal-analiżi tal-kundizzjoni dwar is-selettività, ħlief biex tiġi sostnuta b'mod definittiv il-forma tal-interventi statali fuq l-effetti tagħhom, u, għaldaqstant, li t-teknika leġiżlattiva użata ma tistax tkun element deċiżiv għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza. Ninnota li din il-volontà li jiġi miċħud il-formaliżmu fl-eżami tal-għajnuna mill-Istat hija konformi mal-kliem innifsu tal-Artikolu 107(1) TFUE, li jipprojbixxi li tingħata għajnuna "ta' kwalunkwe forma".

128. Fl-istess ordni ta' ideat, infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, l-Artikolu 107(1) TFUE ma jagħmilx distinzjoni skont il-kawżi jew l-għanijiet tal-interventi statali, imma jiddefinihom b'rabta mal-effetti tagħhom [82].

129. Fi kliem ieħor, il-kuntest ta' referenza għandu jiġi identifikat esklużivament abbażi tal-effetti tal-miżuri inkwistjoni. Imma, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, huwa ċar li l-effetti tal-Artikoli 1 u 6a tal-GrEStG kienu s-suġġett ta' qari differenti mill-partijiet li ssottomettew osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja.

130. Skont A-Brauerei, it-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli għandha l-għan li tintaxxa l-akkwist tal-kontroll fuq proprjetà immobbli sitwata fuq it-territorju Ġermaniż. Skont dan l-approċċ, li jien sejjer nikklassifika bħala "ekonomiku", il-kuntest ta' referenza huwa kkostitwit konġuntament mill-Artikoli 1 u 6a tal-GrEStG. Fil-fatt, l-Artikolu 6a tal-GrEStG jipparteċipa direttament fil-kuntest ta' referenza billi jeżenta l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni li ma jwasslux għal tibdil fil-kontroll tal-proprjetà immobbli, li jibqa' miżmum mill-istess impriża dominanti. Konsegwentament, l-Artikolu 6a tal-GrEStG ma jikkostitwixxix deroga għall-kuntest ta' referenza u, għaldaqstant, ma huwiex selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

131. Il-Gvern Ġermaniż jikkunsidra wkoll li l-kuntest ta' referenza huwa kostitwit konġuntament mill-Artikoli 1 u 6a tal-GrEStG. Madankollu, b'differenza minn A-Brauerei, dan il-Gvern ippropona approċċ ibbażat fuq il-kunċett ta' "kapaċità kontributtiva". Skont dan l-approċċ, it-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli għandha l-għan li tintaxxa l-kapaċità finanzjarja oġġettiva tal-akkwirent jew tal-venditur ta' proprjetà immobbli li tintwera biċ-ċessjoni tal-assi.

132. Għall-Kummissjoni, bil-kuntrarju, il-kuntest ta' referenza huwa bbażat biss fuq l-Artikolu 1 tal-GrEStG, li jiddefinixxi l-atti ta' skambju li jiġġeneraw l-obbligazzjoni fiskali għall-persuni fiżiċi jew morali kollha li jakkwistaw legalment jew ekonomikament beni immobbli fil-Ġermanja. Hija ppreċiżat, f'dan ir-rigward, li l-kuntest ta' referenza inkwistjoni huwa ta' natura purament fiskali u intiż sabiex jintaxxa l-atti ta' skambju kollha li jwasslu legalment jew ekonomikament għal trasferiment ta' proprjetà.

81 Sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punti 92 u 104).

82 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 36); tat-30 ta' Ġunju 2016, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punt 40), kif ukoll tas-26 ta' Ottubru 2016, Orange vs Il-Kummissjoni (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punt 38).

133. Nammetti li ltqajt ma' diffikultajiet kbar sabiex nikkritika r-rilevanza ta' kull wieħed minn dawn it-tliet għanijiet. L-istess bħall-maġġoranza tal-istrumenti fiskali, jidhirli li t-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali tfittex b'mod konkomitanti diversi għanijiet li jistgħu jiġu identifikati abbażi tal-effetti tagħhom, u b'mod partikolari dawk invokati minn A-Brauerei, il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni. Fil-fehma tiegħi, li jiġi ppreferit wieħed minn dawn l-għanijiet fuq l-oħrajn, sabiex jiġi identifikat "il-" kuntest ta' referenza rilevanti għall-finijiet tal-eżami tal-kundizzjoni ta' selettività, ser jagħti lok għal riskju mhux żgħir ta' arbitrarjetà.

134. B'mod partikolari, l-approċċ tal-Kummissjoni, li għandu jiġi adottat biss l-għan fiskali ta' din l-iskema, jiġifieri l-ġbir tat-taxxa, għandu jiġi definittivament miċħud għaliex jirrendi inutli l-ewwel żewġ stadji tal-metodu tal-kuntest ta' referenza [83].

135. Dan ir-riskju ta' arbitrarjetà marbut mal-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza rilevanti jikkostitwixxi sors importanti ta' inċertezza legali b'mod partikolari għall-uffiċjali nazzjonali, l-impriżi u l-qrati nazzjonali li jkollhom jevalwaw l-eżistenza ta' għajnuna fil-livell nazzjonali [84]. Ninnota li din l-inċertezza legali tidher li hija essenzjalment koeżistenti man-neċessità li jiġi identifikat kuntest ta' referenza abbażi tal-għanijiet imfittxija mit-taxxa inkwistjoni.

136. Fil-fehma tiegħi, huwa diffiċli li din l-inċertezza legali tiġi rrikonċiljata mal-ġurisprudenza stabbilita li l-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" għandu natura legali u għandu jiġi interpretat abbażi ta' elementi oġġettivi [85]. Infakkar, barra minn hekk, li xejn ma jiġġustifika li l-Kummissjoni tgawdi minn setgħa diskrezzjonali wiesgħa ta' evalwazzjoni f'dak li jikkonċerna l-klassifika tal-miżura bħala "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE [86]. Imma l-inċertezza legali li tolqot l-identifikazzjoni tal-kuntest ta' referenza rilevanti effettivament toħloq perikolu li *de facto* tagħti din is-setgħa lill-Kummissjoni.

137. Din l-inċertezza legali hija saħansitra iktar kritikabbli għaliex l-għażla tal-kuntest ta' referenza jista' jkollha importanza determinanti fuq l-eżami tas-selettività u, għaldaqstant, fuq il-klassifika ta' "għajnuna mill-Istat" [87]. Għalhekk, f'din il-kawża, il-kuntesti ta' referenza ssuġġeriti minn A-Brauerei u l-Gvern Ġermaniż jeskludu s-selettività tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG, u dan b'differenza minn dak propost mill-Kummissjoni.

138. B'danakollu, jien għandi preferenza għall-approċċ propost minn A-Brauerei, li jidhirli li huwa kkorroborat mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju. Skont din il-qorti, fil-fatt, l-eżenzjoni stabbilita bl-Artikolu 6a tal-GrEStG tagħmel rettifika fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 1 tal-GrEStG, li ġie ddefinit b'mod wiesa' żżejjed, billi teskludi t-trasformazzjonijiet fi ħdan gruppi ta' kumpanniji minħabba n-nuqqas ta' impatt tagħhom fuq il-proprjetà ekonomika tal-proprjetajiet immobbli kkonċernati [88]. Konsegwentement, l-Artikolu 6a tal-GrEStG jifforma parti mill-kuntest ta' referenza u ma jistax jitqies bħala selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

83 Ara l-punti 145 u 146 ta' dawn il-konklużjonijiet.

84 Ara l-punt 86 ta' dawn il-konklużjonijiet.

85 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-16 ta' Mejju 2000, Franza vs Ladbroke Racing u l-Kummissjoni (C-83/98 P, EU:C:2000:248, punt 25); 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 132); tal-21 ta' Ġunju 2012, BNP Paribas u BNL vs Il-Kummissjoni (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punt 100), kif ukoll tat-30 ta' Novembru 2016, Il-Kummissjoni vs Franza u Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, punt 87).

86 Ara s-sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 112), kif ukoll 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 132).

87 Fil-punti 47 sa 60 ta' dawn il-konklużjonijiet, esponejt ir-raġunnijiet li għalihom, fil-prinċipju, id-differenzjazzjonijiet fil-qasam fiskali jissodisfaw il-kundizzjonijiet l-oħra previsti fl-Artikolu 107(1) TFUE.

88 Hekk, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, li tikkonċerna l-assorbiment ta' sussidjarja (T-GmbH) mill-kumpannija omm (A-Brauerei), il-proprjetà ekonomika tal-assi immobiljari ta' T-GmbH setgħet diġà tiġi attribwita lil A-Brauerei qabel l-operazzjoni ta' amalgamazzjoni b'assorbiment, minħabba d-detenzjoni minn A-Brauerei tal-ishma kollha ta' T-GmbH.

139. Sussidjarjament, fl-ipoteżi li l-Qorti tal-Ġustizzja tidentifika l-kuntest ta' referenza rilevanti bħala kostitwit biss mill-Artikolu 1 tal-GrEStG, konformement mal-approċċ propost mill-Kummissjoni, ser neżamina fit-Taqsima li ssegwi jekk is-sitwazzjonijiet li jaqgħu taħt l-Artikolu 6a tal-GrEStG humiex komparabbli ma' dawk li ma jaqgħux.

2. Fuq l-assenza ta' komparabbiltà bejn is-sitwazzjonijiet li jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG u dawk li ma jaqgħux

140. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, it-tieni stadju tal-metodu tal-kuntest ta' referenza jikkonsisti fl-eżami jekk il-miżura fiskali inkwistjoni tintroduċix differenzazzjonijiet bejn operaturi li jinsabu, *fir-rigward tal-għan imfittex mill-kuntest ta' referenza*, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli [89].

141. Infakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ma kinitx adita b'dan l-aspett fil-kawża Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* [90], billi hemm qbil li l-Qorti Ġenerali kienet annullat id-deċiżjoni tal-Kummissjoni mingħajr ma eżaminat l-argumenti dwar l-assenza ta' komparabbiltà bejn il-persuni taxxabbli li jaqgħu taħt l-eżenzjoni inkwistjoni u dawk li ma jaqgħux.

142. L-evalwazzjoni tal-komparabbiltà, fil-kuntest tat-tieni stadju tal-metodu tal-kuntest ta' referenza, tqajjem diversi kwistjonijiet delikati.

143. Fl-ewwel lok, billi hija teżiġi li jiġi identifikat "l-għan" imfittex mill-kuntest ta' referenza, dan it-tieni stadju huwa f'riskju li jiġi mtappan minn inċertezza legali. Fil-fatt, kif indikajt fil-punt 134 ta' dawn il-konklużjonijiet, it-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali tfittex kontemporanjament diversi oġġettivi, fi xbieha tal-maġġoranza tad-dispożittivi fiskali. Mill-ġdid, fil-fehma tiegħi, li jiġi ppreferit wieħed minn dawn l-għanijiet a skapitu tal-oħrajn, sabiex isir l-eżami tal-komparabbiltà, ikun jimplika riskju ta' arbitrarjetà.

144. Bħala eżempju, l-approċċ issuġġerit mill-Kummissjoni jkun iwassal sabiex jipi ppreferut l-għan fiskali ta' din l-iskema, jiġifieri l-ġbir tat-taxxi, li fir-rigward tiegħu l-persuni taxxabbli kollha jkunu jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli. Fil-fehma tiegħi, huwa imperattiv li dan l-approċċ jiġi eskluż billi huwa jirrendi kompletament inutli l-ewwel żewġ stadji tal-metodu tal-kuntest ta' referenza, u għaliex it-tielet stadju huwa ta' portata limitata.

145. Fil-fatt, u qabelxejn, jekk il-kuntest ta' referenza huwa ddefinit bħala t-taxxa, kull vantaġġ fiskali mogħti lil ċerti persuni taxxabbli jirrappreżenta neċessarjament deroga għal dan il-kuntest (l-ewwel stadju). Imbagħad, il-persuni taxxabbli kollha jistgħu, bħala persuni suġġetti għal din it-taxxa, jiġu kkunsidrati li jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli fir-rigward tal-għan konsistenti fil-ġbir tat-taxxa (it-tieni stadju). Fl-aħħar nett, huma biss il-mekkaniżmi inerenti għall-kuntest ta' referenza li huma ammessi bħala ġustifikazzjoni bbażata fuq in-natura jew l-istruttura ġenerali tal-iskema inkwistjoni (it-tielet stadju) [91].

89 Ara, b'mod partikolari, is-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); tal-20 ta' Diċembru 2017, Comunidad Autónoma de Galicia u Retegal vs Il-Kummissjoni (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punti 58 u 61), kif ukoll tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 38 u 40).

90 Ara s-sentenza 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, punti 92 sa 94 u 123).

91 Ara l-punti 180 sa 186 ta' dawn il-konklużjonijiet.

146. F'kull ipoteżi, l-assenjazzjoni ta' għan wieħed jew iktar lil skema fiskali partikolari huwa eżerċizzju neċessarjament inċert. F'dan ir-rigward, ninnota li, fil-kawża riċenti Il-Belġju vs Il-Kummissjoni [92], l-Avukat Ġenerali Bobek identifika mhux inqas minn tliet fatturi li jistgħu jittieħdu inkonsiderazzjoni għall-għanijiet tal-evalwazzjoni tal-komparabbiltà fil-kuntest tas-selettività, filwaqt li enfasizza li din l-evalwazzjoni "*dejjem iġġib magħha xi elementi ta' għażla ta' valur suġġettiv* dwar liema impriżi huma paragunabbli u għaliex, b'enfasi ikbar impoġġija fuq fattur wieħed minflok ieħor".

147. Jidhirli li s-suġġettività ta' din l-evalwazzjoni hija kontradittorja għall-ġurisprudenza stabbilita, imfakkra fil-punt 137 ta' dawn il-konklużjonijiet, li, minn naħa, il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" għandu jkun interpretat abbażi ta' elementi oġġettivi u, min-naħa l-oħra, xejn ma jiġġustifika li l-Kummissjoni tgawdi minn setgħa diskrezjonali wiesgħa f'dak li jikkonċerna l-klassifika ta' miżura bħala "għajnuna mill-Istat".

148. Fit-tieni lok, teżisti wkoll inċertezza dwar it-tip ta' għanijiet li jistgħu jiġu invokati sabiex issir l-evalwazzjoni tal-komparabbiltà. Skont l-Avviż tal-Kummissjoni fuq il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", din l-evalwzzjoni għandha ssir fir-rigward tal-"objettiv *intrinsiku* tas-sistema ta' referenza", "l-*objettivi tal-politika esterna* — bħal objettivi tal-politika reġjonali, ambjentali jew industrijali — ma jistgħux jiġu invokati mill-Istat Membru biex jiġġustifikaw trattament differenzjat ta' impriżi" [93].

149. Din id-distinzjoni bejn "objettiv intrinsiku" u "objettivi tal-politika esterna" għall-kuntest ta' referenza twassal għall-mistoqsija, fil-prattika, fuq il-kundizzjonijiet rikjesti sabiex għan leġittimu jsir "intrinsiku" għall-kuntest ta' referenza. Skont il-qari tal-ġurisprudenza rilevanti [94] proposta fl-avviż fuq il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" [95], jidhirli li l-iskema fiskali inkwistjoni għandha tkun strutturata ristrettivament madwar l-għan leġittimu invokat, l-istess bħall-ecotax ibbażata fuq l-għan ta' protezzjoni tal-ambjent.

150. Madankollu, din l-interpretazzjoni tal-Kummissjoni tkun teskludi l-invokabbiltà ta' objettiv leġittimu, bħalma hija l-protezzjoni tal-ambjent, fil-kuntest ta' taxxa ġenerali bħalma hija t-taxxa fuq id-dħul, għaliex taxxa ġeneali mhijiex strettament strutturata madwar dan l-objettiv. Imma, f'dan ir-rigward, jien niddubita kemm objettiv leġittimu, bħalma hija l-protezzjoni tal-ambjent, jista' jitqies bħala "intrinsiku" għal *taxxa speċjali* bbażata fuq dan l-objettiv, jekk dan l-objettiv ikollu jitqies bħala "estern" għal *taxxa ġenerali*.

92 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bobek fil-kawża Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punti 31 sa 37), korsiv miżjud minni. Skont huwa, it-tliet fatturi rilevanti huma l-kamp ta' applikazzjoni tal-miżura, l-għan tal-miżura u s-sostitwibbiltà tal-prodotti kkonċernati.

93 Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat, Nru 135, korsiv miżjud minni.

94 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punti 86 sa 93), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret l-obbligu ta' verifika tal-komparabbiltà fir-rigward tal-għan ambjetali mfittex minn ecotax; tat-8 ta' Settembru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punti 63 sa 68), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat il-komparabbiltà fir-rigward tal-għan ambjentali mfittex minn skema intiża sabiex tillimita l-emissjonijiet ta' NO_x (protezzjoni tal-ambjent); tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punti 29 u 30), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet l-oġġezzjonijiet estranji għas-sistema fiskali inkwistjoni bħalma huma ż-żamma tal-impjiegi (punt 30), imma dan il-paragrafu jidher li pjuttost jimmira t-tielet stadju tal-metodu tal-kuntest ta' referenza (ara l-punt 29); tal-4 ta' Ġunju 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punti 78 u 79), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat l-assenza ta' komparabbiltà fir-rigward tal-objettiv ambjentali mfittex minn taxxa speċjali fuq l-użu ta' kombustibbli nukleari għall-finijiet tal-produzzjoni industrijali tal-elettriku; tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 49 sa 56), ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281, punti 42 sa 50) u ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291, punti 37 sa 46), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat l-assenza ta' komparabbiltà fir-rigward tal-objettivi ta' protezzjoni tal-ambjent u ppjanar tat-territorju mfittxija minn taxxa speċjali.

95 Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", punt 136: "L-istruttura ta' *ċerti imposti għal skopijiet speċjali* (u b'mod partikolari dwar il-bażijiet għat-taxxa tagħhom), bħal taxxi ambjentali u tas-saħħa imposti biex jiskoraġġixxu ċerti attivitajiet jew prodotti li għandhom effett negattiv fuq l-ambjent jew is-saħħa tal-bniedem, normalment jintegraw l-objettivi ta' politika segwiti. F'każijiet bħal dawn, trattament differenzjat għal attivitajiet jew prodotti li s-sitwazzjoni tagħhom hija differenti mis-sitwazzjoni ta' dawk l-attivitajiet jew prodotti li huma soġġetti għat-taxxa fir-rigward tal-objettiv intrinsiku segwit, ma tistax tikkostitwixxi deroga" (korsiv miżjud minni).

151. Fil-fatt, din l-interpretazzjoni tkun twassal għal trattament asimetriku tal-vantaġġi previsti fil-kuntest ta' taxxi speċjali, minn naħa, u dawk stabbiliti fil-kuntest ta' taxxi ġenerali, min-naħa l-oħra. Vantaġġ fiskali offrut fil-kuntest ta' taxxa speċjali jista' jiġi kklassifikat bħala "mhux selettiv" fuq il-bażi tal-għan leġittimu (ikklassifikat bħala "intrinsiku"), kuntrarjament għal vantaġġ fiskali bbażat fuq l-istess objettiv (ikklassifikat bħala "ta' politika esterna") fil-kuntest ta' taxxa ġenerali fuq id-dħul [96].

152. Dan it-trattament asimetriku joħloq preġudizzju favur taxxi speċjali u kontra t-taxxi ġenerali – bħalma hija t-taxxa fuq id-dħul – fil-qalba stess tad-dixxiplina tal-għajnuna mill-Istat, possibbilment b'kontradizzjoni mal-prinċipju ta' awtonomija fiskali tal-Istati Membri [97].

153. Iktar fundamentalment, għandi ċerta preokkupazzjoni dwar l-implikazzjonijiet prattiċi ta' interpretazzjoni li teskludi l-invokabbiltà ta' ċerti objettivi leġittimi mfittxija mill-iskema fiskali inkwistjoni.

154. Diġà enfasizzajt li l-metodu tal-kuntest ta' referenza x'aktarx jittrasforma l-projbizzjoni tal-għajnuna mill-Istat f'test ta' nondiskriminazzjoni *ġenerali*, li jipprojbixxi fil-prinċipju kull differenzazzjoni fiskali [98]. Imma l-interpretazzjoni msemmija iktar 'il quddiem tkun taggrava iktar is-severità ta' din il-projbizzjoni billi, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-komparabbiltà, taċċetta biss l-*objettivi intrinsiċi* għall-iskema fiskali inkwistjoni.

155. Bħala paragun, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE jistabbilixxu l-libertajiet ta' moviment billi jipprevedu projbizzjoni tad-diskriminazzjonijiet ibbażati fuq l-*oriġini* biss, filwaqt li jaċċettaw l-invokabbiltà ta' *kull objettiv leġittimu* fl-evalwazzjoni tal-komparabbiltà u fl-eżami ta' possibbli ġustifikazzjonijiet.

156. F'dan ir-rigward, ma hiniex konvint mill-argument li kull objettiv leġittimu mfittex mill-iskema fiskali inkwistjoni, intiż b'mod partikolari għall-protezzjoni soċjali jew ambjentali, *jista'*, f'kull ipoteżi, jittieħed inkunsiderazzjoni mill-Kummissjoni fl-eżami tal-kompatibbiltà ta' għajnuna mas-suq intern. Fil-fatt, din il-*possibbiltà* ma tistax tiġi kkunsidrata bħala suffiċjenti, fid-dawl tal-obbligu ta' interpretazzjoni stretta tal-Artikolu 107(2) u (3) TFUE u tas-setgħa diskrezzjonali wiesgħa li minnha tgawdi l-Kummissjoni fil-kuntest ta' dan l-eżami [99], b'mod partikolari f'qasam mhux armonizzat bħalma hija t-tassazzjoni.

157. Konsegwentement, għalkemm is-sempliċi invokazzjoni minn Stat Membru ta' objettiv leġittimu ma tistax, fiha nnifisha, twassal sabiex teskludi miżura statali mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE, konformement ma' dak li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet b'mod partikolari fis-sentenza L-Italja vs Il-Kummissjoni [100] u fis-sentenza British Aggregates vs Il-Kummissjoni [101], kull objettiv leġittimu għandu jkun jista' jiġi invokat *fil-kuntest speċifiku tat-tieni stadju tal-metodu tal-kuntest ta' referenza*, jiġifieri l-eżami tal-komparabbiltà.

96 Ara, f'dan ir-rigward, J. J. Piernas López, "Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case", *European State Aid Law Quarterly*, 2018, no. 2, p. 274 sa 281, p. 279: "[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue nazzjonali policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (eg environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid".

97 Ara l-punti 74 u 78 ta' dawn il-konklużjonijiet.

98 Ara l-punti 61 sa 73 ta' dawn il-konklużjonijiet.

99 Ara l-punt 76 ta' dawn il-konklużjonijiet.

100 Sentenza tat-2 ta' Lulju 1974, (173/73, EU:C:1974:71, punti 21, 22, 27 u 28).

101 Sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punti 86 sa 93).

158. Insib konferma ta' dan l-approċċ fis-sentenzi reċenti ANGED, li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja evalwat il-komparabbiltà fir-rigward tal-protezzjoni ambjentali u tal-ippjanar tat-territorju, mingħajr ma kklassifikat dawn l-objettivi bħala "intrinsiċi" għall-iskema fiskali inkwistjoni [102].

159. Issa li ingħad dan, għandu jiġi eżaminat, fil-kuntest ta' din il-kawża, jekk il-persuni taxxabbli li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG, minn naħa, u dawk li ma jaqgħux, min-naħa l-oħra, jinsabux f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fir-rigward tal-*objettivi kollha* mfittxija mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli.

160. L-istess bħall-approċċi sostnuti mill-qorti tar-rinviju, minn A-Brauerei u mill-Gvern Ġermaniż, jiena tal-fehma li dan mhuwiex il-każ u, għaldaqstant, din l-eżenzjoni mhijiex selettiva.

a) Fuq l-assenza ta' komparabbiltà bejn l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa fi ħdan grupp u l-operazzjonijiet imwettqa barra minn grupp

161. Fl-ewwel lok, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG timmira l-operazzjonijiet ta' amalgamazzjoni, ta' diviżjoni jew ta' trasferiment ta' patrimonju [103] fi ħdan grupp ta' kumpanniji, li fihom jipparteċipaw impriża dominanti u kumpannija dipendenti waħda jew iktar ta' din l-impriża dominanti jew diversi kumpanniji dipendenti ta' impriża dominanti.

162. Skont il-Kummissjoni, l-għan imfittex mill-Artikolu 1 tal-GrEStG huwa ta' natura purament fiskali, jiġifieri l-intaxxar tal-atti kollha ta' skambju li jwasslu legalment jew ekonomikament għal trasferiment ta' proprjetà. Issa, fir-rigward ta' dan l-objettiv, l-impriżi li jwettqu akkwisti ta' proprjetà immobbli barra minn grupp jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli għall-impriżi li jibbenefikaw mill-eżenzjoni inkwistjoni.

163. Ma naqbilx ma din il-pożizzjoni tal-Kummissjoni. Fil-fehma tiegħi, l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa *fi ħdan* grupp ma humiex komparabbli mal-operazzjonijiet imwettqa *barra minn* grupp.

164. Fuq il-livell ekonomiku, fil-fatt, kull proprjetà immobbli li tappartjeni lil grupp ta' kumpanniji hija indirettament detenuta mill-kumpannija omm, sal-grad tal-parteċipazzjoni tagħha fil-kumpannija li hija legalment proprjetarja tagħha. Infakkar, f'dan ir-rigward, li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG hija subordinata għaż-żamma mill-impriża dominanti ta' mill-inqas 95 % tal-kapital tal-kumpanniji parteċipanti għat-trasformazzjoni. F'dan il-każ, l-impatt ta' operazzjoni ta' trasformazzjoni huwa newtru jew marġinali fuq il-livell ekonomiku, billi l-impriża dominanti tibqa' indirettament detentriċi tal-proprjetà immobbli qabel u wara din l-operazzjoni, kif essenzjalment innotat il-qorti tar-rinviju [104]. A-Brauerei sostniet, fl-istess linja ta' ideat, li din id-dispożizzjoni hija intiża sabiex teżenta l-operazzjonijiet li ma jwasslux għal bidla fil-kontroll tal-proprjetajiet immobbli kkonċernati.

165. Fi kliem ieħor, u kif ikkonferma l-Gvern Ġermaniż waqt is-seduta, l-Artikolu 6a tal-GrEStG għandu b'mod partikolari l-effett li jevita intaxxar ekonomiku doppju fi ħdan gruppi ta' kumpanniji. Fil-fatt, billi t-taxxa għandha titħallas fil-mument li proprjetà immobbli tidħol fil-patrimonju ta' kumpannija tal-grupp, ikun inekwu li din it-taxxa tinġabar mill-ġdid ma' kull trasformazzjoni fi ħdan grupp ta' kumpanniji.

102 Is-sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 49 sa 56); ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281, punti 42 sa 50), kif ukoll ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291, punti 37 sa 46).

103 L-Artikolu 6a tal-GrEStG jirrinvija, fil-fatt, għall-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni fis-sens tal-Artikolu 1(1)(1) sa (1)(3) tal-UmwG, li jsemmi operazzjonijiet ta' amalgamazzjoni, diviżjoni jew trasferiment tal-assi.

104 Ara l-punt 139 ta' dawn il-konklużjonijiet.

166. Fil-fehma tiegħi, din il-partikolarità tal-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa *fi ħdan grupp*, bejn kumpanniji imparentati permezz ta' parteċipazzjoni ta' mhux inqas minn 95%, tipprojbixxi li dawn l-operazzjonijiet jiġu kkunsidrati bħala komparabbli għall-akkwisti ta' proprjetà immobbli mwettqa *barra minn grupp*, bħalma huwa sempliċi bejgħ bejn persuni indipendenti.

b) Fuq l-assenza ta' komparabbiltà bejn l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa fi ħdan grupp u l-miżuri l-oħra ta' ristrutturazzjoni fi ħdan grupp

167. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni argumentat li l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni mwettqa fi ħdan grupp huma komparabbli, fir-rigward tal-għan fiskali mfittex mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli, għall-miżuri l-oħra ta' ristrutturazzjoni fi ħdan grupp. Bħala eżempju, hija nnotat li l-bejgħ ta' proprjetà immobbli bejn kumpanniji appartenenti lill-istess grupp ma jibbenefikax mill-eżenzjoni stabbilita f'din id-dispożizzjoni.

168. Din il-pożizzjoni tal-Kummissjoni hija sorprendenti. Fil-fatt, jidhirli li d-dritt tal-Unjoni, u b'mod partikolari d-Direttiva 2009/133/KE [105], irrikonoxxa l-partikolarità tal-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni fi ħdan grupp, u b'mod partikolari dik tal-operazzjonijiet ta' amalgamazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Għalhekk, l-Artikolu 4(1) ta' din id-direttiva jipprevedi l-assenza ta' taxxa fuq il-qligħ kapitali – b'mod partikolari immobiljari – f'każ ta' amalgamazzjoni, diviżjoni jew diviżjoni parzjali [106].

169. Bil-kuntrarju, dan il-vantaġġ mhuwiex estiż mil-leġiżlatur tal-Unjoni għall-operazzjonijiet l-oħra bejn kumpanniji tal-istess grupp, u b'mod partikolari għas-sempliċi bejgħ ta' attiv bejn dawn il-kumpanniji. Din id-differenza ta' trattament hija spjegata, fil-fehma tiegħi, mill-partikolarità tal-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni, li ġiet ukoll enfasizzata minn A-Brauerei. Fil-fatt, l-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni għandhom effetti legali partikolari, minħabba b'mod partikolari l-kobor tagħhom, fuq il-personalità legali u/jew il-patrimonju tal-kumpanniji kkonċernati. Bħala eżempju, l-operazzjonijiet ta' amalgamazzjoni jwasslu, fil-prinċipju, għat-tmiem ta' persuna ġuridika u t-trażmissjoni tal-patrimonju tagħha lill-kumpannija li tassorbiha. B'kuntrast, sempliċi bejgħ għandu biss l-effett li jwassal għat-trasferiment ta' attiv lill-patrimonju ta' persuna oħra.

170. Fil-fehma tiegħi, din id-differenza oġġettiva fil-kwalità teskludi li l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni u l-operazzjonijiet l-oħra bejn kumpanniji tal-istess grupp, b'mod partikolari l-bejgħ, jitqiesu bħala komparabbli fir-rigward ta' taxxa applikabbli għall-operazzjonijiet dwar proprjetà immobbiljari, kemm jekk hija kkonċernata taxxa diretta fuq il-qligħ kapitali kif ukoll taxxa indiretta fuq l-akkwisti ta' proprjetà bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

c) Fuq l-assenza ta' komparabbiltà bejn l-operazzjonijiet ta' trasformazzjoni li jilħqu l-livell ta' parteċipazzjoni ta' 95 % u dawk li ma jilħquhx

171. Fit-tielet lok, ninnota li l-Artikolu 6a tal-GrEStG jipprevedi livell ta' 95 % fil-kumpanniji dipendenti li jipparteċipaw fl-operazzjoni ta' trasformazzjoni. Kif indika l-Gvern Ġermaniż, sabiex tkun tista' tibbenefika mill-eżenzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, it-trasformazzjoni għandha tinvolvi:

– impriża dominanti u kumpannija dipendenti,

– impriża dominanti u diversi kumpanniji dipendenti, jew

105 Direttiva tal-Kunsill tad-19 ta' Ottubru 2009 dwar is-sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għal mergers, diviżjonijiet, diviżjonijiet parzjali, trasferimenti ta' assi u skambji ta' ishma li jikkonċernaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti u għat-trasferiment tal-uffiċċju reġistrat ta' SE jew SCE bejn Stati Membri (ĠU 2009, L 310, p. 34).

106 Ara l-Artikolu 4(1) tad-Direttiva 2009/133: "Merger, diviżjoni jew diviżjoni parzjali m'għandhomx jirriżultaw fi kwalunkwe tassazzjoni ta' qligħ kapitali kkalkulat b'referenza għad-differenza bejn il-valuri reali tal-attiv u l-passiv trasferiti u l-valuri tagħhom għal finijiet ta' taxxa".

– diversi kumpanniji dipendenti ta' impriża dominanti.

172. Skont id-dispożizzjoni preċitata, hija "dipendenti" kumpannija li l-kapital jew l-ishma tagħha huma detenuti mill-impriża dominanti, direttament jew indirettament, sa mhux inqas minn 95 %. Konsegwentement, teżisti differenza ta' trattament bejn il-parteċipazzjonijiet inqas mil-livell ta' 95 %, minn naħa, u dawk ugwali jew iktar minn dan il-livell, min-naħa l-oħra, billi huma biss it-tieni li jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni.

173. Madankollu, dawn il-parteċipazzjonijiet ma jinsabux f'sitwazzjoni komparabbli billi dan il-livell ta' parteċipazzjoni ta' 95 % jikkostitwixxi wkoll kundizzjoni ta' tassazzjoni taħt l-Artikolu 1(2a) u (3) tal-GrEStG, kif spjegaw korrettament A-Brauerei u l-Gvern Ġermaniż.

174. Sabiex nieħu l-eżempju tal-figuri pprovduti minn A-Brauerei, l-akkwist ta' parteċipazzjoni ta' 94 % f'kumpannija sid ta' proprjetà immobbli sitwata fuq it-territorju Ġermaniż mhuwiex taxxabbli taħt l-Artikolu 1(2a) u (3) tal-GrEStG. Bil-kuntrarju, l-amalgamazzjoni sussegwenti bejn il-kumpannija sussidjarja u l-kumpannija omm ma tibbenefikax mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG u għalhekk tkun taxxabbli. F'dan il-każ, għalhekk, it-taxxa tinġabar darba biss fl-okkażjoni ta' dawn iż-żewġ operazzjonijiet.

175. Bil-kuntrarju, l-akkwist ta' parteċipazzjoni ta' 95 % jew iktar fl-istess kumpannija huwa taxxabbli taħt l-Artikolu 1 tal-GrEStG, filwaqt li l-amalgamazzjoni sussegwenti tibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG. Mill-ġdid, it-taxxa ser tinġabar darba waħda biss fl-okkażjoni ta' dawn iż-żewġ operazzjonijiet.

176. Għalhekk, il-livell ta' parteċipazzjoni ta' 95 % rikjest għall-benefiċċju tal-eżenzjoni (l-Artikolu 6a tal-GrEStG), eżaminat flimkien mal-livell ta' parteċipazzjoni ta' 95 % previst bħala kundizzjoni ta' tassazzjoni (l-Artikolu 1(2a) u (3) tal-GrEStG), ma jistabbilixxix distinzjoni bejn sitwazzjonijiet komparabbli imma, għall-kuntrarju, jippermetti li jiġi ggarantit trattament mhux diskriminatorju tal-operazzjonijiet differenti milquta mill-iskema inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

177. Fid-dawl ta' dak li ntqal, inqis li l-persuni taxxabbli li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG, minn naħa, u dawk li ma jaqgħux, min-naħa l-oħra, ma jinsabux f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fir-rigward tal-għanijiet imfittxija mit-taxxa inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Għaldaqstant, din l-eżenzjoni mhijiex selettiva fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

178. Sussidjarjament, fl-ipoteżi li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li dawn il-kategoriji ta' persuni taxxabbli jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli, ser neżamina fit-Taqsima li ssegwi l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni bbażata fuq in-natura jew l-istruttura tal-iskema inkwistjoni.

3. Fuq l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni bbażata fuq in-natura jew l-istruttura ġenerali tal-iskema inkwistjoni

179. Mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" ma jirreferix għall-miżuri statali li jintroduċu differenzazzjoni bejn impriżi u, għaldaqstant, *a priori* selettivi, meta din id-differenzazzjoni tirriżulta min-natura jew l-istruttura tas-sistema li jiffurmaw parti minnha [107].

107 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 83); tal-21 ta' Ġunju 2012, BNP Paribas u BNL vs Il-Kummissjoni (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punt 101); tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 42), kif ukoll 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 58).

180. Fil-qasam fiskali, il-portata ta' din il-ġustifikazzjoni ġiet spjegata kif ġej. Miżura tista' tkun iġġustifikata min-natura u l-istruttura ġenerali tas-sistema fiskali jekk l-Istat Membru kkonċernat jista' juri li din il-miżura tirriżulta direttament minn prinċipji fundamentali jew prinċipali tas-sistema fiskali tiegħu. F'dan ir-rigward, jeħtieġ li tiġi stabbilita distinzjoni bejn, minn naħa, l-għanijiet assenjati lil sistema fiskali partikolari u li huma esterni għaliha u, min-naħa l-oħra, il-mekkaniżmi inerenti għas-sistema fiskali nnifisha li huma meħtieġa għat-twettiq ta' tali għanijiet[108].

181. L-istess bħad-distinzjoni bejn "objettiv intrinsiku" u "objettivi tal-politika esterna", eżaminata fil-kuntest tat-tieni stadju[109], id-distinzjoni bejn "mekkaniżmi inerenti għas-sistema fiskali nnifisha" u "objettivi li huma esterni għaliha" jidhirli li hija diffiċli sabiex tiġi implimentata.

182. Minn naħa, għalkemm huwa permissibbli li jiġi mistoqsi jekk il-frażi "sistema fiskali nnifisha" jirriferix għall-kuntest ta' referenza – li jikkonċerna t-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli fil-kawża prinċipali – jew għas-sistema fiskali sħiħa ta' Stat Membru.

183. Fil-fehma tiegħi, ir-restrizzjoni ta' dan il-kunċett għall-mekkaniżmi inerenti għas-sistema fiskali sħiħa ta' Stat Membru jipperikola li jneħħi kull effettività tat-tielet stadju tal-metodu tal-kuntest ta' referenza. Fil-fatt, jekk dan ikun il-każ, ġustifikazzjoni bbażata fuq il-ġlieda kontra l-prattiċi abbużivi jew il-volontà li tiġi evitata taxxa doppja jkunu ammissibbli, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, biss kieku *s-sistema fiskali sħiħa* tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja kienet strutturata madwar dawn l-għanijiet.

184. Għaldaqstant, inqis li l-kunċett ta' "mekkaniżmi inerenti għas-sistema fiskali nnifisha" jirriferi għall-mekkaniżmi inerenti *għall-kuntest ta' referenza biss*, li jikkonċerna t-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli fil-kawża prinċipali. Insib konferma ta' din l-interpretazzjoni fl-Avviż tal-Kummissjoni fuq il-kunċett ta' għajnuna, li jsemmi b'mod ċar il-prinċipji fundamentali jew prinċipali intrinsiċi tas-"sistema ta' referenza"[110].

185. Min-naħa l-oħra, u irrispettivament mill-kumment preċedenti, il-linja ta' demarkazzjoni bejn "objettivi ta' politika esterna" u "mekkaniżmi inerenti" għall-iskema fiskali kkunsidrata hija wkoll sors ta' diffikultajiet. Nirriferi lill-qarrej, f'dan ir-rigward, għall-osservazzjonijiet tiegħi fuq id-distinzjoni bejn "objettiv intrinsiku" u "objettivi ta' politika esterna" fil-kuntest tal-evalwazzjoni tal-komparabbiltà[111].

186. Issa li spjegajt dan, fl-avviż tagħha fuq il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", il-Kummissjoni identifikat diversi għanijiet li jistgħu, fil-fehma tagħha, ikunu invokati fil-kuntest ta' dan it-tielet stadju, bħalma huma l-ħtieġa li jiġu miġġielda l-frodi jew l-evażjoni tat-taxxa, il-ħtieġa li jitqiesu r-rekwiżiti speċifiċi tal-kontabilità, il-ġestjoni amministrattiva, il-prinċipju ta' newtralità fiskali, in-natura progressiva tat-taxxa fuq l-introjtu u l-iskop ridistributtiv tagħha, il-ħtieġa li tiġi evitata t- taxxa doppja, jew l-objettiv li jiġi ottimizzat l-irkupru ta' djun fiskali[112].

187. Imma, fil-kuntest ta' din il-kawża, jidhirli li l-ġustifikazzjonijiet invokati minn A-Brauerei u l-Gvern Ġermaniż jikkorrispondu għal diversi għanijiet identifikati mill-Kummissjoni.

188. Qabelxejn, A-Brauerei argumentat li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG hija bbażata direttament fuq il-prinċipji fundamentali jew prinċipali tal-iskema tat-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli, billi din it-taxxa tolqot l-operazzjonijiet legali li jwasslu għal bidla tal-kontroll fuq proprjetajiet immobbli sitwati fuq it-territorju nazzjonali.

108 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugal vs Il-Kummissjoni (C-88/03, EU:C:2006:511, punt 81); tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et* (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65); tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), kif ukoll tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 43).

109 Ara l-punti 149 sa 159 ta' dawn il-konklużjonijiet.

110 Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", punt 138.

111 Ara l-punti 149 sa 159 ta' dawn il-konklużjonijiet.

112 Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", punt 139.

189. Fil-fehma tiegħi, din il-ġustifikazzjoni, li tista' tkun relatata mal-għan tal-prevenzjoni tat-taxxa doppja mfittex mill-iskema inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandha tiġi approvata għar-raġunijiet esposti fil-punti 162 sa 167 ta' dawn il-konklużjonijiet.

190. Imbagħad, il-Gvern Ġermaniż iddikjara li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG hija konformi mal-għan assenjat lit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli li tintaxxa l-kapaċità finanzjarja oġġettiv tal-akkwirent jew tal-bejjiegħ li tintwera biċ-ċessjoni ta' proprjetà immobbli. Imma l-operazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 6a tal-GrEStG ma għandu jkollhom l-ebda effett fuq il-kapaċità finanzjarja tal-parteċipanti, billi dawn il-parteċipanti ma humiex indipendenti imma marbutin bejniethom bil-parteċipazzjoni tal-impriża dominanti, sa livell ta' mhux inqas minn 95%, fil-kapital ta' kumpannija parteċipanti waħda jew iktar.

191. Għal darba oħra, ma nara l-ebda raġuni li niddubita mill-validità ta' din l-ispjegazzjoni.

192. Fl-aħħar nett, A-Brauerei u l-Gvern Ġermaniż iġġustifikaw ukoll ir-rekwiżit dwar il-perijodi ta' żamma għal ħames snin, qabel u wara l-operazzjoni ta' trasformazzjoni, f'dak li jikkonċerna l-parteċipazzjoni ta' 95 % fil-kapital tal-kumpannija dipendenti [113]. Skont l-ispjegazzjonijiet tagħhom, dawn il-perijodi jippermettu li jiġi evitat li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 6a tal-GrEStG tiġi applikata għal ċerti prattiċi abbużivi konsistenti b'mod partikolari mill-akkwist għal żmien qasir ta' ishma sabiex jitwettqu trasformazzjonijiet li ma jkunux suġġetti għat-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli.

193. Nenfasizza, f'dan ir-rigward, li l-qorti tar-rinviju kkonfermat il-validità ta' din l-ispjegazzjoni. Barra minn hekk, l-Artikolu 3(2)(b) tad-Direttiva 2011/96/UE jippermetti lill-Istati Membri li, b'mod analogu, jissuġġettaw il-benefiċċju ta' vantaġġ fiskali għat-tul tal-parteċipazzjoni fil-kapital ta' kumpannija sussidjarja [114].

194. Minn dak li ntqal jirriżulta li l-kundizzjonijiet ta' għoti tal-eżenzjoni stabbilita bl-Artikolu 6a tal-GrEStG huma ġġustifikati min-natura u l-istruttura tal-iskema fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali u, għaldaqstant, li din l-eżenzjoni ma tikkostitwixxix għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

VII. Konklużjoni

195. Fid-dawl ta' dak li ntqal, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi għad-domanda preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) bil-mod kif ġej:

L-Artikolu 107(1) TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jikkostitwixxi miżura ġenerali u, għaldaqstant, ma jistax jiġi kklassifikat bħala "għajnuna mill-Istat", vantaġġ fiskali bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jikkonsisti fl-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-akkwisti ta' proprjetà immobbli operazzjoni ta' trasformazzjoni fi ħdan grupp ta' kumpanniji, f'dan il-każ amalgamazzjoni, li fiha jipparteċipaw impriża dominanti u kumpannija dipendenti, b'dan illi l-impriża dominanti għandu jkollha parteċipazzjoni ta' mhux inqas minn 95 % fil-kumpannija dipendenti matul il-ħames snin li jippreċedu l-operazzjoni u, fil-prinċipju, matul il-ħames snin li jsegwuha.

113 Skont l-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, it-tieni perijodu ta' ħames snin ma huwiex applikabbli fil-każ ta' amalgamazzjoni bis-saħħa tal-interpretazzjoni wiesgħa adottata minnha. Ara l-punt 30 ta' dawn il-konklużjonijiet.

114 Direttiva tal-Kunsill tat-30 ta' Novembru 2011 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU 2011, L 345, p. 8). Skont il-premessa 3, l-għan ta' din id-direttiva huwa li jiġu eżentati d-dividendi u t-tqassim ta' profitti oħra mħallsa mill-kumpanniji sussidjarji lill-kumpanniji prinċipali tagħhom mit-taxxi fuq l-interessi u sabiex tiġi eliminata t-taxxa doppja fuq dan id-dħul fil-livell tal-kumpannija prinċipal. Skont l-Artikolu 3(2)(b) tagħha, l-Istati Membru għandu jkollhom l-għażla li ma japplikawx din id-Direttiva għall-kumpanniji ta' dak l-Istat Membru, li ma jżommux għal perijodu ta' żmien mhux interrott ta' mill-inqas sentejn ishma li jikkwalifikawhom bħala kumpanniji prinċipali, jew għal dawk mill-kumpanniji tagħhom li fihom kumpannija ta' Stat Membru ieħor ma żżommx ishma minn dawn għal perijodu ta' żmien mhux interrott ta' mill-inqas sentejn.