Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja)

6 ta’ Ottubru 2021 *

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

Fil-Kawżi magħquda C-53/19 P u C-65/19 P,

li għandha bħala suġġett żewġ appelli skont l-Artikolu 56 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, ippreżentati rispettivament fil-25 u fid-29 ta’ Jannar 2019,

Banco Santander SA, stabbilita f’Santander (Spanja),

Santusa Holding SL, stabbilita f’Boadilla del Monte (Spanja),

irrappreżentati minn J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero u A. Lamadrid de Pablo, avukati (C-53/19 P),

Ir-Renju ta’ Spanja, inizjalment irrappreżentat minn A. Rubio González u A. Sampol Pucurull, sussegwentement minn S. Centeno Huerta u S. Jiménez García, bħala aġenti (C-65/19 P),

rikorrenti,

il-partijiet l-oħra fil-kawża li huma:

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

konvenuta fl-ewwel istanza,

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

L-Irlanda,

intervenjenti fl-ewwel istanza,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja),

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.

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

Avukat Ġenerali: G. Pitruzzella,

Reġistratur: L. Carrasco Marco, Amministratriċi,

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

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tal-appell tagħhom fil-Kawża C-53/19 P, Banco Santander SA, (iktar 'il quddiem "Santander") u Santusa Holding SL, (iktar 'il quddiem "Santusa ") jitolbu l-annullament tas-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tal-15 ta' Novembru 2018, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni (T-399/11 RENV, iktar 'il quddiem is-"sentenza appellata", EU:T:2018:787), li permezz tagħha din annullat ir-rikors tagħhom intiż għall-annullament tal-Artikolu 1(1) u, sussidjarjament, tal-Artikolu 4 tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2011/282/UE, tat-12 ta' Jannar 2011, dwar l-amortizzazzjoni tat-taxxa tal-avvjament finanzjarju għal akkwiżizzjonijiet ta' ishma barranin C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) implimentata minn Spanja (ĠU 2011, L 135, p. 1, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kkontestata").

2 Permezz tal-appell tiegħu fil-Kawża C-65/19 P, ir-Renju ta' Spanja jitlob l-annullament ta' din l-istess sentenza.

I. Il-fatti li wasslu għall-kawża

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

4 Fl-10 ta' Ottubru 2007, wara diversi domandi bil-miktub li sarulha matul l-2005 u l-2006 minn xi membri tal-Parlament Ewropew kif ukoll wara lment minn operatur privat li hija kienet id-destinatarja tiegħu matul l-2007, il-Kummissjoni Ewropea ddeċidiet li tibda proċedura ta' investigazzjoni formali stabbilita fl-Artikolu 108(2) TFUE, fir-rigward tad-dispożittiv previst fl-Artikolu 12(5) introdott fil-Ley del Impuesto sobre Sociedades (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji) mil-Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Liġi Nru 24/2001, dwar l-adozzjoni ta' miżuri fiskali, amministrattivi u ta' natura soċjali), tas-27 ta' Diċembru 2001 (BOE Nru 313, tal-31 ta' Diċembru 2001, p. 50493), u riprodott mir-Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (id-Digriet Leġiżlattiv Irjali 4/2004 li japprova t-test emendat tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji), tal-5 ta' Marzu 2004 (BOE Nru 61, tal-11 ta' Marzu 2004, p. 10951, iktar 'il quddiem il-"miżura kkontestata").

5 Il-miżura kkontestata tipprevedi li, fil-każ ta' akkwist ta' ishma minn impriża taxxabbli fi Spanja, f'"kumpannija barranija", meta dan l-akkwist ta' ishma jkun ta' mill-inqas 5 % u meta l-ishma inkwistjoni jinżammu għal perijodu mhux interrott ta' mill-inqas sena, l-avvjament li jirriżulta minn dan l-akkwist ta' ishma jista' jitnaqqas, fil-forma ta' amortizzazzjoni, mill-bażi taxxabbli tat-taxxa fuq il-kumpanniji li l-impriża għandha tħallas. Din il-miżura tispeċifika li, sabiex tiġi kklassifikata bħala "kumpannija barranija", kumpannija għandha tkun suġġetta għal taxxa identika għat-taxxa applikabbli fi Spanja u d-dħul tagħha għandu jkun essenzjalment provenjenti mit-twettiq ta' attivitajiet barra mill-pajjiż.

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

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

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

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

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

10 Permezz ta' rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fid-29 ta' Lulju 2011, Santander u Santusa ressqu kawża intiża għall-annullament tal-Artikolu 1(1) u, sussidjarjament, tal-Artikolu 4 tad-deċiżjoni kkontestata.

11 Permezz ta' sentenza tas-7 ta' Novembru 2014, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni (T-399/11, EU:T:2014:938), il-Qorti Ġenerali laqgħet ir-rikors minħabba li l-Kummissjoni kienet applikat b'mod żbaljat il-kundizzjoni ta' selettività prevista fl-Artikolu 107(1) TFUE. Il-Qorti Ġenerali annullat ukoll id-deċiżjoni tat-28 ta' Ottubru 2009 permezz tas-sentenza tagħha tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T-219/10, EU:T:2014:939).

12 Permezz ta' rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Jannar 2015, il-Kummissjoni appellat mis-sentenza tas-7 ta' Novembru 2014, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni (T-399/11, EU:T:2014:938). Dan l-appell, li ġie rreġistrat bin-numru C-21/15 P, ġie magħqud mal-appell, irreġistrat bin-numru C-20/15 P, li l-Kummissjoni kienet ippreżentat kontra s-sentenza tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T-219/10, EU:T:2014:939).

13 Santander u Santusa, sostnuti mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, mill-Irlanda u mir-Renju ta' Spanja, talbu li l-appell jiġi miċħud.

14 Permezz ta' sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, iktar 'il quddiem is-"sentenza WDFG", EU:C:2016:981), il-Qorti tal-Ġustizzja annullat is-sentenzi tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T-219/10, EU:T:2014:939), kif ukoll tas-7 ta' Novembru 2014, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni (T-399/11, EU:T:2014:938), irrinvijat il-kawżi lura quddiem il-Qorti Ġenerali, irriżervat parzjalment l-ispejjeż u kkundannat lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, lill-Irlanda u lir-Renju ta' Spanja jbatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom.

15 Permezz ta' deċiżjoni tal-President tad-Disa' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali tat-8 ta' Diċembru 2017, wara li nstemgħu l-partijiet, il-Kawża T-219/10 RENV, World Duty Free Group vs Il-Kummissjoni, u l-Kawża T-399/11 RENV, Banco Santander u Santusa vs Il-Kummissjoni, ingħaqdu għall-finijiet tal-fażi orali tal-proċedura, konformement mal-Artikolu 68 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali.

16 Permezz tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ċaħdet ir-rikors ippreżentat minn Santander u Santusa.

17 Hija ċaħdet it-tliet aggravji invokati minn dawn tal-aħħar, ibbażati, l-ewwel wieħed, fuq l-assenza ta' selettività tal-miżura kkontestata (punti 29 sa 232 tas-sentenza appellata), it-tieni wieħed, fuq żball fl-identifikazzjoni tal-benefiċjarju tal-miżura kkontestata (punti 233 sa 254 tas-sentenza appellata) u, it-tielet wieħed, fuq ksur tal-prinċipju ta' aspettattivi leġittimi (punti 255 sa 349 tas-sentenza appellata).

18 Fir-rigward, b'mod iktar speċifiku, tal-ewwel motiv, il-Qorti Ġenerali fakkret li, fl-ewwel lok, kif jirriżulta mis-sentenza WDFG, miżura fiskali li tagħti vantaġġ li l-għoti tiegħu huwa kkundizzjonat mit-twettiq ta' tranżazzjoni ekonomika tista' tkun selettiva, inkluż meta, fid-dawl tal-karatteristiċi tat-tranżazzjoni inkwistjoni, kull impriża tista' liberament tagħżel li twettaq din it-tranżazzjoni (punti 78 sa 90 tas-sentenza appellata).

19 Fit-tieni lok, il-Qorti Ġenerali eżaminat il-miżura kkontestata fid-dawl tat-tliet stadji tal-metodu ta' analiżi tas-selettività ta' miżura fiskali nazzjonali, ippreżentat fil-punti 61 u 62 tas-sentenza appellata, jiġifieri, qabel kollox, l-identifikazzjoni tas-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, sussegwentement, l-evalwazzjoni tal-punt jekk il-miżura fiskali inkwistjoni tidderogax mill-imsemmija sistema komuni, sa fejn din tintroduċi distinzjonijiet bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-għan imfittex minn din is-sistema komuni, f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli u, finalment, l-evalwazzjoni tal-punt jekk tali deroga hijiex iġġustifikata min-natura u mill-ekonomija ta' din is-sistema.

20 Fir-rigward tal-ewwel stadju, il-Qorti Ġenerali indikat li l-kuntest ta' referenza ddefinit fid-deċiżjoni kkontestata, jiġifieri "t-trattament fiskali tal-avvjament" (punt 93 tas-sentenza appellata), kien jikkostitwixxi s-sistema ta' referenza rilevanti f'dan il-każ, b'mod partikolari sa fejn l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti jinsabu, fid-dawl tal-għan imfittex mit-trattament fiskali tal-avvjament, f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli għal dik tal-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti. Skont din il-qorti, l-għan ta' din is-sistema huwa li jiġi ggarantit ċertu paralleliżmu bejn it-trattament kontabbli u t-trattament fiskali tal-avvjament li jirriżulta għal impriża mill-akkwist ta' ishma f'kumpannija (punti 117 sa 123 tas-sentenza appellata). Il-Qorti Ġenerali għalhekk ċaħdet l-idea li l-miżura kkontestata

tikkostitwixxi sistema ta' referenza awtonoma (punti 127 sa 141 tas-sentenza appellata), b'tali mod li ċaħdet l-ilment ibbażat fuq l-eżistenza ta' ostakoli għar-riunifikazzjoni transkonfinali (punti 122, 139 u 142 tas-sentenza appellata).

21 Fir-rigward tat-tieni stadju, il-Qorti Ġenerali qieset li l-Kummissjoni ġustament kienet qieset, fid-deċiżjoni kkontestata, li l-miżura kkontestata kienet introduċiet deroga mis-sistema normali. Hija għalhekk ċaħdet l-ilment li jgħid li l-Kummissjoni ma kinitx wettqet l-obbligu tagħha li turi li l-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji residenti u dawk f'kumpanniji mhux residenti kienu paragunabbli fid-dawl tal-għan ta' newtralità fiskali mfittex mill-miżura kkontestata (punti 143 sa 165 tas-sentenza appellata).

22 Fir-rigward tat-tielet stadju, il-Qorti Ġenerali enfasizzat li ebda wieħed mill-argumenti mressqa speċifikament f'dan il-każ ma kien jippermetti li tiġi ġġustifikata d-deroga stabbilita minn din il-miżura u għalhekk id-differenza fit-trattament ikkonstatata (punti 166 sa 231 tas-sentenza appellata).

III. It-talbiet tal-partijiet u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

23 Permezz tal-appell tagħhom, Santander u Santusa (Kawża C-53/19 P) jitolbu li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tannulla s-sentenza appellata;

– tilqa' r-rikors għal annullament u tannulla definittivament id-deċiżjoni kkontestata, u

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

24 Permezz tal-appell tiegħu, ir-Renju ta' Spanja (Kawża C-65/19 P) jitlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tannulla s-sentenza appellata;

– tannulla l-Artikolu 1(1) tad-deċiżjoni kkontestata sa fejn din tikkwalifika lill-miżura kkontestata bħala għajnuna mill-Istat, u;

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

25 Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha tilqa' l-appelli.

26 Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tiċħad l-appelli, u

– tikkundanna lill-appellanti għall-ispejjeż.

27 Permezz ta' deċiżjonijiet tat-22 ta' Marzu 2019 u tat-2 ta' Ġunju 2020, il-Kawżi C-53/19 P u C-65/19 P ingħaqdu rispettivament għall-finijiet tal-proċedura bil-miktub kif ukoll għall-finijiet tal-proċedura orali u tas-sentenza.

IV. Fuq l-appelli

28 Insostenn tal-appell rispettiv tagħhom, Santander u Santusa kif ukoll ir-Renju ta' Spanja (iktar 'il quddiem, meħuda flimkien, l-"appellanti") jinvokaw motiv uniku, ibbażat fuq ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE, fir-rigward tal-kundizzjoni dwar is-selettività. Essenzjalment, huma jikkritikaw lill-Qorti Ġenerali talli wettqet ċertu numru ta' żbalji ta' liġi fl-applikazzjoni tal-metodu ta' analiżi fi tliet stadji dwar is-selettività tal-miżuri fiskali, kif stabbilit minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja.

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

30 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifikazzjoni ta' miżura nazzjonali bħala "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, tirrikjedi li l-kundizzjonijiet kollha segwenti jkunu ssodisfatti. L-ewwel nett, għandu jkun hemm intervent tal-Istat jew permezz tar-riżorsi tal-Istat. It-tieni nett, dan l-intervent għandu jkun ta' natura li jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet nett, dan għandu jagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju tiegħu. Ir-raba' nett, dan għandu jwassal għal distorsjoni jew għal theddida ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni (sentenza WDFG, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll is-sentenza tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 27).

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

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

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

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

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

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

37 Huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li għandhom jiġu eżaminati l-partijiet differenti tal-aggravju uniku invokat mill-appellanti rispettivament.

38 L-aggravju uniku mqajjem minn Santander u Santusa huwa maqsum f'sitt partijiet, li jirrigwardaw, essenzjalment, l-ewwel nett, id-definizzjoni tas-sistema ta' referenza, it-tieni nett, id-determinazzjoni tal-għan ta' din is-sistema li minnha għandu jsir il-paragun matul it-tieni stadju tal-analiżi tas-selettività, it-tielet nett, l-attribuzzjoni tal-oneru tal-prova, ir-raba' nett, l-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità, il-ħames nett, l-eżistenza ta' rabta kawżali bejn l-impossibbiltà li ssir amalgamazzjoni barra mill-pajjiż u l-akkwist ta' ishma f'pajjiż barrani u, fis-sitt lok, l-eżami tan-natura diviżibbli tal-miżura kkontestata skont il-perċentwali ta' kontroll.

39 L-aggravju uniku mqajjem mir-Renju ta' Spanja huwa min-naħa tiegħu kompost minn erba' partijiet. Dawn il-partijiet jirrigwardaw, l-ewwel nett, id-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza, it-tieni nett, il-kunsiderazzjoni li tgħid li t-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju ma jistax jikkostitwixxi miżura ta' natura ġenerali jew qafas ta' referenza awtonomu, it-tielet nett, id-definizzjoni tal-għan ta' dan il-qafas ta' referenza u l-paragun tas-sitwazzjonijiet meħtieġa mis-sentenza WDFG u, ir-raba' nett, l-attribuzzjoni tal-oneru tal-prova kkunsidrat f'dan il-każ fir-rigward tal-elementi li jikkostitwixxu l-imsemmi kuntest ta' referenza.

40 Peress li l-ilmenti fformulati fil-kuntest tal-ewwel sar-raba' parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa u dawk imressqa insostenn tal-erba' partijiet tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja jikkoinċidu jew jikkoinċidu ħafna, dawn ser jiġu eżaminati flimkien.

A. Fuq l-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll fuq l-ewwel u t-tieni partijiet tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja, ibbażati fuq żbalji mwettqa fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza

1. L-argumenti tal-partijiet

41 Santander u Santusa jsostnu li l-Qorti Ġenerali wettqet diversi żbalji fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza.

42 Qabel kollox, il-Qorti Ġenerali użat sistema ta' referenza distinta minn dik iddefinita mid-deċiżjoni kkontestata, peress li ddeskriviet is-sistema ta' riferiment ta' din id-deċiżjoni bħala t-"trattament fiskali tal-avvjament" u ma llimitatx dan il-kuntest għat-"trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju biss" (punti 93 u 141 tas-sentenza appellata). Fil-fehma ta' Santander u ta' Santusa, dawn iż-żewġ "espressjonijiet" jirreferu għal approċċi materjalment differenti. Santander u Santusa jqisu li, billi ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha stess għal dik tad-deċiżjoni kkontestata u billi meliet, bil-motivazzjoni tagħha stess, lakuna fil-motivazzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi ta' natura li jwassal għall-annullament tas-sentenza appellata.

43 Sussegwentement, huwa b'mod inġustifikat li l-Qorti Ġenerali eskludiet, skont l-analiżi li tinsab fil-punti 127 sa 141 tas-sentenza appellata, l-idea li l-miżura kkontestata tista' tikkostitwixxi sistema ta' referenza awtonoma. F'dan ir-rigward, mhux biss il-Qorti Ġenerali ssostitwixxiet ir-raġunament tagħha għal dak li jinsab fid-deċiżjoni kkontestata, sa fejn din tal-aħħar ibbażat ruħha biss fuq l-assenza ta' ostakoli għall-amalgamazzjonijiet transkonfinali, iżda, barra minn hekk, wettqet eżami legalment żbaljat. Fil-fatt, ir-raġunament tal-Qorti Ġenerali jagħmel b'mod partikolari d-definizzjoni tal-qafas ta' referenza dipendenti fuq it-teknika leġiżlattiva użata.

44 Finalment, u fi kwalunkwe każ, il-kuntest ta' referenza adottat mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata ġie ddefinit arbitrarjament u jirriżulta minn konfużjoni bejn eċċezzjoni u regola ġenerali. B'mod partikolari, xejn ma jippermetti li jinftiehem għalfejn il-Qorti Ġenerali ddeċidiet li l-għan imfittex kien biss li "tiġi żgurata ċerta koerenza bejn it-trattament fiskali tal-avvjament u t-trattament kontabbli tiegħu" (punt 122 tas-sentenza appellata). Il-Qorti Ġenerali lanqas ma spjegat għalfejn hija indikat li n-nuqqas ta' regola li tipprojbixxi li jiġi amortizzat l-avvjament finanzjarju fil-każ ta' akkwist ta' ishma nazzjonali ma huwa xejn inqas mir-"regola ġenerali" tas-sistema vasta ta' referenza ddefinita minnha (punt 136 tas-sentenza appellata). Filwaqt li tirreferi b'mod partikolari għall-approċċ adottat fil-kawża li tat lok għas-sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505), li permezz tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma setax jitqies li l-miżura inkwistjoni f'din il-kawża kienet tikkostitwixxi eċċezzjoni għal regola ġenerali, Santander u Santusa jqisu li l-kuntest ta' referenza ġie ddefinit f'dan il-każ b'mod riduttiv, b'tali mod li s-sentenza appellata għandha tiġi annullata.

45 Ir-Renju ta' Spanja jqis ukoll li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ddeterminat is-sistema ta' referenza.

46 Fl-ewwel lok, ir-Renju ta' Spanja jenfasizza li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza, li fil-fehma tiegħu tikkostitwixxi l-punt inizjali ta' kull analiżi dwar is-selettività, hija kwistjoni ta' liġi suġġetta għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja. Fir-rigward b'mod iktar preċiż tal-punti 93

u 141 tas-sentenza appellata, ir-Renju ta' Spanja jqis li l-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq kuntest ta' referenza differenti minn dak adottat fid-deċiżjoni kkontestata, billi ħadet inkunsiderazzjoni kuntest iktar wiesa' minn dak li kien ittieħed inkunsiderazzjoni mill-Kummissjoni.

47 Fit-tieni lok, ir-Renju ta' Spanja jqis li s-sentenza appellata fiha wkoll żball ta' liġi, sa fejn il-Qorti Ġenerali qieset li t-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju ma jistax jikkostitwixxi miżura ta' natura ġenerali jew qafas ta' referenza awtonomu. Minn din il-perspettiva, dan l-Istat Membru jirreferi espressament għall-punti 96, 104, 105, 107, 123, 126 u 139 sa 142 tas-sentenza appellata, li fihom il-Qorti Ġenerali ċaħdet l-argument ibbażat fuq l-eżistenza ta' ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali billi invokat motivi, li barra minn hekk ma humiex konvinċenti, li bl-ebda mod ma jirriżultaw mid-deċiżjoni kkontestata.

48 F'dan ir-rigward, ir-Renju ta' Spanja jsostni li d-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza adottata mill-Qorti Ġenerali hija żbaljata għal erba' motivi.

49 L-ewwel nett, is-sentenza appellata hija bbażata fuq is-sempliċi teknika leġiżlattiva, li, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza, ma tikkostitwixxix metodu xieraq sabiex tiġi ddefinita n-natura selettiva ta' miżura. B'hekk, il-Qorti Ġenerali żbaljat meta ddeċidiet li hija n-neċessità li tiġi żgurata l-koerenza xierqa bejn ir-regola fiskali u r-regola kontabbli li tiddelimita l-għan tal-miżura (punti 117, 119 u 122 tas-sentenza appellata).

50 It-tieni nett, il-Qorti Ġenerali żbaljat ukoll meta qieset, abbażi ta' analiżi żbaljata tal-għan tal-miżura kkontestata espost fil-punti 117 sa 123 tas-sentenza appellata, li l-leġiżlazzjoni fiskali fuq l-avvjament finanzjarju inkwistjoni kellha l-għan li tirregola "problema partikolari". Kuntrarjament għal dak li kkonkludiet il-Qorti Ġenerali, il-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni f'dan il-każ ma hijiex intiża sabiex tirregola problema speċifika, iżda sabiex tagħti effett sħiħ lill-prinċipju ta' newtralità fiskali, billi tiżgura li d-deċiżjonijiet ta' investiment ikunu bbażati fuq kunsiderazzjonijiet ekonomiċi u mhux fuq kriterji fiskali. F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali kellha tivverifika jekk, fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kinitx warrbet b'mod iġġustifikat u koerenti l-qafas ta' referenza propost mill-awtoritajiet Spanjoli u mill-partijiet ikkonċernati, fid-dawl b'mod partikolari tal-ostakoli kemm fattwali kif ukoll legali għall-amalgamazzjonijiet transkonfinali. Matul dan l-eżami, hija kellha tevalwa wkoll jekk, minkejja l-indikazzjonijiet espressi fformulati mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 123 tas-sentenza WDFG u fil-ġurisprudenza stabbilita tagħha, il-Kummissjoni kinitx aġixxiet bi ksur tal-kriterji stabbiliti fl-Artikolu 107 TFUE, billi ma pparagunatx is-sitwazzjonijiet ta' fatt u ta' liġi fid-dawl tal-għan tal-miżura kkontestata.

51 It-tielet nett, ir-Renju ta' Spanja jenfasizza li l-miżura kkontestata – li kienet intiża sabiex tikkonforma mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, kienet miftuħa għas-setturi kollha u setgħet tiġi applikata mingħajr ma kien jeżisti ebda obbligu ta' investiment minimu – ma għandha l-ebda rabta ma' dik li tat lok għall-kawża li tat lok għas-sentenza tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs Il-Kummissjoni (173/73, EU:C:1974:71), li fiha l-kundizzjoni ta' speċifiċità li fuqha huwa bbażat il-kriterju ta' selettività kienet iddeterminata preċiżament minn diversi elementi.

52 Ir-raba' nett, ir-Renju ta' Spanja jqis li l-approċċ adottat mill-Qorti Ġenerali għandu bħala konsegwenza li jirrevedi l-konklużjonijiet li l-Qorti tal-Ġustizzja adottat fir-rigward ta' ċerti miżuri fiskali, miżuri li kienu intiżi wkoll sabiex jirregolaw problemi speċifiċi, iżda li ma tqisux bħala għajnuna mill-Istat.

53 Il-Kummissjoni toġġezzjona għall-argumenti tal-appellanti. Hija tqis, prinċipalment, li l-argumenti mressqa huma, essenzjalment, inammissibbli, sa fejn ir-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali ma kien jinkludi ebda lment ibbażat fuq l-eżistenza ta' żbalji li jaffettwaw id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza. B'hekk, li l-appellanti jitħallew jinvokaw argumenti ġodda fil-kuntest ta' appell ikun ifisser li jitħallew jadixxu lill-Qorti tal-Ġustizzja b'tilwima usa' minn dik imressqa quddiem il-Qorti Ġenerali. Sussidjarjament, il-Kummissjoni ssostni li l-argumentazzjoni tal-appellanti hija infondata. Fil-fatt, kuntrarjament għal dak li jsostnu dawn tal-aħħar, l-ewwel nett, il-Qorti Ġenerali rreferiet għall-istess sistema ta' referenza bħal dik identifikata fid-deċiżjoni kkontestata, it-tieni nett, il-miżura kkontestata ma tistax titqies bħala sistema ta' referenza awtonoma u, it-tielet nett, is-sentenza appellata hija mmotivata b'mod suffiċjenti fid-dritt.

2. Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

a) Fuq l-ammissibbiltà

54 Fir-rigward tal-ammissibbiltà tal-argumenti u tal-elementi ppreżentati insostenn tal-partijiet taħt eżami, li hija kkontestata mill-Kummissjoni minħabba l-allegata natura ġdida tal-argumenti mressqa insostenn tal-allegazzjonijiet tal-appellanti dwar id-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 170(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-appell ma jistax ibiddel is-suġġett tal-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali.

55 B'hekk, abbażi ta' ġurisprudenza stabbilita, il-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest tal-appell hija limitata għall-evalwazzjoni tas-soluzzjoni legali li ngħatat għall-motivi u għall-argumenti ttrattati fl-ewwel istanza. Għalhekk, parti ma tistax tqajjem għall-ewwel darba quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja motiv li hija ma tkunx qajmet quddiem il-Qorti Ġenerali, peress li dan ikun ifisser li din il-parti titħalla tadixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja, li l-kompetenza tagħha fil-qasam ta' appell hija limitata, b'tilwima iktar estiża minn dik li tkun ħadet konjizzjoni tagħha l-Qorti Ġenerali (sentenza tad-29 ta' Lulju 2019, Bayerische Motoren Werke u Freistaat Sachsen vs Il-Kummissjoni, C-654/17 P, EU:C:2019:634, punt 69 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

56 Madankollu, rikorrent jista' jippreżenta appell billi jinvoka, quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, aggravji u argumenti li jirriżultaw mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi li jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha (sentenzi tad-29 ta' Novembru 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall *et* vs Il-Kummissjoni, C-176/06 P, mhux ippubblikata, EU:C:2007:730, punt 17, kif ukoll tal-4 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punt 47).

57 F'dan il-każ, mill-punti 93 sa 142 tas-sentenza appellata jirriżulta li l-Qorti Ġenerali eżaminat jekk il-Kummissjoni kinitx identifikat korrettament is-sistema fiskali ta' referenza fil-kuntest tal-ewwel stadju tal-analiżi tas-selettività. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-appellanti jistgħu jikkontestaw, fl-istadju tal-appell, il-motivi tas-sentenza appellata relatati ma' dan l-ewwel stadju, indipendentement mill-fatt li fl-ewwel istanza huma ma żviluppawx argument intiż speċifikament sabiex jikkontesta d-deċiżjoni kkontestata fuq dan il-punt.

58 Barra minn hekk, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 35 tal-konklużjonijiet tiegħu fil-kawżi magħquda World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:51), għandu jiġi kkonstatat li l-argumenti mressqa mill-appellanti jinkludu kritika

preċiża u ddettaljata tal-motivi tas-sentenza appellata u huma intiżi, fil-parti l-kbira, sabiex jikkontestaw l-osservanza tal-limiti u l-modalitajiet tal-eżerċizzju tal-istħarriġ ġudizzjarju mill-Qorti Ġenerali, li ma setgħux, fi kwalunkwe każ, jitqajmu quddiem din tal-aħħar.

59 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, l-ewwel parti tal-aggravju uniku tal-appell ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll l-ewwel u t-tieni partijiet tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja huma ammissibbli.

b) Fuq il-mertu

60 Id-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza għandha importanza ikbar fil-każ ta' miżuri fiskali, peress li l-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, tista' tiġi stabbilita biss fir-rigward ta' tassazzjoni msejħa "normali". B'hekk, id-determinazzjoni tal-impriżi kollha li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli tiddependi mid-definizzjoni minn qabel tas-sistema legali li fid-dawl tal-għan tagħha għandha, jekk ikun il-każ, tiġi eżaminata l-paragunabbiltà tas-sitwazzjoni fattwali u legali rispettiva tal-impriżi ffavoriti mill-miżura inkwistjoni u ta' dawk li ma humiex (sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 55 u 60, kif ukoll tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punti 88 u 89).

61 Għall-finijiet tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva ta' miżura fiskali ta' portata ġenerali, jeħtieġ għalhekk li s-sistema fiskali komuni jew is-sistema ta' referenza applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat tkun identifikata b'mod korrett fid-deċiżjoni tal-Kummissjoni u tiġi eżaminata mill-qorti adita b'kontestazzjoni dwar din l-identifikazzjoni. Peress li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza tikkostitwixxi l-punt tat-tluq tal-eżami komparattiv li għandu jitwettaq fil-kuntest tal-evalwazzjoni tas-selettività ta' skema ta' għajnuna, żball imwettaq f'din id-determinazzjoni neċessarjament jivvizzja l-analiżi kollha tal-kundizzjoni dwar is-selettività (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 107, u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 46).

62 F'dan il-kuntest, għandu qabel kollox jiġi ppreċiżat, preliminarjament, li d-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza, li għandha ssir wara dibattitu kontradittorju mal-Istat Membru kkonċernat, għandha tirriżulta minn eżami oġġettiv tal-kontenut, mir-rabta u mill-effetti konkreti tar-regoli applikabbli skont id-dritt nazzjonali ta' dan l-Istat. F'dan ir-rigward, is-selettività ta' miżura fiskali ma tistax tiġi evalwata fid-dawl ta' qafas ta' referenza kkostitwit minn xi dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali tal-Istat Membru kkonċernat li nħarġu artifiċjalment minn qafas leġiżlattiv iktar wiesa' (sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 103).

63 Konsegwentement, kif irrileva l-Avukat Ġenerali, essenzjalment, fil-punt 49 tal-konklużjonijiet tiegħu fil-kawżi magħquda World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:51), meta l-miżura fiskali inkwistjoni tkun inseparabbli mis-sistema ġenerali ta' tassazzjoni tal-Istat Membru kkonċernat, huwa għal din is-sistema li għandu jsir riferiment. Min-naħa l-oħra, meta jidher li tali miżura tista' tiġi sseparata b'mod ċar mill-imsemmija sistema ġenerali, ma jistax jiġi eskluż li l-qafas ta' referenza li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni jkun iktar limitat minn din is-sistema ġenerali, jew saħansitra li jidentifika ruħu

mal-miżura stess, meta din tkun tippreżenta ruħha bħala regola li għandha loġika ġuridika awtonoma u li huwa impossibbli li jiġi identifikat grupp normattiv koerenti barra minn din il-miżura.

64 Sussegwentement, sa fejn, barra mill-oqsma li fihom id-dritt fiskali tal-Unjoni huwa s-suġġett ta' armonizzazzjoni, huwa l-Istat Membru kkonċernat li jiddefinixxi, permezz tal-eżerċizzju tal-kompetenzi esklużivi tiegħu fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, il-karatteristiċi li jikkostitwixxu t-taxxa, id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza jew tas-sistema fiskali "normali", li minnha għandha tiġi analizzata l-kundizzjoni dwar is-selettività, għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-imsemmija karatteristiċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punti 38 u 39).

65 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li, sa fejn id-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza għandha ssir minn eżami oġġettiv tal-kontenut u tar-rabta tar-regoli applikabbli skont id-dritt nazzjonali, ma hemmx lok, matul dan l-ewwel stadju tal-eżami tas-selettività, li jittieħdu inkunsiderazzjoni għanijiet imfittxija mil-leġiżlatur waqt l-adozzjoni tal-miżura suġġetta għall-eżami. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet repetutament li l-għan imfittex minn interventi tal-Istat ma huwiex biżżejjed sabiex dawn jiġu awtomatikament esklużi mill-klassifikazzjoni bħala "għajnuna" fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE, sa fejn din id-dispożizzjoni ma tiddistingwixxix skont il-kawżi jew l-għanijiet tal-interventi tal-Istat, iżda tiddefinixxihom skont l-effetti tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punti 84 u 85, kif ukoll tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 48).

66 Finalment, huwa neċessarju li l-operazzjoni ta' identifikazzjoni tar-regoli li għandhom ikunu parti mis-sistema ta' referenza ssir skont kriterji oġġettivi, b'mod partikolari sabiex tippermetti stħarriġ ġudizzjarju tal-evalwazzjonijiet li fuqhom tkun ibbażata din l-operazzjoni. Hija l-Kummissjoni li għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-elementi eventwalment ippreżentati mill-Istat Membru kkonċernat u, b'mod iktar ġenerali, li twettaq l-eżami tagħha b'mod rigoruż u suffiċjentement immotivat sabiex tippermetti stħarriġ ġudizzjarju komplet.

67 Huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li għandha tiġi evalwata l-fondatezza tal-argument tar-rikorrenti dwar id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza, bħala l-ewwel stadju u premessa neċessarja tal-analiżi tas-selettività. Kif jirriżulta mill-punti 41 sa 52 ta' din is-sentenza, l-appellanti jsostnu, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali wettqet żbalji ta' liġi, l-ewwel nett, meta ssostitwixxiet il-motivi tad-deċiżjoni kkontestata fir-rigward tad-definizzjoni tas-sistema ta' referenza adottata, it-tieni nett, billi eskludiet li l-miżura kkontestata tista' waħedha titqies bħala sistema ta' referenza awtonoma u billi wettqet sostituzzjoni tal-motivi f'dan ir-rigward u, it-tielet nett, billi ddefinixxiet din is-sistema b'mod arbitrarju.

68 Dawn it-tliet ilmenti għandhom jiġu eżaminati b'mod suċċessiv.

1) Fuq l-eżistenza ta' żball ta' liġi fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza (l-ewwel ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku tal-appell ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll l-ewwel parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja)

69 Santander u Santusa, permezz tal-ewwel ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku tagħhom, u r-Renju ta' Spanja, permezz tal-ewwel parti tal-aggravju uniku tiegħu, isostnu li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza billi ssostitwixxiet is-sistema ta' referenza tagħha stess għal dik adottata mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata. Filwaqt li din

tal-aħħar indikat ir-regoli dwar it-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju bħala li jikkostitwixxu s-sistema ta' referenza, il-Qorti Ġenerali, billi bbażat ruħha fuq analiżi materjalment differenti, barra minn hekk inkludiet f'din is-sistema t-trattament fiskali tal-avvjament "mhux finanzjarju". Santander u Santusa kif ukoll ir-Renju ta' Spanja jirreferu b'mod partikolari għall-punti 93 u 141 tas-sentenza appellata.

70 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, fil-kuntest tal-istħarriġ tal-legalità msemmi fl-Artikolu 263 TFUE, il-Qorti tal-Ġustizzja u l-Qorti Ġenerali għandhom il-ġurisdizzjoni sabiex jiddeċiedu fuq ir-rikorsi dwar nuqqas ta' kompetenza, dwar ksur tar-rekwiżiti formali essenzjali, dwar ksur tat-Trattat jew ta' kull regola ta' dritt dwar l-applikazzjoni tiegħu, jew dwar abbuż ta' poter. L-Artikolu 264 TFUE jipprevedi li, jekk ir-rikors ikun fondat, l-att ikkontestat għandu jiġi ddikjarat null. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja u l-Qorti Ġenerali ma jistgħux, fi kwalunkwe każ, jissostitwixxu l-motivazzjoni tagħhom għal dik tal-awtur tal-att ikkontestat (sentenzi tas-27 ta' Jannar 2000, DIR International Film *et* vs Il-Kummissjoni, C-164/98 P, EU:C:2000:48, punt 38, kif ukoll tal-4 ta' Ġunju 2020, L-Ungerija vs Il-Kummissjoni, C-456/18 P, EU:C:2020:421, punt 70 u l-ġurisprudenza ċċitata).

71 Min-naħa l-oħra, ħlief fil-każ fejn ebda element materjali ma jiġġustifikah, il-Qorti Ġenerali, fil-kuntest ta' rikors għal annullament, tista' tasal tinterpreta l-motivazzjoni tal-att ikkontestat b'mod differenti mill-awtur tiegħu, jew, f'ċerti ċirkustanzi, tiċħad il-motivazzjoni formali adottata minnu (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Jannar 2000, DIR International Film *et* vs Il-Kummissjoni, C-164/98 P, EU:C:2000:48, punt 42, kif ukoll tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 142).

72 F'dan il-każ, kif jirriżulta mill-punti 68, 93, 124 u 141 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali qieset li l-Kummissjoni kienet ħadet inkunsiderazzjoni bħala sistema ta' referenza, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tagħha tas-selettività tal-miżura kkontestata, it-trattament fiskali tal-"avvjament". B'mod partikolari, il-Qorti Ġenerali rrilevat, fil-punt 93 tas-sentenza appellata, li l-Kummissjoni "ma [kinitx] illimitat dan il-qafas għat-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju biss". Issa, kif ġustament osservaw l-appellanti, il-Kummissjoni kienet indikat, fil-premessa 118 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-qafas xieraq għall-evalwazzjoni tal-miżura kkontestata kien ikkostitwit mir-regoli dwar it-trattament fiskali tal-"avvjament finanzjarju".

73 Madankollu, għalkemm huwa minnu li t-terminoloġija użata fis-sentenza appellata hija differenti minn dik użata fid-deċiżjoni kkontestata, ma jistax madankollu jiġi konkluż li l-Qorti Ġenerali, billi għamlet hekk, identifikat sistema ta' referenza materjalment differenti minn dik identifikata mill-Kummissjoni jew li bbażat ruħha fuq motivazzjoni differenti minn dik meħuda inkunsiderazzjoni mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata sabiex tqis li t-trattament fiskali tal-avvjament kien jikkostitwixxi s-sistema ta' referenza rilevanti f'dan il-każ.

74 Fil-fatt, kif issostni l-Kummissjoni, fiċ-ċirkustanzi tal-każ, it-trattament tal-avvjament huwa kompletament simili għal dak tal-avvjament finanzjarju.

75 F'dan ir-rigward, kif fakkret il-Qorti Ġenerali fil-punt 68 tas-sentenza appellata, fid-deċiżjoni kkontestata, b'risposta b'mod partikolari għall-argumenti fformulati mill-awtoritajiet Spanjoli fir-rigward tal-identifikazzjoni tas-sistema ta' referenza, il-Kummissjoni eskludiet b'mod espliċitu li l-imsemmija sistema kellha tiġi limitata għat-trattament fiskali tal-avvjament li jirriżulta mill-akkwist ta' sehem f'kumpannija stabbilita f'pajjiż li ma huwiex Spanja. Il-Qorti Ġenerali enfasizzat li, kif jirriżulta kjarament mill-premessa 118 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kienet qieset li l-qafas jew is-sistema ta' referenza rilevanti kien is-sistema Spanjola tat-taxxa fuq

il-kumpanniji u, b'mod partikolari, ir-regoli dwar it-trattament tat-taxxa fuq l-avvjament finanzjarju ddefiniti fl-imsemmija sistema tat-taxxa. Hija żiedet li b'hekk hija kienet tikkonferma s-sistema ta' referenza adottata fid-deċiżjoni tat-28 ta' Ottubru 2009. Issa, fil-premessa 89 ta' din l-aħħar deċiżjoni, il-Kummissjoni kienet indikat li l-miżura kkontestata kellha tiġi evalwata billi jittieħdu inkunsiderazzjoni d-dispożizzjonijiet ġenerali tas-sistema tat-taxxa fuq il-kumpanniji applikabbli għas-sitwazzjonijiet fejn l-introduzzjoni tal-avvjament twassal għal vantaġġ fiskali. Hija ppreċiżat, f'din id-deċiżjoni, li l-pożizzjoni tagħha kienet spjegata mill-konstatazzjoni li s-sitwazzjonijiet li fihom l-avvjament finanzjarju jista' jiġi amortizzat ma jkoprux il-kategorija kollha tal-persuni taxxabbli li jinsabu f'sitwazzjoni simili fil-fatt jew fid-dritt.

76 F'dan il-kuntest, għandu jiġi rrilevat li, hekk kif jirriżulta mill-punt 69 tas-sentenza appellata, sabiex tidentifika s-sistema ta' referenza, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha b'mod partikolari fuq il-konstatazzjonijiet magħmula mill-Kummissjoni fil-premessi 28, 29, 123 u 124 tad-deċiżjoni kkontestata, li jgħidu li s-sistema ta' referenza kienet tipprevedi l-ammortizzazzjoni tal-avvjament biss fil-każ ta' kombinament ta' impriżi, b'tali mod li, billi ppermettiet li l-avvjament li kien jiġi kkalkolat kieku l-impriżi kienu kkombinati flimkien jidher anki mingħajr kombinament ta' impriżi, il-miżura kkontestata kienet tikkostitwixxi eċċezzjoni għal din is-sistema ta' referenza.

77 Barra minn hekk, filwaqt li rreferiet ukoll għall-premessa 124 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha wkoll fuq il-kunsiderazzjonijiet tal-Kummissjoni li jgħidu li, sa fejn l-ammortizzazzjoni tal-avvjament li jirriżulta mis-sempliċi akkwist ta' ishma kien awtorizzat biss fil-każ ta' akkwisti ta' ishma transkonfinali u mhux fil-każ ta' akkwisti ta' ishma nazzjonali, il-miżura kkontestata introduċiet għalhekk differenza fit-trattament bejn l-operazzjonijiet nazzjonali u l-operazzjonijiet transkonfinali, b'tali mod li hija ma setgħetx titqies bħala regola ġenerali ġdida fiha nnifisha.

78 Minn dawn is-siltiet tad-deċiżjoni kkontestata, imsemmija fis-sentenza appellata, jirriżulta b'mod ċar li, kif iddeċidiet il-Qorti Ġenerali, meta l-Kummissjoni indikat bħala sistema ta' referenza r-"regoli dwar it-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju", hija kellha l-intenzjoni li tirreferi mhux biss għar-regoli speċifikament applikabbli għall-amortizzazzjoni tal-avvjament fil-każ ta' akkwist ta' ishma iżda wkoll għar-regoli tas-sistema ġenerali Spanjola tat-taxxa fuq il-kumpanniji li jirregolaw l-amortizzazzjoni tal-avvjament b'mod ġenerali, peress li dawn l-aħħar regoli jipprovdu fil-fatt qafas ta' evalwazzjoni rilevanti għal tal-ewwel.

79 Minn dan jirriżulta li l-Qorti Ġenerali limitat ruħha, fil-punti 68, 93, 124 u 141 tas-sentenza appellata, li twettaq interpretazzjoni tad-deċiżjoni kkontestata fir-rigward tad-definizzjoni tas-sistema ta' referenza konformi mal-indikazzjonijiet li jinsabu f'din id-deċiżjoni u, għaldaqstant, ma ssostitwixxietx il-motivi tal-imsemmija deċiżjoni fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 70 ta' din is-sentenza. Għaldaqstant, il-Qorti Ġenerali ma wettqitx żball ta' liġi fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza.

80 L-ewwel ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll l-ewwel parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom għalhekk jiġu miċħuda bħala infondati.

2) Fuq ir-rifjut li l-miżura kkontestata titqies bħala sistema ta' referenza awtonoma (it-tieni lment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll it-tieni parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja)

i) Fuq l-eżistenza ta' sostituzzjoni tal-motivi

81 L-appellanti jikkritikaw lill-Qorti Ġenerali talli ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha stess għal dik tad-deċiżjoni kkontestata billi eskludiet li l-miżura kkontestata tista' tikkostitwixxi sistema ta' referenza sħiħa. Fil-fatt, essenzjalment, filwaqt li l-Kummissjoni kienet ċaħdet, f'din id-deċiżjoni, l-ipoteżi ta' sistema ta' referenza awtonoma kkostitwita mill-miżura kkontestata billi bbażat ruħha biss fuq l-allegata assenza ta' ostakoli ġuridiċi għall-amalgamazzjonijiet transkonfinali, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha, fil-punti 128 sa 141 tas-sentenza appellata, fuq argumentazzjoni differenti.

82 F'dan ir-rigward, kif ġie rrilevat fil-punt 75 ta' din is-sentenza, għandu jitfakkar li l-Qorti Ġenerali kkonstatat li, mill-perspettiva tal-Kummissjoni, is-sistema ta' referenza ma setgħetx tillimita ruħha għat-trattament fiskali tal-avvjament finanzjarju stabbilit mill-miżura kkontestata, peress li din il-miżura kienet tibbenefika biss lill-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti, u li, sabiex tiġi evalwata l-eżistenza ta' diskriminazzjoni fir-rigward tal-impriżi li jwettqu l-istess tip ta' akkwisti iżda f'kumpanniji residenti, kien neċessarju li jittieħdu inkunsiderazzjoni d-dispożizzjonijiet ġenerali tas-sistema tat-taxxa fuq il-kumpanniji applikabbli għas-sitwazzjonijiet li fihom l-apparizzjoni tal-avvjament twassal għal vantaġġ fiskali.

83 Għaldaqstant, ma jistax jiġi konkluż li l-Qorti Ġenerali wettqet sostituzzjoni tal-motivi tad-deċiżjoni kkontestata billi evitat il-fatt li l-Kummissjoni, fir-realtà, ibbażat ruħha fuq in-nuqqas ta' ostakoli għar-riunifikazzjoni transkonfinali sabiex teskludi li l-miżura kkontestata tkun tista' tikkostitwixxi s-sistema fiskali ta' referenza.

84 Għalkemm, kif isostnu r-rikorrenti, il-Kummissjoni effettivament irreferiet, fil-premessi 93 sa 96 u 117 tad-deċiżjoni tat-28 ta' Ottubru 2009, għall-allegata assenza ta' ostakoli ġuridiċi għall-amalgamazzjonijiet transkonfinali, hija llimitat ruħha, permezz ta' dawn ir-referenzi, li tieħu pożizzjoni fuq l-osservazzjonijiet ippreżentati mill-awtoritajiet Spanjoli bil-għan b'mod partikolari li tpoġġi indiskussjoni mhux biss is-sistema ta' referenza kif identifikata provviżorjament fid-deċiżjoni ta' ftuħ tal-proċedura ta' investigazzjoni formali tal-10 ta' Ottubru 2007, iżda wkoll l-elementi ta' paragun u ta' ġustifikazzjoni possibbli fir-rigward tat-tieni u tat-tielet stadju tal-eżami tas-selettività.

85 Għaldaqstant, hekk kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 65 tal-konklużjonijiet tiegħu fil-kawżi magħquda World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:51), kuntrarjament għal dak li jsostnu l-appellanti, ma huwiex minħabba n-nuqqas ta' rikonoxximent ta' ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali li l-Kummissjoni eskludiet li l-miżura kkontestata tista' tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza rilevanti li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni għall-finijiet tal-analiżi tas-selettività, iżda huwa minħabba li hija qieset li din il-miżura kellha tiġi evalwata fid-dawl ta' numru ta' regoli iktar wiesgħa li jinkludu kemm ir-regoli applikabbli għall-amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju f'każ ta' akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti u l-prinċipji applikabbli għall-ammortizzazzjoni tal-avvjament b'mod ġenerali, li magħhom, skont il-Kummissjoni, kienu ġew allinejati dawn ir-regoli billi jipprevedu t-tnaqqis tal-amortizzazzjoni biss meta l-akkwist ta' ishma kien iseħħ flimkien ma' kombinament ta' impriżi.

86 Minn dan jirriżulta li hija infondata l-allegazzjoni li tgħid li l-Qorti Ġenerali wettqet, fil-punti 128 sa 141 tas-sentenza appellata, sostituzzjoni tal-motivi.

ii) Fuq l-eżistenza ta' żball ta' liġi fir-rifjut tal-Qorti Ġenerali li tqis il-miżura kkontestata bħala sistema ta' referenza awtonoma

87 L-appellanti jsostnu, sussidjarjament, li r-raġunament segwit mill-Qorti Ġenerali sabiex teskludi li l-miżura kkontestata tista' tikkostitwixxi sistema ta' referenza awtonoma huwa vvizzjat minn żball ta' liġi. Minn naħa, huma josservaw li l-għan ta' din il-miżura huwa li tiġi żgurata n-newtralità fiskali f'dak li jirrigwarda l-akkwisti ta' ishma fi Spanja u barra mill-pajjiż u li, konsegwentement, l-għan tagħha ma jistax jiġi ridott għas-soluzzjoni ta' problema partikolari, kif affermat b'mod żbaljat il-Qorti Ġenerali fil-punt 140 tas-sentenza appellata. Min-naħa l-oħra, huma jsostnu li r-raġunament tal-Qorti Ġenerali jwassal sabiex tiġi evalwata s-selettività ta' miżura differenti skont jekk il-leġiżlatur nazzjonali ddeċiediex li joħloq taxxa distinta jew li jemenda taxxa ġenerali u, għaldaqstant, skont it-teknika leġiżlattiva użata.

88 F'dan il-każ, għandu jiġi rrilevat li r-raġunament espost mill-Qorti Ġenerali fil-punti 96 sa 142 tas-sentenza appellata kien intiż sabiex jirrispondi għall-argument li jgħid li, minħabba l-ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali, il-Kummissjoni kellha tidentifika l-miżura kkontestata bħala s-sistema ta' referenza.

89 Issa, għalkemm l-appellanti ma jifformulaw ebda kritika fir-rigward tal-metodoloġija applikabbli għad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza fil-kuntest tal-ewwel stadju tal-eżami tas-selettività esposta fil-punti 96 sa 109 tas-sentenza appellata, huma jikkritikaw, min-naħa l-oħra, is-segwitu tal-eżami mwettaq mill-Qorti Ġenerali, kif ifformulat fil-punti 110 sa 142 ta' din is-sentenza.

90 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tar-raġunament espost fil-punti 110 sa 126 tas-sentenza appellata, dan jirrigwarda l-punt dwar jekk, fid-dawl tal-għan tas-sistema normali identifikata mill-Kummissjoni, l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti u dawk li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti jinsabux f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli.

91 Dan l-eżami ta' paragunabbiltà huwa madankollu mingħajr relazzjoni diretta mad-delimitazzjoni tal-kuntest ta' referenza li għandu jsir taħt l-ewwel stadju tal-eżami tas-selettività, u dan minkejja l-fatt li, fil-punt 126 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkonstatat "l-eżistenza ta' rabtiet bejn dawn iż-żewġ stadji, jew, xi drabi anki, bħal f'dan il-każ, ta' raġunament komuni". Barra minn hekk, l-argument żviluppat mill-appellanti bil-għan li jikkontestaw id-definizzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza ser jiġi evalwat ulterjorment, fil-kuntest tal-eżami tat-tieni parti tal-aggravju uniku tal-appell ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll tat-tielet parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja, ibbażati fuq żball fid-determinazzjoni tal-għan li fir-rigward tiegħu kellu jitwettaq l-eżami ta' paragunabbiltà.

92 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-punti 127 sa 142 tas-sentenza appellata, fihom il-Qorti Ġenerali eżaminat jekk il-miżura kkontestata setgħetx, fid-dawl tal-karatteristiċi tagħha stess u għalhekk indipendentement minn kull analiżi komparattiva, tikkostitwixxi, waħedha, qafas ta' referenza awtonomu.

93 F'dan ir-rigward, l-ewwel nett, l-appellanti jiżbaljaw meta jsostnu li l-Qorti Ġenerali bbażat ruħha prinċipalment fuq it-teknika leġiżlattiva magħżula mil-leġiżlatur Spanjol sabiex tikkonkludi favur in-natura selettiva tal-miżura kkontestata. Fil-fatt, mis-sentenza appellata jirriżulta li l-Qorti

Ġenerali bbażat ruħha fuq l-għan u fuq l-effetti ta’ din il-miżura u mhux fuq sempliċi kunsiderazzjonijiet ta’ natura formali. B’mod partikolari, il-Qorti Ġenerali osservat, fil-punt 136 ta’ din is-sentenza, li l-imsemmija miżura kienet tikkostitwixxi eċċezzjoni għar-regola ġenerali li tgħid li huma biss il-kombinamenti ta’ impriżi li jistgħu jwasslu għall-amortizzazzjoni tal-avvjament.

94 Ċertament, hekk kif osservaw ġustament l-appellanti, mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-użu ta’ teknika leġiżlattiva partikolari ma jistax jippermetti li regoli fiskali nazzjonali immedjatament ma jkunux jaqgħu taħt il-kontroll previst mit-Trattat FUE fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, u lanqas ma huwa biżżejjed biex jiddefinixxi l-qafas ta’ referenza rilevanti għall-finijiet tal-analiżi tal-kundizzjoni dwar is-selettività, ħlief biex tiġi sostnuta b’mod deċiżiv il-forma tal-interventi statali fuq l-effetti tagħhom. Għaldaqstant, it-teknika leġiżlattiva użata ma tistax tkun element deċiżiv għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-kuntest ta’ referenza (ara, f’dan is-sens, is-sentenza WDFG, punt 76, u s-sentenza tat-28 ta’ Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 92).

95 Madankollu, minn din l-istess ġurisprudenza jirriżulta li, għalkemm, sabiex tiġi stabbilita s-selettività ta’ miżura fiskali, it-teknika leġiżlattiva użata ma hijiex deċiżiva, b’mod li ma huwiex dejjem neċessarju li din tkun ta’ natura derogatorja meta mqabbla ma’ sistema fiskali komuni, il-fatt li din ikollha tali natura permezz tal-użu ta’ din it-teknika leġiżlattiva huwa rilevanti għal dawn l-għanijiet meta minn dan jirriżulta li żewġ kategoriji ta’ operaturi huma distinti u *a priori* huma suġġetti għal trattament differenzjat, jiġifieri dawk li jaqgħu taħt il-miżura derogatorja u dawk li jibqgħu jaqgħu taħt is-sistema fiskali komuni, minkejja l-fatt li dawn iż-żewġ kategoriji jinsabu f’sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema (sentenza tat-28 ta’ Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 93 u l-ġurisprudenza ċċitata).

96 Minn dan jirriżulta li ma jistax jiġi lmentat li l-Qorti Ġenerali ħadet inkunsiderazzjoni, fost kunsiderazzjonijiet oħra, in-natura derogatorja tal-miżura kkontestata għall-finijiet tal-eżami tan-natura selettiva tagħha.

97 It-tieni nett, fir-rigward tal-kritika fformulata mill-appellanti fir-rigward tar-riferiment għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner fil-kawża L-Italja vs Il-Kummissjoni (173/73, EU:C:1974:52, p. 728, iktar ’il quddiem il-“konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner”), il-Qorti Ġenerali ġustament irrilevat, fil-punt 136 tas-sentenza appellata, li l-miżura kkontestata kienet introduċiet mhux, kif indikat il-Kummissjoni fil-premessa 124 tad-deċiżjoni kkontestata, regola ġenerali kompletament ġdida fir-rigward tal-amortizzazzjoni ta’ avvjament, iżda “eċċezzjoni għar-regola ġenerali” li tgħid li huma biss il-kombinamenti ta’ impriżi li jistgħu iwasslu għall-amortizzament tal-avvjament, peress li din l-eċċezzjoni tista’ tirrimedja, skont ir-Renju ta’ Spanja, għall-effetti sfavorevoli għall-akkwisti ta’ ishma f’kumpanniji mhux residenti li toħloq l-applikazzjoni tar-regola ġenerali.

98 Konsegwentement, mis-sentenza appellata jirriżulta li, insostenn tal-konklużjoni tagħha li tgħid li s-sistema ta’ referenza ma setgħetx tkun limitata biss għall-miżura kkontestata, il-Qorti Ġenerali ma bbażatx ruħha biss fuq il-fatt li din il-miżura kienet intiża, bħal dik inkwistjoni fil-kawża li tat lok għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner, għat-tfittxija ta’ għan speċifiku u, għalhekk, għar-riżoluzzjoni ta’ problema partikolari. Minn dan jirriżulta li l-argumenti mressqa mill-appellanti intiżi, minn naħa, biex jikkontestaw l-assimilazzjoni tal-każ preżenti ma’ dak inkwistjoni fil-kawża li kienet is-suġġett tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Warner u,

min-naħa l-oħra, biex juru li l-għan tal-miżura kkontestata kien li jiġi salvagwardjat il-prinċipju ta' newtralità fiskali u mhux is-soluzzjoni ta' problema partikolari, ma jistgħux idgħajfu r-raġunament li għamlet il-Qorti Ġenerali u, konsegwentement, huma ineffettivi.

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

100 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, it-tieni lment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll it-tieni parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom jiġu miċħuda bħala ineffettivi u, fi kwalunkwe każ, infondati.

3) Fuq in-natura arbitrarja tad-definizzjoni tas-sistema ta' referenza (it-tielet ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa)

101 Fil-kuntest tat-tielet ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku tagħhom, Santander u Santusa jsostnu, fl-ewwel lok, li s-sistema ta' referenza użata mill-Qorti Ġenerali ġiet iddefinita arbitrarjament, peress li huwa diffiċli li jiġi identifikat il-kriterju użat speċifikament sabiex jiġi identifikat il-qafas koerenti li taqa' fih il-miżura kkontestata. Fit-tieni lok, huma jsostnu li l-Qorti Ġenerali identifikat b'mod żbaljat u mhux iġġustifikat, fis-sistema ta' referenza ddefinita minnha, dak li jikkostitwixxi r-regola u dak li jikkostitwixxi l-eċċezzjoni. Skont Santander u Santusa, il-Qorti Ġenerali żbaljat meta qieset, fil-punt 136 tas-sentenza appellata, li r-regola kienet l-impossibbiltà li jiġi ammortizzat l-avvjament u li l-miżura kkontestata kienet tintroduċi eċċezzjoni għal din ir-regola. Bħal fil-kawża li wasslet għas-sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505), il-Qorti Ġenerali ħawdet ir-regola mal-eċċezzjoni.

102 Fir-rigward tal-ewwel allegazzjoni, li tgħid li l-Qorti Ġenerali ddefinixxiet is-sistema ta' referenza inkwistjoni arbitrarjament, din għandha tiġi miċħuda sa fejn, kif jirriżulta mill-punti 75 sa 78 ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali mmotivat b'mod suffiċjenti fid-dritt ir-raġunament li wassalha sabiex tirreferi, fiċ-ċirkustanzi tal-każ, għar-regoli applikabbli skont id-dritt Spanjol għat-trattament fiskali tal-avvjament għall-finijiet tad-determinazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji, u, għaldaqstant, sabiex tikkonferma l-evalwazzjoni li tinsab f'dan ir-rigward fid-deċiżjoni kkontestata. Fil-fatt għandu jitfakkar li l-premessa li bbażat ruħha fuqha l-Kummissjoni hija bbażata fuq il-konstatazzjoni, ivvalidata mill-Qorti Ġenerali, li tgħid li, fid-dritt Spanjol, l-amortizzazzjoni tal-avvjament hija normalment suġġetta għall-eżistenza ta' kombinament ta' impriżi.

103 Fir-rigward tat-tieni allegazzjoni, li tgħid li l-Qorti Ġenerali identifikat b'mod żbaljat u mhux iġġustifikat ir-regola u l-eċċezzjoni, din għandha wkoll tiġi miċħuda. Fil-fatt, skont l-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali Spanjola adottata mill-Qorti Ġenerali, huwa kombinament ta' impriżi biss li normalment jippermetti li ssir l-amortizzazzjoni tal-avvjament, inkluż fil-każ ta' avvjament finanzjarju li jirriżulta mill-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti,

skont l-Artikolu 89(3) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, kif approvata bid-Digriet Leġiżlattiv Irjali Nru 4/2004. Għaldaqstant, ma huwiex in-nuqqas ta' amortizzazzjoni tal-avvjament finanzjarju li jikkostitwixxi r-regola ġenerali li minnha tidderoga l-miżura kkontestata, iżda l-prinċipju li jgħid li l-amortizzazzjoni hija normalment possibbli biss fil-każ ta' kombinament ta' impriżi, prinċipju li l-Qorti Ġenerali ddeduċiet mid-dispożizzjonijiet dwar it-trattament fiskali tal-avvjament għall-finijiet tat-taxxa fuq il-kumpanniji, kemm jekk dawn ikunu dispożizzjonijiet dwar l-amortizzazzjoni tal-avvjament fil-każ ta' akkwist ta' impriża jew ta' dawk relatati mal-amortizzazzjoni tal-avvjament li jirriżultaw mill-akkwist ta' ishma f'kumpanniji residenti b'amalgamazzjoni sussegwenti.

104 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, it-tielet ilment tal-ewwel parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa u, konsegwentement, l-ewwel parti ta' dan l-aggravju fl-intier tiegħu, għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

B. Fuq it-tieni parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll fuq it-tielet parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja, ibbażati fuq żball fid-determinazzjoni tal-għan li fir-rigward tiegħu jitwettaq l-eżami ta' paragunabbiltà

1. L-argumenti tal-partijiet

105 Santander u Santusa kif ukoll ir-Renju ta' Spanja, fil-kuntest, rispettivament, tat-tieni u tat-tielet parti tal-aggravju uniku rispettiv tagħhom, jikkontestaw, essenzjalment, il-motivi tas-sentenza appellata, li jinsabu fil-punti 144 sa 165 tagħha, li permezz tagħhom il-Qorti Ġenerali identifikat l-għan tas-sistema ta' referenza u pparagunat, fid-dawl ta' dan l-għan, is-sitwazzjoni tal-impriżi benefiċjarji tal-vantaġġ stabbilit mill-miżura kkontestata ma' dawk li huma esklużi minnha.

106 Santander u Santusa jsostnu, fl-ewwel lok, li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi fid-determinazzjoni tal-għan li minnu kellu jitwettaq il-paragun matul it-tieni stadju tal-eżami tas-selettività tal-miżura kkontestata. Il-Qorti Ġenerali, li, għal darb'oħra, iddevjat minn dak li ntqal fid-deċiżjoni kkontestata, interpretat b'mod żbaljat il-ġurisprudenza dwar id-determinazzjoni tal-għan applikabbli għal miżura ta' natura fiskali. Kuntrarjament għal dak li tagħti x'tifhem il-Qorti Ġenerali, ma hemmx kontradizzjoni fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-kwistjoni jekk is-sitwazzjoni tal-impriżi benefiċjarji tal-"miżura inkwistjoni" u dik tal-impriżi li huma esklużi minnha għandhomx jiġu pparagunati fid-dawl tal-għan ta' din il-miżura jew ta' dak tas-"sistema li tagħmel parti minnha". Skont Santander u Santusa, dawn l-għanijiet għandhom fil-fatt jikkoinċidu, u jekk dan ma jseħħx ikun minħabba li l-leġiżlatur nazzjonali introduċa, fis-sistema tat-taxxa, miżura li ma tirrispondix għal-loġika ta' din tal-aħħar. F'dan il-każ, l-għan reali tas-sistema li fir-rigward tagħha għandu jsir il-paragun huwa, kif irrikonoxxiet il-Kummissjoni stess fid-deċiżjoni kkontestata, in-newtralità fiskali. Dan huwa għan ħafna iktar ġenerali u loġiku mill-paralleliżmu, li tirreferi għalih il-Qorti Ġenerali, bejn it-trattament kontabbli u t-trattament fiskali tal-avvjament li tibbenefika minnu impriża minħabba akkwist ta' ishma f'kumpannija, peress li, bħala prinċipju, kull taxxa fuq il-kumpanniji tiddevja mid-definizzjoni tagħha stess mill-profitt kontabbli.

107 Fit-tieni lok, Santander u Santusa jqisu li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta ddeċidiet, fil-punt 122 tas-sentenza appellata, li l-għan tad-dispożizzjonijiet fiskali fil-qasam tal-avvjament kien li tiġi żgurata ċerta koerenza bejn it-trattament fiskali tal-avvjament u t-trattament kontabbli tagħha. Mhux biss din l-affermazzjoni hija arbitrarja, iżda hija totalment infondata, peress li, skont id-definizzjoni tagħhom stess, it-taxxi kollha fuq il-kumpanniji jinjoraw il-profitt kontabbli. F'dak

li jirrigwarda b'mod iktar partikolari d-dispożizzjonijiet dwar l-amortizzazzjoni tal-avvjament, id-diversi ipoteżijiet previsti mil-liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, kif approvata bid-Digriet Leġiżlattiv Irjali Nru 4/2004, għandhom inkomuni mhux l-għan intiż li jiżgura l-koerenza bejn it-trattament fiskali u t-trattament kontabbli tal-avvjament, iżda dak li tiġi evitata t-taxxa doppja u li tiġi ggarantita n-newtralità fiskali.

108 Ir-Renju ta' Spanja jsostni wkoll li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ma ddefinixxietx korrettament l-għan tal-qafas ta' referenza u meta ma wettqitx korrettament il-paragun meħtieġ mis-sentenza WDFG. Ir-Renju ta' Spanja huwa tal-opinjoni li mhux biss id-definizzjoni tal-kuntest ta' referenza adottata fis-sentenza appellata hija differenti minn dik adottata fid-deċiżjoni kkontestata, iżda li, barra minn hekk, il-Qorti Ġenerali żbaljat meta ddeċidiet li l-miżura kkontestata kellha l-għan li tiżgura koerenza bejn it-trattament fiskali tal-avvjament u t-trattament kontabbli tagħha. Ir-regola tal-kontabbiltà u r-regola fiskali huma differenti minn diversi aspetti f'dak li jirrigwarda r-rikonoxximent tal-avvjament u anki tal-amortizzazzjoni tiegħu. Kuntrarjament għal dak li kkonstatat il-Qorti Ġenerali, l-għan imfittex mill-miżura kkontestata huwa n-newtralità fiskali, sabiex deċiżjonijiet ta' investiment simili jkunu bbażati fuq kriterji ekonomiċi u mhux fuq kriterji fiskali.

109 Il-Kummissjoni titlob li dan l-argument, li hija tqis li huwa inammissibbli u, f'kull każ, infondat, jiġi miċħud.

2. Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

a) Fuq l-ammissibbiltà

110 Il-Kummissjoni teċċepixxi l-inammissibbiltà tat-tieni parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll tat-tielet parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja kollha kemm huma. Hija ssostni li l-argumenti mressqa ma tqajmux quddiem il-Qorti Ġenerali jew jirrigwardaw kwistjonijiet ta' fatt, li fosthom hemm l-interpretazzjoni tal-kontenut u tal-portata tad-dritt nazzjonali.

111 Fir-rigward tal-ewwel eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni, hemm lok, għall-istess raġunijiet bħal dawk esposti fil-punti 56 sa 58 ta' din is-sentenza, li din tiġi miċħuda. Fil-fatt, parti tista' tinvoka aggravji u argumenti mnissla mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi li jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha. Għaldaqstant, l-appellanti jistgħu jpoġġu indiskussjoni l-konstatazzjonijiet magħmula mill-Qorti Ġenerali, indipendentement mill-fatt li fl-ewwel istanza huma ma żviluppawx argumenti intiżi speċifikament sabiex jikkontestaw id-deċiżjoni kkontestata fuq dan il-punt.

112 Fir-rigward tal-inammissibbiltà invokata mill-Kummissjoni, ibbażata fuq il-fatt li l-appellanti jridu jpoġġu indiskussjoni konstatazzjonijiet ta' fatt, li, fil-prinċipju, jinsabu barra mill-portata tal-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja, għandu jitfakkar li, abbażi ta' ġurisprudenza stabbilita, l-evalwazzjoni tal-fatti u tal-provi ma tikkostitwixxix, ħlief fil-każ ta' żnaturament ta' dawn il-fatti u ta' dawn il-provi, kwistjoni ta' liġi suġġetta, bħala tali, għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell. Huwa biss meta l-Qorti Ġenerali tkun ikkonstatat jew evalwat il-fatti li l-Qorti tal-Ġustizzja jkollha l-ġurisdizzjoni li teżerċita, skont l-Artikolu 256 TFUE, stħarriġ fuq il-klassifikazzjoni ġuridika tagħhom u fuq il-konsegwenzi ta' dritt li jkunu nsiltu minnhom (sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Spanja *et*, C-128/16 P, EU:C:2018:591, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

113 Għaldaqstant, fir-rigward tal-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali fir-rigward tad-dritt nazzjonali, li, fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, jikkostitwixxu evalwazzjonijiet ta' fatti, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha biss ġurisdizzjoni sabiex tivverifika jekk kienx hemm żnaturament ta' dan id-dritt. Min-naħa l-oħra, peress li l-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-klassifikazzjoni ġuridika fir-rigward ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li ngħatat lil dan id-dritt nazzjonali mill-Qorti Ġenerali jikkostitwixxi kwistjoni ta' liġi, dan jaqa' taħt il-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja (sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 78 u l-ġurisprudenza ċċitata).

114 Barra minn hekk, kif tfakkar fil-punt 70 ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali ma tistax, fi kwalunkwe każ, tissostitwixxi l-motivazzjoni tagħha stess għal dik tal-awtur tal-att ikkontestat, b'tali mod li l-Qorti tal-Ġustizzja hija kompetenti, fil-kuntest ta' appell, sabiex tivverifika jekk il-Qorti Ġenerali wettqitx tali sostituzzjoni u b'hekk wettqitx żball ta' liġi.

115 Peress li, permezz tal-argumenti tal-appellanti miġbura fil-qosor fil-punti 105 sa 108 ta' din is-sentenza, huma jikkritikaw essenzjalment lill-Qorti Ġenerali talli ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha stess għal dik li tinsab fid-deċiżjoni kkontestata fir-rigward tal-"għan" li fir-rigward tiegħu għandu jsir l-eżami tal-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet tal-impriżi li jibbenefikaw mill-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-miżura kkontestata u ta' dawk li huma esklużi minnha, dan l-argument huwa ammissibbli.

b) Fuq il-mertu

116 Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-argument dirett kontra l-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali li tgħid li l-ġurisprudenza hija inkoerenti fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk huwiex fid-dawl tal-għan tal-miżura eżaminata jew tas-sistema li din tidħol fiha li għandu jsir il-paragun, dan għandu jiġi miċħud bħala ineffettiv.

117 Fil-fatt, Santander u Santusa sempliċement isostnu li l-għażla bejn għan wieħed jew ieħor hija irrilevanti peress li dawn għandhom, bħala prinċipju, jikkoinċidu. Għaldaqstant, anki jekk jitqies li l-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar il-portata tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja huma ineżatti, għandu jiġi kkonstatat li Santander u Santusa ma jikkontestawx il-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali, imsemmija fil-punt 157 tas-sentenza appellata, li tgħid li huwa fid-dawl tal-għan tas-sistema ta' referenza li fih taqa' l-miżura eżaminata, u mhux tal-għan ta' din il-miżura, li għandu jitwettaq l-eżami ta' paragunabbiltà fit-tieni stadju tal-analiżi tas-selettività.

118 Fit-tieni lok, ir-rikorrenti jqajmu lment ibbażat fuq is-sostituzzjoni tal-motivi tad-deċiżjoni kkontestata f'dak li jikkonċerna l-identifikazzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza. Huma jsostnu li l-għan li jikkonsisti f'li "tiġi żgurata ċerta koerenza bejn it-trattament fiskali tal-avvjament u t-trattament kontabbli tiegħu", imsemmi fil-punt 122 tas-sentenza appellata, ma huwa rifless la fid-deċiżjoni kkontestata u lanqas fl-osservazzjonijiet li r-Renju ta' Spanja ppreżenta matul il-proċedura amministrattiva. Barra minn hekk, Santander u Santusa jallegaw li, fi kwalunkwe każ, l-affermazzjoni li tgħid li d-dispożizzjonijiet fiskali fil-qasam tal-avvjament għandhom tali għan hija arbitrarja u infondata.

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

120 Ċertament, il-Qorti Ġenerali rreferiet, fil-punti 118 sa 120 tas-sentenza appellata, għal uħud mill-konstatazzjonijiet li jinsabu f'din id-deċiżjoni meta indikat li t-trattament fiskali tal-avvjament huwa organizzat madwar il-kriterju bbażat fuq l-eżistenza jew le ta' kombinament ta' impriżi, u spjegat, permezz ta' referenza għall-premessi 28 u 123 tad-deċiżjoni msemmija, li dan huwa dovut għall-fatt li, wara akkwist jew kontribuzzjoni ta' assi li jifformaw impriżi indipendenti jew wara għaqda jew xissjoni, "jirriżulta avvjament, bħala attiv immaterjali distint, fil-kontabbiltà tal-impriża li tirriżulta mill-kombinament" (ara l-punt 118 tas-sentenza appellata). Bl-istess mod, l-affermazzjoni li tgħid li t-trattament fiskali tal-avvjament huwa "relatat ma' loġika kontabbli" (punt 117 tas-sentenza appellata) hija kontinwazzjoni ta' ċerti kunsiderazzjonijiet tal-Kummissjoni li jinsabu fid-deċiżjoni kkontestata, b'mod partikolari fil-premessi 121 sa 124 tagħha.

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

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

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

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

125 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, konformement mal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 35 ta' din is-sentenza, li l-Qorti Ġenerali rreferiet għalih ġustament fil-punt 146 tas-sentenza appellata, l-eżami tal-paragunabbiltà li għandu jsir bħala parti mit-tieni fażi tal-analiżi tas-selettività għandu jitwettaq fid-dawl tal-għan tas-sistema ta' referenza u mhux dak tal-miżura kkontestata

126 F'dan il-każ, l-appellanti jsostnu li l-għan tas-sistema ta' referenza, li jitħallat ma' dak tal-miżura kkontestata, huwa l-ħarsien tan-newtralità fiskali. Huma jenfasizzaw li, fid-dawl ta' dan l-għan, l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji nazzjonali u dawk li jakkwistaw ishma f'kumpanniji transkonfinali jinsabu f'sitwazzjonijiet differenti minħabba ostakoli għall-kombinamenti transkonfinali ta' impriżi.

127 Hekk kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, miżura, bħall-miżura kkontestata, intiża li tiffavorixxi l-esportazzjonijiet, tista' titqies li hija selettiva jekk hija tkun tagħti benefiċċju lill-impriżi li jwettqu tranżazzjonijiet transkonfinali, b'mod partikolari tranżazzjonijiet ta' investiment, għad-detriment ta' impriżi oħra li, filwaqt li jkunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli, fir-rigward tal-għan imfittex mill-iskema fiskali kkonċernata, effettivament iwettqu tranżazzjonijiet tal-istess natura fit-territorju nazzjonali (sentenza WDFG, punt 119).

128 Issa, f'dan il-każ, il-Qorti Ġenerali ġustament ikkonstatat, fil-punt 123 tas-sentenza appellata, li l-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji mhux residenti jinsabu, fid-dawl tal-għan imfittex mit-trattament fiskali tal-avvjament, f'sitwazzjoni legali u fattwali paragunabbli għal dik tal-impriżi li jakkwistaw ishma f'kumpanniji residenti. Fil-fatt, sa fejn l-impriżi li jakkwistaw ishma transkonfinali minoritarji jistgħu jibbenefikaw mill-miżura kkontestata minkejja li ma jkunux affettwati mill-allegati ostakoli għall-kombinamenti ta' impriżi li jirreferu għalihom Santander u Santusa, ma jistax jiġi allegat li, minħabba dawn l-ostakoli, il-benefiċjarji tal-miżura inkwistjoni jinsabu f'sitwazzjoni legali u fattwali differenti minn dik tal-impriżi li jaqgħu taħt is-sistema fiskali normali.

129 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, għandu jiġi konkluż li, minkejja l-iżball ta' liġi li wettqet il-Qorti Ġenerali meta ssostitwixxiet il-motivazzjoni tagħha stess għal dik li tinsab fid-deċiżjoni kkontestata fil-kuntest tal-eżami tad-determinazzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza, it-tieni parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa u t-tielet parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

C. Fuq it-tielet parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll fuq ir-raba' parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja, ibbażati fuq żball ta' liġi fit-tqassim tal-oneru tal-prova

1. L-argumenti tal-partijiet

130 L-appellanti jsostnu li, billi ma eżaminatx, matul l-ewwel u t-tieni stadju tal-analiżi tas-selettività, liema impriżi kienu jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tal-għan tas-sistema ta' referenza kkostitwita min-newtralità fiskali u billi pposponiet dan l-eżami għat-tielet stadju, il-Qorti Ġenerali wettqet inverżjoni tal-oneru tal-prova. F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza jirriżulta li, fl-ewwel u fit-tieni stadji tal-eżami tas-selettività ta' miżura, l-oneru tal-prova tal-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet fir-rigward tal-għan imfittex jaqa' fuq il-Kummissjoni.

131 Il-Kummissjoni tqis li l-argumentazzjoni tal-appellanti hija inammissibbli u, f'kull każ, infondata.

2. Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

132 Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni kontra l-argumenti tar-rikorrenti, din għandha tiġi miċħuda għall-istess raġunijiet bħal dawk esposti fil-punti 56 sa 58 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, parti tista' tinvoka aggravji u argumenti mnissla mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi li jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha. Għaldaqstant, l-appellanti jistgħu jpoġġu indiskussjoni l-konstatazzjonijiet magħmula mill-Qorti Ġenerali, indipendentement mill-fatt li fl-ewwel istanza huma ma żviluppawx argumenti intiżi speċifikament sabiex jikkontestaw id-deċiżjoni kkontestata fuq dan il-punt.

133 Fir-rigward tal-fondatezza tat-tielet parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll tar-raba' parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja, l-appellanti jilmentaw preċiżament li l-Qorti Ġenerali ħadet inkunsiderazzjoni l-fatt li din il-miżura kienet issegwi għan ta' newtralità fiskali biss matul it-tielet stadju tal-analiżi tas-selettività tal-miżura kkontestata, u mhux matul l-ewwel u t-tieni stadji ta' din l-analiżi.

134 L-argumentazzjoni tal-appellanti hija bbażata fuq il-premessa li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi fid-determinazzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza meta qieset li din tal-aħħar kienet tinsab fil-koerenza bejn it-trattament fiskali u t-trattament kontabbli tal-avvjament, u mhux fil-prinċipju ta' newtralità fiskali.

135 Issa, f'dan ir-rigward, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li, kif jirriżulta mill-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 116 sa 129 ta' din is-sentenza, għalkemm huwa b'mod żbaljat li l-Qorti Ġenerali kkonstatat li l-għan tas-sistema ta' referenza kien jinsab fil-koerenza bejn it-trattament fiskali u t-trattament kontabbli tal-avvjament, ma ġiex stabbilit li l-għan ta' newtralità fiskali kien ta' natura li jeskludi s-selettività tal-għajnuna waqt it-tieni stadju ta' analiżi tas-selettività.

136 It-tielet parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa kif ukoll ir-raba' parti tal-aggravju uniku tar-Renju ta' Spanja għandhom għalhekk jiġu miċħuda bħala ineffettivi.

D. Fuq ir-raba' parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa, ibbażata fuq żball fl-applikazzjoni tal-prinċipju ta' proporzjonalità

1. L-argumenti tal-partijiet

137 Santander u Santusa jsostnu, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta eżaminat il-proporzjonalità tal-miżura kkontestata mingħajr ma evalwat minn qabel jekk is-sitwazzjonijiet inkwistjoni kinux paragunabbli fid-dawl tal-għan tas-sistema ta' referenza korrettament identifikata, jiġifieri l-għan ta' newtralità fiskali. Huma jsostnu li l-eżami tal-miżura kkontestata mill-perspettiva tal-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità, fit-tielet stadju tal-analiżi tas-selettività, ma għandu l-ebda sens u ebda ġustifikazzjoni f'dan il-każ. Huwa biss wara l-eżami tal-kwistjoni dwar jekk il-miżura tistabbilixxix diskriminazzjoni bejn sitwazzjonijiet paragunabbli fid-dawl tal-għan tal-miżura li jkun hemm lok li jiġi eżaminat jekk din hijiex iġġustifikata mill-fatt li hija inerenti għall-prinċipji essenzjali tas-sistema li hija tifforma parti minnha u li hija konformi mal-prinċipji ta' koerenza u ta' proporzjonalità.

138 Il-Kummissjoni tqis li r-raba' parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa hija ineffettiva u, f'kull każ, infondata.

2. Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

139 Għandu jiġi kkonstatat li l-argument ta' Santander u ta' Santusa huwa bbażat fuq il-premessa li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ddifferixxiet l-analiżi tal-proporzjonalità tal-miżura kkontestata għat-tielet stadju tal-eżami tas-selettività.

140 Madankollu, dan l-argument ma jistax jintlaqa', sa fejn, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza, il-kwistjoni dwar jekk vantaġġ selettiv huwiex konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità tqum fl-istadju tat-tielet fażi tal-eżami tas-selettività, li fil-kuntest tiegħu jiġi eżaminat il-punt dwar jekk

l-imsemmi vantaġġ jistax jiġi ġġustifikat min-natura jew mill-istruttura ġenerali tas-sistema fiskali tal-Istat Membru kkonċernat. F'dan l-istadju, l-Istat Membru huwa għalhekk mistieden juri li differenza fit-trattament li tirriżulta mill-għan tal-miżura hija adegwata mal-prinċipju ta' proporzjonalità, sa fejn din ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan u li dan ma jistax jintlaħaq permezz ta' miżuri inqas restrittivi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*. (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 75).

141 Għaldaqstant, ir-raba' parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa għandha tiġi miċħuda wkoll.

E. Fuq il-ħames parti tal-aggravju uniku tal-appell ta' Santander u ta' Santusa, ibbażata fuq żball ta' liġi dwar ir-rabta kawżali bejn l-impossibbiltà ta' amalgamazzjonijiet transkonfinali u l-akkwist ta' ishma f'kumpanniji barranin

1. L-argumenti tal-partijiet

142 Santander u Santusa jsostnu, essenzjalment, li l-motivi tas-sentenza appellata dwar it-tielet stadju tal-analiżi tas-selettività, li jinsabu fil-punti 181 sa 190 tas-sentenza appellata, huma vvizzjati bi żball ta' liġi sa fejn il-Qorti Ġenerali eżiġiet mir-Renju ta' Spanja li huwa jipprova l-eżistenza ta' "rabta kawżali bejn l-impossibbiltà li ssir amalgamazzjoni barra mill-pajjiż u l-akkwist ta' sehem f'pajjiż barrani". Santander u Santusa jsostnu, minn naħa, li dawn il-motivi jintroduċu element ta' analiżi li ma jinsabx fid-deċiżjoni kkontestata u li huwa saħansitra kuntrarju għar-*ratio decidendi* tagħha u, min-naħa l-oħra, li l-prova meħtieġa mill-Qorti Ġenerali hija impossibbli li tiġi prodotta.

143 Il-Kummissjoni titlob li din il-parti tiġi miċħuda.

2. Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

144 Għandu jiġi rrilevat li, fil-punti 181 sa 190 tas-sentenza appellata, l-uniċi msemmija mill-ħames parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa, il-Qorti Ġenerali esponiet ir-raġunijiet għalfejn ir-Renju ta' Spanja ma kienx wera li l-miżura kkontestata kienet tinnewtralizza l-effetti allegatament penalizzanti tas-sistema normali.

145 Madankollu, b'mod supplimentari, hija kompliet l-analiżi tagħha abbażi tal-ipoteżi li din il-prova kienet ġiet ipprovduta (punti 191 sa 199 tas-sentenza appellata). Il-motivi tas-sentenza appellata msemmija fil-ħames parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa għalhekk ma humiex l-uniċi li fuqhom hija bbażata l-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali, li tgħid li l-Kummissjoni ma wettqitx żball meta kkonstatat li r-Renju ta' Spanja ma kienx iġġustifika d-distinzjoni introdotta mill-miżura kkontestata.

146 Issa, skont ġurisprudenza stabbilita, fil-kuntest ta' appell, aggravju dirett kontra motiv tas-sentenza appellata, li d-dispożittiv tagħha huwa adegwatament ibbażat fuq raġunijiet oħra fid-dritt, huwa ineffettiv u, għalhekk, għandu jiġi miċħud F'dan il-każ, anki jekk jitqies li l-ħames parti hija fondata, din, sa fejn ma hijiex ta' natura li tinvalida s-sentenza appellata, għandha tiġi miċħuda bħala ineffettiva, peress li l-imsemmija konklużjoni tibqa' bbażata fuq motivi oħra (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Marzu 2011, Anheuser-Busch vs Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, punt 211 u l-ġurisprudenza ċċitata).

147 Minn dan jirriżulta li l-ħames parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa għandha tiġi miċħuda bħala ineffettiva.

F. Fuq is-sitt parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa, ibbażata fuq żball ta' liġi fl-eżami tad-diviżibbiltà tal-miżura kkontestata skont il-perċentwali ta' stħarriġ

1. L-argumenti tal-partijiet

148 Santander u Santusa jilmentaw li l-Qorti Ġenerali ċaħdet il-motiv tagħhom ibbażat fuq in-nuqqas ta' distinzjoni, fl-analiżi tal-Kummissjoni, bejn l-akkwisti ta' ishma minoritarji u l-akkwisti ta' ishma maġġoritarji. Santander u Santusa jenfasizzaw, minn naħa, li t-tranżazzjonijiet kollha mwettqa minnhom fil-kuntest tal-miżura kkontestata wasslu għat-teħid tal-kontroll tal-kumpannija akkwistata u, min-naħa l-oħra, li r-Renju ta' Spanja kien talab lill-Kummissjoni twettaq analiżi separata taż-żewġ sitwazzjonijiet. Skont Santander u Santusa, mill-ġurisprudenza jirriżulta li, jekk l-Istat Membru kkonċernat jagħmel talba f'dan is-sens, il-Kummissjoni tkun marbuta twettaq analiżi separata tal-miżura eżaminata. Fir-rigward tan-natura diviżibbli tal-miżura kkontestata, din tirriżulta mit-trattament proċedurali li l-Kummissjoni rriżervat għall-evalwazzjoni ta' din il-miżura, li tat lok għal tliet deċiżjonijiet differenti.

2. Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

149 Is-sitt parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa tikkritika l-punti 207 sa 216 tas-sentenza appellata, li permezz tagħhom il-Qorti Ġenerali eżaminat jekk il-Kummissjoni kinitx obbligata tistabbilixxi distinzjoni bejn it-tranżazzjonijiet differenti li kienu jibbenefikaw mill-applikazzjoni tal-miżura kkontestata.

150 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li l-motivi tas-sentenza appellata, esposti f'dawn il-punti u li kienu intiżi sabiex jirrispondu għall-argument ta' Santander u ta' Santusa li jgħid li l-Kummissjoni kellha tagħmel distinzjoni bejn l-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji mhux residenti li jwasslu għal teħid ta' kontroll u l-akkwisti l-oħra ta' ishma għall-finijiet li tiddikjara li l-applikazzjoni tal-miżura kkontestata għall-ewwel każijiet ma kinitx twassal għall-klassifikazzjoni bħala għajnuna mill-Istat, huma ta' natura superfluwa.

151 Fil-fatt, l-argument ta' Santander u ta' Santusa, li jgħid li l-Kummissjoni kienet obbligata twettaq tali distinzjoni, ġie miċħud, prinċipalment, fil-punt 206 tas-sentenza appellata, li fih il-Qorti Ġenerali essenzjalment qieset li l-inkoerenza li introduċiet il-miżura kkontestata fit-trattament fiskali tal-avvjament teżisti anki jekk din il-miżura kienet tibbenefika biss lill-akkwisti ta' ishma maġġoritarji f'kumpanniji mhux residenti.

152 Issa, hekk kif tfakkar fil-punt 146 ta' din is-sentenza, fil-kuntest ta' appell, aggravju dirett kontra motiv eżawrjenti tas-sentenza appellata, li d-dispożittiv tagħha huwa adegwatament ibbażat fuq raġunijiet oħra fid-dritt, huwa ineffettiv u għalhekk għandu jiġi miċħud.

153 Fi kwalunkwe każ, l-argument ta' Santander u ta' Santusa żviluppat fil-kuntest tas-sitt parti tal-aggravju uniku tagħhom huwa infondat.

154 F'dan ir-rigward, huwa minnu li, fid-deċiżjoni li hija tadotta wara l-eżami tagħha, il-Kummissjoni għandha l-possibbiltà, fl-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tagħha, li tagħmel distinzjoni bejn il-benefiċjarji tal-iskema ta' għajnuna nnotifikata, fid-dawl ta' ċerti karatteristiċi li għandhom jew tal-kundizzjonijiet li jissodisfaw. Min-naħa l-oħra, kif irrilevat ġustament il-Qorti Ġenerali fil-punt 207 tas-sentenza appellata, il-Kummissjoni ma kellhiex l-obbligu li tistabbilixxi, fil-kuntest tad-deċiżjoni kkontestata, kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-miżura kkontestata li setgħu jippermettulha, f'ċerti każijiet, li ma tadottax il-klassifikazzjoni bħala għajnuna. Fil-fatt, tali kwistjoni taqa' taħt id-djalogu bejn l-awtoritajiet Spanjoli u l-Kummissjoni, fil-kuntest tan-notifika tas-sistema inkwistjoni, li kellha sseħħ qabel l-implimentazzjoni tagħha.

155 F'dan il-każ, fil-kuntest tar-rikors tagħhom fl-ewwel istanza, Santander u Santusa lmentaw li l-Kummissjoni, essenzjalment, naqset milli tagħmel distinzjoni bejn l-akkwisti ta' ishma f'kumpanniji mhux residenti li jwasslu għal teħid ta' kontroll, u l-akkwisti ta' ishma l-oħra, sabiex tiddikjara li l-applikazzjoni tal-miżura kkontestata għal dawk tal-ewwel ma kinitx twassal għall-klassifikazzjoni bħala għajnuna mill-Istat. F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali, fil-punt 214 tas-sentenza appellata, fakkret li, fir-rigward tal-ġustifikazzjoni tad-differenzazzjoni mwettqa mill-miżura inkwistjoni, huwa l-Istat Membru kkonċernat li għandu jistabbilixxi din il-ġustifikazzjoni kif ukoll jadatta l-kontenut jew il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni ta' din il-miżura jekk jirriżulta li din hija biss parzjalment iġġustifikata. Issa, il-Qorti Ġenerali ma wettqitx żball ta' liġi meta, fil-punt 216 tas-sentenza appellata, ikkonkludiet li, anki jekk jitqies li l-eżami, mill-Kummissjoni, fil-kuntest tal-proċedura formali, tal-każ tal-akkwisti ta' ishma maġġoritarji kien is-suġġett ta' diskussjonijiet speċifiċi bejn il-Kummissjoni u r-Renju ta' Spanja abbażi ta' talbiet dokumentati ppreżentati minnu, l-ilment ta' Santander u ta' Santusa kellu, fi kwalunkwe każ, jiġi miċħud fiċ-ċirkustanzi tal-każ.

156 Għaldaqstant, is-sitt parti tal-aggravju uniku ta' Santander u ta' Santusa għandha tiġi miċħuda bħala ineffettiva u, fi kwalunkwe każ, infondata.

157 Peress li ebda waħda mill-partijiet tal-aggravju uniku mqajjem mill-appellanti insostenn tal-appell rispettiv tagħhom ma ntlaqgħet, hemm lok li dawn tal-aħħar jiġu miċħuda fl-intier tagħhom.

V. Fuq l-ispejjeż

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

159 F'dan il-każ, peress li l-appellanti tilfu, hemm lok li huma jiġu ordnati jbatu l-ispejjeż relatati ma' dan l-appell u mal-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali, kif mitlub mill-Kummissjoni.

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

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

1) L-appelli huma miċħuda.

2) Banco Santander SA, Santusa Holding SL u r-Renju ta' Spanja għandhom ibatu, minbarra l-ispejjeż rispettivi tagħhom, dawk esposti mill-Kummissjoni Ewropea.

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

Firem