SENTENZA TAL-QORTI ĠENERALI (It-Tieni Awla Estiża)

12 ta' Mejju 2021 *

"Għajnuna mill-Istat – Għajnuna implimentata mil-Lussemburgu favur Engie – Deċiżjoni li tiddikjara l-għajnuna inkompatibbli mas-suq intern u illegali u li tordna l-irkupru tagħha – Deċiżjonijiet tat-taxxa (tax rulings) – Riżorsi tal-Istat – Vantaġġ – Effett ikkombinat ta' żewġ miżuri fiskali – Eżenzjoni tad-dħul mill-ishma – Tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti – Abbuż ta' dritt – Natura selettiva – Qafas ta' riferiment – Konstatazzjoni ta' deroga – Komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet – Sistema applikabbli għall-kumpannija omm u s-sussidjarji – Grupp ta' kumpanniji – Irkupru – Armonizzazzjoni indiretta – Drittijiet proċedurali – Obbligu ta' motivazzjoni"

Fil-Kawżi T-516/18 u T-525/18,

Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, irrappreżentat minn T. Uri, fil-kwalità tiegħu ta' aġent, assistit minn D. Waelbroeck, avukat,

rikorrenti fil-Kawża T-516/18,

sostnut minn

L-Irlanda, irrappreżentata minn J. Quaney, M. Browne u A. Joyce, fil-kwalità ta' aġenti, assistiti minn P. Gallagher, S. Kingston, SC, u B. Doherty, barrister,

intervenjenti,

Engie Global LNG Holding Sàrl, stabbilita fil-Lussemburgu (il-Lussemburgu),

Engie Invest International SA, stabbilita fil-Lussemburgu,

Engie, stabbilita f'Courbevoie (Franza),

irrappreżentati minn B. Le Bret, M. Struys u C. Rydzynski, avukati,

rikorrenti fil-Kawża T-525/18,

vs

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn B. Stromsky u S. Noë, fil-kwalità ta' aġenti,

konvenuta,

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż.

li għandha bħala suġġett talba bbażata fuq l-Artikolu 263 TFUE intiża għall-annullament tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni (UE) 2019/421 tal-20 ta' Ġunju 2018, dwar għajnuna mill-Istat SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) implimentata mil-Lussemburgu favur Engie (ĠU 2019, L 78, p. 1),

IL-QORTI ĠENERALI (it-Tieni Awla Estiża),

komposta minn M. van der Woude, President, V. Tomljenović (Relatur), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl u I. Nõmm, Imħallfin,

Reġistratur: M. Marescaux, Amministratriċi,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-15 ta' Settembru 2020,

tagħti l-preżenti

Sentenza

I. L-isfond tat-tilwima

1 Fit-23 ta' Marzu 2015, il-Kummissjoni Ewropea bagħtet talba għal informazzjoni lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu dwar il-prassi tiegħu dwar deċiżjonijiet tat-taxxa fir-rigward tal-kumpanniji tal-grupp Engie, inklużi Engie (iktar 'il quddiem "Engie SA"), Engie Global LNG Holding Sàrl u Engie Invest International SA (iktar 'il quddiem, meħudin flimkien "Engie").

2 Permezz ta' din it-talba, il-Kummissjoni talbet, minn naħa, it-trażmissjoni tad-deċiżjonijiet tat-taxxa kollha, fis-seħħ jew li kienu fis-seħħ matul l-għaxar snin preċedenti, mogħtija lill-kumpanniji tal-grupp mill-2004, u dan sat-23 ta' Marzu 2015.

3 Il-Kummissjoni talbet, min-naħa l-oħra, l-għoti tal-kontijiet annwali tal-grupp Engie u tal-kumpanniji li jifformawha mill-2011 sal-2013 kif ukoll kopja tad-dikjarazzjonijiet tat-taxxa tagħhom.

A. Il-grupp Engie

4 Fid-dawl tal-premessi 16 sa 22 tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni (UE) 2019/421 tal-20 ta' Ġunju 2018, dwar għajnuna mill-Istat SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) implimentata mil-Lussemburgu favur Engie (ĠU 2019, L 78, p. 1, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kkontestata"), il-grupp Engie jikkonsisti minn Engie SA, kumpannija stabbilita fi Franza, u l-kumpanniji kollha li din tal-aħħar tikkontrolla direttament jew indirettament, kollettivament imsejħa fid-deċiżjoni kkontestata "Engie".

5 Fil-Lussemburgu, Engie SA tikkontrolla diversi kumpanniji. Dan huwa b'hekk il-każ ta' Compagnie européenne de financement C.E.F. SA (iktar 'il quddiem "CEF"), inkorporata fil-Lussemburgu mill-1933 u bl-isem ġdid ta' Engie Invest International SA fl-2015.

6 L-għan ta' din tal-aħħar huwa l-akkwist ta' ishma fil-Lussemburgu u f'entitajiet barranin kif ukoll il-ġestjoni, l-isfruttament u l-kontroll ta' dawn l-ishma.

7 CEF għandha lil, l-ewwel nett, GDF Suez Treasury Management Sàrl (iktar 'il quddiem "GSTM") kif ukoll, it-tieni nett, Electrabel Invest Luxembourg SA (iktar 'il quddiem "EIL").

8 CEF, mill-2010, ittrasferixxiet l-attività tagħha ta' finanzjament u ġestjoni tat-teżor lil GSTM.

9 CEF għandha, it-tielet nett, lil GDF Suez LNG Holding Sàrl (iktar 'il quddiem "LNG Holding"), inkorporata fil-Lussemburgu mill-2009 u mogħtija l-isem ġdid fl-2015 ta' Engie Global LNG Holding Sàrl.

10 Din tal-aħħar għandha bħala għan l-akkwist ta' interessi b'ishma fil-Lussemburgu u f'entitajiet barranin u l-ġestjoni ta' dawn l-ishma.

11 LNG Holding issostitwixxiet, fl-aħħar tas-sena 2009, kumpannija oħra tal-grupp Engie, Suez LNG Trading (iktar 'il quddiem "LNG Trading"), fit-tmexxija ta' GDF Suez LNG Supply SA (iktar 'il quddiem "LNG Supply") u GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (iktar 'il quddiem "LNG Luxembourg").

12 LNG Luxembourg u LNG Supply ġew stabbiliti fil-Lussemburgu fl-2009 u maħluqa b'mod partikolari sabiex jiżguraw, fit-30 ta' Ottubru 2009, il-finanzjament, imbagħad it-tranżitu tal-attivitajiet fis-settur tal-gass naturali llikwifikat u l-prodotti ġejjin mill-gass minn LNG Trading lejn LNG Supply permezz ta' LNG Luxembourg.

13 It-trasferiment intragrupp tal-attivitajiet ta' CEF u ta' LNG Trading għas-sussidjarji rispettivi tagħhom kien iffinanzjat fi ħdan il-grupp Engie, permezz tas-sottoskrizzjoni minn LNG Supply u GSTM (iktar 'il quddiem, meħudin flimkien, is-"sussidjarji") rispettivament ma' LNG Luxembourg u EIL (iktar 'il quddiem, meħudin flimkien, il-"kumpanniji intermedjarji") ta' tip ta' self mingħajr interessi konvertibbli b'mod obbligatorju f'ishma ddenominati bħala "ZORA".

14 Kemm it-trasferiment tal-attività ta' finanzjament u l-ġestjoni tat-teżor ta' CEF lil GSTM kif ukoll dik tal-attività tax-xiri, tal-bejgħ u tan-negozju ta' gass naturali llikwifikat u prodotti dderivati mill-gass minn LNG Trading lil LNG Supply taw lok għat-teħid, mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża, ta' żewġ sensiliet ta' deċiżjonijiet tat-taxxa.

B. Id-deċiżjonijiet tat-taxxa

15 B'risposta għat-talba għal informazzjoni tat-23 ta' Marzu 2015, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ttrażmetta lill-Kummissjoni żewġ sensiliet ta' deċiżjonijiet tat-taxxa (iktar 'il quddiem id-"DFA inkwistjoni"):

– sensiela ta' deċiżjonijiet tat-taxxa dwar it-trasferiment tal-attività ta' bejgħ, xiri u negozju ta' gass naturali llikwifikat u ta' prodotti dderivati mill-gass minn LNG Holding għal LNG Supply kif ukoll il-finanzjament tagħhom permezz tal-intermedjarju ta' self mogħti minn LNG Luxembourg, bil-kumpanniji involuti kollha residenti fil-Lussemburgu;

– sensiela ta' deċiżjonijiet tat-taxxa dwar it-trasferiment tal-attività ta' finanzjament u ta' ġestjoni tat-teżor ta' attivi minn CEF lil GSTM kif ukoll il-finanzjament tagħhom permezz tal-intermedjarju ta' self mogħti minn EIL, bil-kumpanniji involuti kollha residenti fil-Lussemburgu;

1. Deċiżjonijiet tat-taxxa dwar it-trasferiment ta' attivitajiet għall-benefiċċju ta' LNG Supply

16 Id-deċiżjonijiet tat-taxxa dwar it-trasferiment tal-attivitajiet marbuta mal-gass naturali llikwifikat u għall-prodotti dderivati mill-gass għall-benefiċċju ta' LNG Supply huma ppreżentati fil-premessi 23 sa 58 tad-deċiżjoni kkontestata u jidhru fl-anness tal-proċess tal-Kawża T-516/18.

17 L-ewwel deċiżjoni tat-taxxa nħarġet fid-9 ta' Settembru 2008. Hija ssemmi l-ħolqien ta' LNG Supply, imbagħad ta' LNG Luxembourg, kif ukoll il-pjan ta' trasferiment tal-attivitajiet ta' LNG Trading lil LNG Luxembourg, imbagħad il-bejgħ sussegwenti tagħhom lil LNG Supply.

18 B'mod skematiku, LNG Supply akkwistat l-attivitajiet ta' LNG Trading billi ssottoskriviet ZORA ma' LNG Luxembourg. Mal-konverżjoni tagħha, LNG Supply ħarġet azzjonijiet li jinkorporaw l-ammont nominali taż-ZORA biż-żieda jew tnaqqis tal-akkumulazzjonijiet fuq dan is-self (iktar 'il quddiem l-"akkumulazzjonijiet fuq ZORA").

19 F'dak li jirrigwarda t-taxxa, mid-deċiżjoni tat-taxxa tad-9 ta' Settembru 2008 jirriżulta li LNG Supply hija intaxxata biss fuq il-marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża. Dan il-marġni jikkorrispondi għal frazzjoni [*kunfidenzjali*] [1] ta' LNG Supply, b'minimu stabbilit ta' [*kunfidenzjali*]. Id-differenza bejn il-profitti rreġistrati kull sena u l-marġni miftiehma mal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tikkorrispondi mal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, li huma spiża deduċibbli.

20 Bħala eżempju, il-Kummissjoni indikat, fil-premessa 48 tad-deċiżjoni kkontestata, li għas-sena 2011, fuq fatturat ta' [*kunfidenzjali*], id-dħul taxxabbli ta' LNG Supply kien stabbilit għal ammont ta' [*kunfidenzjali*], jiġifieri [*kunfidenzjali*]. Konsegwentement, LNG Supply kienet tħallas [*kunfidenzjali*] euro f'taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji għas-sena 2011.

21 LNG Luxembourg tiffinanzja, min-naħa tagħha, is-self inkwistjoni billi kkonkludiet ma' LNG Trading kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel, li bis-saħħa tiegħu LNG Luxembourg tintrabat li tbigħ l-azzjonijiet kollha maħruġa minn LNG Supply fid-data tal-konverżjoni, bil-korrispettiv ta' prezz li jikkorrispondi mal-ammont nominali taż-ZORA inkwistjoni.

22 Min-naħa tat-taxxa, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża toffri l-possibbiltà lil LNG Luxembourg, matul il-ħajja taż-ZORA inkwistjoni, li la tikkontabbilizza dħul taxxabbli u lanqas ebda spiża deduċibbli għal skopijiet ta' taxxa relatata maż-ZORA. Hija tipprevedi wkoll li l-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni, jekk wieħed jassumi li LNG Luxembourg tagħżel l-applikazzjoni tal-Artikolu 22a tal-loi modifiée, concernant l'impôt sur le revenu (il-Liġi Emendata tal-4 ta' Diċembru 1967, dwar it-taxxa fuq id-dħul, iktar 'il quddiem il-"LIR"), kif ippreżentata fil-premessa 89 tad-deċiżjoni kkontestata, ma tagħti lok għal ebda qligħ kapitali taxxabbli. Fi kliem ieħor, fil-każ tal-għażla tal-applikazzjoni tal-Artikolu 22a tal-LIR, l-akkumulazzjonijiet taż-ZORA ma jiġux intaxxati fil-jum tal-konverżjoni.

23 Mid-deċiżjoni tat-taxxa tad-9 ta' Settembru 2008 jirriżulta wkoll li LNG Trading tikkontabbilizza l-pagament irċevut skont il-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel bħala assi finanzjarji u li dawn l-attivi ser jiġu evalwati bil-prezz tal-ispiża, b'mod li, qabel il-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni, LNG Trading ma tikkontabbilizza l-ebda dħul jew ebda spiża deduċibbli relatata ma'

[1] Data kunfidenzjali redatta.

din iż-ZORA. Barra minn hekk, l-awtorità tat-taxxa tikkonferma li l-Artikolu 166 tal-LIR, kif ippreżentat fil-premessi 83 sa 86 tad-deċiżjoni kkontestata, jippermetti li ċertu dħul mill-ishma jkun eżentat mit-taxxa, japplika għas-sehem akkwistat skont il-kuntratt forward.

24 It-tieni deċiżjoni tat-taxxa ħarġet fit-30 ta' Settembru 2008 u tirrigwarda t-trasferiment tal-ġestjoni effettiva ta' LNG Trading lejn il-Pajjiżi l-Baxxi.

25 It-tielet deċiżjoni tat-taxxa ħarġet fit-3 ta' Marzu 2009 u tikkonferma l-modifiki li saru fl-istruttura ta' finanzjament prevista mid-deċiżjoni tat-taxxa tad-9 ta' Settembru 2008, b'mod partikolari s-sostituzzjoni ta' LNG Trading minn LNG Holding u l-implimentazzjoni taż-ZORA sottoskritta minn LNG Supply ma' LNG Luxembourg u LNG Holding.

26 Ir-raba' deċiżjoni tat-taxxa ħarġet fid-9 ta' Marzu 2012 u tiċċara ċerti termini tal-kontabbiltà użati biex jiġi kkalkolat il-marġni li fuqu tiġi intaxxata LNG Supply.

27 L-aħħar deċiżjoni tat-taxxa ħarġet fit-13 ta' Marzu 2014 u tikkonferma talba mressqa fl-20 ta' Settembru 2013. Hija tirrigwarda t-trattament tat-taxxa tal-konverżjoni parzjali taż-ZORA sottoskritta minn LNG Supply. Minn dan jirriżulta li LNG Supply, fil-jum tal-konverżjoni ta' dan is-self, twettaq it-tnaqqis tal-kapital tagħha b'ammont daqs l-ammont tal-imsemmija konverżjoni.

28 Mill-perspettiva tat-taxxa, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tikkonferma li l-konverżjoni parzjali inkwistjoni ma jkollha l-ebda impatt għal LNG Luxembourg. LNG Holding tikkontabbilizza, min-naħa tagħha, profitt daqs id-differenza bejn l-ammont nominali tal-azzjonijiet konvertiti u l-ammont ta' din il-konverżjoni. Barra minn hekk, huwa previst li dan il-profitt ikun kopert mill-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma, skont l-Artikolu 166 tal-LIR.

2. Deċiżjonijiet tat-taxxa relatati mat-trasferiment tal-attivitajiet għall-benefiċċju ta' GSTM

29 Id-deċiżjonijiet tat-taxxa relatati mat-trasferiment tal-attivitajiet ta' finanzjament u l-ġestjoni tat-teżor għall-benefiċċju ta' GSTM huma ppreżentati fil-premessi 59 sa 77 tad-deċiżjoni kkontestata u jidhru fl-anness tal-fajl tal-Kawża T-516/18.

30 L-ewwel deċiżjoni tat-taxxa, maħruġa fid-9 ta' Frar 2010, tivvalida struttura analoga għal dik stabbilita minn LNG Holding sabiex tiffinanzja t-trasferiment tal-attivitajiet tagħha fis-settur tal-gass naturali llikwifikat lil LNG Supply. L-istruttura inkwistjoni fil-fatt hija bbażata fuq ZORA sottoskritta minn GSTM mill-EIL u użata sabiex tiffinanzja l-akkwist tal-attività ta' finanzjament u ta' ġestjoni tat-teżor ta' CEF.

31 Bl-istess mod bħal għal LNG Supply, GSTM hija intaxxata matul il-perijodu tal-eżekuzzjoni taż-ZORA fuq marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża. Dan il-marġni jikkorrispondi għal frazzjoni [*kunfidenzjali*].

32 Bħala eżempju, il-Kummissjoni indikat, fil-premessa 74 tad-deċiżjoni kkontestata, li, għall-2011, għal qligħ nett qabel it-taxxa u qabel akkumulazzjonijiet ta' EUR 45 522 581 għal valur medju tal-attivi ta' GSTM ta' EUR 3.7 biljun, din tal-aħħar ġiet intaxxata [*kunfidenzjali*].

33 It-tieni deċiżjoni tat-taxxa, maħruġa fil-15 ta' Ġunju 2012, tivvalida t-trattament tat-taxxa tat-tranżazzjoni ta' finanzjament u tibbaża fuq analiżi identika għal dik li tinsab fid-deċiżjoni tat-taxxa tad-9 ta' Settembru 2008 dwar trasferiment tal-attivitajiet ta' LNG Trading għall-benefiċċju ta' LNG Supply. Madankollu, hija differenti fir-rigward ta' żieda possibbli tal-ammont taż-ZORA sottoskritt minn GSTM.

3. Sinteżi tal-istrutturi ta' finanzjament stabbiliti mill-kumpanniji tal-grupp Engie

34 Mill-premessi 23 sa 77 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li d-DFA inkwistjoni jivvalidaw, fid-dawl tad-dritt tat-taxxa Lussemburgiż, tranżazzjonijiet differenti intragrupp. Barra minn hekk, il-Kummissjoni tenfasizza l-fatt li mill-imsemmija DFA jirriżulta li dawn it-tranżazzjonijiet jikkostitwixxu assjem li jimplimenta, għal LNG Supply u għal GSTM, tranżazzjoni waħda, jiġifieri, rispettivament, it-trasferiment intragrupp tal-attivitajiet relatati mal-gass naturali llikwifikat u ta' dawk relatati mal-finanzjament u mat-teżor, fejn il-finanzjament tagħhom ġie pprovdut ukoll fi ħdan l-istess grupp. Il-Kummissjoni tenfasizza wkoll li dawn it-tranżazzjonijiet ġew imfassla, mill-bidu, bħala mwettqa fi tliet stadji suċċessivi, iżda interdipendenti, li jinvolvu l-intervent ta' kumpanniji holding, ta' kumpanniji intermedjarji u ta' sussidjarji tal-grupp Engie. Il-karatteristiċi prinċipali ta' dawn it-tranżazzjonijiet huma s-segwenti.

35 Fl-ewwel lok, kumpannija holding tittrasferixxi lis-sussidjarja tagħha sett ta' attivi.

36 Minn naħa waħda, mill-premessa 34 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li t-trasferiment tal-attivitajiet ta' LNG Trading għall-benefiċċju ta' LNG Supply wassal għall-ħruġ, minn din tal-aħħar, fit-30 ta' Ottubru 2009, ta' żewġ ċedoli favur LNG Trading. L-ewwel ċedola tkopri kreditu ta' ammont ta' 11-il miljun Dollaru Amerikan (USD) (madwar EUR 9.26 miljun) u t-tieni kreditu ta' ammont ta' EUR 646 miljun (madwar EUR 544 miljun). It-tieni kreditu biss ġie ttrasferita minn LNG Trading lil LNG Holding.

37 Min-naħa l-oħra, mill-premessa 61 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li t-trasferiment tal-attivitajiet ta' CEF favur GSTM wassal għall-ħruġ ta' ċedola favur CEF. Iċ-ċedola tkopri kreditu għall-ammont ta' EUR 1 036 912 506.84.

38 Fit-tieni lok, sabiex tiffinanzja l-attivi ttrasferiti, is-sussidjarja ssottoskriviet ZORA, permezz ta' kumpannija intermedjarja. Bl-applikazzjoni ta' dan il-kuntratt, minbarra l-fatt li s-self mogħti ma jiġġenerax interessi perjodiċi, is-sussidjarja li ssottoskriviet iż-ZORA tħallas, fil-mument tal-konverżjoni, ir-rimbors tas-self billi toħroġ azzjonijiet li l-ammont tagħhom jirrappreżenta l-ammont nominali tas-self, flimkien ma' bonus ikkostitwit mill-profitti kollha li tkun għamlet mis-sussidjarja matul il-perijodu tas-self, jew l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, b'tnaqqis ta' marġni limitat miftiehem mal-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi.

39 Minn naħa, mill-premessa 34 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li, fit-30 ta' Ottubru 2009, ġiet konkluża ZORA fl-ammont nominali ta' USD 646 miljun bejn LNG Supply u LNG Luxembourg għal perijodu ta' ħmistax-il sena.

40 Min-naħa l-oħra, konformement mal-premessa 61 tad-deċiżjoni kkontestata, żewġ kuntratti, wieħed datat 17 ta' Ġunju 2011 u l-ieħor datat 30 ta' Ġunju 2014, ġew konklużi għall-finijiet tas-sottoskrizzjoni ta' ZORA minn GSTM permezz tal-EIL, fejn l-iskadenza ġiet stabbilita għall-2026 u fejn l-ammont nominali tela' għal EUR 1 036 912 506.84.

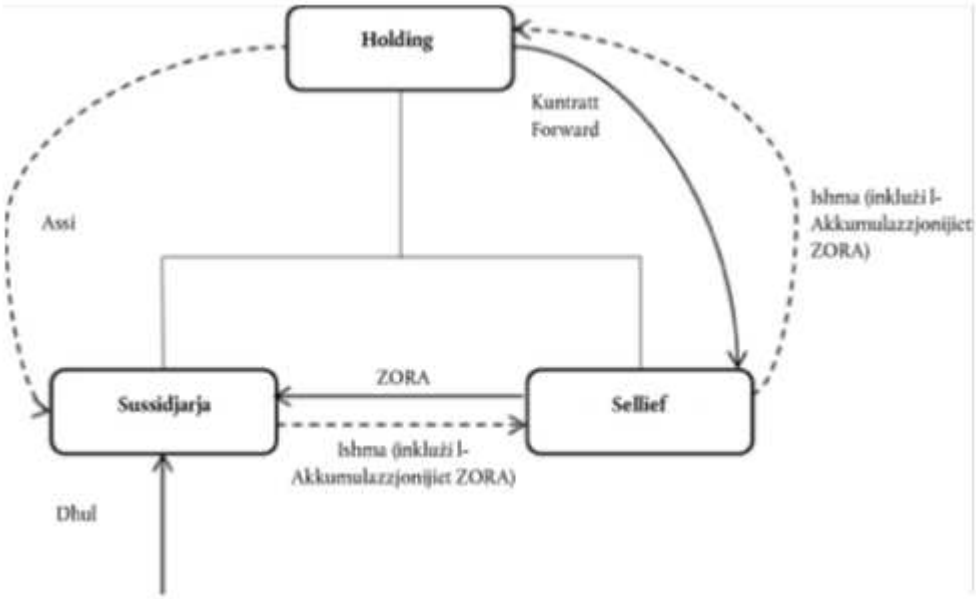
41 Fit-tielet lok, il-kumpannija intermedjarja tiffinanzja s-self mogħti lis-sussidjarja, billi kkonkludiet mal-kumpannija holding kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel. Skont it-termini ta' dan il-kuntratt, il-kumpannija holding tħallas lill-kumpannija intermedjarja ammont daqs il-valur nominali tas-self mal-akkwist tad-drittijiet fuq l-azzjonijiet li s-sussidjarja toħroġ mal-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni. B'hekk, jekk is-sussidjarja tirreġistra profitti matul il-ħajja taż-ZORA inkwistjoni, il-kumpannija omm tkun il-proprjetarja tad-drittijiet kollha tal-attivi maħruġa, li jinkludu l-valur, minbarra l-ammont nominali tas-self, tal-profitti rreġistrati.

42 Fil-prattika, kif jirriżulta mill-premessa 34 tad-deċiżjoni kkontestata, kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel ġie konkluż, fit-30 ta' Ottubru 2009, bejn LNG Luxembourg u LNG Holding. Dan il-kuntratt jinvolvi, l-ewwel, ix-xiri minn LNG Holding tad-drittijiet kollha ta' LNG Luxembourg fuq l-azzjonijiet ta' LNG Supply għall-ammont ta' USD 646 miljun u, it-tieni, it-trasferiment tal-azzjonijiet ta' LNG Supply fid-data tal-ħruġ tagħhom.

43 Il-premessa 61 tad-deċiżjoni kkontestata tirreferi għall-konklużjoni, fis-17 ta' Ġunju 2011, ta' kuntratt identiku forward ta' bejgħ imħallas minn qabel bejn CEF u EIL.

44 Is-sottoskrizzjoni minn GSTM u LNG Supply ta' ZORA ma', rispettivament, l-EIL u l-LNG Luxembourg u l-konklużjoni minn dawn tal-aħħar ta' kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel ma', rispettivament, CEF u LNG Holding (iktar 'il quddiem il-"kumpanniji holding ikkonċernati") jissostitwixxu l-finanzjament inizjali tat-trasferiment tas-setturi ta' attivitajiet permezz tal-ħruġ, minn GSTM u LNG Supply, ta' ċedoli li tagħhom CEF u LNG Holding kienu, rispettivament, proprjetarji.

45 Id-disinn li jinsab fil-premessa 27 tad-deċiżjoni kkontestata u riprodott hawnhekk juri dawn it-tliet tranżazzjonijiet suċċessivi.



4. L-impatt tal-konverżjoni parzjali taż-ZORA konkluża minn LNG Supply

46 Fil-premessi 46, 47, 49, 53 u 57 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ddettaljat l-impatt tal-konverżjoni parzjali taż-ZORA fl-2014 konkluża minn LNG Supply, peress li din iż-ZORA kienet l-unika waħda li ġiet ikkonvertita qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata.

47 LNG Supply, għall-finijiet tal-konverżjoni parzjali taż-ZORA li hija kkonkludiet, wettqet ir-rimbors ta' ammont nominali ta' din iż-ZORA u ta' parti mill-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA.

48 Sabiex tagħmel dan, LNG Supply wettqet, f'Settembru 2014, żieda fil-kapital ta' USD 699.9 miljun (madwar EUR 589.6 miljun), fejn USD 193.8 miljun (madwar EUR 163.3 miljun) minnhom huma rimbors ta' parti mill-ammont nominali taż-ZORA inkwistjoni u, f'din id-data, [*kunfidenzjali*] bħala rimbors ta' parti mill-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA. Madankollu, il-Kummissjoni tosserva, fid-dawl tad-dikjarazzjonijiet tat-taxxa ta' LNG Supply għall-2014, li l-ammont tal-akkumulazzjonijiet akkumulati fuq iż-ZORA, fil-fatt, tnaqqas [*kunfidenzjali*].

49 Fir-rigward ta' LNG Luxembourg, il-konverżjoni parzjali taż-ZORA inkwistjoni wassal għal tnaqqis fil-valur ta' din iż-ZORA, irreġistrata fil-kontijiet tagħha bħala assi, għall-ammont ta' EUR 193.8 miljun u, b'mod korrispondenti, għal tnaqqis fil-valur tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel, irreġistrat fil-kontijiet tagħha bħala passiv, għall-istess ammont.

50 Fl-aħħar, LNG Holding irreġistrat fil-kontijiet tagħha, wara l-annullament tal-azzjonijiet irċevuti bl-applikazzjoni tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel [*kunfidenzjali*], qligħ kapitali billi bbenefikat mill-eżenzjoni għad-dħul mill-ishma.

51 Fir-rigward taż-ZORA konkluża minn GSTM, il-Kummissjoni indikat, fil-premessa 165 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-eżistenza ta' vantaġġ ma kienx jiddependi mill-konverżjoni taż-ZORA, anki jekk, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-ammont tal-irkupru, il-vantaġġ kien ikkunsidrat li mmaterjalizza biss fil-mument li fih id-dħul li rċeviet CEF kien eżentat.

C. Il-proċedura ta' eżami formali

52 Permezz ta' ittra datata l-1 ta' April 2016, il-Kummissjoni informat lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu dwar id-dubji tagħha fir-rigward tal-konformità tad-dritt tal-għajnuna mill-Istat tad-DFA inkwistjoni.

53 Fit-23 ta' Mejju 2016, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ttrażmetta l-osservazzjonijiet tiegħu lill-Kummissjoni.

54 Fid-19 ta' Settembru 2016, il-Kummissjoni, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 108(2) TFUE, fetħet proċedura ta' eżami formali (iktar 'il quddiem id-("deċiżjoni tal-ftuħ"). Id-deċiżjoni tal-ftuħ ġiet ippubblikata f'*Il-Ġurnal Uffiċjali tal-Unjoni Ewropea* tat-3 ta' Frar 2017.

55 Permezz ta' ittra tal-21 ta' Novembru 2016, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ttrażmetta l-osservazzjonijiet tiegħu fuq il-ftuħ tal-proċedura ta' eżami formali kif ukoll l-informazzjoni mitluba.

56 Fis-27 ta' Frar 2017, Engie ttrażmettiet l-osservazzjonijiet tagħha dwar id-deċiżjoni tal-ftuħ.

57 Permezz ta' ittra tal-10 ta' Marzu 2017, il-Kummissjoni ttrażmettiet l-osservazzjonijiet ta' Engie lill-awtoritajiet Lussemburgiżi, li ngħataw l-opportunità li jirreaġixxu għalihom.

58 Permezz ta' ittra datata 22 ta' Marzu 2017, il-Kummissjoni talbet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu sabiex jipprovdi informazzjoni addizzjonali.

59 Fl-10 ta' April u fit-12 ta' Mejju 2017, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu informa lill-Kummissjoni li kien qiegħed jadotta l-osservazzjonijiet trażmessi lilu u ppreżenta l-informazzjoni addizzjonali mitluba.

60 Fl-1 ta' Ġunju 2017, saret laqgħa tripartitika bejn il-Kummissjoni, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie, li l-minuti tagħha ġew redatti.

61 Fis-16 ta' Ġunju 2017, wara l-laqgħa tal-1 ta' Ġunju 2017, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ttrażmetta informazzjoni addizzjonali.

62 Permezz ta' ittra tal-11 ta' Diċembru 2017, il-Kummissjoni talbet għal darba oħra t-trażmissjoni ta' informazzjoni addizzjonali, talba li ntlaqgħet kemm mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu kif ukoll minn Engie fil-31 ta' Jannar 2018.

63 Fl-20 ta' Ġunju 2018, il-Kummissjoni adottat id-deċiżjoni kkontestata.

II. Id-deċiżjoni kkontestata

64 Permezz tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tikkunsidra, essenzjalment, li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, permezz tal-awtorità tat-taxxa tiegħu, ta, bi ksur tal-Artikolu 107(1) u l-Artikolu 108(3) TFUE, vantaġġ selettiv lil entità li jinkludi, konformement mal-premessi 16, 316 u 317 tad-deċiżjoni kkontestata, il-kumpanniji kollha tal-grupp Engie meħuda bħala unità ekonomika waħda.

65 Mingħajr ma tiġi ddubitata l-legalità, skont id-dritt tat-taxxa Lussemburgiż, tal-istruttura finanzjarja kollha stabbilita mill-grupp Engie għat-trasferiment ta' żewġ setturi ta' attivitajiet, il-Kummissjoni tikkontesta l-effetti konkreti ta' din l-istruttura fuq it-taxxa totali dovuta minn dan il-grupp, peress li l-fatt huwa li, essenzjalment, kważi t-totalità tal-profitti rreġistrati mis-sussidjarji fil-Lussemburgu, fir-realtà, ma humiex intaxxati.

A. Ir-responsabbiltà tal-Istat

66 Fir-rigward tar-responsabbiltà lejn l-Istat tad-DFA inkwistjoni u tal-involviment ta' riżorsi tal-Istat, il-Kummissjoni tenfasizza fil-premessi 156 u 157 tad-deċiżjoni kkontestata li d-DFA inkwistjoni kienu ġew adottati mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża u rriżultaw f'telf ta' dħul mit-taxxa, b'mod li l-vantaġġ ekonomiku mogħti minn dawn id-DFA ikun responsabbli minnu l-Gran Dukat tal-Lussemburgu u ffinanzjat permezz ta' riżorsi tal-Istat.

B. L-għoti ta' vantaġġ

67 Fir-rigward tal-għoti ta' vantaġġ ekonomiku lill-kumpanniji holding ikkonċernati, il-Kummissjoni kkunsidrat, b'mod partikolari fil-premessi 163 u 166 tad-deċiżjoni kkontestata, li dan tal-aħħar kien jinsab fl-assenza ta' taxxa, skont id-DFA inkwistjoni, tad-dħul mill-ishma tal-kumpanniji msemmija, dħul li jikkorrispondi, mill-perspettiva ekonomika, mal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, li kienu ġew imnaqqsa mis-sussidjarji mid-dħul taxxabli tagħhom bħala spejjeż.

68 Skont il-Kummissjoni, b'mod iktar speċifiku, l-akkumulazzjonijiet fuq ZORA ma kinux intaxxati la fuq il-livell tas-sussidjarji, la fuq il-livell tal-kumpanniji intermedjarji, lanqas fuq il-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati.

69 Mil-lat tat-taxxa, kif jirriżulta mill-premessi 35, 47 u 62 tad-deċiżjoni kkontestata, is-sussidjarji jħallsu taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji, fejn il-bażi tagħha tikkorrispondi għal marġni limitat miftiehem mal-awtoritajiet tat-taxxa.

70 Il-Kummissjoni tosserva li s-sussidjarji kienu jikkostitwixxu kull sena, minħabba l-konverżjoni futura taż-ZORA inkwistjoni, dispożizzjonijiet tal-kontabbiltà li jikkorrispondu għall-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, li jikkorrispondu essenzjalment għad-differenza bejn il-profitt effettivament irreġistrat mis-sussidjarji u l-marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa bħala dħul taxxabbli. Dawn l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA huma kkunsidrati bħala spejjeż deduċibbli. Għalhekk, skont il-Kummissjoni, il-miżuri kkontestati effettivament ippermettew li s-sussidjarji jeskludu mill-bażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji li huma responsabbli għaliha, il-kważi-totalità tal-profitti rreġistrati matul il-perijodu tas-self.

71 Fid-dawl tal-premessi 39 u 52 tad-deċiżjoni kkontestata, lanqas il-kumpanniji intermedjarji ma huma intaxxati fuq l-akkumulazzjonijiet ZORA.

72 Fil-fatt, mal-konverżjoni taż-ZORA, u bl-applikazzjoni tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel konkluż mal-kumpanniji holding ikkonċernati, il-kumpanniji intermedjarji jbatu fil-kont tagħhom telf tal-istess ammont daqs l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA.

73 Fl-aħħar, il-kumpanniji kkonċernati, proprjetarji tal-azzjonijiet tas-sussidjarji bl-applikazzjoni tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel, lanqas ma jkunu intaxxati, konformement mal-premessa 56 tad-deċiżjoni kkontestata, fuq ammont li jikkorrispondi ma' dak tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, sa fejn id-dħul iġġenerat għall-annullament tal-azzjonijiet tas-sussidjarja tagħhom ikun kopert, skont id-DFA inkwistjoni, mill-Artikolu 166 tal-LIR, li jeżenta mit-taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji d-dħul mill-ishma. B'hekk, fil-premessa 57 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li, wara l-konverżjoni parzjali taż-ZORA ta' LNG Supply fl-2014, [*kunfidenzjali*] kienet saret, il-qligħ kapitali ma ġiex intaxxat kompletament.

C. Is-selettività tad-DFA inkwistjoni

74 Għall-finijiet tal-istabbiliment tas-selettività tad-DFA inkwistjoni, il-Kummissjoni bbażat ruħha, prinċipalment, kif jirriżulta b'mod partikolari mill-premessi 163 sa 170 u 237 tad-deċiżjoni kkontestata, fuq tliet linji ta' raġunament. Żewġ linji ta' raġunament jikkonċernaw l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv fil-livell tal-kumpanniji holding, fid-dawl, minn naħa, ta' qafas ta' riferiment estiż għas-sistema tat-taxxa tal-kumpanniji tal-Lussemburgu u, min-naħa l-oħra, ta' qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet relattivi għat-tassazzjoni tad-distribuzzjoni tal-profitti u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma. It-tielet linja ta' raġunament tikkonċerna l-eżistenza ta' vantaġġ fil-livell

tal-grupp Engie. Barra minn hekk, mill-premessa 289 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li, sussidjarjament, il-Kummissjoni kkunsidrat li vantaġġ selettiv irriżulta min-nuqqas ta' applikazzjoni tal-Artikolu 6 tal-iSteueranpassungsgesetz (il-Liġi dwar l-Adattament tat-Taxxa), tas-16 ta' Ottubru 1934 (*Mémorial* A 901) (iktar 'il quddiem id-"dispożizzjoni dwar l-abbuż ta' dritt"). Barra minn hekk, il-Kummissjoni kkonstatat l-assenza ta' ġustifikazzjoni għat-trattament selettiv li jirriżulta mid-DFA inkwistjoni.

1. Fuq is-selettività fil-livell ta' kumpanniji holding

75 Qabelxejn, il-Kummissjoni kkunsidrat, l-ewwel, fil-premessi 171 sa 199 tad-deċiżjoni kkontestata, li d-DFA inkwistjoni jagħtu lill-grupp Engie, fil-livell tal-kumpanniji holding, vantaġġ selettiv billi jidderogaw mis-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Lussemburgu.

76 It-tieni, il-Kummissjoni kkunsidrat, fil-premessi 200 sa 236 tad-deċiżjoni kkontestata, li d-DFA inkwistjoni kienu jagħtu lill-grupp Engie, fil-livell tal-kumpanniji holding, vantaġġ selettiv billi dderogaw mid-dispożizzjonijiet relatati mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u t-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti. Skont il-Kummissjoni, dawn id-derogi ma setgħux jiġu ġġustifikati mill-istruttura tas-sistema fiskali.

a) Fuq id-deroga mill-qafas ta' riferiment estiż għas-sistema ta' tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Lussemburgu

77 Fir-rigward tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Lussemburgu, il-Kummissjoni kkunsidrat li din is-sistema tnisslet mill-Artikoli 18, 23, 40, 159 u 163 tal-LIR, kif ippreżentati fil-premessi 78 sa 81 tad-deċiżjoni kkontestata, skont liema l-kumpanniji residenti fil-Lussemburgu, suġġetti għat taxxa tal-kumpanniji tal-imsemmi Stat, huma intaxxati fuq il-profitti tagħhom, kif ikkonstatat fil-kontijiet tagħhom. Hija speċifikat li l-estrazzjoni, għall-finijiet tad-definizzjoni ta' qafas ta' riferiment, ta' għan imfittex jew ta' prinċipju li joħroġ mid-dispożizzjonijiet li jikkostitwixxuh kien konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u li, fir-rigward tal-għan imsemmi, jiġifieri t-tassazzjoni tal-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa fil-Lussemburgu kif ikkonstatati fil-kontijiet tagħhom, din tal-aħħar toħroġ b'mod ċar mil-liġi Lussemburgiża.

78 Il-Kummissjoni żiedet li t-teħid inkunsiderazzjoni ta' qafas ta' riferiment estiż għas-sistema Lussemburgiża ta' tassazzjoni tal-kumpanniji kienet ukoll inkonformità mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Din tal-aħħar kienet iddeċidiet repetutament, fil-preżenza ta' miżuri rigward it-tassazzjoni tal-kumpanniji, li l-qafas ta' riferiment seta' jista' jiġi ddefinit fid-dawl tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji, u mhux fir-rigward tad-dispożizzjonijiet speċifiċi li kienu applikabbli għal ċerti kontribwenti jew għal ċerti tranżazzjonijiet.

79 B'hekk, id-DFA inkwistjoni dderogaw mis-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża billi vvalidaw l-assenza ta' tassazzjoni, fil-livell tal-kumpanniji holding, ta' dħul mill-ishma li kienu jikkorrispondu, mill-perspettiva ekonomika, mal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA.

80 Id-DFA inkwistjoni kienu wkoll fl-oriġini ta' diskriminazzjoni favur il-kumpanniji holding. Fil-fatt, il-kumpanniji suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul fuq il-kumpanniji fil-Lussemburgu jkunu intaxxati, b'differenza mill-kumpanniji, fuq il-profitti tagħhom, kif ikkonstatat fil-kontijiet tagħhom.

b) Fuq id-deroga mill-qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma

81 Il-Kummissjoni kkonstatat li d-DFA inkwistjoni dderogaw ukoll mid-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi relatati mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u t-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti, jiġifieri fl-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, kif ippreżentati fil-premessi 82 sa 87 tad-deċiżjoni kkontestata.

82 Fil-fatt, l-eżenzjoni mid-dħul tal-ishma għal kumpannija omm, skont il-Kummissjoni, ma hijiex possibbli ħlief fil-każ ta' tassazzjoni minn qabel, fil-livell tas-sussidjarja tagħha, tal-profitti ddistribwiti. Issa, id-dħul mill-ishma eżentati mit-taxxa fil-livell tal-kumpanniji jikkorrispondi, mill-perspettiva ekonomika, mal-akkumulazzjonijiet taż-ZORA mnaqqsa mis-sussidjarji mid-dħul taxxabbli tagħhom bħala spejjeż.

83 Għalkemm l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA ma jikkorrispondux formalment għal distribuzzjonijiet tal-profitti, il-Kummissjoni osservat li d-dħul mill-ishma eżentati mit-taxxa ġew irreġistrati, minn LNG Holding, bħala "dividendi eżentati" u li, mill-perspettiva ekonomika, fid-dawl tar-rabta diretta u evidenti bejn id-dħul eżentat fil-livell ta' LNG Holding u l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA mnaqqsa fil-livell ta' LNG Supply, l-imsemmija akkumulazzjonijiet kienu ekwivalenti għal distribuzzjonijiet tal-profitti.

84 Din id-deroga mill-qafas ta' riferiment ristrett, tat lok skont il-Kummissjoni għal diskriminazzjoni favur il-kumpanniji holding. Essenzjalment, il-kumpanniji omm li setgħu jirċievu dħul mill-ishma u li kienu, f'dan is-sens, f'sitwazzjoni legali u fattwali komparabbli ma' kumpanniji holding ma jistgħux jibbenefikaw minn eżenzjoni fuq dan id-dħul jekk dawn tal-aħħar ma ġewx intaxxati minn qabel fil-livell tas-sussidjarji tagħhom.

85 In-nuqqas ta' rabta espliċita bejn l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR ma tistax, skont il-Kummissjoni, tikkontesta din il-konstatazzjoni. Jekk l-istess dħul seta' kien eżentat fil-livell ta' kumpannija omm u mnaqqas bħala spiża fil-livell ta' sussidjarja, dan jevita t-tassazzjoni kollha fil-Lussemburgu, li jikser kemm l-għan tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Lussemburgu kif ukoll dak li jikkonsisti li tiġi evitata t-taxxa doppja.

86 Barra minn hekk, il-Kummissjoni, essenzjalment, irrilevat li, għalkemm id-direttiva fis-seħħ fil-mument tal-adozzjoni tad-DFA inkwistjoni, jiġifieri, suċċessivament, id-Direttiva tal-Kunsill Nru 90/435/KEE tat-23 ta' Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 147), u d-Direttiva tal-Kunsill Nru 2011/96/UE tat-30 ta' Novembru 2011 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU 2011, L 345, p. 8) (iktar 'il quddiem, meħuda flimkien, id-"Direttiva dwar il-kumpannija omm u s-sussidjarji"), ma kellhiex l-intenzjoni li tikkundizzjona formalment l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma fil-livell ta' kumpannija omm fuq it-tassazzjoni tad-dħul iddistribwit fil-livell tas-sussidjarja tagħha, din is-sistema tapplika biss fil-każ ta' distribuzzjonijiet transkonfinali ta' profitti jew ta' diskrepanzi bejn is-sistemi tat-tassazzjoni ta' żewġ pajjiżi differenti setgħu jinqalgħu u jwasslu għall-assenza ta' tassazzjoni. Għaldaqstant, din id-direttiva ma setgħetx tiġi invokata b'mod utli sabiex tiġġustifika, f'sitwazzjoni purament interna, l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma li ma kinitx suġġetta għal ebda tassazzjoni fil-livell ta' sussidjarja.

2. Fuq is-selettività fil-livell tal-grupp Engie

87 Sussegwentement, il-Kummissjoni sostniet li, mingħajr preġudizzju għall-konklużjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv fil-livell tal-kumpanniji holding, is-selettività tad-DFA inkwistjoni tirriżulta wkoll, fid-dawl tal-premessi 237 sa 244 tad-deċiżjoni kkontestata, minn analiżi fil-livell tal-grupp Engie, kompost mill-kumpanniji holding ikkonċernati, minn kumpanniji intermedjarji u s-sussidjarji tagħhom. Dan l-approċċ kien iġġustifikat mill-fatt li, mill-2015, il-kumpanniji holding ikkonċernati, il-kumpanniji intermedjarji u s-sussidjarji kienu jifformaw unità tat-taxxa waħda. Fi kwalunkwe każ, skont il-Kummissjoni, l-analiżi tal-effetti ekonomiċi tal-miżuri tal-Istat għandha titwettaq fir-rigward tal-impriżi, u mhux fir-rigward ta' entitajiet ġuridiċi distinti, hemm lok li l-kumpanniji holding ikkonċernati, il-kumpanniji intermedjarji u s-sussidjarji jiġu kkunsidrati bħala parti mill-istess impriża, fis-sens tad-dritt tal-għajnuna mill-Istat. Il-Kummissjoni żiedet, minn naħa, li t-talbiet tad-deċiżjonijiet tat-taxxa kienu relatati mat-trattament tat-taxxa tal-entitajiet kollha tal-grupp Engie u, min-naħa l-oħra, li l-vantaġġ ekonomiku li dan il-grupp kien igawdi fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati kien jinsab fil-kombinazzjoni ta' eżenzjoni tad-dħul mill-ishma fil-livell tal-kumpanniji msemmija u tnaqqis fil-livell tas-sussidjarji tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA bħala spejjeż.

88 Skont il-Kummissjoni, id-DFA inkwistjoni kienu jagħtu, vantaġġ selettiv għall-grupp Engie, fis-sens li kienu jidderogaw minn qafas ta' riferiment li jikkorrispondi mas-sistema tat-tassazzjoni fuq il-kumpanniji Lussemburgiża, li għandha l-għan li tintaxxa l-kumpanniji suġġetti għat-taxxa fil-Lussemburgu fuq il-profitti tagħhom, kif ikkonstatat fil-kontijiet tagħhom.

89 Fil-fatt, il-Kummissjoni osservat li t-tnaqqis tal-ispejjeż tat-taxxa fil-livell tas-sussidjarji, wara tnaqqis, bħala spejjeż, tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA tad-dħul taxxabbli tas-sussidjarji msemmija, ma kienx ikkumpensat minn żieda tal-ispiża tat-taxxa fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati jew minn żieda effettiva tad-dħul taxxabbli tal-kumpanniji intermedjarji, li, fil-fatt, kien wassal għal tnaqqis tad-dħul taxxabbli kkombinat tal-grupp Engie fil-Lussemburgu.

90 Skont il-Kummissjoni, gruppi ta' kumpanniji oħra li jinsabu f'sitwazzjoni legali u fattwali komparabbli ma setgħux jiksbu tnaqqis ikkombinat tad-dħul taxxabbli tagħhom, irrispettivament mill-istrument ta' finanzjament, il-kuntratt użat jew l-ammont ta' remunerazzjoni.

91 Skont il-Kummissjoni, l-istess japplika għall-gruppi ta' kumpanniji li rrikorrew għal ZORA diretta. It-tieni paragrafu tal-Artikolu 22a, tal-LIR, kif iċċitat fil-premessa 89 tad-deċiżjoni kkontestata, ma kienx applikabbli għall-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA u, jekk wieħed jassumi li kien, seta' wassal biss għal posponiment tat-taxxa.

3. Fuq is-selettività wara nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni dwar l-abbuż ta' dritt

92 Fl-aħħar nett, u sussidjarjament, il-Kummissjoni żiedet, fil-premessi 289 sa 312 tad-deċiżjoni kkontestata, li d-DFA inkwistjoni kienu jidderogaw mid-dispożizzjoni tat-taxxa Lussemburgiża dwar l-abbuż ta' dritt, kif iċċitata fil-premessa 90 tad-deċiżjoni kkontestata. L-istruttura tal-finanzjament stabbilita kienet abbużiva, skont il-Kummissjoni. L-erba' kriterji identifikati mill-ġurisprudenza Lussemburgiża sabiex jikkaretterizzaw abbuż ta' dritt kienu, fil-fehma tagħha, osservati, li huma l-użu ta' forom jew ta' istituzzjonijiet ta' dritt privat, ta' tnaqqis fl-ispiża tat-taxxa, l-użu ta' mezzi legali inadegwati jew l-assenza ta' raġunijiet mhux relatati mat-taxxa.

93 B'mod iktar speċifiku, rigward iż-żewġ kriterji tal-aħħar, minn naħa, il-Kummissjoni enfasizzat li l-mezz ġuridiku pprivileġġjat għall-grupp Engie ppermetta nuqqas ta' tassazzjoni kważi totali tal-profitti rreġistrati mis-sussidjarji fil-Lussemburgu, li ma kienx ikun possibbli li kieku t-trasferiment tas-setturi ta' attivitajiet twettaq permezz ta' strument ta' finanzjament xieraq jew permezz ta' self bejn is-sussidjarji u l-kumpanniji holding ikkonċernati. Min-naħa l-oħra ma kien ikun hemm l-ebda motiv ekonomiku reali u li jippreżenta vantaġġ ekonomiku suffiċjenti għall-grupp Engie, għajr l-iffrankar ta' taxxa kunsiderevoli, biex dan jagħżel l-istrutturi ta' finanzjament kumplessi stabbiliti u approvati mid-DFA inkwistjoni.

4. Fuq l-assenza ta' ġustifikazzjoni

94 Fil-premessi 285 sa 287 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni rrilevat li, l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma ressaq ebda ġustifikazzjoni għat-trattament favorevoli approvat mid-DFA inkwistjoni, hija kellha tikkonkludi li t-trattament imsemmi ma setax jiġi ġġustifikat mill-istruttura ġenerali tas-sistema tat-tassazzjoni Lussemburgiża. Fi kwalunkwe każ, hija osservat li ġustifikazzjoni ipotetika bbażata fuq il-prevenzjoni ta' taxxa ekonomika doppja ma setgħetx, essenzjalment, tiġi aċċettata.

D. Fuq id-distorsjoni tal-kompetizzjoni

95 Il-Kummissjoni speċifikat, fil-premessa 160 tad-deċiżjoni kkontestata, li, sa fejn il-grupp Engie kien iwettaq l-attivitajiet tiegħu fis-setturi tal-elettriku, il-gass naturali u l-gass naturali llikwifikat, is-servizzi tal-effikaċja enerġetika u fi swieq oħrajn konnessi f'diversi Stati Membri, it-trattament tat-taxxa miftiehem abbażi tad-DFA inkwistjoni kien taffa għall-imsemmi grupp spiża tat-taxxa li kieku kienet tkun obbligata ġġarrab fil-ġestjoni ta' kuljum tal-attivitajiet normali tagħha. Bit-tisħiħ tas-sitwazzjoni tal-grupp Engie, id-DFA inkwistjoni fixklu jew heddew li joħolqu distorsjoni għall-kompetizzjoni.

E. Fuq il-benefiċjarju tal-għajnuna

96 Fil-premessi 314 sa 318 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni qieset li l-vantaġġ selettiv li bbenefika minnu l-grupp Engie fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati kien ta' benefiċċju wkoll għall-kumpanniji kollha tal-grupp Engie, sa fejn kien ipprovda riżorsi finanzjarji supplimentari għall-grupp kollu. Għalkemm l-imsemmi grupp huwa organizzat f'diversi persuni ġuridiċi u li d-DFA inkwistjoni kienet tikkonċerna t-trattament tat-taxxa ta' entitajiet distinti, skont il-Kummissjoni, għandha titqies bħala unità ekonomika, jiġifieri bħala l-istess kumpannija waħda li tibbenefika minn għajnuna mill-Istat.

F. Fuq l-irkupru tal-għajnuna

97 Fil-premessi 318 sa 365 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni enfasizzat li, peress li l-għajnuna kienet inkompatibbli mas-suq intern u illegali, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kellu jirkupra immedjatament minn LNG Holding, u, fin-nuqqas ta' dan, mingħand Engie SA jew minn wieħed mis-suċċessuri tagħhom, l-għajnuna li kienet diġà mmaterjalizzat minħabba l-konverżjoni parzjali fl-2014 taż-ZORA konkluża favur LNG Supply u ma japplikawx id-DFA msemmija rigward l-eżenzjoni mid-dħul mill-ishma li minnha setgħu jibbenefikaw il-kumpanniji holding ikkonċernati mill-konverżjoni totali taż-ZORA konkluża favur is-sussidjarji.

98 Il-Kummissjoni qieset li rkupru bħal dan ma jdgħajjifx il-prinċipji ta' ċertezza legali, tal-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, ta' ugwaljanza fit-trattament u tal-amministrazzjoni t-tajba. Hija ċaħdet ukoll l-ilmenti mressqa mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie dwar difetti proċedurali li vvizzja l-proċedura ta' eżami formali. Skont hija, id-drittijiet proċedurali tagħhom ġew osservati bis-sħiħ.

III. Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet

A. Fuq il-fażi bil-miktub fil-proċeduri fil-Kawża T-516/18

99 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-30 ta' Awwissu 2018, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ppreżenta rikors irreġistrat bin-numru tal-Kawża T-516/18.

100 Fit-23 ta' Novembru 2018, il-Kummissjoni ppreżentat risposta.

1. Fuq il-kompożizzjoni tal-kulleġġ ġudikanti

101 Permezz ta' deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali tat-28 ta' Settembru 2018, il-Kawża T-516/18 ġiet assenjata lis-Seba' Awla tal-Qorti Ġenerali, kulleġġ ġudikanti preċedenti.

102 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-28 ta' Jannar 2019, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu talab, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 28(5) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, li l-Kawża T-516/18 tkun deċiża minn kulleġġ ġudikanti estiż. Permezz ta' deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali tat-13 ta' Frar 2019, it-talba tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu ġiet ikkunsidrata u l-Kawża T-516/18 intbagħtet quddiem is-Seba' Awla Estiża, kulleġġ ġudikanti preċedenti.

103 Permezz ta' deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali tas-16 ta' Ottubru 2019, il-Kawża T-516/18, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 27(5) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, ġiet assenjata lit-Tieni Awla Estiża.

104 Peress li membru tat Tieni Awla Estiża ġie impedit milli jkun membru tal-kulleġġ ġudikanti, permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Jannar 2020, il-President tal-Qorti Ġenerali ħatar lilu nnifsu sabiex jissostitwixxih u jassumi l-funzjonijiet ta' President tat-Tieni Awla Estiża.

2. Fuq it-talba għal intervent

105 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fl-20 ta' Diċembru 2018, l-Irlanda talbet li tintervjeni, konformement mal-Artikoli 142 u 143 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, insostenn tat-talbiet tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu.

106 Permezz ta' digriet tal-15 ta' Frar 2019, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali laqa' t-talba għal intervent tal-Irlanda.

107 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-12 ta' April 2019, l-Irlanda ppreżentat nota ta' intervent.

3. Fuq it-talba għal trattament kunfidenzjali

108 Fit-30 ta' Jannar 2018 u t-18 ta' Frar 2019, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu talab trattament kunfidenzjali ta' ċerti annessi tar-rikors u tar-replika rigward l-Irlanda.

109 Wara l-ammissjoni tagħha bħala intervenjenti, l-Irlanda rċeviet biss verżjonijiet mhux kunfidenzjali ta' dokumenti proċedurali u ma qajmet l-ebda oġġezzjoni kontra t-talbiet għat-trattament kunfidenzjali magħmula kontriha.

4. Fuq it-talbiet tal-partijiet

110 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jitlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– prinċipalment, tannulla d-deċiżjoni kkontestata;

– sussidjarjament, tannulla l-Artikolu 2 tad-deċiżjoni kkontestata;

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

111 Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– tiċħad ir-rikors;

– tikkundanna lir-rikorrenti għall-ispejjeż.

112 L-Irlanda titlob li l-Qorti Ġenerali tannulla, b'mod sħiħ jew parzjalment, id-deċiżjoni kkontestata, skont it-talbiet tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu.

B. Fuq il-fażi bil-miktub tal-proċeduri fil-Kawża T-525/18

113 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fl-4 ta' Settembru 2018, Engie ppreżentat rikors irreġistrat bin-numru tal-Kawża T-525/18.

114 Fl-14 ta' Diċembru 2018, il-Kummissjoni ppreżentat risposta.

115 Fl-4 ta' Ġunju 2019, Engie talbet, konformement mal-Artikolu 106(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, sabiex tinstema' fil-kuntest ta' seduta għat-trattazzjoni.

1. Fuq il-kompożizzjoni tal-kulleġġ ġudikanti

116 Permezz ta' deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali tat-28 ta' Settembru 2018, il-Kawża T-525/18 ġiet assenjata lis-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali, kulleġġ ġudikanti preċedenti.

117 Permezz ta' deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali tal-11 ta' Settembru 2019, il-Kawża T-525/18, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 28 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, intbagħtet quddiem is-Seba' Awla Estiża, kulleġġ ġudikanti preċedenti.

118 Permezz ta' deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali tas-16 ta' Ottubru 2019, il-Kawża T-525/18, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 27(5) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, ġiet assenjata lit-Tieni Awla Estiża.

119 Peress li membru tat Tieni Awla Estiża ġie impedit milli jkun membru tal-kulleġġ ġudikanti, permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Jannar 2020, il-President tal-Qorti Ġenerali ħatar lilu nnifsu sabiex jissostitwixxih u jassumi l-funzjonijiet ta' President tat-Tieni Awla Estiża.

2. Fuq it-talba għal trattament kunfidenzjali

120 Fit-3 ta' Lulju 2019, Engie, fl-eventwalità li l-kawża preżenti tkun magħquda mal-Kawża T-516/18, talbet lill-Qorti Ġenerali t-trattament kunfidenzjali fir-rigward tal-Irlanda, intervenjenti f'din il-kawża tal-aħħar, tal-annessi A.1 u A.9 tar-rikors kif ukoll l-anness C.1 tar-replika.

121 Fit-3 ta' Lulju 2019, Engie ppreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali l-verżjonijiet kunfidenzjali tal-annessi tar-rikors u tar-replika.

3. Fuq it-talbiet tal-partijiet

122 Engie talbet li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– prinċipalment, tannulla d-deċiżjoni kkontestata;

– sussidjarjament, tannulla l-Artikolu 2 tad-deċiżjoni kkontestata;

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

123 Il-Kummissjoni talbet li l-Qorti Ġenerali jogħġobha:

– tiċħad ir-rikors;

– tikkundanna lir-rikorrenti għall-ispejjeż.

IV. Id-dritt

A. Fuq l-għaqda tal-Kawżi T-516/18 u T-525/18 u r-risposta għat-talbiet għal trattament kunfidenzjali

124 Permezz ta' atti ppreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fl-4 ta' Ġunju u l-25 ta' Ġunju 2019 rispettivament, Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu talbu l-għaqda tal-Kawżi T-516/18 u T-525/18 għall-finijiet tal-fażi orali tal-proċedura u tad-deċiżjoni li ttemm il-proċedura.

125 Il-Kummissjoni u l-Irlanda ma ppreżentaw l-ebda oġġezzjoni għall-għaqda tal-Kawżi T-516/18 u T-525/18.

126 Permezz ta' digriet tal-President tat-Tieni Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali tat-12 ta' Ġunju 2020, wara li sema' lill-partijiet, il-Kawżi T-516/18 u T-525/18 ingħaqdu għall-finijiet tal-fażi orali tal-proċedura, konformement mal-Artikolu 68(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali. Permezz tal-istess digriet, ġie deċiż li tiġi eskluża d-data kunfidenzjali tal-proċess aċċessibbli għall-Irlanda.

127 Permezz ta' digriet tal-Qorti Ġenerali tat-28 ta' Settembru 2020, il-fażi orali tal-proċedura fil-Kawżi magħquda T-516/18 u T-525/18 infetħet mill-ġdid, sabiex tiġi kkonsultata, permezz ta' miżuri ta' organizzazzjoni tal-proċedura, il-Kummissjoni dwar l-għaqda tal-imsemmija kawżi għall-finijiet tad-deċiżjoni li ttemm il-proċedura.

128 Fir-rigward tar-riskju possibbli tal-estrapolazzjoni ta' ċerti argumenti tal-partijiet, il-Kummissjoni esprimiet riżervi rigward l-għaqda tal-Kawżi T-516/18 u T-525/18. Madankollu, il-Qorti Ġenerali tqis li huwa xieraq, minħabba l-konnessjoni tagħhom, li tgħaqqadhom għall-finijiet tas-sentenza li ttemm il-proċedura, konformement mal-Artikolu 68 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, u teskludi mill-ġdid id-data kunfidenzjali aċċessibbli għall-Irlanda.

B. Fuq il-mertu

129 Insostenn tar-rikors tiegħu fil-Kawża T-516/18, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jinvoka, essenzjalment, sitt motivi:

– l-ewwel motiv huwa bbażat fuq evalwazzjoni tas-selettività tad-DFA inkwistjoni;

– it-tieni motiv huwa bbażat fuq ksur tal-kunċett ta' vantaġġ;

– it-tielet motiv huwa bbażat fuq armonizzazzjoni fiskali moħbija;

– ir-raba' motiv huwa bbażat fuq ksur tad-drittijiet proċedurali;

– il-ħames motiv, ippreżentat sussidjarjament, huwa bbażat fuq ksur tal-prinċipji fundamentali tad-dritt tal-Unjoni Ewropea fil-kuntest tal-irkupru ta' għajnuna allegatament mogħtija;

– is-sitt motiv huwa bbażat fuq ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni.

130 Insostenn tar-rikors tagħha fil-Kawża T-525/18, Engie tinvoka, essenzjalment, tmien motivi:

– l-ewwel motiv huwa bbażat fuq nuqqas ta' imputabbiltà tal-Istat tad-DFA inkwistjoni;

– it-tieni motiv huwa bbażat fuq ksur tal-kunċett ta' vantaġġ;

– it-tielet motiv huwa bbażat fuq evalwazzjoni żbaljata tas-selettività tad-DFA inkwistjoni;

– ir-raba' motiv huwa bbażat mill-kwalifikazzjoni żbaljata tad-DFA inkwistjoni tal-għajnuna individwali;

– il-ħames motiv huwa bbażat, essenzjalment, fuq armonizzazzjoni fiskali moħbija;

– is-sitt motiv huwa bbażat fuq ksur tad-drittijiet proċedurali;

– is-seba' motiv, ippreżentat sussidjarjament, huwa bbażat fuq ksur tal-prinċipji fundamentali tad-dritt tal-Unjoni Ewropea fil-kuntest tal-irkupru ta' għajnuna allegatament mogħtija;

– it-tmien motiv huwa bbażat fuq ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni.

131 Għall-finijiet ta' din is-sentenza, fl-ewwel lok, huwa neċessarju li jiġu ttrattati l-merti tal-motivi, l-ewwel, dwar l-armonizzazzjoni fiskali moħbija, billi, jekk fl-affermattiv, il-Kummissjoni ma tistax tkun kompetenti biex tqis, skont id-dritt tal-għajnuna mill-Istat, id-DFA inkwistjoni, it-tieni, tikkontesta l-osservanza mill-Kummissjoni tal-obbligu tagħha ta' motivazzjoni u, it-tielet, dwar allegat ksur tad-drittijiet proċedurali.

132 Fit-tieni lok, ser jitqiesu l-motivi dwar in-nuqqas ta' imputabbiltà lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu tad-DFA inkwistjoni, fl-assenza ta' vantaġġ selettiv, il-kwalifikazzjoni żbaljata tad-DFA inkwistjoni tal-għajnuna individwali u l-obbligu żbaljat tal-irkupru tal-għajnuna allegatament mogħtija.

1. Fuq il-ħames motiv fil-Kawża T-525/18 u fuq it-tielet motiv fil-Kawża T-516/18, ibbażati, essenzjalment, fuq l-eżistenza ta' armonizzazzjoni fiskali moħbija

133 Il-ħames motiv fir-rikors fil-Kawża T-525/18 jinqasam, essenzjalment, f'żewġ partijiet. Engie tinvoka, permezz tal-ewwel parti, ksur tal-Artikoli 3 sa 5 u 113 sa 117 TFUE u, permezz tat-tieni, użu ħażin tal-poter mill-Kummissjoni. Fil-Kawża T-516/18, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jallega armonizzazzjoni fiskali moħbija bi ksur tal-Artikoli 4 u 5 TUE.

a) Fuq l-allegat ksur tal-Artikoli 4 u 5 TUE u tal-Artikoli 3 sa 5 u 113 sa 117 TFUE

134 Minn naħa, Engie ssostni li l-Kummissjoni ndaħlet fil-politika tat-taxxa tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu, sa fejn id-DFA inkwistjoni kklassifikat bħala għajnuna mill-Istat, peress li dawn jimplimentaw miżuri ġenerali ta' tassazzjoni diretta li ma joħolqu ebda diskriminazzjoni u li, għalhekk, huma nieqsa minn selettività. B'hekk, il-Kummissjoni kisret l-Artikoli 3 sa 5 u 113 sa 117 TFUE.

135 Min-naħa l-oħra, bil-kunċett estensiv tagħha tal-kunċett ta' selettività, il-Kummissjoni ssostitwixxiet il-Gran Dukat tal-Lussemburgu fid-definizzjoni tal-interpretazzjoni tal-oqfsa ta' riferiment adottati.

136 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jżid li, billi imponiet l-interpretazzjoni tagħha stess tad-dritt tat-taxxa Lussemburgiż u ta' x'għandu jkun l-għan tiegħu, il-Kummissjoni instrumentalizzat ir-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat, b'nuqqas ta' rikonoxximent tal-poter sovran tal-Istati Membri dwar it-tassazzjoni diretta u tal-prinċipji li jirregolaw it-tqassim tal-kompetenzi bejn l-Istati Membri tal-Unjoni.

137 Il-Kummissjoni tikkontesta l-fondatezza ta' dawn l-argumenti kollha. Hija tenfasizza b'mod partikolari l-obbligu tal-Istati Membri li josservaw, fl-eżerċizzju tal-kompetenza riżervata tagħhom fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, id-dritt tal-Unjoni inġenerali u d-dritt ta' għajnuna mill-Istat b'mod partikolari. Hija tinsisti wkoll fuq il-fatt li d-deċiżjoni kkontestata bl-ebda mod ma tikkontesta l-kompetenza tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu li jfassal is-sistema ta' tassazzjoni tiegħu stess.

138 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, anki jekk it-tassazzjoni diretta taqa', fl-istat attwali tal-iżvilupp tad-dritt tal-Unjoni, taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar għandhom, madankollu, jeżerċitaw din il-kompetenza b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

139 B'hekk, l-interventi tal-Istati Membri fl-oqsma li ma kinux is-suġġett ta' armonizzazzjoni fl-Unjoni, bħalma hija t-tassazzjoni diretta, ma humiex esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni dwar il-kontroll ta' għajnuna mill-Istat. Għaldaqstant, il-Kummissjoni tista' tikklassifika miżura tat-taxxa bħala għajnuna mill-Istat sakemm jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet għal tali klassifika (sentenza tal-25 ta' Marzu 2015, il-Belġju vs Il-Kummissjoni, T-538/11, EU:T:2015:188, punti 65 u 66; ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs Il-Kummissjoni, 173/73, EU:C:1974:71, punt 28, u tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416, punt 81).

140 Fil-fatt, jekk il-miżuri tat-taxxa jiddiskriminaw bejn kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli fir-rigward tal-għan segwit minn dawk il-miżuri ta' tassazzjoni u jagħtu lill-benefiċjarji tal-miżuri vantaġġi selettivi li jiffavorixxu "ċerti" impriżi jew "ċerti" produzzjonijiet, jistgħu jitqiesu bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104).

141 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li, il-Kummissjoni hija kompetenti sabiex tiżgura l-osservanza tal-Artikolu 107 TFUE, ma tistax tiġi kkritikata talli qabżet il-kompetenzi tagħha meta eżaminat id-DFA inkwistjoni sabiex tivverifika jekk jikkostitwixxux għajnuna mill-Istat u, fl-affermattiv, jekk kinux kompatibbli mas-suq intern, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

142 Għaldaqstant, Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu kienu żbaljati meta sostnew li l-Kummissjoni ndaħlet fil-politika tat-tassazzjoni ta' dan tal-aħħar, peress li l-Kummissjoni eżerċitat biss il-kompetenzi tagħha skont l-Artikolu 107 TFUE billi eżaminat il-kwistjoni dwar jekk id-DFA inkwistjoni kinux konformi mad-dritt tal-għajnuna mill-Istat.

143 L-argumenti ta' Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma jistgħux jikkontestaw din il-konstatazzjoni.

144 L-ewwel, kuntrarjament għal dak li jsostnu Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, il-Kummissjoni ma imponietx l-interpretazzjoni tagħha stess tad-dritt tat-tassazzjoni Lussemburgiż meta wriet is-selettività tad-DFA inkwistjoni. Fil-fatt, il-Kummissjoni osservat strettament id-dispożizzjonijiet tad-dritt tat-tassazzjoni Lussemburgiż, li ppreżentat fil-premessi 78 sa 90 tad-deċiżjoni kkontestata. Huwa speċifikament billi bbażat ruħha fuq id-dispożizzjonijiet tad-dritt tat-tassazzjoni Lussemburgiż li l-Kummissjoni ddefinixxiet b'mod partikolari l-oqfsa ta' riferiment differenti adottati, kif dan jirriżulta mill-premessi 171 sa 176, 200 sa 205, 245 u 292 sa 298 tad-deċiżjoni kkontestata.

145 Barra minn hekk, fil-kuntest tal-eżami tagħha, il-Kummissjoni ma bbażatx ruħha fuq l-interpretazzjoni tagħha stess tar-regoli tat-tassazzjoni Lussemburgiżi, iżda fuq dawk tal-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi, kif jirriżulta b'mod partikolari mill-premessa 283 tad-deċiżjoni kkontestata.

146 Minn dan isegwi li l-Kummissjoni eżaminat id-DFA inkwistjoni mhux fid-dawl tal-interpretazzjoni tagħha stess tar-regoli tat-tassazzjoni Lussemburgiżi, iżda tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tat-tassazzjoni Lussemburgiżi, kif applikati mill-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi.

147 It-tieni, il-Kummissjoni ma injoratx il-kompetenza riżervata tal-Istati Membri fi kwistjonijiet ta' tassazzjoni diretta bl-uniku fatt li wettqet l-eżami tagħha stess tad-DFA inkwistjoni fir-rigward tad-dispożizzjonijiet tat-tassazzjoni Lussemburgiżi, sabiex jiġi vverifikat jekk l-imsemmija DFA tawx vantaġġ selettiv lill-benefiċjarji tagħhom.

148 Fil-fatt, ċertament, mill-ġurisprudenza esposta fil-punt 138 iktar 'il fuq li l-Kummissjoni ma għandhiex f'dan l-istadju tal-iżvilupp tad-dritt tal-Unjoni, il-kompetenza li tippermettilha li tiddefinixxi b'mod awtonomu r-regoli fi kwistjonijiet ta' tassazzjoni diretta tal-kumpanniji mingħajr ma tagħmel riferiment għar-regoli fiskali nazzjonali.

149 Madankollu, għalkemm l-impożizzjoni msejħa "normali" hija ddefinita mir-regoli fiskali nazzjonali u li għalkemm l-eżistenza stess ta' vantaġġ selettiv għandha tiġi stabbilita b'relazzjoni magħha, jibqa' l-fatt li, kif ġie mfakkar fil-punt 139 hawn fuq, miżuri fiskali li fil-fatt jiddiskriminaw bejn kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli fir-rigward tal-għan segwit minn dawn il-miżuri fiskali jistgħu jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE.

150 B'hekk, billi vverifikat jekk id-DFA inkwistjoni kinux konformi mar-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat, il-Kummissjoni setgħet tevalwa biss it-taxxa msejħa "normali", iddefinita mid-dritt fiskali Lussemburgiż kif applikata mill-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi. Meta għamlet dan, hija ma wettqet l-ebda "armonizzazzjoni fiskali", iżda eżerċitat il-kompetenza mogħtija lilha mill-Artikolu 107(1) TFUE.

151 Fil-fatt, il-Kummissjoni hija f'pożizzjoni, bis-saħħa tal-kontroll fuq il-miżuri fiskali dwar l-għajnuna mill-Istat, li tevalwa hija stess id-dispożizzjonijiet fiskali nazzjonali, evalwazzjoni li tista', jekk ikun il-każ, tiġi kkontestata mill-Istat Membru kkonċernat jew minn kwalunkwe parti interessata fil-kuntest ta' rikors għal annullament quddiem il-Qorti Ġenerali.

152 It-tielet, l-allegat assenza li tintwera diskriminazzjoni possibbli favur Engie huwa ineffettiv għall-finijiet li tiġi stabbilita l-inkompetenza possibbli tal-Kummissjoni. Għall-kuntrarju, argument bħal dan huwa intiż sabiex jindika ksur mill-Kummissjoni tal-Artikolu 107 TFUE, fl-eżerċizzju tal-kompetenza tagħha stess.

153 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Kummissjoni ma kisritx la l-Artikoli 4 u 5 TUE, u lanqas l-Artikoli 3 sa 5 u 113 sa 117 TFUE, billi adottat id-deċiżjoni kkontestata.

b) Fuq l-allegat użu ħażin tal-poter

154 Skont Engie, il-Kummissjoni użat il-poteri mogħtija lilha mill-Artikoli 107 u 108 TFUE sabiex iġġiegħel lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu sabiex jimmodifika l-politika fiskali tiegħu "dwar l-eżenzjoni tal-profitti" u b'hekk ikollu l-mezzi, indirettament, li jwettaq armonizzazzjoni fiskali.

155 L-insegwiment ta' għan moħbi ta' armonizzazzjoni fiskali jintwera mid-definizzjoni, għall-iskop li tiġi stabbilita s-selettività tad-DFA inkwistjoni, tal-qafas ta' riferiment fir-rigward ta' għan iddefinit b'mod diskrezzjonarju, l-assenza ta' teħid inkunsiderazzjoni mill-Kummissjoni tal-prinċipju tal-legalità tat-taxxa, tat-trattament fiskali tas-sitwazzjonijiet transkonfinali u

tan-natura speċifika taż-ZORA, l-interpretazzjoni mill-Kummissjoni tal-kriterji ta' abbuż ta' dritt kif ukoll l-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata fl-istess ħin mat-tressiq quddiem il-Kamra tad-Deputati tal-Lussemburgu ta' abbozz ta' liġi li jemenda l-Artikolu 22a tal-LIR.

156 Il-Kummissjoni tikkontesta l-fondatezza ta' dawn l-argumenti kollha. Hija ssostni li, peress li d-deċiżjoni kkontestata ma hijiex miżura ta' armonizzazzjoni, ma tistax tiġi akkużata b'xi użu ħażin ta' poter.

157 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li att ikun ivvizzjat minn użu ħażin ta' poter biss jekk, abbażi ta' indizji oġġettivi, rilevanti u konkordanti, jidher li dan ikun ittieħed esklużivament, jew tal-inqas b'mod determinanti, għal finijiet li ma humiex dawk li għalihom il-poter inkwistjoni ngħata jew bl-għan li tiġi evitata proċedura speċjalment mit-Trattat (sentenzi tas-16 ta' April 2013, Spanja u L-Italja vs Il-Kunsill, C-274/11 u C-295/11, EU:C:2013:240, punt 33, u tat-12 ta' Lulju 2018, PA vs Il-Parlament, T-608/16, mhux ippubblikata, EU:T:2018:440, punt 42).

158 Barra minn hekk, skont l-Artikolu 108 TFUE, il-Kummissjoni hija kompetenti sabiex teżamina l-kompatibbiltà mas-suq intern tal-miżuri Statali li jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat.

159 Issa, f'dan il-każ, il-Kummissjoni ma tistax tiġi kkritikata li wettqet użu ħażin ta' poter billi adottat id-deċiżjoni kkontestata, li mal-eżitu tal-proċedura ta' eżami formali tad-DFA inkwistjoni, kienet intiża sabiex tikkonstata li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu kienx ta għajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq intern permezz ta' dawn id-DFA.

160 Minn naħa, id-deċiżjoni kkontestata ma tistax tiġi kkunsidrata bħala miżura ta' armonizzazzjoni fiskali moħbija, kif ġie kkonstatat fil-punt 153 iktar 'il fuq.

161 Fir-rigward b'mod iktar speċifiku tal-preżentazzjoni quddiem il-Kamra tad-Deputati tal-Lussemburgu ta' abbozz ta' liġi li jemenda l-Artikolu 22a tal-LIR, fl-istess ħin mal-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, għandu jiġi rrilevat li Engie ma ppreżentat l-ebda argumenti li jissostanzjaw kif din l-inizjattiva tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu tikkostitwixxi indizju ta' użu ħażin ta' poter mill-Kummissjoni. L-unika emenda tal-Artikolu 22a tal-LIR mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma tistax b'hekk titqies bħala indizju suffiċjenti ta' tali użu ħażin ta' poter.

162 Min-naħa l-oħra, il-provi l-oħra mressqa minn Engie insostenn tal-allegazzjoni ta' eventwali użu ħażin ta' poter huma intiżi qabelxejn li jikkontestaw l-evalwazzjoni mill-Kummissjoni tas-selettività tad-DFA inkwistjoni u għalhekk, huma ineffettivi sabiex juru allegat użu ħażin ta' poter, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 157 iktar 'il fuq.

163 Għaldaqstant, l-argument ibbażat fuq użu ħażin ta' poter u, għalhekk, il-ħames motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 u t-tielet motiv fil-Kawża T-516/18 għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

2. Fuq it-tmien motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 u fuq is-sitt motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18, ibbażati fuq ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni

164 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jirreferu għan-nuqqasijiet multipli li jivvizzjaw id-dimostrazzjoni, fid-deċiżjoni kkontestata, tas-selettività tad-DFA inkwistjoni. B'hekk, il-Kummissjoni ma tatx raġunijiet suffiċjenti kemm għall-evalwazzjoni tagħha relatata mal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv favur il-kumpanniji holding ikkonċernati kif ukoll dik relatata mal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv minħabba n-nuqqas ta' applikazzjoni mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu tad-dispożizzjoni dwar l-abbuż ta' dritt.

165 Engie żżid li l-Kummissjoni naqset mill-obbligu ta' motivazzjoni tagħha billi ma wrietx b'mod ċar il-motivi li wassluha sabiex tinjora l-fatt li impriżi oħra bbenefikaw minn trattament fiskali identiku għal dak tal-kumpanniji tal-grupp Engie.

166 B'mod iktar ġenerali, in-nuqqas ta' riferiment għat-testi u għall-prassi amministrattiva u ġudizzjarja kif ukoll l-assenza ta' prova ta' deċiżjonijiet tat-taxxa diverġenti żvelaw in-nuqqas tal-Kummissjoni li tissodisfa l-obbligu tagħha ta' motivazzjoni.

167 Il-Kummissjoni tikkontesta l-fondatezza ta' dawn l-argumenti kollha. Hija ssostni li Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma juru bl-ebda mod il-lakuni possibbli li minnhom tbati d-deċiżjoni kkontestata. Hija tosserva wkoll li Engie kienet f'pożizzjoni li tifhem ir-raġunament tagħha u li tikkontestah utilment quddiem il-Qorti Ġenerali.

168 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-motivazzjoni għandha tippermetti lill-partijiet ikkonċernati jkunu jafu l-ġustifikazzjonijiet tal-miżura meħuda sabiex, minn naħa, ikunu jistgħu jiddefendu d-drittijiet tagħhom u jivverifikaw jekk id-deċiżjoni hijiex fondata jew le u, min-naħa l-oħra, li jippermettu lill-qorti tal-Unjoni li teżerċita l-istħarriġ tagħha dwar il-legalità. Ma huwiex meħtieġ li l-motivazzjoni tispeċifika l-punti kollha ta' fatt u ta' liġi rilevanti, billi l-kwistjoni dwar jekk il-motivazzjoni ta' att tissodisfax ir-rekwiżiti tal-Artikolu 296 TFUE għandha tiġi evalwata mhux biss fid-dawl tal-kliem tiegħu, iżda wkoll mill-kuntest tiegħu u mir-regoli kollha tad-dritt li jirregolaw il-kwistjoni konċernata (sentenzi tal-15 ta' Ġunju 2005, Corsica Ferries France vs Il-Kummissjoni, T-349/03, EU:T:2005:221, punti 62 sa 63; tas-16 ta' Ottubru 2014, Eurallumina vs Il-Kummissjoni, T-308/11, mhux ippubblikata, EU:T:2014:894, punt 44; u tas-6 ta' Mejju 2019, Scor vs Il-Kummissjoni, T-135/17, mhux ippubblikata, EU:T:2019:287, punt 80).

169 B'mod partikolari, il-Kummissjoni ma hijiex obbligata tieħu pożizzjoni fuq l-argumenti kollha li l-partijiet ikkonċernati jqajmu quddiemha, imma huwa suffiċjenti li hija tesponi l-fatti u l-kunsiderazzjonijiet legali li jkollhom importanza essenzjali fl-istruttura tad-deċiżjoni (sentenzi tal-15 ta' Ġunju 2005, Corsica Ferries France vs Il-Kummissjoni, T-349/03, EU:T:2005:221, punt 64; tas-16 ta' Ottubru 2014, Eurallumina vs Il-Kummissjoni, T-308/11, mhux ippubblikata, EU:T:2014:894, punt 44; u tas-6 ta' Mejju 2019, Scor vs Il-Kummissjoni, T-135/17, mhux ippubblikata, EU:T:2019:287, punt 80).

170 Issa, f'dan il-każ, minbarra l-fatt li Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu kienu assoċjati mill-qrib mal-proċedura ta' eżami formali, qabelxejn, għandu jiġi kkonstatat li dawn tal-aħħar kienu, fid-dawl tas-sottomissjonijiet tagħhom bil-miktub quddiem il-Qorti Ġenerali, f'pożizzjoni li jikkontestaw b'mod utli l-fondatezza tad-deċiżjoni kkontestata.

171 Sussegwentement, id-deċiżjoni ma għandha l-ebda lakuni li jipprevjenu li l-Qorti Ġenerali milli teżerċita b'mod sħiħ l-istħarriġ tagħha tal-legalità.

172 Fil-fatt, mid-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li l-Kummissjoni indikat, suffiċjentement fil-fatt u fid-dritt, il-motivi li għalihom ikkunsidrat li, f'dan il-każ, id-DFA inkwistjoni kienu jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq intern, fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE.

173 B'mod iktar partikolari, fir-rigward tat-tielet kundizzjoni relatata mal-eżistenza, f'dan il-każ, ta' vantaġġ selettiv, il-Kummissjoni spjegat, fil-punt 6.2 tad-deċiżjoni kkontestata (premessi 163 sa 236 tal-imsemmija deċiżjoni), ir-raġunijiet li għalihom hija kkunsidrat li kien jeżisti vantaġġ selettiv li kien jibbenefika lill-grupp Engie fil-livell tal-kumpanniji holding.

174 Essenzjalment, il-Kummissjoni kkunsidrat li d-DFA inkwistjoni kienu jagħtu vantaġġ selettiv lill-kumpanniji holding ikkonċernati billi jidderogaw, l-ewwel nett, minn qafas ta' riferiment estiż għas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża u, it-tieni nett, minn qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma.

175 Fil-punt 6.3 tad-deċiżjoni kkontestata (premessi 237 sa 288 tad-deċiżjoni msemmija), il-Kummissjoni speċifikat ir-raġunijiet li fuqhom ikkunsidrat li kien jeżisti vantaġġ selettiv minħabba t-trattament fiskali preferenzjali tal-grupp Engie. Dan kien il-każ, skont il-Kummissjoni, sa fejn l-ispiża tat-taxxa tal-grupp Engie, komposta minn sussidjarji, minn kumpanniji intermedjarji u kumpanniji holding, kienet tnaqqset, wara d-DFA inkwistjoni, filwaqt li, fil-prinċipju, din l-ispiża tat-taxxa kellha tibqa' kostanti, fil-livell tal-grupp. It-tnaqqis tal-ispiża tat-taxxa, għal darba oħra kien idderoga, skont il-Kummissjoni, mis-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża.

176 Il-Kummissjoni indikat wkoll, fil-punt 6.4 tad-deċiżjoni kkontestata (premessi 289 sa 312 tad-deċiżjoni msemmija), ir-raġunijiet għaliex ikkunsidrat li kien jeżisti vantaġġ selettiv li rriżulta fin-nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt.

177 Billi bbażat l-evalwazzjoni tagħha fuq il-kriterji tal-abbuż ta' dritt, kif identifikati mill-prattika amministrattiva u ġudizzjarja Lussemburgiża, il-Kummissjoni kellha l-intenzjoni li turi li kull wieħed minn dawn il-kriterji kien, f'dan il-każ, debitament osservat. Minħabba wkoll in-nuqqas ta' applikazzjoni mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tad-dispożizzjoni relatat mal-abbuż ta' dritt, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kien ta vantaġġ selettiv lill-kumpanniji holding ikkonċernati.

178 Fl-aħħar nett, l-assenza ta' teħid inkunsiderazzjoni mill-Kummissjoni tal-prassi amministrattiva Lussemburgiża fil-kwistjoni ta' deċiżjonijiet tat-taxxa, jew l-assenza ta' teħid inkunsiderazzjoni tal-impriżi li potenzjalment ibbenefikaw mill-istess vantaġġ bħall-kumpanniji tal-grupp Engie, ma jistgħux iwasslu li jiġi kkonstatat nuqqas tal-Kummissjoni tal-obbligu ta' motivazzjoni tagħha. Tali argument huwa fil-fatt intiż biex jikkontesta mhux il-forma, iżda l-mertu tad-deċiżjoni kkontestata.

179 Għaldaqstant, it-tmien motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 u s-sitt motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18, ibbażati fuq ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni, għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

3. Fuq is-sitt motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 u fuq ir-raba' motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18, ibbażati fuq ksur tad-drittijiet proċedurali

180 Kemm Engie kif ukoll il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jikkritikaw lill-Kummissjoni li kisret id-drittijiet proċedurali tagħhom.

181 Fl-ewwel lok, Engie ssostni li l-Kummissjoni kisret id-drittijiet proċedurali tagħha billi ma bagħtitilhiex ir-risposta tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu għall-ittra tal-Kummissjoni tat-22 ta' Marzu 2017. Din ir-risposta setgħet tippermetti lil Engie tiddefendi ruħha aħjar, sa fejn hija rrilevat li l-impriżi l-oħra kienu bbenefikaw minn trattament fiskali identiku.

182 Din l-informazzjoni kienet, b'mod partikolari, essenzjali għall-istabbiliment ta' vantaġġ selettiv mill-applikazzjoni individwali ta' sistema fiskali ta' dritt komuni, konformement mas-sentenza tat-12 ta' Novembru 2013, MOL vs Il-Kummissjoni (T-499/10, EU:T:2013:592), u l-prassi deċiżjonali reċenti tal-Kummissjoni dwar deċiżjonijiet tat-taxxa.

183 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-persuni interessati, minbarra l-Istat ikkonċernat, għandhom, fil-proċedura tal-istħarriġ tal-għajnuna mill-Istat, biss il-possibbiltà li jibagħtu lill-Kummissjoni kull informazzjoni meħtieġa sabiex tgħin lil din tal-aħħar fl-azzjoni futura tagħha u huma ma jistgħux huma stess ikollhom diskussjoni kontradittorja mal-Kummissjoni bl-istess mod kif infetħet favur dan l-Istat Membru (sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 181).

184 B'hekk, indipendentement mill-argumenti ppreżentati minn Engie sabiex tiġġustifika n-neċessità li kellu jkun hemm, fil-fehma tagħha, il-komunikazzjoni lilha tar-risposta tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu, hija ma tistax titlob diskussjoni kontradittorja mal-Kummissjoni, lanqas ma tista' tirrikjedi minnha l-komunikazzjoni tar-risposti ta' partijiet oħra fil-proċedura.

185 L-unika possibbiltà miftuħa għall-partijiet interessati, minbarra l-Istat Membru kkonċernat, fil-fatt tikkonsisti fil-preżentazzjoni ta' osservazzjonijiet jew *ex officio*, jew b'risposta għad-dokumenti u għad-domandi magħmula mill-Kummissjoni matul il-proċedura ta' eżami formali. F'dan ir-rigward, kif ġie indikat fil-punti 56 sa 62 iktar 'il fuq, għandu jiġi kkonstatat li Engie għamlet użu minn possibbiltà bħal din peress li hija ppreżentat osservazzjonijiet diversi drabi fil-kuntest tal-proċedura ta' eżami formali.

186 Fit-tieni lok, Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostnu li l-Kummissjoni kisret id-drittijiet proċedurali tagħhom minħabba, essenzjalment, l-assenza ta' adozzjoni tad-deċiżjoni tal-ftuħ ġdida jew, għall-inqas, ta' deċiżjoni ta' rettifika. Deċiżjoni bħal din kienet tippermetti li jitneħħew l-impreċiżjonijiet li vvizzjaw id-deċiżjoni tal-ftuħ u għall-partijiet li jissottomettu l-osservazzjonijiet tagħhom b'mod utli, matul il-proċedura amministrattiva, dwar ir-raġunament adottat fl-aħħar fid-deċiżjoni kkontestata għall-finijiet li tiġi stabbilita s-selettività tad-DFA inkwistjoni.

187 Fil-fatt, l-emendi li wettqet il-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata ma setgħux jiġu antiċipati. Skont Engie, il-Kummissjoni ma biddlitx biss ir-raġunament tagħha, iżda bidlet ukoll l-ilmenti prinċipali u s-suġġett stess tad-deċiżjoni.

188 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jispeċifika li, filwaqt li s-sitwazzjoni kienet tirrikjediha, billi la adottat deċiżjoni tal-ftuħ ġdida u lanqas adottat deċiżjoni ta' rettifika, il-Kummissjoni kisret id-drittijiet tad-difiża tiegħu kif ukoll ir-Regolament tal-Kunsill (UE) 2015/1589 tat-13 ta' Lulju 2015 li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 108 TFUE (ĠU 2015, L 248, p. 9).

189 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jżid li l-Kummissjoni bbażat id-deċiżjoni kkontestata biss fuq il-kunsiderazzjonijiet imsemmija b'mod mhux komplut fid-deċiżjoni tal-ftuħ, li dehru li jifformaw parti mill-ilmenti li hija kienet abbandunat. Kieku l-ilmenti kienu ssostanzjati suffiċjentement, huwa kien ikun f'pożizzjoni li jipprovdi iktar evidenza sabiex is-soluzzjoni adottata tkun differenti.

190 Barra minn hekk, skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, l-ittra tal-Kummissjoni tal-11 ta' Diċembru 2017, li ma kinitx tikkostitwixxi deċiżjoni ta' rettifika, ma neħħiet l-ebda ambigwità li taffettwa d-deċiżjoni tal-ftuħ.

191 Il-Kummissjoni tikkontesta l-fondatezza ta' dawn l-argumenti kollha. Hija ssostni, fid-dawl tal-ġurisprudenza, li hija setgħet tadatta l-pożizzjoni tagħha bejn id-deċiżjoni tal-ftuħ u d-deċiżjoni finali mingħajr ma jkollha tiftaħ proċedura ta' eżami formali ġdida u żżid, essenzjalment, li d-deċiżjoni tal-ftuħ indirizzat il-punti kollha mqajma fid-deċiżjoni kkontestata.

192 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, l-osservanza tad-drittijiet tad-difiża fil-kuntest ta' proċedura ta' eżami formali mwettqa skont l-Artikolu 108(2) TFUE, teħtieġ li l-Istat Membru kkonċernat jitqiegħed f'pożizzjoni li jagħmel il-perspettiva tiegħu magħrufa b'mod utli dwar ir-realtà u r-rilevanza tal-fatti u taċ-ċirkustanzi allegati u fuq id-dokumenti miksuba mill-Kummissjoni insostenn tal-allegazzjoni tagħha dwar l-eżistenza ta' ksur ta' dritt tal-Unjoni kif ukoll fuq l-osservazzjonijiet ippreżentati minn terzi interessati, konformement mal-Artikolu 108(2) TFUE. Peress li l-Istat Membru ma kienx f'pożizzjoni li jikkummenta fuq dawn l-osservazzjonijiet, il-Kummissjoni ma tistax tużahom fid-deċiżjoni tagħha kontra dak l-Istat (ara s-sentenza tat-13 ta' Diċembru 2017, Il-Greċja vs Il-Kummissjoni, T-314/15, mhux ippubblikata, EU:T:2017:903, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

193 Konformement mal-Artikolu 6 tar-Regolament Nru 2015/1589, meta l-Kummissjoni tiddeċiedi biex tiftaħ proċedura ta' eżami formali, id-deċiżjoni tal-ftuħ tista' tkun limitata għal sommarju tal-punti rilevanti ta' fatt u ta' liġi, sabiex tinkludi evalwazzjoni provviżorja tal-miżura Statali inkwistjoni intiża sabiex tiddetermina jekk għandhiex in-natura ta' għajnuna u sabiex tesponi r-raġunijiet li jagħtu lok għal dubju fuq il-kompatibbiltà tagħha mas-suq intern (ara f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Diċembru 2017, Il-Greċja vs Il-Kummissjoni, T-314/15, mhux ippubblikata, EU:T:2017:903, punt 26).

194 Għandu jiġi rrilevat ukoll li l-proċedura ta' eżami formali tagħmilha possibbli li jiġu approfonditi u ċċarati l-kwistjonijiet imqajma fid-deċiżjoni tal-ftuħ.

195 Mill-Artikolu 9 tar-Regolament Nru 2015/1589 jirriżulta li, fi tmiem il-proċedura ta' eżami formali, l-analiżi tal-Kummissjoni setgħet inbidlet, peress li finalment hija tista' tiddeċiedi li miżura ma tikkostitwixxix għajnuna jew li d-dubji dwar l-inkompatibbiltà tagħha tneħħew. Minn dan isegwi li d-deċiżjoni finali tista' tippreżenta ċerti diverġenzi mid-deċiżjoni tal-ftuħ, mingħajr ma dawn jivvizzjaw id-deċiżjoni finali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Diċembru 2017, Il-Greċja vs Il-Kummissjoni, T-314/15, mhux ippubblikata, EU:T:2017:903, punt 27).

196 Issa, f'dan il-każ, qabelxejn għandu jiġi rrilevat li, fid-deċiżjoni tal-ftuħ, il-Kummissjoni kkonkludiet, b'mod preliminari, li kien hemm vantaġġ selettiv kemm favur is-sussidjarji, jiġifieri LNG Supply u GSTM, kif ukoll favur il-grupp Engie kollu.

197 B'hekk, il-Kummissjoni sostniet, prinċipalment, li d-DFA inkwistjoni, billi ppermettew in-nuqqas ta' tassazzjoni tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, idderogaw mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 109 u l-Artikolu 164 tal-LIR, li huma r-regoli ta' tassazzjoni applikabbli għall-kumpanniji kollha suġġetti għat-tassazzjoni fil-Lussemburgu.

198 Sussidjarjament, minn naħa, il-Kummissjoni kkunsidrat li d-DFA inkwistjoni dderogaw mid-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tal-qligħ kapitali li jirriżulta minn self konvertibbli f' azzjonijiet, jiġifieri l-Artikoli 22a u 97 tal-LIR, fis-sens li huma vvalidaw in-nuqqas ta' tassazzjoni tad-dħul magħmul mis-sussidjarji billi assimilaw l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA għal interessi deduċibbli.

199 Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni rrilevat li l-effett ikkombinat tad-derogi mill-Artikoli 22a u 97 tal-LIR, li ppermetta n-nuqqas ta' tassazzjoni tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, irriżulta f'deroga mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt.

200 B'dawn il-kunsiderazzjonijiet imfakkra, qabelxejn, għandu jiġi rrilevat li, fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ċertament ma rrepetietx l-argumenti kollha żviluppati fl-istadju tad-deċiżjoni tal-ftuħ fir-rigward tal-analiżi tas-selettività tad-DFA inkwistjoni.

201 Jibqa' l-fatt li din ir-restrizzjoni tal-kamp ta' analiżi tal-Kummissjoni ma tistax tiġi interpretata bħala emenda tas-suġġett tad-deċiżjoni tal-ftuħ, li tibqa' l-konformità mad-dritt tal-għajnuna mill-Istat tad-DFA inkwistjoni.

202 Sussegwentement, il-premessi tal-analiżi adottata fl-aħħar fid-deċiżjoni kkontestata fir-rigward tas-selettività tad-DFA inkwistjoni dehru fid-deċiżjoni tal-ftuħ, li Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma għandhomx l-intenzjoni li jikkontestaw.

203 Fil-fatt, kif ġie espost fil-premessi 91 sa 100 tad-deċiżjoni kkontestata, id-deċiżjoni tal-ftuħ identifikat bħala elementi li jistgħu jagħtu lok għal vantaġġ selettiv, minn naħa, il-possibbiltà għal sussidjarja li tibbenefika minn ZORA li tnaqqas bħala interessi, skont l-Artikolu 109 tal-LIR, l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA u, min-naħa l-oħra, l-applikazzjoni f'dan il-każ tal-Artikolu 22a tal-LIR, fis-sens li tista' tippermetti l-assenza ta' tassazzjoni tal-imsemmija akkumulazzjonijiet fil-mument tal-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni. Barra minn hekk, l-effett ikkombinat tad-deduċibbiltà tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA fil-livell tas-sussidjarji u n-nuqqas ta' tassazzjoni tad-dħul korrispondenti fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati ġie identifikat.

204 Fi kliem ieħor, id-deċiżjoni tal-ftuħ diġà għamlet riferiment kemm għall-applikazzjoni żbaljata tal-Artikolu 166 tal-LIR fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati għad-dħul mill-ishma li jikkorrispondi mill-perspettiva ekonomika għal profitti mhux intaxxati fil-livell tas-sussidjarji kif ukoll dak tal-Artikolu 22a tal-LIR, li ma jkollux l-għan li jeżenta b'mod definittiv l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, iżda biss li jipposponi t-tassazzjoni tagħhom. Bl-istess mod, il-Kummissjoni kienet diġà invokat in-nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt.

205 Għalhekk, sa fejn l-elementi ewlenin adottati mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kkontestata, fir-rigward tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, kienu diġà jirriżultaw mid-deċiżjoni tal-ftuħ, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma jistax jikkritika lill-Kummissjoni talli ma ppermettietx li tesprimi utilment il-fehma tagħha fir-rigward tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 192 iktar 'il fuq.

206 Għandu jiżdied li l-Kummissjoni, permezz ta' ittra tal-11 ta' Diċembru 2017, kellha l-intenzjoni li tispeċifika r-raġunament tagħha b'mod strutturat u li tiġbor, f'dan ir-rigward, kemm l-osservazzjonijiet ta' Engie kif ukoll tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu.

207 Dan huwa b'mod ċar il-każ bid-definizzjoni tal-oqfsa ta' riferiment, adottati fid-deċiżjoni kkontestata, għall-finijiet tal-istabbiliment tas-selettività tad-DFA inkwistjoni kemm fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati kif ukoll tal-grupp Engie.

208 Barra minn hekk, għalkemm il-Kummissjoni ma ġabritx fil-qosor l-argumenti tagħha fl-ittra tal-11 ta' Diċembru 2017 dwar in-nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, li kienet ressqet fid-deċiżjoni tal-ftuħ, hija stiednet mill-ġdid lill-partijiet sabiex jippreżentaw osservazzjonijiet kumplimentari fuq dan il-punt.

209 Fl-aħħar, ir-restrizzjoni tal-kamp ta' analiżi tas-selettività tad-DFA inkwistjoni bejn id-deċiżjoni tal-ftuħ u d-deċiżjoni kkontestata tirriżulta mill-iskambji li saru bejn is-servizzi tal-Kummissjoni, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie, li tirrileva, sa fejn meħtieġ, il-finalità stess tal-proċedura ta' eżami formali kif ukoll l-effettività tal-iskambji li saru matul l-imsemmija proċedura.

210 Għaldaqstant, fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, il-Kummissjoni, f'dan il-każ, ma kisritx id-drittijiet proċedurali tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie billi adottat deċiżjoni tal-ftuħ ġdida jew, għall-inqas, deċiżjoni ta' rettifika.

211 Konsegwentement, is-sitt motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 u r-raba' motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18 għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

4. Fuq l-ewwel motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18, ibbażat fuq nuqqas ta' stabbiliment ta' riżorsi tal-Istat u ta' assenza ta' imputabbiltà tal-Istat tad-DFA inkwistjoni

212 Fl-ewwel lok, Engie ssostni li d-DFA inkwistjoni ma jistgħux jitqiesu li jinvolvu intervent mill-Istat. Fil-fatt, dawn ikunu fakultattivi u jiġbdu biss il-konsegwenzi stretti tal-applikazzjoni tad-dritt fiskali Lussemburgiż għal sitwazzjoni partikolari.

213 Skont Engie, din il-konstatazzjoni ma tistax tiġi kkontestata min-nuqqas ta' applikazzjoni mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, billi l-Kummissjoni bl-ebda mod ma wriet li l-prassi tal-awtoritajiet Lussemburgiżi, li fl-aħħar mill-aħħar ġie rrilevat f'dan il-każ kien li astjenew milli jintervjenu, kien ikun differenti fil-każ ta' każijiet komparabbli.

214 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, sabiex vantaġġi jkunu jistgħu jiġu klassifikati bħala "għajnuna" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, dawn għandhom, minn naħa, jingħataw direttament jew indirettament permezz ta' riżorsi tal-Istat u, min-naħa l-oħra, ikunu imputabbli lill-Istat (sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni, C-405/16 P, EU:C:2019:268, punt 48).

215 Sabiex tiġi evalwata l-imputabbiltà ta' miżura lill-Istat, għandu jiġi eżaminat jekk l-awtoritajiet pubbliċi kinux involuti fl-adozzjoni ta' din il-miżura (sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni, C-405/16 P, EU:C:2019:268, punt 49).

216 Issa, f'dan il-każ, id-DFA inkwistjoni kienu adottati mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża, kif il-Kummissjoni enfasizzat ġustament fil-premessa 156 tad-deċiżjoni kkontestata.

217 Għaldaqstant, fid-dawl ta' din il-konstatazzjoni biss, ma jistax jiġi kkontestat utilment li l-imsemmija DFA huma imputabbli lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu.

218 Fit-tieni lok, id-DFA inkwistjoni lanqas ma jinkludu, skont Engie, l-impenn tar-riżorsi tal-Istat. Fil-fatt, dawn ma jwasslux għat-tnaqqis tat-taxxa normalment dovuta.

219 F'dan ir-rigward, minn ġurisprudenza stabbilita, ma hemmx għalfejn jiġi stabbilit, fil-każijiet kollha, li kien hemm trasferiment ta' riżorsi tal-Istat sabiex il-vantaġġ mogħti lil impriża waħda jew iktar jista' jitqies bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (sentenza tad-19 ta' Marzu 2013, Bouygues u Bouygues Télécom vs Il-Kummissjoni *et*, C-399/10 P u C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 100).

220 B'hekk, huma kkunsidrati b'mod partikolari bħala għajnuna, l-interventi li, taħt forom differenti, itaffu l-ispejjeż li normalment jolqtu l-finanzi ta' impriża u li, bl-istess mod, mingħajr ma jkunu sussidji fis-sens strett tal-kelma, huma tal-istess natura u għandhom effetti identiċi (sentenza tad-19 ta' Marzu 2013, Bouygues u Bouygues Télécom vs Il-Kummissjoni *et*, C-399/10 P u C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101).

221 Issa, mid-DFA inkwistjoni, kif jirriżulta wkoll mill-premessa 158 tad-deċiżjoni kkontestata, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża ppermettiet lill-kumpanniji holding ikkonċernati li ma jkunux intaxxati fuq ċertu dħul tagħhom mill-ishma. Fi kliem ieħor, l-imsemmija DFA jtaffu l-ispejjeż li, fil-prinċipju, jolqtu l-finanzi ta' impriża, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 220 hawn fuq.

222 Għaldaqstant, il-kundizzjoni relatata mal-użu tar-riżorsi Statali hija wkoll issodisfatta.

223 Għaldaqstant, l-ewwel motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 għandu jiġi miċħud bħala infondat.

5. Fuq l-ewwel u t-tieni motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18 u fuq it-tieni u t-tielet motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18, ibbażati, essenzjalment, fuq żbalji ta' evalwazzjoni u ta' dritt fl-identifikazzjoni ta' vantaġġ selettiv

a) Osservazzjonijiet preliminari

224 Mill-premessi 162, 171, 200, 237 u 289 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li l-Kummissjoni, kif ikkonfermat fir-risposta għal domanda tal-Qorti Ġenerali matul is-seduta għat-trattazzjoni, uriet li l-grupp Engie bbenefika minn vantaġġ selettiv billi uża erba' linji ta' raġunament, inkluż wieħed ippreżentat, sussidjarjament, fid-dawl tal-premessa 289 tad-deċiżjoni kkontestata.

225 B'hekk, l-ewwel, il-Kummissjoni kkunsidrat li d-DFA inkwistjoni taw vantaġġ selettiv lill-grupp Engie fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati billi dderogaw minn qafas ta' riferiment estiż għas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża.

226 It-tieni, il-Kummissjoni kkunsidrat li kien hemm ukoll vantaġġ selettiv mogħti lill-grupp Engie fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati peress li d-DFA inkwistjoni dderogaw minn qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma.

227 It-tielet, il-Kummissjoni, fid-dawl tal-qafas ta' riferiment estiż għas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża, ikkunsidrat li d-DFA inkwistjoni taw ukoll vantaġġ selettiv favur il-grupp Engie, li jinkludi f'dan il-każ, il-kumpanniji holding, il-kumpanniji intermedjarji u s-sussidjarji.

228 Ir-raba' nett, u sussidjarjament, il-Kummissjoni qieset li d-DFA inkwistjoni taw vantaġġ selettiv lill-kumpanniji kollha tal-grupp Engie, imsejħa lkoll bħala "Engie" fid-deċiżjoni kkontestata, billi dderogaw mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż tad-dritt, parti integrali ta' qafas ta' riferiment estiż għas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiżi.

229 Permezz tar-rikorsi tagħhom, Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu jikkontestaw ir-raġunament kollu tal-Kummissjoni intiż sabiex jikkonstata l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv f'dan il-każ. Għal dan il-għan, ir-rikorrenti jressqu motivi u argumenti li, għalkemm ippreżentati b'mod differenti fir-rikorsi rispettivi tagħhom, għandhom similaritajiet importanti rigward l-essenza tagħhom.

230 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar qabelxejn li, sa fejn ċerti motivi ta' deċiżjoni huma, fihom innifishom, tali li jiġġustifikaw id-deċiżjoni b'mod sodisfaċenti fid-dritt, il-vizzji li jistgħu jkunu marbuta ma' motivi oħra tal-att huma, fi kwalunkwe każ, mingħajr effett fuq id-dispożittiv tagħha (sentenza tal-14 ta' Diċembru 2005, General Electric vs Il-Kummissjoni, T-210/01, EU:T:2005:456, punt 42).

231 Barra minn hekk, peress illi d-dispożittiv ta' deċiżjoni tal-Kummissjoni tibbaża fuq diversi elementi ta' raġunament li kull wieħed minnhom huwa fih innifsu suffiċjenti sabiex jifforma bażi għal dan id-dispożittiv, dan l-att jista', fil-prinċipju, jiġi annullat biss jekk kull wieħed minn dawn l-elementi huwa vvizzjat b'illegalità. F'dan il-każ, żball jew illegalità oħra li jaffettwaw biss wieħed minn dawn l-elementi ta' raġunament ma humiex biżżejjed sabiex jiġġustifikaw l-annullament tad-deċiżjoni li hija kkontestata peress illi dan l-iżball ma setax ikollu influwenza determinanti fuq id-dispożittiv stabbilit mill-istituzzjoni li tkun l-awtriċi ta' dik id-deċiżjoni (sentenza tal-14 ta' Diċembru 2005, General Electric vs Il-Kummissjoni, T-210/01, EU:T:2005:456, punt 43).

232 B'hekk, il-fondatezza, f'dan il-każ, ta' wieħed biss mir-raġunamenti tal-Kummissjoni jagħmel l-argumenti mressqa minn Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ineffettivi kontra l-linji ta' raġunament l-oħra tal-Kummissjoni.

233 Għall-finijiet ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali tqis li huwa xieraq li teżamina, qabelxejn, l-argumenti invokati minn Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu li kkritikaw lill-Kummissjoni li fixklet il-kundizzjonijiet relatati mal-konstatazzjoni ta' vantaġġ u dik ta' selettività tad-DFA inkwistjoni billi ma twettaqx evalwazzjoni distinta b'mod ċar ta' dawn iż-żewġ kundizzjonijiet.

234 Sussegwentement, il-Qorti Ġenerali teżamina l-argumenti mressqa kontra l-evalwazzjoni tal-Kummissjoni relatata mal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, billi tibda mill-konstatazzjoni ta' deroga mill-qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma.

b) Fuq l-allegata konfużjoni tal-kundizzjonijiet relatati mal-eżistenza ta' vantaġġ u mas-selettività tad-DFA inkwistjoni

235 Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu jikkritikaw lill-Kummissjoni li fixklet il-kunċetti ta' vantaġġ u selettività.

236 Minflok ma wettqet studju suċċessiv tal-eżistenza ta' vantaġġ u ta' trattament iddifferenzjat, il-Kummissjoni ddeduċiet, skont Engie, l-eżistenza ta' vantaġġ minn allegata deroga fir-rigward mhux tad-dispożizzjonijiet tad-dritt komuni intiżi sabiex jiddeterminaw id-dħul taxxabbli, iżda ta' għan li kellu jkun li jintaxxa, fiċ-ċirkustanzi kollha, il-profitti tal-kumpanniji kollha suġġetti għat-tassazzjoni fuq il-kumpanniji.

237 Issa, r-riferiment għall-għan ta' sistema fiskali tista' ssir biss fl-istadju tal-evalwazzjoni tas-selettività tad-DFA inkwistjoni, u mhux l-identifikazzjoni ta' vantaġġ.

238 Il-Kummissjoni min-naħa tagħha tenfasizza li, għalkemm l-eżistenza ta' kundizzjoni relatata ma' vantaġġ hija differenti minn dik li tirrigwarda s-selettività tagħha, jibqa' l-fatt li d-dimostrazzjoni ta' waħda tikkoinċidi parzjalment ma' dik tal-oħra. Fil-fatt, għalkemm deroga fiskali tidderoga minn sistema normali ta' tassazzjoni, il-kundizzjoni relatata mal-eżistenza ta' vantaġġ hija ssodisfatta, bħalma huma l-ewwel żewġ stadji tar-raġunament relatat mas-selettività tagħha. Il-Kummissjoni b'mod partikolari żżid li, fir-rigward ta' allegata konfużjoni bejn ir-regoli li jifformaw

is-sistema ta' riferiment u l-għan ta' din is-sistema, ir-regoli ġenerali ta' sistema ta' tassazzjoni, jiġifieri r-regoli li japplikaw għall-impriżi kollha, huma preċiżament ir-riflessjoni tal-għan tas-sistema ta' tassazzjoni.

239 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, fil-prinċipju, is-selettività u l-vantaġġ jikkostitwixxu żewġ kriterji distinti. Fir-rigward tal-vantaġġ, il-Kummissjoni għandha turi li l-miżura ttejjeb is-sitwazzjoni finanzjarja tal-benefiċjarju (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 1974, l-Italja vs Il-Kummissjoni, 173/73, EU:C:1974:71, punt 33).

240 Min-naħa l-oħra, fir-rigward tas-selettività, il-Kummissjoni għandha turi li l-vantaġġ ma jibbenefikax impriżi oħra f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli għal dik tal-benefiċjarju fir-rigward tal-għan tal-qafas ta' riferiment (sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

241 Madankollu, fi kwistjonijiet fiskali, l-eżami ta' vantaġġ u dak ta' selettività jikkoinċidu, sa fejn dawn iż-żewġ kriterji jinvolvu li juru li l-miżura fiskali kkontestata twassal għal tnaqqis tal-ammont tat-taxxa li kienet tkun normalment dovuta mill-benefiċjarju tal-miżura bl-applikazzjoni ta' sistema fiskali ordinarja, u għalhekk applikabbli għal kontribwenti oħra li jinsabu fl-istess sitwazzjoni. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li dawn iż-żewġ kriterji jistgħu jiġu eżaminati flimkien, bħala t-"tielet kundizzjoni" prevista mill-Artikolu 107(1) TFUE, relatata mal-eżistenza ta' "vantaġġ selettiv" (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Ġunju 2016, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punt 32).

242 Issa, f'dan il-każ, il-Kummissjoni ppruvat turi, indipendentement mill-fondatezza tar-raġunamenti kollha esposti fid-deċiżjoni kkontestata, li d-DFA inkwistjoni wasslu għal tnaqqis fl-ammont ta' taxxa li kienet tkun normalment dovuta, b'mod partikolari mill-kumpanniji holding ikkonċernati, bl-applikazzjoni tas-sistemi fiskali ordinarji u li, konsegwentement, dawn il-miżuri kienu jikkostitwixxu deroga mir-regoli fiskali applikabbli għal kontribwenti oħra li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli.

243 Fil-fatt, qabelxejn, il-Kummissjoni kkunsidrat li, billi kkonfermat il-possibbiltà għall-kumpanniji holding ikkonċernati li jibbenefikaw minn eżenzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-ishma li kienet dovuta, fid-dawl tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża, u fin-nuqqas tad-DFA inkwistjoni, dawn tal-aħħar, kienu intaxxati, minn naħa, taw vantaġġ lill-imsemmija kumpanniji u, min-naħa l-oħra, idderogaw mis-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża.

244 Ir-riferiment, fil-premessi 166 u 176 tad-deċiżjoni kkontestata, għall-għan tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża, identifikat mill-Artikoli 18, 23, 40, 159 u 163 tal-LIR, kif ippreżentati fil-premessi 78 sa 81 tad-deċiżjoni kkontestata, ma tistax tintuża b'mod utli sabiex turi konfużjoni tal-kundizzjonijiet ta' vantaġġ u selettività.

245 Ċertament, l-għan ta' sistema fiskali huwa fuq kollox użat għall-finijiet li jistabbilixxi s-selettività ta' miżura fiskali, peress li huwa fid-dawl ta' tali għan li huma identifikati l-kontribwenti li jinstabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli mal-benefiċjarju ta' għajnuna.

246 Jibqa' l-fatt li l-għan imressaq mill-Kummissjoni, b'mod partikolari fil-premessi 166 u 176 tad-deċiżjoni kkontestata, jiġifieri "t-tassazzjoni tal-profitt tal-kumpaniji kollha soġġetti għat-taxxa fil-Lussemburgu, kif determinat fil-kontijiet tagħhom", jidher iktar bħala prinċipju li jirregola d-dispożizzjonijiet ġenerali li jifformaw is-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża adottata mill-Kummissjoni bħala għan tas-sistema inkwistjoni.

247 Barra minn hekk, indipendentement mill-korrettezza tal-qari mill-Kummissjoni tad-dispożizzjonijiet imsemmija u tal-prinċipju involut, id-dimostrazzjoni ta' deroga minn dawn tal-aħħar twassal ukoll għall-għoti ta' vantaġġ.

248 Sussegwentement, l-istess konstatazzjoni tapplika mhux fid-dawl tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża, iżda tad-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi relatati mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u t-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti.

249 Mill-premessi 208 u 209 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta b'mod partikolari li, fl-assenza tad-DFA inkwistjoni, il-kumpanniji holding ikkonċernati ma kinux f'pożizzjoni li jibbenefikaw minn eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dħul iddistribwit peress li ma humiex suġġetti għal tassazzjoni fil-livell tas-sussidjarji rispettivi tagħhom, li twassal għall-konstatazzjoni kemm ta' vantaġġ kif ukoll ta' deroga mid-dispożizzjonijiet relatati mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u t-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti.

250 Fl-aħħar nett, il-konstatazzjoni ta' deroga mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt tinvolvi fl-istess ħin l-għoti ta' vantaġġ, kif jirriżulta mill-premessa 312 tad-deċiżjoni kkontestata. Fl-assenza tad-DFA inkwistjoni u minħabba l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, il-Kummissjoni ssostni, essenzjalment, li l-kumpanniji holding ikkonċernati ma setgħux jibbenefikaw minn eżenzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-ishma inkwistjoni.

251 B'hekk, il-Kummissjoni ma fixklitx, f'dan il-każ, il-kundizzjonijiet relatati mal-konstatazzjoni ta' vantaġġ u dawk relatati mad-dimostrazzjoni tas-selettività tad-DFA inkwistjoni, li setgħu, fir-rigward tan-natura fiskali tal-imsemmija DFA, jiġu evalwati simultanjament.

252 Għaldaqstant, l-argument ibbażat fuq tali konfużjoni għandu jiġi miċħud bħala infondat.

253 F'dawn iċ-ċirkustanzi, issa għandu jiġi vverifikat jekk il-Kummissjoni setgħetx tikkonkludi b'mod korrett li kien jeżisti vantaġġ selettiv fit-tmiem tal-eżami tagħha tas-selettività tad-DFA inkwistjoni fid-dawl tal-qafas ta' riferiment strett, jiġifieri ristrett għad-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi relatati mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u t-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti.

c) Fuq l-allegata assenza ta' vantaġġ selettiv fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati fid-dawl ta' qafas ta' riferiment strett

254 Fil-premessi 200 sa 235 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li s-selettività tad-DFA inkwistjoni setgħet tiġi stabbilita fid-dawl ta' qafas ta' riferiment strett kompost mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, jiġifieri ta' dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u għall-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma.

255 L-Artikolu 164 tal-LIR jipprevedi dan li ġej:

"1. Sabiex jiġi ddeterminat id-dħul taxxabbli, huwa irrilevanti jekk id-dħul huwiex iddistribwit jew le lill-benefiċjarji.

2. Distribuzzjonijiet ta' kwalunkwe tip magħmula lil proprjetarji ta' ishma, ishma tal-benefiċjarji jew tal-fundaturi, ishma ta' tgawdija jew ta' kwalunkwe titolu ieħor għandhom jitqiesu bħala distribuzzjoni fis-sens tal-paragrafu preċedenti, inklużi bonds b'rendiment varjabbli li jagħtu dritt għal sehem fid-dritt annwali jew fil-profitt tal-likwidazzjoni.

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

256 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 166 tal-LIR jipprevedi kif ġej:

"Id-dħul minn sehem miżmum minn:

1. organu ta' natura kollettiva residenti kompletament taxxabbli li jieħu waħda mill-forom elenkati fil-paragrafu 10 tal-anness,

2. kumpannija tal-kapital residenti kompletament li ma hijiex elenkata fil-paragrafu 10 tal-anness,

3. stabbiliment permanenti indiġenu ta' organu ta' natura kollettiva kopert mill-Artikolu 2 tad-Direttiva [2011/96],

4. stabbiliment permanenti indiġenu ta' kumpannija kapitali li hija residenti ta' Stat li miegħu l-Gran Dukat tal-Lussemburgu kkonkluda ftehim intiż sabiex jevita t-taxxa doppja,

5. stabbiliment permanenti indiġenu ta' kumpannija tal-kapital jew ta' kooperattiva li hija residenti fi Stat li huwa parti mill-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea (ŻEE) għajr Stat Membru tal-Unjoni Ewropea,

huma eżentati meta, fid-data li d-dħul isir disponibbli, il-benefiċjarju jżomm jew jimpenja ruħu li jżomm l-imsemmi sehem matul perijodu mhux interrott ta' mill-inqas tnax-il xahar u li matul dan il-perijodu kollu r-rata tas-sehem ma tinżilx taħt il-limitu ta' 10 % jew il-prezz tal-akkwist taħt EUR 1 200 000."

257 Mill-premessi 201 u 202 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li l-qari flimkien tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 164 u tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 166 tal-LIR iwassal sabiex jeskludi, fid-dritt Lussemburgiż, f'livell ta' kumpannija li tirċievi dħul minn ishma, il-benefiċċju ta' eżenzjoni meta dan id-dħul ma kienx minn qabel suġġett għal tassazzjoni fil-livell tal-kumpanniji li ddistribwew.

258 L-Artikolu 164 tal-LIR ma jippermettix li jitnaqqas id-dħul taxxabbli ta' kumpannija li ddistribwiet il-profitt. Fi kliem ieħor, profitt jista' jiġi ddistribwit biss wara t-taxxa, tkun xi tkun in-natura tad-distribuzzjoni magħmula. Min-naħa tiegħu, l-Artikolu 166 tal-LIR jippermetti li tiġi eżentata t-taxxa tal-profitt iddistribwit, fil-livell tal-kumpannija li tirċevih, bil-kundizzjoni li d-dħul irċevut ikun il-qligħ minn ishma.

259 B'hekk, fil-premessa 226 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kkonkludiet li, billi permezz tad-DFA inkwistjoni, ippermettiet il-kumpanniji holding ikkonċernati li jkunu eżentati mid-dħul mill-ishma korrispondenti, minn perspettiva ekonomika, għall-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, li kienu tnaqqsu bħala spejjeż fil-livell tas-sussidjarji rispettivi tagħhom, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża kienet tat vantaġġ selettiv lill-kumpanniji holding ikkonċernati.

260 Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostnu, essenzjalment, li l-Kummissjoni ddefinixxiet b'mod żbaljat il-qafas ta' riferiment strett li jidentifika deroga għal dan tal-aħħar, u, meta għamlet dan, ikkonkludiet li kien ingħata vantaġġ selettiv favur il-kumpanniji holding ikkonċernati.

261 B'hekk, l-ewwel, hemm lok li jiġu eżaminati l-argumenti dwar id-definizzjoni żbaljata mill-Kummissjoni ta' qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u tal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma sabiex, it-tieni jiġu eżaminati l-argumenti li jikkontestaw il-parti tad-deċiżjoni kkontestata dwar l-eżistenza ta' deroga tad-dispożizzjonijiet imsemmija.

1) Fuq id-definizzjoni ta' qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u għall-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma

262 Fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni evalwat is-selettività tad-DFA inkwistjoni fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati fid-dawl ta' qafas ta' riferiment strett, kompost minn dispożizzjonijiet relatati mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u t-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti, jiġifieri tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR.

i) Fuq l-assenza ta' estensjoni tal-qafas ta' riferiment għad-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji

263 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsostnu li l-Kummissjoni naqqset b'mod żbaljat il-qafas ta' riferiment għad-dispożizzjonijiet applikabbli għas-sitwazzjonijiet purament interni. Għall-kuntrarju, hija kellha tirreferi wkoll għas-sitwazzjonijiet li jkopru l-kamp tad-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji.

264 Engie tosserva li, skont id-direttiva tal-kumpannija omm u s-sussidjarji, fis-seħħ fil-mument tal-adozzjoni tad-DFA inkwistjoni, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma kienx jirrikjedi li l-profitti tas-sussidjarji stabbiliti fi Stati Membri oħra jiġu intaxxati minn qabel fl-Istat ta' residenza tagħhom sabiex il-kumpanniji omm residenti fil-Lussemburgu jkunu jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni prevista mid-direttiva ta' kumpannija omm u s-sussidjarji.

265 Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu jżidu li l-Kummissjoni ma setgħetx, fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, tirriżerva l-eżenzjoni, mingħajr kundizzjoni marbuta mat-tassazzjoni minn qabel tal-profitti fil-livell tas-sussidjarja, għas-sitwazzjonijiet transkonfinali biss.

266 Abbażi tas-sentenza tat-13 ta' Novembru 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), Engie tinsisti dwar in-neċessità tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 166 tal-LIR fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari fid-dawl tad-direttiva tal-kumpannija omm u s-sussidjarji fis-seħħ fil-mument tal-adozzjoni tad-DFA inkwistjoni.

267 Barra minn hekk, nuqqas ta' allineament tat-trattamenti fiskali tad-distribuzzjonijiet transkonfinali tal-profitti u tad-distribuzzjonijiet purament interni jwassal għal diskriminazzjoni retroattiva fil-livell tal-kumpanniji omm u tas-sussidjarji residenti Lussemburgiżi. Billi għamlet dan, il-Kummissjoni ma tistax tikkontesta l-għażla li għamel il-leġiżlatur Lussemburgiż rigward l-iskema ta' eżenzjoni tad-dħul mill-ishma, kemm jekk din tirrigwarda distribuzzjoni interna jew distribuzzjoni transkonfinali.

268 Tali nuqqas ta' allineament tat-trattamenti fiskali jikser ukoll, skont Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, l-Artikolu 107 TFUE, kif jirriżulta wkoll mis-sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981).

269 Il-Kummissjoni essenzjalment tiġġustifika l-assenza ta' estensjoni tal-qafas ta' riferiment għas-sitwazzjonijiet transkonfinali billi d-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji għandha l-uniku għan li tevita l-penalizzazzjoni ta' sitwazzjonijiet transkonfinali meta mqabbla mas-sitwazzjonijiet purament interni, u mhux li tiġġustifika l-estensjoni tat-trattament preferenzjali ta' sitwazzjonijiet transkonfinali għas-sitwazzjonijiet purament interni.

270 F'dan ir-rigward, minn naħa, għandu jitfakkar li l-eżami tal-kundizzjoni relatata mas-selettività jinvolvi, fil-prinċipju, li jiġi ddeterminat, l-ewwel, il-qafas ta' riferiment li fiha taqa' l-miżura kkonċernata, din id-determinazzjoni għandha importanza ikbar fil-każ ta' miżuri fiskali, għaliex l-eżistenza nnifisha ta' vantaġġ tista' tiġi stabbilita biss billi tiġi mqabbla ma' tassazzjoni msejħa "normali" (sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56, u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55).

271 Min-naħa l-oħra, is-selettività ta' miżura fiskali ma tistax tiġi evalwata fid-dawl ta' qafas ta' riferiment kkostitwita minn xi dispożizzjonijiet li ttieħdu minn kuntest leġiżlattiv iktar wiesa' (sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni, C-209/16 P, mhux ippubblikata, EU:C:2018:507, punt 99).

272 Issa, il-Kummissjoni ma tistax tiġi kkritikata li ma ħaditx inkunsiderazzjoni, f'dan il-każ, tat-trattament fiskali tad-distribuzzjonijiet transkonfinali tad-dividendi taħt id-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji, fis-seħħ fil-mument tal-adozzjoni tad-DFA inkwistjoni.

273 L-ewwel, is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża preżenti hija sitwazzjoni purament interna. Kemm il-kumpanniji holding ikkonċernati kif ukoll is-sussidjarji u l-kumpanniji intermedjarji huma stabbiliti fil-Gran Dukat tal-Lussemburgu. F'dan il-każ, is-sitwazzjonijiet fiskali tagħhom huma r-responsabbiltà tal-istess awtorità tat-taxxa. Għaldaqstant, ir-riskji ta' taxxa doppja speċifiċi għall-applikazzjoni ta' sistemi fiskali differenti u l-intervent tal-awtoritajiet tat-taxxa differenti, li setgħu jeżistu fil-każ tad-distribuzzjonijiet transkonfinali, ma jistgħux jippreżentaw ruħhom f'sitwazzjoni purament interna, bħal dik inkwistjoni f'din il-kawża.

274 It-tieni, taħt id-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji, fis-seħħ fil-mument tal-adozzjoni tad-DFA inkwistjoni, ċertament, ma kienx meħtieġ formalment li l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma kienet suġġetta għat-tassazzjoni minn qabel tal-profitti ddistribwiti fil-livell tas-sussidjarji.

275 Fil-fatt, l-Artikolu 4 tad-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji kienet tipprevedi b'mod partikolari li l-Istat Membru ta' residenza tal-kumpannija omm li rċeviet id-dividendi minn sussidjarja mhux residenti setgħet tastjeni milli tintaxxahom.

276 Jibqa' l-fatt li skema ta' eżenzjoni bħal din, mhux formalment ikkundizzjonata mit-tassazzjoni tal-profitti ddistribwiti fil-livell ta' sussidjarja mhux residenti, qabelxejn kienet intiża, konformement mat-tielet premessa tad-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji, sabiex tiffaċilita r-raggruppament tal-kumpanniji fil-livell tal-Unjoni u twieġeb għad-diverġenzi li jistgħu jeżistu bejn il-leġiżlazzjonijiet fiskali ta' żewġ Stati Membri differenti. Ovvjament, tali loġika ma hijiex trasponibbli għas-sitwazzjoni tal-kumpanniji stabbiliti fl-istess Stat Membru.

277 Is-sentenzi tat-13 ta' Novembru 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), tat-22 ta' Diċembru 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981), ma jikkontestawx din il-konstatazzjoni.

278 Qabelxejn, is-sentenza tat-13 ta' Novembru 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), ma tistax tiġi interpretata fis-sens li trid Engie. F'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fil-kuntest ta' tilwima li taqa' fl-ambitu ta' direttiva li kellha tiġi trasposta fid-dritt intern, il-qorti nazzjonali kellha tinterpreta d-dritt nazzjonali fid-dawl tat-test u l-għan tad-direttiva. Issa, f'dan il-każ, ma hemm l-ebda kwistjoni li jiġi interpretat l-Artikolu 166 tal-LIR f'każ li jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tad-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji, jiġifieri fil-każ ta' distribuzzjonijiet ta' profitti bejn kumpanniji stabbiliti fl-Istati Membri differenti.

279 Sussegwentement, is-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), ma tistax tiġġustifika wkoll obbligu possibbli għall-Gran Dukat tal-Lussemburgu li jallinja t-trattament fiskali tad-distribuzzjonijiet transkonfinali fuq dik tad-distribuzzjonijiet purament interni.

280 F'dik il-kawża, l-unika kwistjoni kienet jekk il-kunċett ta' sehem, fis-sens tad-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji, kienx jinkludi ż-żamma tal-ishma tal-membri permezz ta' ftehim ta' użufrutt (u mhux bil-proprjetà sħiħa), kwistjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja wieġbet għaliha fin-negattiv.

281 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja riedet ukoll tfakkar li Stat Membru ma setax jittratta sitwazzjonijiet transkonfinali b'mod inqas favorevoli minn sitwazzjonijiet purament interni. Barra minn hekk, fil-kawża li tat lok għas-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, jekk Stat Membru eżenta mit-tassazzjoni d-dividendi rċevuti minn kumpannija li kellha ishma f'sussidjarja permezz ta' fehim ta' użufrutt, l-istess għandu japplika f'każ transkonfinali. Fil-fatt, l-għan tad-dritt tal-Unjoni ma huwiex li jiġġieled id-diskriminazzjoni retroattiva, iżda li jiżgura li s-sitwazzjonijiet transkonfinali ma jiġux ittrattati b'mod inqas favorevoli minn sitwazzjonijiet purament interni, u mhux bil-maqlub.

282 Fl-aħħar nett, il-konstatazzjoni hija identika fir-rigward tas-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981). Kuntrarjament għal dak li jsostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, il-Kummissjoni ma tistax tikkritikah talli ta għajnuna mill-Istat billi ttratta b'mod iktar favorevoli d-distribuzzjonijiet transkonfinali tad-dividendi mid-distribuzzjonijiet purament interni.

283 Fil-fatt, il-kundizzjoni rigward l-imputabbiltà ta' tali miżura lill-Istat hija nieqsa meta l-miżura inkwistjoni tirriżulta minn att tal-Unjoni, bħal direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' April 2006, Deutsche Bahn vs Il-Kummissjoni, T-351/02, EU:T:2006:104, punti 99 sa 104). Issa f'dan il-każ, l-iskema ta' eżenzjoni tad-dħul mill-ishma tirriżulta mid-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji.

284 Fi kwalunkwe każ, id-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji, fis-seħħ fil-mument tal-adozzjoni tad-DFA inkwistjoni, ma tipprekludix li tiġi stabbilita u rikjesta rabta bejn it-tassazzjoni tal-profitti ddistribwiti fil-livell ta' sussidjarja u l-eżenzjoni sussegwenti tad-dħul mill-ishma fil-livell ta' kumpannija omm mhux residenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punti 36 u 37).

285 Din id-direttiva għandha l-għan li tipprevjeni sitwazzjonijiet ta' taxxa doppja, u dan jagħti x'jifhem li, impliċitament, iżda neċessarjament, li hija bbażata fuq il-preżunzjoni ta' tassazzjoni mill-Istat Membru ta' residenza tas-sussidjarja tal-profitti rreġistrati minn din tal-aħħar qabel id-distribuzzjoni tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punti 36 u 37).

286 Barra minn hekk, indipendentement mill-kwistjoni tal-applikazzjoni tagħha *rationae temporis*, tali interpretazzjoni hija kkonfermata mill-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill 2014/86/UE tat-8 ta' Lulju 2014, li temenda d-Direttiva 2011/96 (ĠU 2014, L 219, p. 40), billi l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma transkonfinali ma hijiex possibbli jekk dawn tal-aħħar ma humiex deduċibbli mis-sussidjarja.

287 B'hekk, f'dan il-każ, il-Kummissjoni ma kinitx obbligata li testendi l-qafas ta' referenza għas-sistema tad-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji, li barra minn hekk ma setgħetx twassal għall-esklużjoni, għall-inqas f'sitwazzjonijiet purament interni, ta' kull rabta bejn l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u t-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti.

ii) Fuq il-qari flimkien tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR

288 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsostnu li d-definizzjoni ta' qafas ta' referenza iktar strett, fid-dawl biss tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, tirriżulta minn qari flimkien żbaljat ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet.

289 Barra mill-fatt li ZORA ma timplikax distribuzzjoni tal-profitti fis-sens tal-Artikolu 164 tal-LIR, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsostnu li l-Artikolu 166 tal-LIR ma jistax jiġi interpretat bħala li jikkundizzjona l-benefiċċju tal-eżenzjoni fil-livell ta' kumpannija omm fl-assenza ta' tnaqqis fiskali fil-livell tas-sussidjarja tad-dħul magħmul matul iż-ZORA.

290 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jiddeplora wkoll il-fatt li l-Kummissjoni injorat l-osservazzjonijiet fl-ittra tiegħu tal-31 ta' Jannar 2018, li fiha spjega b'mod ċar li l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR kellhom kampijiet ta' applikazzjoni distinti u li l-osservanza tal-Artikolu 164 tal-LIR ma kinitx tikkostitwixxi kundizzjoni għall-applikazzjoni tal-Artikolu 166 tal-LIR.

291 Il-Kummissjoni tinsisti b'mod partikolari fuq il-fatt li l-kumplimentarjetà bejn l-Artikolu 166 u l-ewwel u t-tieni paragrafu tal-Artikolu 164 tal-LIR hija indispensabbli sabiex tiżgura l-koerenza tas-sistema fiskali Lussemburgiża, li hija kkonfermata mid-duttrina fiskali.

292 F'dan ir-rigward, minn naħa, għandu ċertament jiġi rrilevat li l-Artikolu 166 tal-LIR ma jissuġġettax formalment l-għoti tal-eżenzjoni fuq id-dħul mill-ishma fil-livell ta' kumpannija omm għat-tassazzjoni minn qabel tal-profitti ddistribwiti fil-livell tas-sussidjarja tagħha.

293 Jibqa' l-fatt li l-għoti tal-eżenzjoni fuq id-dħul mill-ishma jista' jiġi previst biss jekk id-dħul iddistribwit minn sussidjarja ġew intaxxati minn qabel, ħlief jekk jiġi previst każ, f'sitwazzjoni purament interna, ta' nuqqas ta' taxxa doppja tal-profitti.

294 Skematikament, l-Artikolu 164 tal-LIR jipprevedi t-tassazzjoni tad-dħul iġġenerat minn kumpannija, kemm jekk dan id-dħul jiġi ddistribwit jew le. Dan id-dħul jinkludi wkoll id-distribuzzjonijiet moħbija tal-profitti, bl-applikazzjoni tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 164 tal-LIR. L-Artikolu 166 tal-LIR min-naħa tiegħu jeżenta d-dħul mill-ishma taħt ċerti kundizzjonijiet, u jippermetti l-prevenzjoni ta' każijiet ta' taxxa doppja. Fil-fatt, il-profitti ddistribwiti li ġew intaxxati fil-livell tas-sussidjarja huma, fil-prinċipju, irreġistrati bħala dħul taxxabbli fil-livell tal-kumpannija omm.

295 Ir-rabta bejn iż-żewġ dispożizzjonijiet tirriżulta espressament mir-risposta tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu tal-31 ta' Jannar 2018. Konformement mal-kwotazzjoni fil-premessa 202 tad-deċiżjoni kkontestata u li tinsab fin-nota ta' qiegħ il-paġna Nru 223, li hija nieqsa minn kull ambigwità, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu rrikonoxxa li "l-ishma kollha fejn id-dħul [kien] seta' jibbenefika minn sistema ta' eżenzjoni skont l-Artikolu 166 [tal-]LIR kien ukoll kopert mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 164 [tal-]LIR".

296 Ir-rabta bejn dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet issir iktar evidenti mal-qari tal-opinjoni tal-Kunsill tal-Istat tal-Lussemburgu tat-2 ta' April 1965 dwar l-abbozz ta' liġi li jinkorpora l-Artikolu 166 fil-LIR, li għalih tirreferi ġustament il-Kummissjoni, fin-noti ta' qiegħ il-paġna Nri 139 u 238 tad-deċiżjoni kkontestata. Kif jenfasizza l-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat) tal-Lussemburgu, l-Artikolu 166 tal-LIR jippermetti, "għal raġunijiet ta' ekwità fiskali u natura ekonomiku", li tiġi evitata t-taxxa doppja jew tripla tad-dħul iddistribwit, iżda mhux, essenzjalment, li jiġi evitat l-assenza tat-tassazzjoni ta' dan id-dħul.

297 Fi kliem ieħor, l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma hija applikabbli biss għad-dħul mill-ishma li ma tnaqqasx mid-dħul taxxabbli tas-sussidjarja.

298 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma wettqet l-ebda żball ta' liġi meta kkonstatat, fil-premessa 204 tad-deċiżjoni kkontestata, rabta bejn l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, jiġifieri bejn l-eżenzjoni fil-livell ta' kumpannija omm tad-dħul mill-ishma u t-tassazzjoni fil-livell tas-sussidjarja tagħha tal-profitti ddistribwiti.

299 Min-naħa l-oħra, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsostnu li ZORA ma tinvolvix distribuzzjoni ta' profitti fis-sens tal-Artikolu 164 tal-LIR, b'tali mod li r-riferiment għall-imsemmi artikolu, b'mod partikolari fil-premessi 204 u 210 *et seq*. tad-deċiżjoni kkontestata, hija żbaljata.

300 Issa, għalkemm l-akkumulazzjonijiet ZORA ma humiex, formalment, distribuzzjonijiet ta' profitti, id-dħul mill-ishma eżentat fil-livell ta' LNG Holding jikkorrispondi, essenzjalment, għall-ammont tal-imsemmija akkumulazzjonijiet, b'tali mod li, kif jirriżulta wkoll ġustament mill-premessi 210 sa 212 tad-deċiżjoni kkontestata, dawn tal-aħħar jikkorrispondu materjalment, fiċ-ċirkustanzi partikolari ħafna ta' dan il-każ u inkunsiderazzjoni tal-istruttura korporattiva li tinkludi kumpannija holding, kumpannija intermedjarja u sussidjarja, għad-distribuzzjonijiet tal-profitti.

Il-Kummissjoni b'hekk setgħet, ġustament, tibbaża, għall-finijiet tad-definizzjoni tal-qafas ta' riferiment strett, fuq l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, li jirregolaw, fid-dritt nazzjonali, it-tassazzjoni tad-dħul mill-ishma.

301 Għaldaqstant, l-argument ibbażat fuq qari flimkien żbaljat tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR u, konsegwentement, l-argumenti kollha intiżi sabiex jikkontestaw id-definizzjoni tal-Kummissjoni ta' qafas ta' referenza strett għandu jiġi miċħud.

2) Fuq id-deroga mid-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u mill-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma

302 Fil-premessi 208 sa 226 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kkunsidrat li, bid-DFA inkwistjoni, l-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi kienu dderogaw mid-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u eżenzjoni tad-dħul mill-ishma billi dawn kienu ppermettew lill-kumpanniji holding ikkonċernati li jkunu eżentati fuq id-dħul mill-ishma li jikkorrispondu, mill-perspettiva ekonomika, mal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, imnaqqsa bħal spejjeż fil-livell tas-sussidjarji rispettivi tagħhom.

303 Qabelxejn, għandu jiġi enfasizzat li, kif ġie kkonstatat fil-punti 247 u 248 hawn fuq, jekk wieħed jassumi li hija fondata sew, id-dimostrazzjoni ta' deroga mid-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi relatati mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti jwasslu għal konstatazzjoni ta' vantaġġ.

304 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-evalwazzjoni ta' kundizzjoni li tikkostitwixxi l-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, relatata mas-selettività tal-vantaġġ mogħti, 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, fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli u li b'hekk jirċievu trattament iddifferenzjat li essenzjalment jista' jiġi kklassifikat bħala diskriminatorju (ara sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

305 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsostnu, essenzjalment, li ebda deroga ma tista' tiġi kkonstatata f'dan il-każ, billi sostnew, l-ewwel li l-Artikolu 164 tal-LIR ma jirregolax iż-ZORA u ma kienet teżisti l-ebda rabta bejn id-deduċibbiltà tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, fil-livell tas-sussidjarji, u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma, fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati, it-tieni, li ż-żieda fil-valur taż-ZORA kienet inċerta meta kienu ħarġu, it-tielet, li l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, meħudin waħedhom, kienu ġew applikati korrettement, ir-raba', li l-Kummissjoni ma wrietx il-ksur ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet meħuda waħedhom u, il-ħames, li ma kienx intwera trattament preferenzjali tal-grupp Engie fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati.

i) Fuq l-applikabbiltà tal-Artikolu 164 tal-LIR għal ZORA u fuq l-eżistenza ta' rabta bejn id-deduċibbiltà tal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA, fil-livell tas-sussidjarji, u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma, fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati

306 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jirrilevaw li l-Artikolu 164 tal-LIR fid-dritt tal-Lussemburgu jirregola biss id-distribuzzjonijiet tal-profitti u mhux iż-ZORA, li hija parzjalment strument ta' dejn u parzjalment strument ta' kapital.

307 B'hekk, il-Kummissjoni ma hijiex konxja tan-natura konvertibbli taż-ZORA, li tagħmel l-Artikolu 164 tal-LIR inapplikabbli f'dan il-każ, b'tali mod li ebda deroga minn din id-dispożizzjoni ma tista' tiġi kkonstatata. Il-Kummissjoni bbażat l-analiżi tagħha fuq interpretazzjoni tal-għan tad-dritt fiskali Lussemburgiż u b'hekk kisret il-prinċipju tal-legalità tat-tassazzjoni, li bl-applikazzjoni tiegħu l-liġijiet fiskali huma interpretati b'mod strett.

308 Deroga bħal din tkun nieqsa wkoll peress li, skont Engie, ma tista' tiġi kkonstatat l-ebda rabta diretta u evidenti bejn il-qligħ realizzat minn LNG Holding u l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA imnaqqsa bħal spiża fil-livell ta' LNG Supply. Il-Kummissjoni assoċjat ukoll b'mod żbaljat it-twettiq tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel u t-tranżazzjoni sussegwenti tat-tnaqqis tal-kapital ta' LNG Supply, liema tranżazzjoni, barra minn hekk, ma kinitx prevista fil-mument tal-ħruġ tad-DFA inkwistjoni. Fl-assenza ta' tali rabta, id-DFA inkwistjoni ma kinux jidderogaw, essenzjalment, mill-qafas ta' riferiment adottat.

309 Bl-istess mod, skont Engie, l-akkumulazzjonijiet fuq ZORA kienu rreġistrati bħala qligħ taxxabbli fil-kontabbiltà ta' LNG Luxembourg, b' tali mod li, jekk wieħed jassumi li tiġi identifikata rabta bejn l-ammont ta' akkumulazzjonijiet imnaqqsa bħala spejjeż fil-livell ta' LNG Supply u l-ammont eżentat mit-taxxa fil-livell ta' LNG Holding, l-eżenzjoni ma kinitx tapplika, essenzjalment, għal ammont li ma kien suġġett għal ebda tassazzjoni.

310 Il-Kummissjoni tikkontesta l-fondatezza ta' dawn l-argumenti kollha. Hija ssostni b'mod partikolari, jekk l-istess ammont ta' profitt jista' jitnaqqas, bħala spejjeż, fil-livell tal-entità distributriċi, u jkun eżentat bħala dħul, fil-livell tal-benefiċjarju, dan il-profitt jkun eżenti mit-tassazzjoni kollha fil-Gran Dukat tal-Lussemburgu, li, f'dan il-każ, juri sew l-eżistenza ta' deroga mill-qafas ta' riferiment strett applikabbli għall-kumpanniji holding.

311 F'dan ir-rigward, kuntrarjament għal approċċ formalistiku, li jikkonsisti fit-teħid inkunsiderazzjoni b'mod iżolat ta' kull waħda mit-tranżazzjonijiet li jifformaw l-istruttura finanzjarja elaborata, huwa importanti, bħall-Kummissjoni, li wieħed imur lil hinn mill-apparenzi legali sabiex wieħed jifhem ir-realtà ekonomika u fiskali tal-imsemmija struttura. Sabiex jiġi ddeterminat jekk il-miżuri Statali jistgħux jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat, huma essenzjalment l-effetti ta' dawn il-miżuri fir-rigward tal-impriżi benefiċjarji li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni (ara s-sentenza tat-13 ta' Settembru 2010, Il-Greċja *et* vs Il-Kummissjoni, T-415/05, T-416/05 u T-423/05, EU:T:2010:386, punt 212 u l-ġurisprudenza ċċitata).

312 Issa, għalkemm l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA ma humiex, formalment, distribuzzjonijiet ta' profitti, id-dħul mill-ishma eżentati fil-livell ta' LNG Holding jikkorrispondi, essenzjalment, għall-ammont tal-akkumulazzjonijiet imsemmija, b'tali mod li, kif jirriżulta ġustament fil-premessi 210 sa 212 tad-deċiżjoni kkontestata, dawn tal-aħħar jikkorrispondu materjalment, fiċ-ċirkustanzi partikolari ħafna ta' dan il-każ, mad-distribuzzjonijiet tal-profitti.

313 Id-DFA inkwistjoni jivvalidaw tranżazzjonijiet differenti, li jikkostitwixxu assjem li jimplimenta, b'mod ċirkulari u interdipendenti, it-trasferiment ta' settur ta' attività u l-finanzjament tiegħu bejn tliet kumpanniji li jappartjenu għall-istess grupp. Dawn it-tranżazzjonijiet kienu maħsuba li jseħħu fi tliet stadji suċċessivi, iżda interdipendenti, li jinvolvu l-intervent ta' kumpannija holding, ta' kumpannija intermedjarja u ta' sussidjarja.

314 Ċertament, l-ewwel, l-akkumulazzjonijiet fuq ZORA ġew irreġistrati bħala qligħ taxxabbli fil-kontijiet tal-kumpanniji intermedjarji.

315 Jibqa' l-fatt li bi tweġiba għal mistoqsija magħmula mill-Qorti Ġenerali matul is-seduta tat-trattazzjoni, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie kkonfermaw espressament li dan il-qligħ kien ġie nnewtralizzat, fil-livell tal-kumpanniji intermedjarji, b'telf tal-istess ammont fil-mument tal-eżekuzzjoni tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel, konkluż bejn il-kumpanniji intermedjarji u l-kumpanniji holding ikkonċernati.

316 Barra minn hekk, bl-applikazzjoni tal-kuntratt imsemmi, il-kumpanniji holding ikkonċernati awtomatikament saru l-proprjetarji ta' azzjonijiet maħruġa fil-mument tal-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni, li kienu jinkludu l-ammont nominali tas-self mogħti u l-profitti rreġistrati mis-sussidjarji.

317 Fi kliem ieħor, kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel konkluż bejn il-kumpanniji holding ikkonċernati u l-kumpanniji intermedjarji ppermetta, fir-realtà, li jinnewtralizza l-qligħ taxxabbli fil-livell tal-kumpanniji intermedjarji filwaqt li ttrasferixxa l-proprjetà tal-azzjonijiet maħruġa fil-mument tal-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni lill-imsemmija kumpanniji holding.

318 B'hekk, il-kumpanniji holding ikkonċernati saru proprjetarji tal-azzjonijiet msemmija, fejn il-valur jinkludi l-akkumulazzjonijiet fuq ZORA.

319 Ċertament, it-tieni, l-eżekuzzjoni ta' kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel hija wkoll tranżazzjoni f'kull aspett distinta mill-annullament sussegwenti ta' parti mill-azzjonijiet tas-sussidjarji rċevuti.

320 Jibqa' l-fatt li, f'dan il-każ, fil-każ ta' LNG Holding, id-dħul iġġenerat fil-livell tagħha bl-applikazzjoni tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel, u, *a fortiori*, dak iġġenerat wara l-annullament tal-azzjonijiet ta' LNG Supply, kien jikkorrispondi, fir-realtà, mill-perspettiva ekonomika, għall-ammont ta' akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA rreġistrati qabel il-konverżjoni parzjali ta' din iż-ZORA, li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu rrikonoxxa espressament matul is-seduta tat-trattazzjoni b'risposta għal domanda tal-Qorti Ġenerali.

321 Din il-konstatazzjoni ma tistax tiġi kkontestata bl-argument li bih id-DFA inkwistjoni ma ddeċidewx fuq l-annullament sussegwenti ta' parti mill-azzjonijiet tas-sussidjarji rċevuti, iżda biss fuq l-eżekuzzjoni tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel.

322 Fil-fatt mit-talba għal deċiżjoni tat-taxxa indirizzata fl-20 ta' Settembru 2013, konformement mal-kwotazzjoni riprodotta fil-premessa 43 tad-deċiżjoni kkontestata, jirriżulta b'mod ċar li kienet fil-fatt ipprevediet, qabel il-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni, l-annullament sussegwenti fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati ta' parti tal-azzjonijiet irċevuti tas-sussidjarji.

323 Fil-fatt huwa indikat fiha li, "[m]inħabba t-tnaqqis tal-kapital minn [LNG Supply], [LNG Holding] se tirrikonoxxi profitt ugwali għad-differenza bejn l-ammont nominali ta' ishma kkonvertiti u l-ammont ta' konverżjoni" u li "dan il-profitt se jkun viżibbli fil-kotba ta' [LNG Holding] u huwa kopert mill-eżenzjoni tal-parteċipazzjonijiet [ishma]".

324 Ir-riferiment espliċitu għall-konferma preċedenti, fuq dan il-punt, tal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tindika, essenzjalment, li d-dħul irċevut minn LNG Holding li rriżulta mit-tranżazzjoni tat-tnaqqis tal-kapital ta' LNG Supply kien dak li għalih intalbet l-applikazzjoni tal-Artikolu 166 tal-LIR, b'mod partikolari fit-talba għal deċiżjoni tat-taxxa tad-9 ta' Settembru 2008, li għaliha l-Gran Dukat tal-Lussemburgu wieġeb b'mod pożittiv.

325 Ċertament, it-tielet, id-deduċibbiltà tal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA fil-livell tas-sussidjarji hija, formalment, tranżazzjoni distinta mill-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma fil-livell tal-kumpanniji holding.

326 Jibqa' l-fatt li, fir-realtà, rabta diretta tgħaqqad, f'dan il-każ, dawn iż-żewġ tranżazzjonijiet. Id-dħul eżentat fil-livell ta' LNG Holding, bl-applikazzjoni tal-Artikolu166 tal-LIR, jikkorrispondi, essenzjalment, mal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA imnaqqsa fil-livell ta' LNG Supply, kif ikkonferma l-Gran Dukat tal-Lussemburgu matul is-seduta tat-trattazzjonijiet.

327 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ġustament esponiet, l-interazzjonijiet bejn diversi tranżazzjonijiet, ċertament formalment distinti, iżda sostanzjalment komuni, u tikkunsidra li, billi kkonfermat l-eżenzjoni fil-livell tal-kumpanniji holding tad-dħul mill-ishma li jikkorrispondu, mill-perspettiva ekonomika, għall-ammont tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, imnaqqsa bħala spejjeż fil-livell tas-sussidjarji, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża dderogat mill-qafas ta' riferiment kompost mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR.

ii) Fuq il-valur inċert ta' ZORA fil-jum tal-ħruġ tagħha

328 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsostnu li l-Kummissjoni ma setgħetx tinjora li ż-żieda fil-valur taż-ZORA kienet inċerta fil-mument tal-konklużjoni tagħhom kif ukoll fil-mument tal-adozzjoni tad-DFA inkwistjoni. Dan kien speċifikament il-każ fir-rigward taċ-CEF, skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, speċjalment peress li ż-ZORA li minnha bbenefikat GSTM ma kinitx tkun ikkonvertita.

329 Skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie, l-inċertezza fil-jum tal-ħruġ tad-DFA inkwistjoni, relatata mar-reġistrazzjoni futura ta' profitt mis-sussidjarji benefiċjarji taż-ZORA inkwistjoni, kienet, essenzjalment, tegħleb il-konstatazzjoni ta' deroga mill-qafas ta' riferiment strett.

330 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li huma kkunsidrati bħala għajnuna mill-Istat l-interventi li, taħt kwalunkwe forma, jistgħu jiffavorixxu direttament jew indirettament lil impriżi, jew li għandhom jitqiesu bħala vantaġġ ekonomiku li l-impriża benefiċjarja ma kinitx tikseb taħt kundizzjonijiet normali tas-suq (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21).

331 Barra minn hekk, miżura tista' tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat meta minkejja l-ammont tal-għajnuna, u *a fortiori* l-konstatazzjoni ta' vantaġġ, jiddependi minn ċirkustanzi esterni għas-sistema tat-tassazzjoni.

332 Għaldaqstant, miżura tista' tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat, fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE, anki jekk il-vantaġġ ikun għadu ma mmaterjalizzax fil-jum tal-adozzjoni tal-miżura inkwistjoni. Is-sempliċi probabbiltà ta' materjalizzazzjoni futura ta' vantaġġ hija suffiċjenti. Fil-fatt, in-nuqqas ta' materjalizzazzjoni ta' vantaġġ teskludi biss l-irkupru tal-għajnuna, u mhux il-klassifikazzjoni tagħha bħala tali.

333 Issa, f'dan il-każ, il-vantaġġ u, fl-aħħar mill-aħħar, id-deroga mill-qafas ta' riferiment hija ċertament manifestata kompletament fil-preżenza ta' profitt irreġistrat mis-sussidjarji matul il-ħajja taż-ZORA inkwistjoni. Jibqa' l-fatt li l-preżenza ta' riskju fir-reġistrazzjoni ta' profitt fil-jum tal-adozzjoni taż-ZORA inkwistjoni ma tistax teskludi l-għoti lill-kumpanniji holding ikkonċernati ta' vantaġġ selettiv u l-konstatazzjoni ta' deroga f'qafas ta' riferiment strett.

334 Fil-fatt, fil-jum tal-ħruġ tad-DFA inkwistjoni, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża, fid-dawl tal-istruttura finanzjarja li ġiet sottomessa lilha, ħadet pożizzjoni favur l-eżenzjoni, fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati, tad-dħul mill-ishma, li setgħu, minn perspettiva ekonomika, jikkorrispondu ma' dħul imnaqqas bħala spejjeż fil-livell tas-sussidjarji.

335 B'hekk, il-Kummissjoni ma wettqitx żball meta kkonkludiet li, billi stabbilixxiet sistema partikolari tat-tassazzjoni tal-kumpanniji holding ikkonċernati, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża kienet iddefinixxiet kuntest ġuridiku li jippermettilha li tagħti vantaġġ u, meta għamlet dan, idderogat minn qafas ta' riferiment strett.

iii) Fuq il-konstatazzjoni ta' deroga mill-effett ikkombinat tad-dispożizzjonijiet ġenerali

336 Engie ssostni li l-Kummissjoni ma setgħetx tifhem l-effett ikkombinat, mhux previst mil-liġi, tad-deduċibbiltà tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA fil-livell tas-sussidjarji u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma fil-livell tal-kumpanniji holding. L-applikazzjoni ta' żewġ dispożizzjonijiet ta' natura ġenerali għal każ partikolari, skont Engie, ma tagħtix vantaġġ meta d-dispożizzjonijiet ikkonċernati huma ta' applikazzjoni ġenerali magħmula minn kull waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet, meħuda waħedhom, tikkonforma mal-applikazzjoni normali tagħhom.

337 Il-Kummissjoni ddevjat mill-prassi deċiżjonali tagħha, kif muri fid-Deċiżjoni tagħha 2014/200/UE tas-17 ta' Lulju 2013, dwar l-għajnuna mill-Istat SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) mogħtija minn Spanja – Reġim tat-taxxa applikabbli għal ċerti ftehimiet ta' lokazzjoni finanzjarja magħruf ukoll bħala s-Sistema Spanjola tat-Taxxa tal-Lokazzjoni" (ĠU 2014, L 114, p. 1, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni dwar is-sistema Spanjola tat-taxxa tal-lokazzjoni"), bl-applikazzjoni tagħha kull miżura fiskali, meħuda individwalment, kellha tidderoga mill-applikazzjoni normali tad-dispożizzjonijiet fiskali inkwistjoni. Rekwiżit bħal dan kien ikun iktar importanti fil-preżenza, bħal f'dan il-każ, ta' diversi persuni taxxabbli.

338 Engie żżid li t-teżi adottata mill-Kummissjoni, fid-deċiżjoni kkontestata, tippreżupponi li, skont il-prinċipju tal-koerenza, l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet fiskali għal persuna taxxabbli kienet suġġetta għal trattament fiskali ta' persuna taxxabbli oħra bl-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet ġenerali oħra. Il-Kummissjoni injorat ukoll is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), li kienet tillimita t-teħid inkunsiderazzjoni tal-effetti ta' sistema fiskali fil-każ fejn il-konċepiment tagħha kien b'mod ċar arbitrarju jew ippreġudikat.

339 Argument bħal dan ma jistax jirnexxi.

340 Kif jirriżulta mill-punti 306 sa 327 iktar ’il fuq, fid-dritt Lussemburgiż, rabta għandha tiġi kkonstatata bejn l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma fil-livell ta’ kumpannija omm u d-deduċibbiltà tad-dħul iddistribwit fil-livell tas-sussidjarja tagħha.

341 L-applikazzjoni ta’ tali eżenzjoni għalhekk ma tistax tiġi prevista mingħajr ma jkun ivverifikat minn qabel jekk id-dħul eżentat mit-taxxa kienx suġġett għal tassazzjoni. It-trattament fiskali tal-kumpannija destinatarja tad-dħul iddistribwit jiddependi, fir-rigward tal-Artikolu 166 tal-LIR, mit-trattament fiskali tal-kumpannija distributriċi.

342 Teżisti wkoll rabta, f’dan il-każ, konformement mal-punti 312 sa 327 iktar ’il fuq, bejn id-deduċibbiltà tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA fil-livell ta’ LNG Supply u l-eżenzjoni fil-livell ta’ LNG Holding tad-dħul korrispondenti mill-ishma, mill-perspettiva ekonomika, għall-akkumulazzjonijiet imsemmija. Din ir-rabta tirriżulta mill-istruttura stess tal-finanzjament stabbilit minn Engie u l-kuntratti differenti li jorbtu l-kumpanniji tal-grupp Engie, kif ivvalidati mid-DFA inkwistjoni. L-azzjonijiet ta’ LNG Supply jintegraw il-valur tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA fil-fatt jgħaddu, permezz ta’ din iż-ZORA, minn LNG Supply għal LNG Luxembourg u, permezz ta’ kuntratt forward ta’ bejgħ imħallas minn qabel, minn LNG Luxembourg għal LNG Holding, li, finalment, jiġġeneraw qligħ kapitali eżentat mit-taxxa bl-annullament tal-azzjonijiet irċevuti. L-istess jgħodd bejn GSTM u CEF, għalkemm iż-ZORA li tibbenefika minnha tal-ewwel ma ġietx ikkonvertita.

343 Minħabba l-imsemmija rabta u l-kunsiderazzjoni fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati tal-effett ikkombinat ta’ dawn iż-żewġ tranżazzjonijiet, id-DFA inkwistjoni jidderogaw mill-qafas ta’ riferiment strett. L-eżenzjoni, f’dan il-każ, fil-livell ta’ LNG Holding tad-dħul korrispondenti mill-ishma, mill-perspettiva ekonomika, għall-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA ma setgħetx tkun prevista, sa fejn l-imsemmija akkumulazzjonijiet ġew imnaqqsa bħala spiża fil-livell ta’ LNG Supply.

344 Minn dan l-effett ikkombinat, il-Kummissjoni setgħet, ġustament, tikkonstata, fil-premessi 208 u 209 tad-deċiżjoni kkontestata, li kienet teżisti deroga mill-qafas ta’ riferiment komposta mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR.

345 Għalhekk, fil-preżenza ta’ rabtiet bħal dawn, il-Kummissjoni ma wettqet l-ebda żball ta’ liġi meta qabdet, fil-livell tal-kumpanniji holding, l-effett ikkombinat tad-deduċibbiltà ta’ dħul fil-livell ta’ sussidjarja u tal-eżenzjoni ulterjuri tagħha fil-livell tal-kumpannija omm tagħha.

346 Din il-konklużjoni ma tistax tiġi kkontestata permezz tad-deċiżjoni relatata mas-sistema Spanjola tat-taxxa ta’ lokazzjoni, iċċitata fil-punt 337 iktar ’il fuq.

347 Minn naħa, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-prassi deċiżjonali tal-Kummissjoni f’każijiet oħra ma tistax taffettwa l-validità tad-deċiżjoni kkontestata, li tista’ tiġi evalwata biss fid-dawl tar-regoli oġġettivi tat-Trattat (ara s-sentenza tal-20 ta’ Settembru 2019, Havenbedrijf Antwerpen u Maatschappij van de Brugse Zeehaven vs Il-Kummissjoni, T-696/17, EU:T:2019:652, punt 68 u l-ġurisprudenza ċċitata).

348 Min-naħa l-oħra, indipendentement mill-kunsiderazzjoni li biha l-Kummissjoni ma tistax tkun marbuta mill-prassi deċiżjonali preċedenti tagħha, b’mod partikolari mill-premessi 131 u 140 tad-deċiżjoni relatata mas-sistema Spanjola tat-taxxa ta’ lokazzjoni, jirriżulta li, għalkemm l-istruttura fiskali f’dik il-kawża rriżultat mill-kumbinazzjoni ta’ diversi miżuri fiskali distinti, il-Kummissjoni ma kellhiex l-intenzjoni, f’dik il-kawża, li tikkundizzjona l-konstatazzjoni

tas-selettività tas-sistema Spanjola tat-taxxa ta' lokazzjoni fuq dik tas-selettività ta' kull waħda minn dawk il-miżuri li jifformaw l-imsemmija sistema meħuda waħedha. Bl-istess mod, is-sistema Spanjola tat-taxxa ta' lokazzjoni kienet ifformata minn ħames miżuri li l-applikazzjoni kkombinata tagħhom ma rriżultatx, la formalment u lanqas sostanzjalment, minn dispożizzjoni leġiżlattiva, kuntrarjament għal dan il-każ, li tinvolvi l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, fejn il-kumplimentarjetà tirriżulta, essenzjalment, mill-qari tagħhom ikkombinat.

349 Is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), ma tistax tiġi interpretata bl-istess mod fis-sens li t-teħid inkunsiderazzjoni tal-effetti ta' miżura huwa limitat għan-natura unika tagħha ddefinita bħala "arbitrarja jew ippreġudikata".

350 Minn naħa, għandu jiġi rrilevat li l-kawżi li taw lok għas-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), ivarjaw b'mod sinjifikattiv minn dik preżenti, billi s-sistema inkwistjoni kienet tikkostitwixxi hija stess il-qafas ta' riferiment li minnu kien ġie identifikat it-trattament preferenzjali tal-kumpanniji "offshore".

351 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 107(1) TFUE ma jiddistingwixxix skont il-kawżi u l-għanijiet tal-interventi Statali, iżda jiddefinixxihom skont l-effetti tagħhom, u għalhekk indipendentement mit-tekniki użati. Issa, il-ġurisprudenza invokata minn Engie tista' tintuża f'każijiet kontenzjużi biss analogi għal dawk tal-kawżi li taw lok għas-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732).

iv) Fuq l-assenza ta' ksur tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, meħuda waħedhom

352 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jallega li, fil-preżenza ta' applikazzjoni konformi mad-dritt nazzjonali tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, kienet il-Kummissjoni li kellha turi li d-DFA inkwistjoni kisru l-artikoli msemmija.

353 Fid-dawl tas-sentenza tat-12 ta' Novembru 2013, MOL vs Il-Kummissjoni (T-499/10, EU:T:2013:592), il-Kummissjoni kellha tistabbilixxi s-selettività tad-DFA inkwistjoni b'riferiment għad-dispożizzjonijiet li kienu bbażati fuqhom, billi turi l-ksur.

354 Min-naħa tagħha l-Kummissjoni tinsisti fuq il-fatt li s-selettività tad-DFA inkwistjoni ma kinitx suġġetta kemm għall-konstatazzjoni ta' applikazzjoni żbaljata tad-dispożizzjonijiet li fuq il-bażi tagħhom ġew adottati dawn id-DFA kif ukoll għas-selettività ta' dawn id-dispożizzjonijiet tal-aħħar.

355 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, kuntrarjament għal dak li jallega, f'dan il-każ, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, il-konstatazzjoni ta' deroga minn qafas ta' riferiment strett ma kinitx suġġetta għal dik ta' ksur tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, kull wieħed meħud waħdu. Għall-kuntrarju, id-deroga kellha tkun evalwata fid-dawl tal-kombinazzjoni tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, li jifformaw il-qafas ta' riferiment strett, li bl-applikazzjoni tiegħu d-dħul mill-ishma ma setax ikun suġġett għal eżenzjoni fil-livell ta' kumpannija omm jekk l-imsemmi dħul ma kienx suġġett għal tassazzjoni fil-livell tas-sussidjarja tagħha, u viċi versa.

356 Issa, mill-premessi 212 u 213 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li d- DFA inkwistjoni jidderogaw mill-qafas ta' riferiment strett, sa fejn, bl-applikazzjoni tagħhom, il-grupp Engie kien jibbenefika, fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati, minn eżenzjoni tat-taxxa fuq id-dħul, li tikkorrispondi ekonomikament mal-profitti ddistribwiti u mhux intaxxati fil-livell tas-sussidjarji tagħhom. Dan kien speċifikament il-każ taż-ZORA maħruġa favur LNG Supply. Fil-fatt, LNG Holding kienet eżentata mid-dħul mill-ishma korrispondenti, mill-perspettiva ekonomika, għal dħul imnaqqas bħala spejjeż minn LNG Supply.

357 L-obbligu li jintwera li d-DFA inkwistjoni kisru l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR lanqas ma jirriżulta mis-sentenza tat-12 ta' Novembru 2013, MOL vs Il-Kummissjoni (T-499/10, EU:T:2013:592). Fil-fatt, kuntrarjament għal dak invokat mill-Gran Dukat fil-Lussemburgu, dik is-sentenza tippermetti biss li turi li s-selettività ta' miżura ta' għajnuna tista' tirriżulta minn poter diskrezzjonarju mogħti lill-awtorità permezz ta' test ta' portata ġenerali, u dan indipendentement mill-eżerċizzju stess ta' dan il-poter. Huwa jispeċifika wkoll li, fl-assenza tal-eżerċizzju ta' tali poter, għandu jsir riferiment għall-kontenut tal-miżura sabiex jiġi vverifikat jekk din tal-aħħar tagħtix vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju tagħha.

358 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-argumenti bbażati fuq l-assenza ta' dimostrazzjoni ta' ksur tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, meħuda waħedhom, huma miċħuda.

v) Fuq it-trattament preferenzjali tal-grupp Engie fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati

359 Skont Engie u l-Gran Dukat fil-Lussemburgu, appoġġjati mill-Irlanda, il-Kummissjoni ma wrietx li d-DFA inkwistjoni ttrattaw lill-grupp Engie b'mod preferenzjali fuq kumpanniji oħra jew gruppi ta' kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli għal din.

360 Skont Engie, il-Kummissjoni naqset milli tipproduċi provi dwar l-eżistenza ta' deċiżjonijiet tat-taxxa diverġenti u ta' rifjut mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża li tadotta tali deċiżjoni għal impriża li tinsab f'sitwazzjoni komparabbli jew inkella l-eżistenza ta' aġġustament fiskali li jaffettwa impriżi li stabbilixxew l-istruttura prevista mid-DFA inkwistjoni.

361 Id-diskriminazzjoni *de facto* biss setgħet, f'dan il-każ, tikkonstata, b'tali mod li, fid-dawl tas-sentenzi tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981), il-Kummissjoni għandha, fil-preżenza ta' miżura individwali ta' applikazzjoni ta' skema ġenerali, tidentifika l-karatteristiċi xierqa u speċifiċi tal-impriżi benefiċjarji tad-deċiżjonijiet tat-taxxa, li jippermettilhom li jiġu distinti mill-impriżi li ġew esklużi.

362 Fil-każ negattiv, il-Kummissjoni kellha turi li d-dispożizzjonijiet fiskali applikati mid-DFA inkwistjoni, minkejja l-apparenza tagħhom ta' ġeneralità, kienu setgħu huma stess jiffavorixxu ċerti impriżi minħabba l-karatteristiċi speċifiċi tagħhom fuq impriżi oħra li jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli.

363 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, appoġġjat f'dan is-sens mill-Irlanda, isostni wkoll li, jekk il-kontribwenti kollha kienu f'pożizzjoni li joħolqu struttura ta' finanzjament analoga għal dik eżaminata fid-DFA inkwistjoni, kif irrikonoxxiet il-Kummissjoni, din tal-aħħar ma kellhiex targumenta dwar is-selettività tal-imsemmija DFA.

364 L-Irlanda tinsisti fuq il-fatt li, sa fejn kull persuna taxxabbli setgħet tibbenefika mill-istess trattament fiskali bħal Engie billi tistabbilixxi struttura finanzjarja analoga għal dik meħuda inkunsiderazzjoni fid-DFA inkwistjoni, ma kien hemm l-ebda diskriminazzjoni jew esklużjoni li setgħu jiġu kkonstatati. Skont l-Irlanda, il-Kummissjoni kellha turi li grupp ieħor ta' kumpanniji ieħor ġie eskluż, *de jure* jew *de facto*, mill-benefiċċju ta' trattament fiskali identiku, minkejja l-istabbiliment ta' struttura finanzjarja analoga. Issa, fl-assenza ta' tali konstatazzjoni, ma seta' jkun hemm ebda differenzjazzjoni introdotta mid-dritt nazzjonali: l-unika differenza kienet tkun il-mod li bih, individwalment, il-kontribwenti kienu għażlu li jorganizzaw in-negozju tagħhom.

365 Skont il-Kummissjoni, il-fatt li struttura ta' finanzjament hija miftuħa, fil-prinċipju, għall-operaturi kollha fis-suq ma jeskludix is-selettività tad-deċiżjonijiet tat-taxxa inkwistjoni.

366 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-parametru rilevanti sabiex tiġi stabbilita s-selettività tal-miżura inkwistjoni jikkonsisti fil-verifika ta' jekk din tintroduċix, bejn operaturi li fid-dawl tal-għan imfittex mis-sistema fiskali ġenerali kkonċernata jkunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, differenzjazzjoni mhux iġġustifikata min-natura u l-istruttura ta' din is-sistema (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 60).

367 B'mod iktar speċifiku, il-kundizzjoni relatata mas-selettività tiġi ssodisfatta meta l-Kummissjoni tasal sabiex turi li miżura nazzjonali li tagħti vantaġġ fiskali tidderoga mis-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u b'hekk, permezz tal-effetti konkreti tagħha, tintroduċi trattament iddifferenzjat bejn operaturi, minkejja li l-operaturi li jibbenefikaw mill-vantaġġ fiskali u dawk li jiġu esklużi minnu jkunu jinsabu, fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema fiskali ta' dan l-Istat Membru, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 67).

368 Mill-ġurisprudenza jirriżulta wkoll li konstatazzjoni ta' selettività ta' miżura fiskali derogatorja ma hijiex suġġetta għall-identifikazzjoni ta' kategorija partikolari ta' impriżi li tista' ssir distinzjoni tagħhom fuq il-bażi ta' proprjetajiet speċifiċi. Min-naħa l-oħra identifikazzjoni bħal din turi li hija rilevanti fil-preżenza ta' miżura li tippreżenta ruħha mhux fil-forma ta' vantaġġ fiskali li jidderoga minn sistema fiskali komuni, iżda fil-forma tal-applikazzjoni ta' skema fiskali "ġenerali" li tistrieħ fuq kriterji li fihom innifishom huma ta' natura ġenerali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 71 sa 78).

369 Fil-preżenza ta' miżura fiskali li tidderoga minn sistema komuni, konstatazzjoni ta' selettività ma tirriżultax neċessarjament minn impossibbiltà għal ċerti impriżi li jibbenefikaw mill-vantaġġ previst mill-miżura inkwistjoni minħabba restrizzjonijiet legali, ekonomiċi jew prattiċi li jwaqqfuhom milli jwettqu t-tranżazzjoni li tikkundizzjona l-għoti ta' dan il-vantaġġ, iżda tista' tirriżulta mill-unika konstatazzjoni li teżisti tranżazzjoni li, filwaqt li hija komparabbli ma' dik li tikkundizzjona l-għoti tal-vantaġġ inkwistjoni, ma tagħtihx dritt għalih. Minn dan isegwi li miżura fiskali tista' tkun selettiva anki jekk l-impriżi kollha jistgħu jagħżlu liberament li jwettqu t-tranżazzjoni li tikkundizzjona l-għoti tal-vantaġġ li tipprevedi din il-miżura (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 80 sa 88).

370 Issa, f'dan il-każ, mill-premessi 205 u 215 tad-deċiżjoni kkontestata jirriżulta li l-Kummissjoni kkunsidrat li l-kumpanniji holding ikkonċernati kienu bbenefikaw minn trattament fiskali iktar favorevoli mill-kumpanniji li rċevew dħul mill-ishma u li kienu għalhekk suġġetti, kuntrarjament għall-imsemmija kumpanniji holding, għar-regoli relatati mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u għat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti.

371 Filwaqt li l-eżenzjoni fil-livell ta' kumpannija omm tad-dħul mill-ishma hija prevista biss, f'sitwazzjoni purament interna, fil-każ tat-tassazzjoni fil-livell tas-sussidjarja tagħha tad-dħul iddistribwit, il-kumpanniji holding ikkonċernati jibbenefikaw, f'dan il-każ, mill-eżenzjoni fuq id-dħul mill-ishma għal dħul li jikkorrispondi, mill-perspettiva ekonomika, fil-mument tal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA, imnaqqas bħala spiża fil-livell tas-sussidjarji rispettivi tagħhom. Għall-istess tranżazzjoni komparabbli, jiġifieri l-irċevuta tad-dħul mill-ishma wara investiment fil-kapital ta' sussidjarja, ċerti kumpanniji omm huma esklużi mill-vantaġġ fiskali li jibbenefikaw minnu l-kumpanniji holding ikkonċernati.

372 Għaldaqstant, il-Kummissjoni wriet, b'mod suffiċjenti fid-dritt, li l-kumpanniji holding ikkonċernati kienu jibbenefikaw minn trattament fiskali preferenzjali meta mqabbla mal-kumpanniji omm kollha li setgħu jirċievu dħul mill-ishma li ma kinux suġġetti għal tassazzjoni fil-mument tad-distribuzzjoni tagħhom.

373 L-argumenti ppreżentati minn Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma jistgħux jikkontestaw din il-konstatazzjoni.

374 Minn naħa, fil-preżenza ta' sistema ta' finanzjament miftuħa għal kulħadd, fejn il-kumpanniji holding ikkonċernati għamlu użu minnha, Engie ssostni li l-Kummissjoni kellha, sabiex tistabbilixxi s-selettività tad-DFA inkwistjoni, turi li kumpanniji oħra jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli ġew rifjutati trattament fiskali identiku.

375 Issa, jekk wieħed jassumi li l-kumpanniji holding kienu jibbenefikaw minn trattament analogu għal dak mogħti lil CEF u LNG Holding, fil-preżenza ta' tranżazzjonijiet ta' finanzjament li jimplikaw ukoll il-ħruġ ta' ZORA minn kumpannija intermedjarja, l-eżistenza ta' deċiżjonijiet tat-taxxa identiċi tkun, iktar, indikazzjoni ta' skema ta' għajnuna possibbli, u mhux l-assenza ta' diskriminazzjoni.

376 Barra minn hekk, ir-raġunament ta' Engie huwa bbażat fuq il-premessa żbaljata li biha l-qafas ta' riferiment adottat mill-Kummissjoni huwa fformat minn sistema partikolari ta' tassazzjoni tal-kumpanniji holding ikkonċernati maħruġa mid-DFA inkwistjoni. Fil-fatt, li jiġi rikjest mill-Kummissjoni, għall-konstatazzjoni ta' diskriminazzjoni, li tidentifika kumpanniji li ġew irrifjutati trattament fiskali identiku għall-istess struttura finanzjara timplika li l-Kummissjoni ħadet l-imsemmija sistema partikolari ta' tassazzjoni bħala qafas ta' riferiment.

377 Għall-kuntrarju, il-qafas ta' riferiment huwa kkostitwit mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, li jirregolaw it-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti kemm fil-livell tas-sussidjarja, kemm fil-livell tal-kumpannija omm, qafas li minnu jidderogaw id-DFA inkwistjoni.

378 Min-naħa l-oħra, l-argument ibbażat fuq l-assenza ta' identifikazzjoni mill-Kummissjoni ta' kategorija partikolari ta' impriżi, li għaliha jappartjenu l-kumpanniji tal-grupp Engie, fuq il-bażi ta' proprjetajiet li huma speċifiċi għalihom bħala kategorija privileġġjata, lanqas ma seta' jirnexxi.

379 Fil-fatt, konformement mal-punt 368 iktar ’il fuq, l-identifikazzjoni ta’ kategorija bħal din hija rikjesta biss fil-kuntest ta’ sistema fiskali ġenerali li fiha nnifisha tikkostitwixxi l-qafas ta’ riferiment adottat.

380 Dan ma huwiex il-każ f’dan il-każ, sa fejn, għall-finijiet li tiġi stabbilita s-selettività tad-DFA inkwistjoni, il-Kummissjoni bbażat ruħha fuq l-inugwaljanza fit-trattament li tirriżulta minn dawn, billi huma jagħtu vantaġġ lill-kumpanniji holding ikkonċernati, u mhux lil oħrajn li jinsabu f’sitwazzjoni komparabbli fid-dawl tal-għan tal-qafas ta’ riferiment strett, qafas li jidderogaw minnu d-DFA inkwistjoni.

381 Għaldaqstant, il-Kummissjoni, ġustament, irreferiet fid-deċiżjoni kkontestata għat-trattament preferenzjali tal-kumpanniji holding ikkonċernati. B’hekk għandhom jiġu miċħuda bħala infondati l-argumenti mressqa kontra l-konstatazzjoni ta’ deroga mid-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u mal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma u, meta tagħmel dan, tas-selettività tad-DFA inkwistjoni.

vi) Talba dwar l-għoti ta’ vantaġġ selettiv lill-grupp Engie, fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati, fid-dawl tal-qafas ta’ riferiment strett

382 Sa fejn, minn naħa, il-Kummissjoni wriet is-selettività tad-DFA inkwistjoni, billi użat erba’ linji ta’ raġunament, li waħda minnhom hija sussidjarja, u fejn, min-naħa l-oħra, l-argumenti intiżi sabiex jikkontestaw il-fondatezza ta’ waħda minn dawn ir-raġunamenti, jiġifieri l-eżistenza ta’ vantaġġ selettiv fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati fid-dawl ta’ qafas ta’ riferiment strett, ġew miċħuda bħala infondati, għandu jkun, fil-prinċipju, għall-finijiet tal-ekonomija tal-proċedura u peress li saru ineffettivi, li ssir l-ekonomija tal-istudju tal-argumenti mressqa kontra r-raġunamenti alternattivi li jifdal, u dan konformement mal-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 230 u 231 iktar ’il fuq.

383 Madankollu, fir-rigward tan-natura ġdida tar-raġunament intiż sabiex juri s-selettività tad-DFA inkwistjoni fir-rigward tal-qafas ta’ riferiment li tinkludi d-dispożizzjoni relatata mal-abbuż tad-dritt, il-Qorti Ġenerali tqis li huwa xieraq ukoll li teżamina l-fondatezza tal-argumenti mressqa kontrih.

d) Fuq l-allegata assenza ta’ vantaġġ selettiv fid-dawl tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta’ dritt

384 Fil-premessi 289 sa 312 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ssostni li d-DFA inkwistjoni jagħtu vantaġġ selettiv lil Engie minħabba n-nuqqas ta’ applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta’ dritt. Kif jirriżulta mill-premessa 290 tad-deċiżjoni kkontestata, din id-dispożizzjoni tifforma parti mis-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża.

385 Skont id-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta’ dritt, “obbligu fiskali ma jistax jiġi evitat jew imnaqqas permezz tal-użu abbużiv ta’ forom u ta’ possibbilitajiet tad-dritt ċivili” u, “[f]il-każ ta’ abbuż, it-taxxi għandhom jiġu imposti bl-istess mod kif ikunu fi struttura legali adattata għat-tranżazzjonijiet, fatti u ċirkustanzi ekonomiċi”.

386 Ir-riferiment għal “Engie”, b’mod partikolari fil-premessa 162 tad-deċiżjoni kkontestata, sabiex tindika l-entità li fil-livell tagħha tiġi evalwata s-selettività konsekuttiva għal nuqqas ta’ applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta’ dritt, tirreferi, konformement

mal-premessa 16 tad-deċiżjoni kkontestata, għal Engie SA kif ukoll għall-kumpanniji li din tal-aħħar tikkontrolla direttament jew indirettament, jiġifieri, fil-Lussemburgu, il-kumpanniji holding ikkonċernati, il-kumpanniji intermedjarji u s-sussidjarji tagħhom.

387 Konformement mal-premessi 292 sa 298 tad-deċiżjoni kkontestata, l-istruttura finanzjarja stabbilita minn Engie tissodisfa l-erba' kundizzjonijiet li jirriżultaw mill-ġurisprudenza Lussemburgiża, kif miġjuba għall-attenzjoni tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu fir-risposta tagħha tal-31 ta' Jannar 2018 għall-ittra tal-11 ta' Diċembru 2017, sabiex tidentifika abbuż ta' dritt, jiġifieri, l-ewwel, l-użu ta' forma legali ta' dritt privat, it-tnaqqis tal-ispiża fiskali, it-tielet, l-użu ta' linja legali mhux xierqa u, ir-raba', l-assenza ta' motivi ekstrafiskali.

388 Minbarra l-konstatazzjoni relatata mal-assenza ta' tassazzjoni tal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA, fil-livell tas-sussidjarji, tal-kumpanniji intermedjarji jew tal-kumpanniji holding ikkonċernati, il-Kummissjoni kkunsidrat fil-premessi 304 sa 310 tad-deċiżjoni kkontestata, bħala l-kundizzjoni dwar l-użu ta' linja legali xierqa, li l-mezzi l-oħra ta' finanzjament kienu aċċessibbli u konformi mal-intenzjoni tal-leġiżlatur Lussemburgiż, bħal strumenti ta' fondi proprji jew self, fis-sens li ma kinux iwasslu għan-nuqqas ta' tassazzjoni tad-dħul iġġenerat mis-sussidjarji.

389 Skont il-Kummissjoni, wieħed mill-istrumenti ta' self aċċessibbli huwa ZORA maħruġa direttament minn kumpannija omm għall-benefiċċju tas-sussidjarja unika tagħha, mingħajr l-intervent ta' kumpannija intermedjarja. Fil-fatt il-Kummissjoni tinterpreta l-effett tal-Artikolu 22a tal-LIR bħala li tfisser li, jekk wieħed jassumi li din tapplika għall-akkumulazzjonijiet fuq ZORA, tippermetti biss li tiġi posposta t-tassazzjoni ta' dawn l-akkumulazzjonijiet.

390 Il-punt 1 tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 22a tal-LIR, fis-seħħ fid-data tal-adozzjoni tad-DFA inkwistjoni, u li l-interpretazzjoni tiegħu hija kkontestata mill-Kummissjoni, jipprovdi kif ġej:

" 2. B'deroga mill-paragrafu 5 tal-Artikolu, it-tranżazzjonijiet ta' skambju msemmija fin-numri 1 sa 4 hawn fuq ma jwasslux għar-reġistrazzjoni tal-qligħ kapitali inerenti fl-oġġetti skambjati, sakemm, fil-każijiet imsemmija fin-numri 1, 3 u 4, kemm il-kreditur, kif ukoll is-sieħeb tiegħu jirrinunzjaw għall-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni:

1. meta self jiġi kkonvertit: l-allokazzjoni lill-kreditur ta' titoli rappreżentattivi tal-kapital azzjonarju tad-debitur. Fil-każ ta' konverżjoni ta' self kapitalizzanti konvertibbli, l-interessi kapitalizzati relatati mal-perijodu tas-sena operattiva kurrenti qabel il-konverżjoni huma ntaxxati fil-mument tal-iskambju;

[…]"

391 Konformement mal-premessi 278 sa 284 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ssostni li l-punt 1 tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 22a, li jipprevedi, essenzjalment, li fil-każ tal-konverżjoni ta' self, l-allokazzjoni lill-kreditur ta' titoli rappreżentattivi ta' kapital azzjonarju tad-debitur ma twassalx għar-reġistrazzjoni tal-qligħ kapitali sakemm il-kreditur jew is-sieħeb tiegħu jirrinunzjaw għall-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, ma japplikax għall-akkumulazzjonijiet fuq ZORA. L-Artikolu 22a tal-LIR fil-fatt jispeċifika li, fil-każ ta' konverżjoni ta' self kapitalizzanti konvertibbli, l-interessi kapitalizzati relatati mal-perijodu tal-eżerċizzju għas-sena preċedenti għall-konverżjoni kienet taxxabbli fil-mument tal-iskambju. Anki jekk fil-każ tal-applikazzjoni tal-Artikolu 22a tal-LIR għall-akkumulazzjonijiet fuq ZORA, il-Kummissjoni tenfasizza li dan l-artikolu ma jkollux bħala effett li jeżenta l-akkumulazzjonijiet fuq ZORA mit-taxxa b'mod permanenti, iżda biss biex jiddiferixxi t-tassazzjoni tagħhom.

392 Dwar il-kundizzjoni relatata mal-assenza ta' motivi ekstrafiskali, il-Kummissjoni tenfasizza, fil-premessi 306 sa 313 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-finanzjament tas-setturi tal-attivitajiet ta' ZORA maħruġa minn kumpannija intermedjarja flimkien ma' kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel ma' kumpannija holding ma jistax ikun motivat minn limitazzjoni possibbli tal-profil tar-riskju tas-sussidjarji jew mit-titjib fil-prestazzjoni u tal-flessibbiltà tal-grupp. L-uniku motiv segwit kien dak tar-realizzazzjoni ta' ekonomija fit-taxxa kunsiderevoli.

393 Skont il-Kummissjoni, il-vantaġġ li Engie kienet tibbenefika minnu minħabba n-nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt huwa selettiv, billi, konformement mal-premessi 311 u 312 tad-deċiżjoni kkontestata, li kkonstatat li n-nuqqas ta' applikazzjoni tal-liġi f'każ fejn il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tagħha kienu madankollu ssodisfatti, fil-prinċipju, ma hijiex disponibbli għal ebda impriża oħra.

1) Osservazzjonijiet preliminari

394 Fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni vverifikat is-selettività tad-DFA inkwistjoni fid-dawl tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, bħala parti integrali mis-sistema ta' tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża.

395 Peress li d-DFA inkwistjoni ma setgħux jinħarġu minħabba li ġew issodisfatti l-kundizzjonijiet li jiġġustifikaw l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kien ta vantaġġ selettiv lil Engie. Dan tal-aħħar kien ibbażat fuq nuqqas ta' applikazzjoni tal-liġi f'każ fejn il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tiegħu huma madankollu ssodisfatti u ma jkunux, "b'definizzjoni, […] aċċessibbli għal ebda impriża oħra".

396 F'dan ir-rigward, għandu qabelxejn jiġi osservat li, bl-argumenti tagħhom, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie ma jikkontestawx id-definizzjoni tal-qafas ta' riferiment adottat mill-Kummissjoni għall-finijiet tad-dimostrazzjoni tas-selettività tad-DFA inkwistjoni fid-dawl tad-dispożizzjoni dwar l-abbuż ta' dritt.

397 Ċertament, fil-premessi 290 sa 291 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ssemmi, bħala sistema ta' riferiment, is-"sistema tat-taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji fil-Lussemburgu", fejn l-għan prinċipali huwa "li tintaxxa l-profitt tal-kumpanniji kollha suġġetti għat-taxxa" u li għaliha tappartjeni d-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt.

398 Jibqa' l-fatt li, fil-premessi 299 sa 312 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tidentifika deroga mid-dispożizzjoni biss relatata mal-abbuż ta' dritt billi tivverifika, f'dan il-każ, jekk l-erba' kundizzjonijiet kumulattivi humiex issodisfatti.

399 Fi kliem ieħor, l-argumenti mressqa fis-sottomissjonijiet bil-miktub tagħhom minn Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu kontra d-dimostrazzjoni magħmula mill-Kummissjoni, fil-premessi 171 sa 199 tad-deċiżjoni kkontestata, tas-selettività tad-DFA inkwistjoni fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati fil-livell ta' qafas ta' riferiment estiż għas-"sistema tat-taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji fil-Lussemburgu" ma jistgħux jirnexxu għall-finijiet li jikkontestaw, fil-kuntest ta' dawn il-motivi, id-deroga kkonstatata mill-Kummissjoni mill-unika dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt. Dan jgħodd b'hekk b'mod partikolari għall-argumenti li bihom il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jikkritikaw lill-Kummissjoni li identifikat deroga mhux mid-dispożizzjonijiet li jifformaw is-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża, kif ippreżentati fil-premessi 78 sa 81 tad-deċiżjoni kkontestata, iżda minn allegat għan tal-imsemmi qafas ta' riferiment.

400 L-"objettiv fundamentali tas-sistema tat-taxxa tal-kumpaniji tal-Lussemburgu", li tirreferi għalih il-Kummissjoni fil-premessa 305 tad-deċiżjoni kkontestata, fil-parti relatata mal-abbuż ta' dritt, hija ċċitata għall-finijiet mhux li tidentifika deroga minn dan l-"objettiv", iżda li tivverifika jekk it-trattament fiskali approvat mid-DFA inkwistjoni huwiex konformi mal-intenzjoni tal-leġiżlatur Lussemburgiż. Barra minn hekk ir-riferiment għal dan l-"objettiv", hija għalhekk parti minn proċess distint minn dak sottostanti l-premessi 171 sa 199 tad-deċiżjoni kkontestata.

401 Min-naħa l-oħra, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jikkontestaw, l-ewwel, l-evalwazzjoni tal-kriterji li għandhom jiġu ssodisfatti sabiex jiġi kkonstatat, fid-dritt Lussemburgiż, abbuż ta' dritt u, it-tieni, l-eżistenza ta' trattament preferenzjali. Madankollu, qabel tiġi vverifikata l-fondatezza tal-argumenti mressqa għal dan il-għan, huwa importanti li jiġu evalwati dawk ippreżentati mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, li huma intiżi sabiex jikkontestaw l-ammissibbiltà tar-raġunament ibbażat fuq dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt.

2) Fuq l-allegata novità tar-raġunament ibbażat fuq id-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt

402 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li r-raġunament tal-Kummissjoni li bih hija ssostni li vantaġġ selettiv kien ingħata minħabba deroga mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt kien "inammissibbli". Il-Kummissjoni qajmet biss, u mhux żviluppat, dan l-ilment matul il-proċedura amministrattiva.

403 Skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, id-deċiżjoni tal-ftuħ fil-fatt kienet intiża, għall-finijiet tal-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relattiva mal-abbuż ta' dritt, mhux għall-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma fil-livell tal-kumpanniji holding, iżda għad-deduċibbiltà tal-akkumulazzjonijiet fil-livell tas-sussidjarji. Barra minn hekk, l-ittra tal-Kummissjoni tal-11 ta' Diċembru 2017 bl-ebda mod ma indirizzat il-lakuni tad-deċiżjoni tal-ftuħ dwar dan is-suġġett.

404 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Kummissjoni, mid-deċiżjoni tal-ftuħ, insistiet fuq in-nuqqas ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, kif dan jirriżulta mill-punt 204 iktar 'il fuq. Barra minn hekk, għalkemm il-Kummissjoni ma ġabritx fil-qosor, fl-ittra tal-11 ta' Diċembru 2017, l-argumenti tagħha dwar in-nuqqas ta' applikazzjoni tad-deċiżjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, hija madankollu, stiednet mill-ġdid lill-partijiet sabiex jippreżentaw osservazzjonijiet kumplimentari fuq dan il-punt.

405 Għaldaqstant, l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu li jinsisti fuq in-novità tar-raġunament tal-Kummissjoni bbażat fuq id-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt u intiża sabiex tikkontesta l-"ammissibbiltà" għandu jiġi miċħud bħala infondat.

3) Fuq id-deroga mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt

406 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jikkontestaw, f'dan il-każ, l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt. Minbarra l-fatt li l-Kummissjoni kellha, sabiex tistabbilixxi s-selettività f'dan ir-rigward, tirreferi għall-prassi amministrattiva tal-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jikkritikaw lill-Kummissjoni li wettqet diversi żbalji ta' evalwazzjoni fl-applikazzjoni tal-kriterji li għandhom jiġu ssodisfatti fid-dritt Lussemburgiż sabiex tiġi ġġustifikata l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt. Huma jsostnu li, billi l-kriterji ma ġewx osservati, l-awtoritajiet Lussemburgiżi ma setgħux jikkonkludu li kien hemm abbuż ta' dritt u li, konsegwentement, ma setgħet tiġi kkonstatata l-ebda deroga minn din id-dispożizzjoni. Fi kwalunkwe każ, jekk wieħed

jassumi li d-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt kienet applikabbli, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jenfasizzaw, minn naħa, li l-Kummissjoni ma wrietx trattament preferenzjali tal-kumpanniji tal-grupp Engie u, min-naħa l-oħra, li l-projbizzjoni tal-istruttura finanzjarja minħabba n-natura allegatament abbużiva tagħha twassal għal ksur tal-libertà tal-stabbiliment.

407 Il-Kummissjoni ssostni b'mod partikolari li l-erba' kriterji li jirriżultaw mill-prassi Lussemburgiża sabiex tikkonstata abbuż ta' dritt kienu, f'dan il-każ, osservati. Huwa ċar li l-kumpanniji tal-grupp ipparteċipaw fl-istruttura raw il-profitti tagħhom eżentati mit-taxxa, filwaqt li tranżazzjonijiet ekonomikament ekwivalenti u mwettqa mingħajr l-istess struttura ġew intaxxati.

i) Fuq l-allegat assenza ta' teħid inkunsiderazzjoni tal-prassi amministrattiva tal-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi

408 Qabelxejn għandu jiġi rrilevat li ma jirriżultax mill-ebda wieħed mill-proċessi tal-Kawżi magħquda T-516/18 u T-525/18 li kemm il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kif ukoll Engie kienu, matul il-proċedura amministrattiva, ġibdu l-attenzjoni tal-Kummissjoni għall-prassi amministrattiva Lussemburgiża li setgħet kienet possibbilment indispensabbli għall-finijiet li tiġi eskluża, fuq dan il-punt, is-selettività tad-DFA inkwistjoni.

409 Indipendentement minn din il-konstatazzjoni, għandu jiġi kkonstatat li l-Kummissjoni, ġustament irreferiet, kif jirriżulta mill-premessi 293 sa 298 tad-deċiżjoni kkontestata, kemm għall-memorandum tal-1989 tal-awtorità Lussemburgiża kif ukoll għall-prassi ġudizzjarja Lussemburgiża, li minnhom ħarġet l-erba' kriterji li għandhom jiġu osservati sabiex jiġi kkonstatat, fid-dritt Lussemburgiż, abbuż ta' dritt. Barra minn hekk, it-teħid inkunsiderazzjoni tal-prassi amministrattiva ma dehritx li kienet rikjesta, peress li d-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt ma kienet tqajjem l-ebda diffikultà ta' interpretazzjoni f'dan il-każ.

ii) Fuq l-evalwazzjoni tal-kriterji sabiex tiġġustifika l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt

410 Il-partijiet jaqblu dwar il-kriterji li għandhom jiġu osservati sabiex jiġi kkonstatat, abbuż ta' dritt, skont id-dritt Lussemburgiż. Fid-dawl tal-premessi 301 sa 306 tad-deċiżjoni kkontestata u s-sentenza tal-Cour administrative (il-Qorti Amministrattiva) tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu tas-7 ta' Frar 2013, annessa mar-rikors fil-Kawża T-516/18, tali konstatazzjoni hija suġġetta għall-osservanza ta' erba' kriterji, jiġifieri l-użu ta' forom jew istituzzjonijiet ta' dritt privat, it-tnaqqis tal-ispiża tat-taxxa, l-użu ta' mezz legali mhux xieraq u l-assenza ta' motivi ekstrafiskali.

411 Fir-rigward tal-ewwel kriterju, ma huwiex ikkontestat, f'dan il-każ, li Engie użat forom ta' dritt privat, approvati mid-DFA inkwistjoni. Fil-fatt, kif ġie rrilevat fil-punt 34 iktar 'il fuq, id-DFA inkwistjoni jirreferu għal tranżazzjonijiet differenti intragrupp li jikkostitwixxu assjem li jimplimenta, għal LNG Supply u għal GSTM, tranżazzjoni waħda, jiġifieri, rispettivament, it-trasferiment intragrupp tal-attivitajiet relatati mal-gass naturali llikwifikat u dik tal-attivitajiet relatati mal-finanzjament u t-teżor, li l-finanzjament tiegħu ġie żgurat ukoll fi ħdan l-istess grupp. Dawn it-tranżazzjonijiet ġew maħsuba, mill-bidu, bħala li jseħħu fi tliet stadji suċċessivi, iżda interdipendenti, li jinvolvu l-intervent tal-kumpanniji holding ikkonċernati, tal-kumpanniji intermedjarji u tas-sussidjarji.

412 Min-naħa l-oħra, Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu jikkontestaw l-evalwazzjoni tat-tliet kriterji l-oħra li għandhom jiġu osservati sabiex jiġi kkonstatat abbuż ta' dritt skont id-dritt Lussemburgiż.

– *Fuq il-kriterju relatat mat-tnaqqis tal-ispiża tat-taxxa*

413 Fir-rigward tat-tieni kriterju, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jallegaw li d-DFA inkwistjoni ma wasslux għal tnaqqis tal-ispiża tat-taxxa tas-sussidjarji, tal-kumpanniji intermedjarji u tal-kumpanniji holding ikkonċernati.

414 Issa, għandu jiġi rrilevat, kif għamlet il-Kummissjoni fil-premessa 302 tad-deċiżjoni kkontestata li l-imsemmija struttura wasslet fir-realtà għal nuqqas ta' tassazzjoni tal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA, kemm jekk fil-livell tas-sussidjarji, tal-kumpanniji intermedjarji jew tal-kumpanniji holding ikkonċernati.

415 Għalkemm is-sussidjarji setgħu, qabelxejn, inaqqsu mid-dħul taxxabbli tagħhom l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, bl-eċċezzjoni tal-marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa, il-kumpanniji intermedjarji li ma humiex intaxxati, sussegwentement, fuq l-imsemmija akkumulazzjonijiet, billi, minħabba l-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel konkluż mal-kumpanniji holding ikkonċernati, huma jinkorru, fil-mument tal-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni, telf tal-istess ammont li jinnewtralizza, fil-kontijiet tagħhom, il-qligħ kapitali li jikkorrispondi mal-imsemmija akkumulazzjonijiet.

416 Fl-aħħar, il-kumpanniji holding ikkonċernati jibbenefikaw, fid-dawl tad-DFA inkwistjoni, mill-eżenzjoni marbuta mad-dħul mill-ishma, li, f'dan il-każ, kienet applikata għad-dħul li jikkorrispondi, minn perspettiva ekonomika, mal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, kif ikkonferma l-Gran Dukat tal-Lussemburgu fis-seduta tat-trattazzjoni.

417 Sabiex kisbu dan ir-riżultat fiskali, il-kumpanniji intermedjarji kellhom rwol determinanti. Filwaqt li jistgħu, mill-perspettiva tat-tranżazzjoni ta' finanzjament, jidhru bħala ħolqa żejda tal-istruttura finanzjarja stabbilita minn Engie, mill-perspettiva fiskali, huma ħolqa essenzjali tal-istruttura msemmija, kuntrarjament għal dak li jallegaw il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie.

418 Mill-perspettiva tat-tranżazzjoni finanzjarja, il-kumpanniji intermedjarji, fir-relazzjoni tagħhom mas-sussidjarji, jiżguraw il-finanzjament taż-ZORA inkwistjoni u jirċievu, mal-konverżjoni ta' din tal-aħħar, l-azzjonijiet fejn il-valur jinkludi l-ammont nominali tal-imsemmi ZORA kif ukoll l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA.

419 Fir-relazzjonijiet tagħhom mal-kumpanniji holding ikkonċernati, il-kumpanniji intermedjarji jirċievu, fil-mument tal-ħruġ taż-ZORA inkwistjoni, l-ammont nominali ta' dan tal-aħħar u jiżguraw, fil-mument tal-konverżjoni taż-ZORA msemmija, it-trasferiment tal-proprjetà tal-azzjonijiet maħruġa mis-sussidjarji, fejn il-valur jinkludi l-ammont nominali kif ukoll l-akkumulazzjonijiet taż-ZORA.

420 B'hekk, il-kumpanniji intermedjarji jeżegwixxu biss it-tranżazzjoni ta' finanzjament deċiż mill-kumpanniji holding ikkonċernati bil-għan tat-trasferiment tas-setturi ta' attivitajiet favur is-sussidjarji.

421 Mill-perspettiva tat-taxxa, minn naħa, il-kumpanniji intermedjarji ma jsofru l-ebda tassazzjoni effettiva fuq l-akkumulazzjonijiet fuq ZORA. Għalkemm il-kumpanniji intermedjarji jirreġistraw, fil-mument tal-konverżjoni tal-imsemmi ZORA, qligħ kapitali li jikkorrispondi mal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA, huma jsofru, fl-istess ħin, bħala riżultat tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel, telf tal-istess ammont bħal dak tal-akkumulazzjonijiet imsemmija.

422 Dan kien b'mod partikolari l-każ fil-jum tal-konverżjoni parzjali taż-ZORA maħruġa favur LNG Supply. Minħabba l-fatt li l-Artikolu 22a tal-LIR ma ntgħażilx, LNG Luxembourg irreġistrat qligħ kapitali fil-kontijiet tiegħu, li, kif ikkonferma l-Gran Dukat tal-Lussemburgu matul is-seduta tat-trattazzjoni, ġie nnewtralizzat permezz ta' telf tal-istess ammont, dovut għall-applikazzjoni tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel konklużż ma' LNG Holding. Fl-assenza ta' kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel, il-kumpanniji intermedjarji għalhekk kellhom ikunu intaxxati fuq l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA.

423 Min-naħa l-oħra, il-kumpanniji intermedjarji jagħmluha possibbli li jiddiżassoċjaw ruħhom b'mod xieraq, tal-inqas għall-apparenza, mill-profitt irreġistrat mill-kumpanniji holding ikkonċernati dovut għall-annullament ta' parti mill-azzjonijiet irċevuti bl-applikazzjoni tal-kuntratt forward ta' bejgħ imħallas minn qabel li jikkorrispondi mal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA u li tibda l-applikazzjoni tal-Artikolu 166 tal-LIR. Fil-fatt, peress li l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA ma jistgħux jiġu assimilati ma' dħul mill-ishma, fis-sens tal-Artikolu 166 tal-LIR, dan tal-aħħar ma seta' jibbaża fuq l-ebda dritt ta' eżenzjoni għall-akkumulazzjonijiet imsemmija.

424 Fi kliem ieħor, fid-dawl taż-ZORA li minnha tibbenefika LNG Supply, l-intervent ta' LNG Luxembourg, bħala kumpannija intermedjarja, jippermetti lil LNG Holding tkopri d-dħul iġġenerat mill-annullament tal-azzjonijiet ta' LNG Supply mid-dħul mill-ishma, filwaqt li dan tal-aħħar jikkorrispondi, essenzjalment, mal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA. Riżultat bħal dan ma setax jinkiseb fil-każ ta' ZORA konklużż direttament bejn LNG Supply u LNG Holding.

425 Kif sostniet ukoll il-Kummissjoni fil-premessa 304 tad-deċiżjoni kkontestata, u kuntrarjament għal dak li jallegaw il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie, il-konklużjoni ta' ZORA bejn żewġ kumpanniji ma tistax twassal għall-istess riżultat fiskali bħal dak miksub bħala riżultat tal-intervent, fl-istruttura ta' finanzjament inkwistjoni, tal-kumpanniji intermedjarji.

426 Fl-ipoteżi ta' ZORA konklużża bejn sussidjarja u l-kumpannija omm tagħha, l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA kienu ċertament deduċibbli, fil-livell tas-sussidjarja, bl-eċċezzjoni ta' marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża.

427 Jibqa' l-fatt li, fil-livell tal-kumpannija omm, l-akkumulazzjonijiet kienu s-suġġett ta' tassazzjoni kemm fil-mument tal-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni, kif ukoll f'mument ulterjuri, skont l-għażla li ħalla l-Artikolu 22a tal-LIR.

428 Minn naħa, għalkemm jekk, fil-mument tal-konverżjoni taż-ZORA, il-kumpannija li hija proprjetarja tal-azzjonijiet ikkonvertiti tista' tagħżel l-Artikolu 22a tal-LIR sabiex ma tkunx intaxxata fil-mument tal-konverżjoni u b'hekk tiżgura n-newtralità fiskali tat-tranżazzjoni, dan l-istess artikolu ma jistax jiġi interpretat fis-sens li l-qligħ kapitali realizzat ma jkunx suġġett għal ebda tassazzjoni fil-futur.

429 Tali interpretazzjoni hija kkonfermata minn ċirkulari maħruġa mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża fis-27 ta' Novembru 2002, li bih, fid-dawl tal-premessa 283 tad-deċiżjoni kkontestata u ċ-ċitazzjoni inkluża fin-nota ta' qiegħ il-paġna Nru 288, "l-għan tal-Artikolu 22a

tal-LIR jikkonsisti li jiġu ddeterminati t-tranżazzjonijiet ta' skambji ta' titoli li jistgħu jiġu realizzati b'newtralità fiskali" u "madankollu dan l-artikolu ma għandux l-għan li jeżenta b'mod definittiv il-qligħ kapitali, li fin-nuqqas ta' din il-miżura kien jiġi intaxxat f'idejn iċ-ċedent, iżda li jipposponi *ratione temporis* it-tassazzjoni ta' dan il-qligħ" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

430 Barra minn hekk, l-abbozz ta' liġi tas-17 ta' Lulju 2018 li ttraspona, fid-dritt Lussemburgiż, id-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/1164 tat-12 ta' Lulju 2016 li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (ĠU 2016, L 193, p. 1), li għaliha tirreferi Engie fil-kitbiet tagħha, tispeċifika li "l-għan [tal-Artikolu 22a tal-LIR] huwa li tippermetti lill-kontribwenti li jipposponu *ratione temporis* it-tassazzjoni tal-qligħ kapitali ġġenerat matul skambju ta' titoli f'sitwazzjonijiet iddefiniti". Għalkemm dan l-abbozz huwa ċertament sussegwenti għad-deċiżjoni kkontestata, madankollu jippermetti li juri l-pożizzjoni tal-leġiżlatur Lussemburgiż dwar is-sens li għandu jingħata dan l-artikolu.

431 Min-naħa l-oħra, kull dħul irċevut minn kumpannija omm fil-każ ta' ZORA direttament wara l-annullament ta' parti mill-azzjonijiet ma setax jagħti lok għal dħul eżonerat mit-taxxa skont l-Artikolu 166 tal-LIR, dan anki jekk l-Artikoli 166 u 22a tal-LIR ma jeskluduhx formalment.

432 Kwalunkwe interpretazzjoni kuntrarja fil-fatt tmur kontra l-għan tal-Artikolu 22a tal-LIR, li huwa, kif tenfasizza l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża fiċ-ċirkulari tagħha tas-27 ta' Novembru 2002, li tipposponi *ratione temporis* it-tassazzjoni tal-qligħ kapitali possibbli, u mhux li jitħallew jevitaw it-tassazzjoni kollha.

433 Barra minn hekk, tali interpretazzjoni tirriżulta essenzjalment mill-kjarifiki pprovduti matul il-proċedura amministrattiva mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu fl-ittra tiegħu lill-Kummissjoni tal-31 ta' Jannar 2018.

434 Meta mistoqsi jekk ZORA hijiex strument ta' sehem fis-sens tal-Artikolu 166 tal-LIR, u fis-sens tal-Artikolu 164 tal-LIR il-Gran Dukat tal-Lussemburgu speċifika b'mod ċar li "iż-ZORA maħruġa rispettivament minn [LNG Supply] u [GSTM] [kellhom] jikkonservaw il-klassifikazzjoni tagħhom bħala kuntratt ta' self u [kienu] *de facto* esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR applikabbli għad-dħul mill-ishma".

435 Fi kliem ieħor, għalkemm, kif sostna l-Gran Dukat tal-Lussemburgu matul il-proċedura amministrattiva, iż-ZORA għandha tikkonserva l-klassifikazzjoni tagħha bħala kuntratt ta' self, minn dan jirriżulta li d-dħul kollu rċevut bl-applikazzjoni ta' kuntratt bħal dan ma jistax jibbenefika minn eżenzjoni tat-taxxa abbażi tal-Artikolu 166 tal-LIR, li jirrigwarda d-dħul mill-ishma.

436 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma wettqitx żball meta kkonkludiet li l-kriterju dwar it-tnaqqis tal-ispiża tat-taxxa kien, f'dan il-każ, osservat.

– *Fuq il-kriterju tal-użu ta' mezz legali mhux xieraq*

437 Fir-rigward tat-tielet kriterju, jiġifieri l-użu ta' mezz legali mhux xieraq, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jinsistu fuq il-fatt li, f'dan il-każ, kien xieraq li jirrikorru għal ZORA indiretta, jiġifieri li tinkludi l-intervent ta' kumpannija intermedjarja, sabiex tiffinanzja t-trasferiment lis-sussidjarji tas-setturi ta' attivitajiet ikkonċernati.

438 L-istruttura ta' finanzjament hija, kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, adegwata u mhux ekwivalenti għal mezzi oħra ta' finanzjament, bħal finanzjament permezz ta' self jew b'fondi proprji. Engie tenfasizza li, fil-każ ta' kontribuzzjoni ta' kapital, is-sussidjarji kienu kapitalizzati żżejjed, li ma kienx jippermetti li jibbenefikaw minn effett ta' ingranaġġ u marġni ta' negozjar suffiċjenti ma' investituri terzi. Bl-istess mod, fil-każ ta' self, kienu jkunu meħtieġa jagħmlu rimbors fi flus kontanti, li ma kienx il-każ fil-kuntest taż-ZORA.

439 Fi kwalunkwe każ, Engie titlob id-dritt li tagħżel il-mezz ta' finanzjament l-inqas oneruża u tikkritika lill-Kummissjoni, għall-finijiet li tikkonkludi dwar in-natura mhux xierqa tal-istruttura ta' finanzjament, li imponiet l-interpretazzjoni tagħha dwar l-intenzjoni tal-leġiżlatur Lussemburgiż billi għamlet riferiment b'mod żbaljat għall-għan tas-sistema ta' tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża.

440 F'dan ir-rigward, għandu qabelxejn jiġi rrilevat li, konformement mal-ittra tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu tal-31 ta' Diċembru 2018 iċċitata fil-premessa 297 tad-deċiżjoni kkontestata, il-kundizzjoni relatata mal-użu ta' mezz legali mhux xieraq tirreferi għal sitwazzjoni legali fejn kontribwent jagħżel metodu li huwa f'kunflitt immedjat mal-intenzjoni manifesta tal-leġiżlatur, li tikkorrispondi mal-għan u l-ispirtu tal-liġi.

441 Issa, għalkemm l-istruttura finanzjarja kumplessa stabbilita minn Engie, meħuda inkunsiderazzjoni mid-DFA inkwistjoni, ċertament tippermetti l-finanzjament tat-trasferiment tas-setturi ta' attivitajiet lis-sussidjarji kkonċernati, dan iwassal ukoll, fir-realtà, u kif osservat ġustament il-Kummissjoni fil-premessi 304 u 305 tad-deċiżjoni kkontestata, għan-nuqqas ta' tassazzjoni tal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA.

442 Barra minn hekk il-mezz ta' finanzjament privileġġjat minn Engie ma jistax jiġi kklassifikat bħala xieraq, billi jinsab f'kunflitt immedjat mal-intenzjoni tal-leġiżlatur Lussemburgiż, li ma jistax raġonevolment ikun, fil-qasam fiskali, il-promozzjoni tal-istrutturi finanzjarji kumplessi li jwasslu, fir-realtà, għal taxxa doppja, kemm fil-livell ta' sussidjarja kif ukoll tal-kumpannija omm tagħha, tad-dħul iddistribwit.

443 F'dan is-sens, il-Kummissjoni ma wettqet l-ebda żball ta' evalwazzjoni billi indikat, fil-premessa 305 tad-deċiżjoni kkontestata, li t-trattament fiskali approvat mid-DFA inkwistjoni kienet f'oppożizzjoni diretta mal-għan u s-sistema ta' tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża, li bl-applikazzjoni tagħhom il-profitti rreġistrati minn kumpannija, bħal dawn ikkonstatati fil-kontijiet tagħha, għandhom, fil-prinċipju, jiġu intaxxati. Dan il-għan jirriżulta minn qari kkombinat tad-dispożizzjonijiet li jikkostitwixxu s-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiżi, imsemmija fil-premessi 78 sa 81 tad-deċiżjoni kkontestata.

444 Meta tagħmel dan, il-Kummissjoni ma tistax tiġi kkritikata li arbitrarjament iddefinixxiet l-għan tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża, u li, essenzjalment, issostitwixxiet l-intenzjoni tagħha għal dik tal-leġiżlatur Lussemburgiż.

445 Mezzi oħra ta' finanzjament kienu faċilment aċċessibbli li, kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni fil-premessi 304 u 310 tad-deċiżjoni kkontestata, filwaqt li jiżguraw il-finanzjament tat-trasferiment lis-sussidjarji tas-setturi tal-attivitajiet ikkonċernati, li wassal għar-reġistrazzjoni ta' profitt taxxabbli fil-livell, jekk ikun il-każ, tas-sussidjarji, tal-kumpanniji intermedjarji u tal-kumpanniji holding ikkonċernati.

446 Qabelxejn, permezz ta' strument ta' fondi proprji, is-sussidjarji setgħu jibbenefikaw minn fondi proprji supplimentari ta' ammont identiku għal dak, f'dan il-każ, tal-ammont nominali taż-ZORA inkwistjoni. F'din l-ipoteżi, il-profitti rreġistrati mis-sussidjarji kienu jkunu, b'mod partikolari fid-dawl tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, intaxxati kemm fil-livell ta' dawn tal-aħħar, kif ukoll fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati.

447 Sussegwentement, fil-każ tal-finanzjament tat-trasferiment ta' settur ta' attività permezz ta' self li ma jikkapitalizzax miftiehem ma' kumpannija tal-grupp, il-profitti rreġistrati mis-sussidjarji matul il-perijodu tas-self kienu jkunu intaxxati wkoll fil-livell ta' dan tal-aħħar. Barra minn hekk, l-interessi ġġenerati permezz ta' self kienu ċertament deduċibbli fil-livell tas-sussidjarji, iżda taxxabbli fil-livell jew tal-kumpanniji intermedjarji, jew ukoll tal-kumpanniji holding ikkonċernati, skont il-kumpanniji li kienu, f'din l-ipoteżi, il-kumpanniji krediturі.

448 Fl-aħħar, kien ikun l-istess, fid-dawl tal-punti 425 sa 435 iktar 'il fuq, fil-każ ta' konklużjoni ta' ZORA diretta bejn is-sussidjarji u l-kumpanniji holding ikkonċernati, kif sostniet ġustament ukoll il-Kummissjoni, fil-premessa 304 tad-deċiżjoni kkontestata, u kuntrarjament għal dak li jallegaw il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie.

449 Għaldaqstant, mezzi legali oħra setgħu ġew ikkunsidrati sabiex jiffinanzjaw, f'dan il-każ, it-trasferiment tas-setturi ta' attivitajiet lis-sussidjarji.

– *Fuq il-kriterju relatat mal-assenza ta' motivi ekstrafiskali*

450 Fir-rigward tal-aħħar kriterju, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsostnu li t-tranżazzjoni ta' finanzjament ma kinitx issegwi għan esklużivament fiskali u li kienet motivata minn motivi ekonomiċi validi. Fil-fatt hija kienet ekonomikament iġġustifikata, skont Engie, sabiex tiffinanzja l-attività permezz ta' ZORA indiretta.

451 Minbarra l-fatt li klawżola kontra l-abbuż ma kinitx inkluża fi-direttiva kumpannija omm wara riforma li saret fl-2015, mill-klawżola kontra l-abbuż tad-Direttiva 2016/1164 jirriżulta li tranżazzjoni ma tkunx ikkunsidrata bħala abbużiva jekk kienet ġiet stabbilita għal motivi kummerċjali validi li kienu jirriflettu r-realtà ekonomika.

452 Bl-istess mod, il-Kummissjoni ma tistax tibbaża ruħha biss fuq l-intervent tal-kumpanniji intermedjarji u biss fuq l-użu ta' prodotti finanzjarji kumplessi sabiex tikkonkludi li tranżazzjoni hija abbużiva. Dan ikun iktar il-każ billi ZORA implimentata bejn żewġ kumpanniji, mingħajr l-intervent ta' kumpannija intermedjarja, tista' twassal, skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie, għal riżultat identiku bl-applikazzjoni tal-Artikolu 22a tal-LIR.

453 F'dan ir-rigward, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsibuha diffiċli qabel kollox li juru kif finanzjament permezz, b'mod partikolari, ta' injezzjoni ta' kapital ma kienx ikun strument ta' finanzjament validu għar-raġuni li kien iżid ir-riskju finanzjarju tas-sussidjarji. Fil-fatt, matul il-proċeduri ġudizzjarji, huma ma pproduċew l-ebda prova li turi li l-metodi alternattivi previsti mill-Kummissjoni fil-premessi 304, 309 u 310 tad-deċiżjoni kkontestata, inkluża injezzjoni ta' kapital, kienu jżidu għas-sussidjarji r-riskji li dawn kienu ġarrbu fil-kuntest tal-istruttura approvata mid-DFA inkwistjoni.

454 Li kieku saret injezzjoni ta' kapital sal-ammont nominali taż-ZORA inkwistjoni, is-sussidjarja setgħet, *a priori*, tiffinanzja l-attività ttrasferita, filwaqt li ġġorr riskju ekwivalenti għal dak imġarrab fl-ipoteżi fejn l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA kienu negattivi.

455 Fil-fatt, fil-każ ta' żieda fil-kapital, is-sussidjarji setgħu jibbenifikaw minn fondi proprji ta' ammont ekwivalenti għas-self li minnu bbenefikaw bl-applikazzjoni taż-ZORA maħruġa mill-kumpanniji intermedjarji.

456 Din l-injezzjoni ta' kapital kienet tkun akkumpanjata wkoll minn ħruġ ta' azzjonijiet ġodda, bl-istess mod bħal għar-rimbors taż-ZORA. Barra minn hekk, l-azzjonijiet maħruġa wara l-konverżjoni taż-ZORA inkwistjoni, fl-ipoteżi ta' akkumulazzjonijiet pożittivi, jinkludu l-ammont nominali tas-self kif ukoll l-imsemmija akkumulazzjonijiet, għall-kuntrarju ta' sempliċi żieda fil-kapital b'differenza minn żieda kapitali sempliċi li kienet issir biss sal-valur nominali tas-self, sabiex l-argument ibbażat fuq riskju ta' kapitalizzazzjoni żejda ma jistax jirnexxi b'mod utli.

457 Bl-istess mod, kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni fil-premessa 309 tad-deċiżjoni kkontestata, il-kapital inizjali ta' sussidjarja huwa affettwat bl-istess mod minn kwalunkwe telf imġarrab, kemm jekk dan ikun previst fl-ipoteżi ta' injezzjoni ta' kapital jew fl-ipoteżi ta' ZORA, jekk it-telf jeċċedi l-ammont tal-injezzjoni jew l-ammont nominali ta' din iż-ZORA.

458 Barra minn hekk, ir-riskju finanzjarju huwa ta' piż ekwivalenti fuq il kumpanniji holding ikkonċernati, kemm fil-preżenza ta' injezzjoni ta' kapital li, bħal f'dan il-każ, fil-preżenza tal-ħruġ indirett ta' ZORA. Fl-ipoteżi ta' injezzjoni ta' kapital, jekk it-telf jeċċedi l-injezzjoni ta' kapital, l-azzjonijiet korrispondenti jkollhom valur imnaqqas u, fl-ipoteżi ta' akkumulazzjonijiet negattivi fil-kuntest ta' ZORA, l-entità li toħroġ l-azzjonijiet iġġorr ir-riskju li tara l-kreditu tagħha jonqos u jilħaq, skont il-każ, valur inqas mill-ammont nominali taż-ZORA inkwistjoni.

459 Għaldaqstant, filwaqt li kontribwent ma jistax jiġi kkritikat li għażel il-mezz legali l-inqas oneruż, l-istess ma jistax jingħad, filwaqt li jeżistu mezzi xierqa oħra, dwar il-mezz legali pprivileġġjat ġej minn għan esklużivament fiskali u twassal, fir-realtà, għal nuqqas ta' tassazzjoni.

460 L-argument ibbażat fuq għażla ta' finanzjament remunerat skont il-prestazzjoni tas-sussidjarji għandu jiġi miċħud ukoll.

461 Għalkemm huwa minnu li, fil-kuntest ta' ZORA, il-kumpannija li ħarġet l-azzjonijiet hija iktar remunerata jekk il-kumpannija sottoskriventi tirreġistra profitti, tali remunerazzjoni skont il-prestazzjoni tista' tinkiseb ukoll fil-każ ta' finanzjament permezz ta' injezzjoni ta' kapital, fis-sens li timmanifesta ruħha sempliċement minn profitti distribwibbli għola.

462 Bl-istess mod, jekk wieħed jassumi li l-użu taż-ZORA kien iġġustifikat biss mit-tħassib li jintgħażel strument ta' finanzjament remunerat skont il-prestazzjonijiet tas-sussidjarji, tali għan jista' jinkiseb ukoll minn ZORA diretta, iktar milli ZORA indiretta, li, kif jirriżulta mill-punti 448 u 449 iktar 'il fuq, twassal, għall-kuntrarju tal-ewwel waħda, għal assenza kważi totali ta' tassazzjoni fuq ZORA tas-sussidjarji.

463 Għaldaqstant, l-argumenti mressqa sabiex juru l-preżenza ta' motivi ekstrafiskali għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

– *Fuq it-trattament preferenzjali tal-kumpanniji tal-grupp Engie*

464 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jsostnu fi kwalunkwe każ li, jekk wieħed jassumi li d-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt hija applikabbli, il-Kummissjoni bl-ebda mod ma wriet trattament preferenzjali tal-kumpanniji tal-grupp meta mqabbel ma kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli.

465 Bl-istess mod, projbizzjoni tal-istruttura ta' finanzjament bin-natura possibbilment abbużiva tagħha kienet twassal, skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, għal ksur tal-libertà ta' stabbiliment, stabbilit fl-Artikolu 49 TFUE.

466 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-parametru rilevanti sabiex tiġi stabbilita s-selettività tal-miżura inkwistjoni jikkonsisti fil-verifika ta' jekk din tintroduċix, bejn operaturi li fid-dawl tal-għan imfittex mis-sistema fiskali ġenerali kkonċernata jkunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, differenzjazzjoni mhux ġustifikata min-natura u l-istruttura ta' din is-sistema (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 60).

467 B'mod iktar speċifiku, il-kundizzjoni relatata mas-selettività hija ssodisfatta meta l-Kummissjoni jirnexxilha turi li miżura nazzjonali tagħti vantaġġ fiskali li tidderoga mis-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u b'hekk, permezz tal-effetti konkreti tagħha, tintroduċi trattament iddifferenzjat bejn operaturi, minkejja li l-operaturi li jibbenefikaw mill-vantaġġ fiskali u dawk li jiġu esklużi minnu jkunu jinsabu, fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema fiskali ta' dan l-Istat Membru, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 67).

468 Issa, sa fejn il-kriterji għall-finijiet tal-konstatazzjoni ta' abbuż ta' dritt kienu, f'dan il-każ, osservati, ma jistax jiġi kkontestat b'mod utli li l-grupp Engie bbenefika, minn nuqqas ta' applikazzjoni, fid-DFA inkwistjoni, mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, minn trattament fiskali preferenzjali, kif enfasizzat ġustament il-Kummissjoni fil-premessa 312 tad-deċiżjoni kkontestata.

469 Fil-fatt, fid-dawl tal-għan imfittex mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, jiġifieri l-ġlieda, fil-qasam fiskali, kontra l-aġir abbużiv, Engie u, b'mod partikolari, il-kumpanniji holding ikkonċernati jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli ma' dik tal-kontribwenti Lussemburgiżi kollha, li ma jistgħux leġittimament jistennew li jibbenefikaw ukoll minn nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt fil-każijiet fejn il-kundizzjonijiet għall-finijiet tal-applikazzjoni tagħha huma ssodisfatti.

470 L-eżistenza ta' diskriminazzjoni hija iktar evidenti, sa fejn, fil-passat, l-awtorità Lussemburgiża diġà applikat id-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt. B'hekk, fis-sentenza mogħtija fis-7 ta' Frar 2013, annessa mar-rikors fil-Kawża T-516/18, il-Cour administrative (il-Qorti Amministrattiva) tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu kkonfermat sentenza tal-ewwel istanza bejn id-direttur ta' kontribuzzjonijiet diretti u kumpannija, rigward l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt għal din tal-aħħar.

471 B'hekk, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża rriżervat in-nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt għall-grupp Engie.

472 Għaldaqstant, il-Kummissjoni wriet, b'mod suffiċjenti fid-dritt, deroga mill-qafas ta' riferiment li tinkludi dispożizzjoni relatata minn abbuż ta' dritt.

– *Fuq l-allegat ksur tal-libertà ta' stabbiliment*

473 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li l-projbizzjoni tal-istruttura finanzjarja minħabba n-natura allegatament abbużiva tagħha twassal għal ksur tal-libertà ta' stabbiliment, fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE.

474 Għandu jiġi rrilevat li peress li s-sitwazzjoni inkwistjoni hija waħda purament interna, l-Artikolu 49 TFUE ma jistax, fil-prinċipju, jkun applikabbli. Barra minn hekk, jekk wieħed jassumi li l-libertà ta' stabbiliment hija applikabbli, il-konstatazzjoni ta' restrizzjoni possibbli tista' tkun iġġustifikata mill-fatt stess tal-ġlieda kontra l-abbuż ta' dritt (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Frar 2019, N Luxembourg 1 *et*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16, EU:C:2019:134, punt 177).

475 Fil-fatt, fid-dritt tal-Unjoni, jeżisti prinċipju ġenerali ta' dritt li bih il-partijiet fil-kawża ma jistgħux jagħmlu użu frawdolenti jew abbużiv minn normi ta' dritt tal-Unjoni. Tali prinċipju huwa intiż b'mod partikolari sabiex jipprevjeni t-twettiq ta' tranżazzjonijiet purament formali jew artifiċjali, nieqsa minn kull ġustifikazzjoni ekonomika u kummerċjali, bl-għan essenzjali li jibbenefikaw minn vantaġġ mhux dovut (sentenza tas-26 ta' Frar 2019, N Luxembourg 1 *et*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16, EU:C:2019:134, punt 96 u 125).

476 Dan huwa speċifikament il-każ fil-preżenza ta' struttura artifiċjali fil-kuntest ta' liema, bis-saħħa tal-intervent ta' entità conduit fl-istruttura ta' grupp bejn kumpannija distribwitriċi ta' dħul u l-kumpannija li ser tkun il-benefiċjarja effettiva, il-pagament tat-taxxa fuq l-imsemmi dħul huwa evitat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Frar 2019, N Luxembourg 1 *et*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 u C-299/16, EU:C:2019:134, punt 127).

477 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ġustament uriet is-selettività tad-DFA inkwistjoni marbuta mal-fatt li dawn idderogaw mill-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt f'każ fejn il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' dawn kienu madankollu ssodisfatti.

478 Konsegwentement, l-ewwel u tieni motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18 u t-tieni u t-tielet motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18, ibbażati fuq il-fatt li l-Kummissjoni kkonkludiet b'mod żbaljat dwar is-selettività tad-DFA inkwistjoni fid-dawl tal-qafas ta' riferiment strett u dwar id-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt, mingħajr ma kien hemm il-ħtieġa, fi kwalunkwe każ, li tiddeċiedi fuq il-fondatezza tal-argumenti mressqa kontra linji oħra ta' raġunament, għandhom jiġu miċħuda bħala infondati.

6. Fuq ir-raba' motiv fil-Kawża T-525/18, ibbażat fuq klassifikazzjoni żbaljata tad-DFA inkwistjoni bħala għajnuna individwali

479 Engie tenfasizza li s-selettività ta' deċiżjoni tat-taxxa individwali tista' tiġi stabbilita biss b'riferiment għat-testi u l-prassi amministrattiva applikabbli għad-dispożittiv fiskali inkwistjoni.

480 Issa, li kieku l-Kummissjoni ħadet inkunsiderazzjoni t-testi u l-prassi amministrattiva applikabbli għad-DFA inkwistjoni, hija kellha, skont Engie, bl-istess mod bħal fid-Deċiżjoni tal-Kummissjoni (UE) 2016/1699 tal-11 ta' Jannar 2016 dwar l-iskema ta' għajnuna li tirrigwarda l-eżenzjoni tal-qligħ eċċessiv SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) implimentata mill-Belġju (ĠU 2016, L 260, p. 61), tidentifika sistema ta' għajnuna.

481 Fil-fatt, Engie tenfasizza li bbenefikaw impriżi oħra, bl-applikazzjoni ta' deċiżjonijiet tat-taxxa identiċi, mill-istess struttura ta' finanzjament, kif ikkonfermat fid-dikjarazzjonijiet ta' membru tal-Kummissjoni responsabbli għall-kompetizzjoni.

482 Barra minn hekk, il-Kummissjoni rrikonoxxiet fid-deċiżjoni kkontestata li l-istrutturi ta' finanzjament ivvalidati mid-DFA inkwistjoni kienu "miftuħa għal kwalunkwe grupp fil-Lussemburgu" u li kien possibbli li "kategorija speċifika ta' impriżi – gruppi korporattivi li jużaw ZORA diretta – tista' tibbenefika wkoll mill-istess trattament tat-taxxa".

483 Fir-replika tagħha, Engie żżid li l-Kummissjoni kellha tistabbilixxi li, minkejja n-natura ġenerali tagħhom, id-dispożizzjonijiet li fuqhom huma bbażati d-DFA inkwistjoni setgħu huma stess jistgħu jwasslu għall-għoti ta' vantaġġ selettiv.

484 Rigward l-eżistenza ta' skema ta' għajnuna possibbli, minn naħa, il-Kummissjoni tenfasizza li l-gruppi ta' kumpanniji li jużaw ZORA diretta ma jistgħux jibbenefikaw minn trattament fiskali bħal dak tal-grupp, kif jirriżulta espressament mid-deċiżjoni kkontestata. Min-naħa l-oħra, hija ssostni li ma jistax jiġi evitat li jiġi konkluż li hemm għajnuna individwali, anki jekk din l-għajnuna kienet tifforma parti minn skema usa'. Ir-riferiment għad-deċiżjoni mogħtija fil-kawża dwar l-iskema Belġjana tal-eżenzjoni tal-qligħ eċċessiv, u l-metodu segwit mill-Kummissjoni f'din id-deċiżjoni, għalhekk hija nieqsa minn kull rilevanza.

485 F'dan ir-rigward, indipendentement mill-kwistjoni tal-eżistenza ta' deċiżjonijiet tat-taxxa identiċi, għandu jiġi enfasizzat li l-Kummissjoni hija f'pożizzjoni li tikkunsidra miżura ta' applikazzjoni ta' skema ġenerali bħala għajnuna individwali mingħajr ma tkun marbuta minn qabel li turi li d-dispożizzjonijiet abbażi tal-istess sistema jikkostitwixxu skema ta' għajnuna, anki jekk dan kien il-każ (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-9 ta' Ġunju 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" *et* vs Il-Kummissjoni, C-71/09 P, C-73/09 P u C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 63).

486 Barra minn hekk, mill-punti 382 u 477 iktar 'il fuq jirriżulta b'mod ċar li l-Kummissjoni wriet, b'mod suffiċjenti fid-dritt, li d-DFA inkwistjoni taw lill-kumpanniji holding ikkonċernati vantaġġ selettiv, billi dderogaw mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR kif ukoll mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt.

487 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma wettqet ebda żball ta' liġi meta qieset id-DFA inkwistjoni bħala għajnuna individwali.

488 Għaldaqstant, il-raba' motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 għandu jiġi miċħud bħala infondat.

7. Fuq is-seba' motiv fil-Kawża T-525/18 u fuq il-ħames motiv fil-Kawża T-516/18, ibbażati, sussidjarjament, fuq żball ta' liġi fl-obbligu tal-irkupru tal-għajnuna allegatament mogħtija

489 Skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie, il-Kummissjoni kisret il-prinċipji ġenerali taċ-ċertezza legali u tal-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi billi ordnat, skont l-Artikolu 2 tad-deċiżjoni kkontestata, l-irkupru tal-għajnuna.

490 Qabelxejn, l-approċċ tal-Kummissjoni, ibbażata fuq il-konstatazzjoni ta' effett vantaġġuż tal-kombinazzjoni ta' żewġ miżuri fiskali, minħabba n-natura innovattiva tagħha, ma kienx prevedibbli, kemm mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu kif ukoll minn Engie.

491 In-natura innovattiva ta' dan l-approċċ tirriżulta, iktar u iktar, minn naħa, mill-istudju tas-selettività tad-DFA inkwistjoni fir-rigward tal-għan tal-qafas ta' riferiment li jinkludi d-dispożizzjonijiet abbażi tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji Lussemburgiża u, min-naħa l-oħra, min-nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt.

492 B'hekk, l-imprevedibbiltà tad-deċiżjoni kkontestata għamlitha neċessarja, skont Engie, li tidderoga, konformement mal-prinċipji taċ-ċertezza legali u tal-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, mill-obbligu tal-irkupru tal-għajnuna.

493 Sussegwentement, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie jfakkru li, fil-prassi tagħha, il-Kummissjoni kienet diġà llimitat l-obbligu tagħha ta' rkupru ta' għajnuna fil-każ fejn "il-kumplessità tal-analiżi tal-miżuri fiskali fir-rigward tar-regoli fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat [kienet] sors ta' inċertezza legali".

494 Fl-aħħar, skont Engie, il-Kummissjoni dgħajfet iċ-ċertezza legali billi wettqet armonizzazzjoni fiskali moħbija tad-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi, li baqgħu ċari u speċifiċi u ma ħallew l-ebda marġni ta' diskrezzjoni għall-awtoritajiet Lussemburgiżi fil-kuntest tal-adozzjoni tad-deċiżjonijiet tat-taxxa.

495 Il-Kummissjoni tikkontesta l-fondatezza ta' dawn l-argumenti kollha. Hija tispjega li bl-ebda mod ma kisret il-prinċipju ta' ċertezza legali billi ordnat l-irkupru tal-għajnuna mogħtija, billi żiedet li l-kumplessità allegata minn Engie ma rriżultatx mir-raġunament tagħha, iżda mill-istruttura fiskali stabbilita minn Engie u vvalidata fid-DFA inkwistjoni mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża. Barra minn hekk, ir-raġunament tagħha bl-ebda mod ma kien ġdid u kien ibbażat fuq prinċipji klassiċi fil-qasam ta' għajnuna mill-Istat.

496 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 16 tar-Regolament Nru 2015/1589, fil-każ ta' deċiżjoni negattiva dwar għajnuna illegali, il-Kummissjoni għandha tiddeċiedi li tieħu l-miżuri kollha neċessarji sabiex tirkupra l-għajnuna mill-benefiċjarju tagħha, ħlief jekk, billi tagħmel dan, hija tmur kontra prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni.

497 Issa, f'dan il-każ, il-Kummissjoni ma wettqet l-ebda żball ta' liġi billi talbet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, skont l-Artikolu 2 tad-deċiżjoni kkontestata, l-irkupru tal-għajnuna. Kuntrarjament għal dak li jallegaw il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Engie, obbligu bħal dan la jikser il-prinċipju ta' ċertezza legali u lanqas il-prinċipju ta' fiduċja reċiproka.

498 Fl-ewwel lok, il-prinċipju ta' ċertezza legali, li jagħmel parti mill-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, jirrikjedi li r-regoli tad-dritt ikunu ċari, preċiżi u prevedibbli fl-effetti tagħhom, sabiex il-persuni interessati jkunu jistgħu jidderieġu ruħhom f'sitwazzjonijiet u relazzjonijiet legali li huma parti mis-sistema ġuridika tal-Unjoni (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni, C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 100).

499 Fi kliem ieħor, il-persuni kkonċernati jkunu jafu b'eżattezza l-portata tal-obbligi li leġiżlazzjoni tal-Unjoni timponi fuqhom u li dawn tal-aħħar ikollhom il-possibbiltà jieħdu konjizzjoni tad-drittijiet u l-obbligi tagħhom mingħajr ambigwità u li jaġixxu fid-dawl tagħhom (sentenza tal-11 ta' Diċembru 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-610/10, EU:C:2012:781, punt 49).

500 Issa, f'dan il-każ, għalkemm ir-raġunament tal-Kummissjoni kien japplika, ċertament, għal deċiżjoni tat-taxxa, bl-ebda mod ma kien ġdid fil-prassi deċiżjonali.

501 Bl-istess mod, il-mod li bih il-Kummissjoni wriet is-selettività tad-DFA inkwistjoni huwa bbażat fuq raġunament abitwali u fuq ġurisprudenza stabbilita fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat.

502 Barra minn hekk, kif tirrileva ġustament il-Kummissjoni, il-kumplessità reali li tista' tiġi nnotata fil-kawża preżenti tirrigwarda l-istruttura fiskali stabbilita mill-grupp Engie u approvata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu għall-finijiet tal-finanzjament tat-trasferiment ta' setturi ta' attivitajiet lis-sussidjarji tal-grupp Engie.

503 Għaldaqstant, il-Kummissjoni ma kisritx il-prinċipju ta' ċertezza legali meta ordnat l-irkupru tal-għajnuna.

504 Fit-tieni lok, l-istess konstatazzjoni tapplika fil-każ tal-prinċipju tal-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi.

505 Fil-fatt, il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, prinċipju fundamentali tad-dritt tal-Unjoni, jippermetti lil kull operatur ekonomiku li fil-konfront tiegħu istituzzjoni tkun nisslet tamiet fondati li jibbenefika minnhom (sentenza tat-22 ta' April 2016, Franza vs Il-Kummissjoni, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, punt 42).

506 Issa, fid-dawl tan-natura imperattiva tal-istħarriġ tal-għajnuna mill-Kummissjoni, l-impriżi benefiċjarji ta' għajnuna ma jistax ikollhom aspettattivi leġittimi fir-rigward tar-regolarità ta' għajnuna ħlief jekk l-għajnuna tkun ingħatat fir-rispett tal-proċedura prevista fl-Artikolu 108 TFUE (sentenza tat-12 ta' Settembru 2007, L-Italja vs Il-Kummissjoni, T-239/04 u T-323/04, EU:T:2007:260, punt 154).

507 Bl-istess mod, il-Kummissjoni, permezz tal-aġir tagħha, bl-ebda mod ma tat lok għal aspettattivi fondati fir-rigward tar-regolarità tad-DFA inkwistjoni fir-rigward tad-dritt tal-għajnuna mill-Istat.

508 Għalhekk, il-Kummissjoni ma kisritx il-prinċipju tal-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi meta ordnat l-irkupru tal-għajnuna.

509 Għaldaqstant, is-seba' motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 u l-ħames motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18 għandhom jiġu miċħuda bħala infondati kif ukoll, konsegwentement, ir-rikorsi fl-intier tagħhom.

V. Fuq l-ispejjeż

A. Fil-Kawża T-516/18

510 Skont l-Artikolu 134(1) tar-Regoli tal-Proċedura, il-partijiet kollha li jitilfu huma ordnati jħallsu l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu tilef, hemm lok li jiġi ordnat iħallas, minbarra l-ispejjeż tiegħu, dawk sostnuti mill-Kummissjoni, konformement mat-talbiet ta' din tal-aħħar.

511 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura, l-Istati Membri li intervjenew fil-kawża għandhom iħallsu l-ispejjeż tagħhom. Għalhekk l-Irlanda għandha tħallas l-ispejjeż tagħha.

B. Fil-Kawża T-525/18

512 Peress li Engie tilfet, hemm lok, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 134(1) tar-Regoli tal-Proċedura, li tiġi ordnata tħallas, minbarra l-ispejjeż tagħha, ukoll dawk sostnuti mill-Kummissjoni, konformement mat-talbiet ta' din tal-aħħar.

Għal dawn il-motivi,

IL-QORTI ĠENERALI (It-Tieni Awla Estiża)

taqta' u tiddeċiedi:

1) Il-Kawżi T-516/18 u T-525/18 huma magħquda għall-finijiet tas-sentenza.

2) Ir-rikorsi huma miċħuda.

3) Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu għandu jbati, minbarra l-ispejjeż tiegħu, dawk sostnuti mill-Kummissjoni Ewropea fil-Kawża T-516/18.

4) Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA u Engie għandhom ibatu, minbarra l-ispejjeż tagħhom, dawk sostnuti mill-Kummissjoni fil-Kawża T-525/18.

5) L-Irlanda għandha tbati l-ispejjeż tagħha.

Van der Woude Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Mogħtija f'seduta bil-miftuħ fil-Lussemburgu fit-12 ta' Mejju 2021.

Firem

Werrej

I. L-isfond tat-tilwima . . . 2

A. Il-grupp Engie . . . 2

B. Id-deċiżjonijiet tat-taxxa . . . 3

1. Deċiżjonijiet tat-taxxa dwar it-trasferiment ta' attivitajiet għall-benefiċċju ta' LNG Supply . . . 4

2. Deċiżjonijiet tat-taxxa relatati mat-trasferiment tal-attivitajiet għall-benefiċċju ta' GSTM . . . 5

3. Sinteżi tal-istrutturi ta' finanzjament stabbiliti mill-kumpanniji tal-grupp Engie . . . 6

4. L-impatt tal-konverżjoni parzjali taż-ZORA konkluża minn LNG Supply . . . 8

C. Il-proċedura ta' eżami formali . . . 8

II. Id-deċiżjoni kkontestata . . . 9

A. Ir-responsabbiltà tal-Istat . . . 9

B. L-għoti ta' vantaġġ . . . 10

C. Is-selettività tad-DFA inkwistjoni . . . 10

1. Fuq is-selettività fil-livell ta' kumpanniji holding . . . 11

a) Fuq id-deroga mill-qafas ta' riferiment estiż għas-sistema ta' tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Lussemburgu . . . 11

b) Fuq id-deroga mill-qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma 12

2. Fuq is-selettività fil-livell tal-grupp Engie . . . 13

3. Fuq is-selettività wara nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni dwar l-abbuż ta' dritt. 13

4. Fuq l-assenza ta' ġustifikazzjoni . . . 14

D. Fuq id-distorsjoni tal-kompetizzjoni . . . 14

E. Fuq il-benefiċjarju tal-għajnuna . . . 14

F. Fuq l-irkupru tal-għajnuna . . . 14

p. Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet . . . 15

A. Fuq il-fażi bil-miktub fil-proċeduri fil-Kawża T-516/18 . . . 15

1. Fuq il-kompożizzjoni tal-kulleġġ ġudikanti 15

2. Fuq it-talba għal intervent 15

3. Fuq it-talba għal trattament kunfidenzjali 16

4. Fuq it-talbiet tal-partijiet 16

B. Fuq il-fażi bil-miktub tal-proċeduri fil-Kawża T-525/18 16

1. Fuq il-kompożizzjoni tal-kulleġġ ġudikanti 16

2. Fuq it-talba għal trattament kunfidenzjali 17

3. Fuq it-talbiet tal-partijiet 17

IV. Id-dritt 17

A. Fuq l-għaqda tal-Kawżi T-516/18 u T-525/18 u r-risposta għat-talbiet għal trattament kunfidenzjali 17

B. Fuq il-mertu 18

1. Fuq il-ħames motiv fil-Kawża T-525/18 u fuq it-tielet motiv fil-Kawża T-516/18, ibbażati, essenzjalment, fuq l-eżistenza ta' armonizzazzjoni fiskali moħbija 19

a) Fuq l-allegat ksur tal-Artikoli 4 u 5 TUE u tal-Artikoli 3 sa 5 u 113 sa 117 TFUE . . . 19

b) Fuq l-allegat użu ħażin tal-poter 21

2. Fuq it-tmien motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 u fuq is-sitt motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18, ibbażati fuq ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni 22

3. Fuq is-sitt motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18 u fuq ir-raba' motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18, ibbażati fuq ksur tad-drittijiet proċedurali 24

4. Fuq l-ewwel motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18, ibbażat fuq nuqqas ta' stabbiliment ta' riżorsi tal-Istat u ta' assenza ta' imputabbiltà tal-Istat tad-DFA inkwistjoni 28

5. Fuq l-ewwel u t-tieni motiv tar-rikors fil-Kawża T-516/18 u fuq it-tieni u t-tielet motiv tar-rikors fil-Kawża T-525/18, ibbażati, essenzjalment, fuq żbalji ta' evalwazzjoni u ta' dritt fl-identifikazzjoni ta' vantaġġ selettiv 29

a) Osservazzjonijiet preliminari 29

b) Fuq l-allegata konfużjoni tal-kundizzjonijiet relatati mal-eżistenza ta' vantaġġ u mas-selettività tad-DFA inkwistjoni 30

c) Fuq l-allegata assenza ta' vantaġġ selettiv fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati fid-dawl ta' qafas ta' riferiment strett 32

1) Fuq id-definizzjoni ta' qafas ta' riferiment ristrett għad-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u għall-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma 34

i) Fuq l-assenza ta' estensjoni tal-qafas ta' riferiment għad-direttiva kumpannija omm u s-sussidjarji 34

ii) Fuq il-qari flimkien tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR 37

2) Fuq id-deroga mid-dispożizzjonijiet relatati mat-tassazzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti u mill-eżenjoni tad-dħul mill-ishma 39

i) Fuq l-applikabbiltà tal-Artikolu 164 tal-LIR għal ZORA u fuq l-eżistenza ta' rabta bejn id-deduċibbiltà tal-akkumulazzjonijiet fuq ZORA, fil-livell tas-sussidjarji, u l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma, fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati 40

ii) Fuq il-valur inċert ta' ZORA fil-jum tal-ħruġ tagħha 42

iii) Fuq il-konstatazzjoni ta' deroga mill-effett ikkombinat tad-dispożizzjonijiet ġenerali 43

iv) Fuq l-assenza ta' ksur tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, meħuda waħedhom . 45

v) Fuq it-trattament preferenzjali tal-grupp Engie fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati 46

vi) Talba dwar l-għoti ta' vantaġġ selettiv lill-grupp Engie, fil-livell tal-kumpanniji holding ikkonċernati, fid-dawl tal-qafas ta' riferiment strett 49

d) Fuq l-allegata assenza ta' vantaġġ selettiv fid-dawl tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt 49

1) Osservazzjonijiet preliminari 51

2) Fuq l-allegata novità tar-raġunament ibbażat fuq id-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt 52

3) Fuq id-deroga mid-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt 52

i) Fuq l-allegata assenza ta' teħid inkunsiderazzjoni tal-prassi amministrattiva tal-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi 53

ii) Fuq l-evalwazzjoni tal-kriterji sabiex tiġġustifika l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt 53

– Fuq il-kriterju relatat mat-tnaqqis tal-ispiża tat-taxxa 54

– Fuq il-kriterju tal-użu ta' mezz legali mhux xieraq 56

– Fuq il-kriterju relatat mal-assenza ta' motivi ekstrafiskali 58

– Fuq it-trattament preferenzjali tal-kumpanniji tal-grupp Engie 59

– Fuq l-allegat ksur tal-libertà ta' stabbiliment 61

6. Fuq ir-raba' motiv fil-Kawża T-525/18, ibbażat fuq klassifikazzjoni żbaljata tad-DFA inkwistjoni bħala għajnuna individwali 61

7. Fuq is-seba' motiv fil-Kawża T-525/18 u fuq il-ħames motiv fil-Kawża T-516/18, ibbażati, sussidjarjament, fuq żball ta' liġi fl-obbligu tal-irkupru tal-għajnuna allegatament mogħtija 62

V. Fuq l-ispejjeż 64

A. Fil-Kawża T-516/18 64

B. Fil-Kawża T-525/18 65