KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
tal-4 ta' Mejju 2023[1]

Kawża C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International S.A.,
Engie S.A.
vs
Il-Kummissjoni Ewropea
Kawża C-451/21 P
Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu
vs

Il-Kummissjoni Ewropea

"Appell – Dritt fil-qasam ta' għajnuna mill-Istat – Miżura implimentata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu favur Engie – Vantaġġ selettiv – Determinazzjoni tal-qafas ta' riferiment – Kriterju ta' eżami għal vantaġġ selettiv fit-tassazzjoni – Deċiżjoni tat-taxxa ('tax ruling') – Żball fl-applikazzjoni tal-liġi favur il-persuna taxxabbli bħala vantaġġ selettiv – Skema għall-kumpanniji omm u distribuzzjonijiet moħbija tal-profitti – Prinċipju mhux miktub ta' korrispondenza – Interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali mill-Kommissjoni – Applikazzjoni żbaljata ta' dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż bħala vantaġġ selettiv"

I. Introduzzjoni

1. L-appelli preżenti jagħtu lill-Qorti tal-Ġustizzja għal darb'oħra[2] l-opportunità sabiex tistħarreġ deċiżjoni tat-taxxa ("tax ruling") abbażi tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Minkejja li tali deċiżjonijiet tat-taxxa jservu, minn naħa, sabiex jiggarantixxu ċ-ċertezza legali, min-naħa l-oħra xi kultant jeżisti suspett latenti li, f'ċerti Stati Membri, huma jwasslu għal ftehimiet potenzjalment dannużi għall-kompetizzjoni bejn l-awtoritajiet tat-taxxa u l-persuni taxxabbli.

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

[2] Ara f'dan ir-rigward b'mod partikolari s-sentenza l-iktar reċenti tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-kawża L-Irlanda vs Il-Kummissjoni (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Kuntrarjament għall-proċeduri l-oħra fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat mibdija mill-Kummissjoni fir-rigward ta' deċiżjonijiet tat-taxxa [3], hawnhekk il-kwistjoni ma hijiex dwar prezzijiet ta' trasferiment li jiddevjaw mill-prinċipju ta' distakkament ('arm's length principle'). Pjuttost, fit-tilwima sottostanti l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża kienet esprimiet ruħha fir-rigward tal-grupp Engie dwar it-trattament tat-taxxa ta' ristrutturar tal-grupp fil-Lussemburgu f'żewġ sensiliet ta' deċiżjonijiet tat-taxxa. Bħala konklużjoni, hija ċċertifikat li self konvertibbli bejn diversi kumpanniji Lussemburgiżi tal-grupp Engie kellu finalment jiġi kklassifikat bħala kapital estern fil-livell tal-"kumpannija li tissellef" u bħala kapital proprju fil-livell ta' "kumpannija li tislef". Ir-remunerazzjonijiet imħallsa fir-rigward tal-finanzjament għalhekk ma kinux inklużi fil-bażi taxxabbli fil-livell tas-sussidjarja, iżda kienu ttrattati bħala dħul mill-ishma tal-kumpannija omm. Dawn tal-aħħar ġeneralment ma jiġux intaxxati fi ħdan grupp ta' kumpanniji, u dan huwa l-każ ukoll fil-Lussemburgu. Għall-kuntrarju, fil-livell tas-sussidjarja, it-tassazzjoni seħħet biss fuq bażi taxxabbli speċjali ("marġni"), miftiehma mal-awtorità tat-taxxa.

3. Fid-deċiżjoni kontenzjuża [4], il-Kummissjoni qieset li l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża ma kellhiex tittratta d-dħul mill-ishma bħala eżenti mit-taxxa fil-livell tal-kumpannija omm. Billi wettaq evalwazzjoni differenti fid-deċiżjonijiet tat-taxxa, il-Gran Dukat allegatament ta għajnuna lill-kumpanniji omm rispettivi, jiġifieri lill-grupp Engie. Alternattivament, l-awtorità tat-taxxa kellha tapplika d-dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż fid-dritt Lussemburgiż. Il-Qorti Ġenerali qablet kompletament ma' din l-opinjoni tal-Kummissjoni.

4. Għalhekk, din il-proċedura tqajjem, fl-ewwel lok, il-kwistjoni dwar jekk il-vantaġġi fiskali miksuba mill-użu tas-self konvertibbli għandhomx jiġu kklassifikati bħala vantaġġ fiskali selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. F'dan ir-rigward, għandha tingħata risposta wkoll għad-domanda dwar jekk id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat jimponix, fil-kuntest nazzjonali, tassazzjoni korrispondenti (jiġifieri l-assenza ta' eżenzjoni mit-taxxa għad-dħul mill-ishma, meta l-profitti ddistribwiti ma jkunux diġà ġew intaxxati kompletament fil-livell tas-sussidjarja).

5. Fit-tieni lok, tqum il-kwistjoni dwar jekk il-Kummissjoni u l-Qorti tal-Ġustizzja jistgħux, permezz tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat, jistħarrġu l-"korrettezza" tal-pożizzjoni meħuda mill-awtorità tat-taxxa nazzjonali u tad-deċiżjonijiet tat-taxxa tagħha. F'dan ir-rigward, f'dak li jikkonċerna ż-żewġ aspetti, għandha tingħata risposta wkoll, fost l-oħrajn, għad-domanda dwar sa fejn il-Kummissjoni tista' tissostitwixxi l-interpretazzjoni tagħha stess (tad-dritt nazzjonali) flok interpretazzjoni magħmula mill-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali tad-dritt nazzjonali (f'dan il-każ, dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż) sabiex tistabbilixxi l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv.

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

[4] 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.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

6. L-Artikoli 107 *et seq*. TFUE jifformaw il-kuntest ġuridiku tal-Unjoni. Il-proċedura applikabbli għall-għajnuna illegali hija rregolata fil-Kapitolu III tar-Regolament (UE) 2015/1589 li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 108 TFUE[5] (iktar 'il quddiem ir-"Regolament 2015/1589").

B. Id-dritt Lussemburgiż

7. L-Artikolu 22(5) tal-loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, telle que modifiée (il-Liġi tal-4 ta' Diċembru 1967 dwar it-Taxxa fuq id-Dħul, kif emendata; iktar 'il quddiem il-"LIR"). tipprovdi, essenzjalment, li l-konverżjoni ta' assi hija meqjusa, bħala prinċipju, bħala skambju u għalhekk bħala bejgħ tal-assi mogħti u bħala l-akkwist tal-assi rċevut. Minn dan jista' jirriżulta qligħ kapitali taxxabbli.

8. Skont il-punt 1 tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 22a tal-LIR, fil-verżjoni li, skont is-sentenza appellata, kienet applikabbli fid-data tal-adozzjoni tad-deċiżjonijiet tat-taxxa:

"(2) B'deroga mill-paragrafu 5 tal-Artikolu 22, it-tranżazzjonijiet ta' skambju msemmija fin-numri 1 sa 4 hawn isfel ma jwasslux għas-seħħ tal-qligħ kapitali inerenti fl-oġġetti skambjati, sakemm, fil-każijiet imsemmija fin-numri 1, 3 u 4, jew il-kreditur jew is-soċju ma jirrinunzjawx 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 ta' operazzjoni kurrenti qabel il-konverżjoni huma ntaxxati fil-mument tal-iskambju."

9. L-Artikolu 164 tal-LIR huwa fformulat kif ġej:

"1. Sabiex jiġi ddeterminat id-dħul taxxabbli, huwa irrilevanti jekk id-dħul huwiex iddistribwit jew le lil dawk intitolati għal dan id-dħul.

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

3. Distribuzzjonijiet moħbija ta' profitti għandhom jiġu inklużi fid-dħul taxxabbli. Hemm distribuzzjoni moħbija tal-profitti b'mod partikolari jekk azzjonist, soċju jew parti interessata jirċievu direttament jew indirettament vantaġġi mingħand kumpannija jew mingħand assoċjazzjoni li normalment ma kinux jirċievu li kieku ma kellhomx din il-kwalità."

[5] Regolament tal-Kunsill (UE) 2015/1589 tat-13 ta' Lulju 2015 li jistabblixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 108 tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea (ĠU 2015, L 248, p. 9).

10. 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 u li jieħu waħda mill-forom elenkati fil-paragrafu 10 tal-anness,

2. kumpannija tal-kapital residenti kompletament taxxabbli 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 fiha 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 meta 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."

11. L-Artikolu 6 tal-iSteueranpassungsgesetz (il-Liġi ta' Adattament Fiskali Lussemburgiża, iktar 'il quddiem is-"StAnpG") jipprevedi:

"L-użu abbużiv ta' forom u possibbiltajiet ta' struttura tad-dritt ċivili ma jippermettix li jiġi evitat jew imnaqqas l-obbligu fiskali. F'każ ta' abbuż, it-taxxa għandha tinġabar taħt l-istess kundizzjonijiet bħal dawk li jkunu applikabbli fil-każ ta' struttura ġuridika xierqa għat-tranżazzjonijiet, għall-fatti u għaċ-ċirkustanzi ekonomiċi."

III. Il-fatti li wasslu għall-kawża

12. It-tilwima toriġina minn żewġ sensiliet ta' deċiżjonijiet tat-taxxa mogħtija mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu lill-grupp Engie. Kull waħda minn dawn tikkonċerna żewġ strutturi ta' finanzjament fi ħdan il-grupp li huma komparabbli.

13. Għal fehim aħjar, l-ewwel ser nippreżenta l-istruttura tal-grupp Engie, rilevanti għat-tilwima (taħt A.), qabel ma nindirizza t-tranżazzjonijiet li wasslu għad-deċiżjonijiet tat-taxxa, inkluża l-istruttura ta' finanzjament magħżula minn Engie (taħt B.). Imbagħad ser nippreżenta d-deċiżjonijiet tat-taxxa mogħtija mill-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi (taħt C.), id-deċiżjoni tal-Kummissjoni (taħt D.) u l-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali u s-sentenza appellata (taħt E.).

A. L-istruttura tal-grupp Engie

14. Il-grupp Engie huwa magħmul minn Engie S.A., kumpannija stabbilita fi Franza, kif ukoll il-kumpanniji kollha kkontrollati direttament jew indirettament minnha (punti 4 *et seq*. tas-sentenza appellata). Fost dawn il-kumpanniji hemm ukoll diversi kumpanniji stabbiliti fil-Lussemburgu.

15. Fil-Lussemburgu, Engie S.A. tikkontrolla, fost l-oħrajn, il-Compagnie européenne de Financement C.E.F. S.A. (iktar ’il quddiem “CEF”), li ngħatat l-isem ġdid ta’ Engie Invest International S.A. fl-2015. L-għan tal-kumpannija huwa l-akkwist ta’ ishma f’impriżi Lussemburgiżi u f’impriżi barranin, kif ukoll il-ġestjoni, il-massimizzazzjoni tal-valur u l-kontroll ta’ dawn l-ishma.

16. CEF għandha l-azzjonijiet kollha ta’ GDF Suez Treasury Management S.à.r.l (iktar ’il quddiem “GSTM”), ta’ Electrabel Invest Luxembourg S.A. (iktar ’il quddiem “EIL”) u ta’ GDF Suez LNG Holding S.à.r.l (iktar ’il quddiem “LNG Holding”) li ġiet imwaqqfa fil-Lussemburgu fl-2009 u msemmija mill-ġdid Engie Global LNG Holding S.à.r.l fl-2015.

17. LNG Holding għandha wkoll bħala għan l-akkwist ta’ ishma f’impriżi Lussemburgiżi u f’impriżi barranin kif ukoll il-ġestjoni ta’ dawn l-ishma. Il-kumpannija, min-naħa tagħha, għandha l-azzjonijiet kollha ta’ GDF Suez LNG Supply S.A. (iktar ’il quddiem “LNG Supply”) u ta’ GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l (iktar ’il quddiem “LNG Luxembourg”). LNG Supply teżerċita l-attivitajiet tagħha fis-settur tax-xiri u tal-bejgħ kif ukoll tan-negozju ta’ gass naturali likwifikat, ta’ gass u ta’ prodotti dderivati mill-gass.

B. It-tranżazzjonijiet u l-istruttura ta’ finanzjament

18. Matul is-snin 2009 sa 2015, saru diversi ristrutturazzjonijiet fi ħdan il-parti Lussemburgiża tal-grupp Engie, li ġew implimentati, b’mod partikolari, permezz ta’ strutturi kumplessi ta’ finanzjament fi ħdan il-grupp, u li huma deskritti bil-mod li ġej fil-punti 12 *et seq*. u fil-punti 36 *et seq*. tas-sentenza appellata:

1. It-trasferiment ta’ attivitajiet lil LNG Supply

19. L-ewwel ristrutturazzjoni kienet tikkonċerna lil LNG Holding (kumpannija omm) u lis-sussidjarji tagħha LNG Luxembourg (iktar ’il quddiem imsejħa wkoll il-“kumpannija intermedjarja”) u LNG Supply (sussidjarja).

20. Fit-30 ta’ Ottubru 2009, LNG Holding ittrasferixxiet l-attivitajiet operattivi tagħha fis-settur tal-gass naturali likwifikat u tal-prodotti dderivati mill-gass lil LNG Supply. Il-prezz tax-xiri kien ta’ 657 miljun dollaru Amerikan (USD) (madwar 553.26 miljun euro).

21. Għall-finijiet tal-finanzjament tat-trasferiment fi ħdan il-grupp, LNG Luxembourg tat lil LNG Supply self konvertibbli b’mod obbligatorju (iktar ’il quddiem iż-“ZORA”[6]) b’valur nominali ta’ USD 646 miljun u għal perijodu ta’ 15-il sena. Ma ngħabar l-ebda interess perjodiku fuq iż-ZORA.

[6] Ma huwiex ċar xi jfisser eżattament dan l-akronimu. Il-Kummissjoni tassumi li dan jirreferi għal “Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions” – ara n-nota ta’ qiegħ il-paġna 6 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

Minflok, LNG Supply kellha tagħti lil LNG Luxembourg, inkwantu kumpannija li tislef, azzjonijiet fil-kumpannija tagħha waqt il-konverżjoni taż-ZORA f'kapital proprju, prevista f'data sussegwenti.

22. Il-valur tal-azzjonijiet li għandhom għalhekk jingħataw jiġi kkalkolat fuq il-bażi tal-ammont nominali taż-ZORA fil-mument tal-konverżjoni, miżjud jew imnaqqas b'parti varjabbli. Il-parti varjabbli tikkorrispondi, min-naħa tagħha, għall-profitti magħmula minn LNG Supply matul il-perijodu taż-ZORA wara tnaqqis ta' marġni taxxabbli. Il-marġni konkretament suġġett għal tassazzjoni u l-bażi ta' dan il-marġni ġew mifthiema mal-awtorità tat-taxxa f'deċiżjoni tat-taxxa (ara iktar 'il quddiem taħt C). Madankollu, il-parti varjabbli tista' tkun ukoll – fis-snin b'telf – negattiva. L-ammont tal-parti varjabbli jissejjaħ ukoll "akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA".

23. LNG Luxembourg, min-naħa tagħha, iffinanzjat iż-ZORA permezz ta' kuntratt forward ma' LNG Holding (li f'dak il-mument kien għad kellha l-isem LNG Trading). Fil-kuntest ta' dan il-kuntratt forward, LNG Holding tħallas lil LNG Luxembourg ammont ugwali għall-valur nominali taż-ZORA, jiġifieri USD 646 miljun, bi skambju għall-akkwist tad-drittijiet fuq l-azzjonijiet li LNG Supply ser toħroġ mal-konverżjoni taż-ZORA.

24. Fl-2014, iż-ZORA kien is-suġġett ta' konverżjoni parzjali. Bħala element imsejjaħ finanzjament ibridu, iż-ZORA huwa ttrattat fil-livell tas-sussidjarja bħala tip ta' kapital estern, filwaqt li jitqies bħala kapital proprju fil-livell tal-kumpannija omm fil-mument tal-konverżjoni. Sabiex tagħmel dan, LNG Supply ipproċediet għal żieda fil-kapital ta' USD 699.9 miljun (madwar 589.6 miljun euro), fejn USD 193.8 miljun (madwar 163.3 miljun euro) minnhom huma rimbors ta' parti mill-ammont nominali taż-ZORA inkwistjoni u l-bilanċ finali ġie assenjat għall-pagament ta' parti mill-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA.

25. Fil-livell ta' LNG Luxembourg (kumpannija intermedjarja), il-konverżjoni parzjali wasslet għal tnaqqis tal-valur taż-ZORA, kontabilizzat bħala assi, ta' USD 193.8 miljun, u għal tnaqqis korrispondenti, irreġistrat fil-passiv f'dak li jirrigwarda l-kuntratt forward. Għalhekk, fil-livell ta' LNG Luxembourg, l-operazzjoni kienet fiskalment newtrali. Id-dħul mill-ishma rċevut sussegwentement fil-livell ta' LNG Holding (kumpannija omm), ikkostitwit mill-azzjonijiet maħruġa minn LNG Supply (sussidjarja) waqt il-konverżjoni taż-ZORA, ġie kkunsidrat, bl-applikazzjoni tal-iskema għall-kumpanniji omm, previst fl-Artikolu 166 tal-LIR (jiġifieri permezz tal-eżenzjoni tad-distribuzzjoni ta' profitti fi ħdan grupp), bħala eżenti. Dawn il-konsegwenzi fiskali kienu previsti fid-deċiżjonijiet tat-taxxa (ara iktar 'l isfel taħt C.).

2. It-trasferiment ta' attivitajiet lil GSTM

26. It-tieni ristrutturazzjoni kienet tikkonċerna lil CEF (kumpannija omm) u lis-sussidjarji tagħha EIL (iktar 'il quddiem imsejħa wkoll il-"kumpannija intermedjarja") u GSTM (sussidjarja). Mill-2010, CEF ittrasferixxiet l-attività tagħha ta' finanzjament u ta' ġestjoni tat-teżor lil GSTM. Il-prezz tax-xiri kien ta' madwar 1.036 biljun euro.

27. Dan it-trasferiment fi ħdan grupp ġie huwa wkoll iffinanzjat minn ZORA, li l-iskadenza tiegħu ġiet stabbilita għall-2026, mogħti minn EIL lil GSTM. L-ammont nominali taż-ZORA jikkorrispondi għall-prezz tax-xiri. L-istruttura ta' finanzjament kienet barra minn hekk simili għal dik użata għat-trasferiment tal-attivitajiet lil LNG Supply; b'mod partikolari, EIL ikkonkludiet ma' CEF kuntratt forward identiku, b'tali mod li għandu jsir riferiment għal dak li ġie espost fil-punti preċedenti.

28. Madankollu, il-konverżjoni taż-ZORA għadha ma seħħitx, b'tali mod li CEF għadha ma rċevietx, f'dan ir-rigward, dħul minn ishma.

C. Id-deċiżjonijiet tat-taxxa tal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża

29. B'rabta ma' dawn it-tranżazzjonijiet kif ukoll tal-finanzjament rispettiv tagħhom, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tat lill-grupp Engie żewġ sensiliet ta' deċiżjonijiet tat-taxxa (punti 17 *et seq*. tas-sentenza appellata).

1. Id-deċiżjonijiet tat-taxxa dwar it-trasferiment ta' attivitajiet lil LNG Supply

30. L-ewwel deċiżjoni tat-taxxa nħarġet fid-9 ta' Settembru 2008. Hija tirrigwarda l-ħolqien ta' LNG Supply u ta' LNG Luxembourg, kif ukoll il-pjan ta' trasferiment tal-attivitajiet ta' LNG Holding lil LNG Supply.

31. F'dak li jirrigwarda t-taxxa, mid-deċiżjoni tat-taxxa jirriżulta li LNG Supply hija ntaxxata b'mod speċifiku biss fuq il-marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża: skont id-deċiżjoni tal-Kummissjoni tal-20 ta' Ġunju 2018[7], il-bażi taxxabbli ma hijiex il-profitt (bħala differenza ta' żewġ assi ta' operat fil-bidu u fl-aħħar tas-sena) ta' LNG Supply, iżda ammont li jikkorrispondi għal "marġni kumplessiv nett ta' ⬩ % tal-valur tal-ammont gross tal-assi kif indikat fil-karta tal-bilanċ ta' [LNG Supply]". F'dan ir-rigward, "tali marġni nett madankollu ma jkunx inqas minn ⬩ % tal-fatturat annwali gross tal-kumpannija". Dan l-ammont (il-marġni) huwa għalhekk suġġett għar-rata normali tat-taxxa fuq id-dħul (iktar 'il quddiem it-"tassazzjoni tal-marġni").

32. Minn dan tirriżulta taxxa fuq id-dħul, ibbażata fuq il-valur imniżżel fil-karta tal-bilanċ, iżda tal-inqas taxxa fuq id-dħul bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ. Dan ifisser li LNG Supply hija wkoll responsabbli għat-taxxa fuq id-dħul fil-każ ta' telf. Minħabba din it-tassazzjoni bbażata fuq il-valur imniżżel fil-karta tal-bilanċ jew fuq id-dħul mill-bejgħ, l-introjtu reali (id-dħul mingħajr l-infiq) ta' LNG Supply ma kienx għadu rilevanti sabiex tiġi ddeterminata l-bażi taxxabbli. Mill-proċessi ma jirriżultax għalfejn u fuq liema bażi legali l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża aċċettat (jew setgħet taċċetta) din it-tassazzjoni derogatorja u imponiet tali marġni nett. Fi kwalunkwe każ, ir-riżultat ekonomiku li baqa' għal LNG Supply wara t-tnaqqis ta' dan il-marġni kien jagħti, skont kif kien ġie miftiehem, l-ammont tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA.

33. Skont id-deċiżjoni tal-Kummissjoni[8], l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tagħti lil LNG Luxembourg, bħala "kumpannija li tislef", il-possibbiltà li żżomm fil-kontijiet tagħha, matul il-perijodu ta' validità taż-ZORA, il-valur ta' dan tal-aħħar għall-valur kontabbli tiegħu, u LNG Luxembourg użat din il-possibbiltà. Barra minn hekk, id-deċiżjoni tat-taxxa tipprevedi li l-konverżjoni sussegwenti taż-ZORA f'azzjonijiet tal-kumpannija ma twassalx għal qligħ kapitali taxxabbli jekk LNG Luxembourg tagħżel li tapplika l-Artikolu 22a tal-LIR. Għalhekk, dan ma jwassalx għal tassazzjoni tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA inklużi fil-valur tal-azzjonijiet maħruġa. F'dan ir-rigward, dawn huma ttrattati bħala fondi proprji.

[7] Premessa 36 tad-deċiżjoni.

[8] Premessa 38 tad-deċiżjoni. Id-deskrizzjoni fl-espożizzjoni tal-fatti tas-sentenza appellata (punt 22) ma huma la preċiżi u lanqas ċari f'dan ir-rigward.

34. Fl-aħħar nett, mid-deċiżjoni tat-taxxa tad-9 ta' Settembru 2008 jirriżulta li LNG Holding tinkludi l-ħlas magħmul lil LNG Luxembourg b'rabta mal-kuntratt forward inkwantu assi finanzjarji fissi, b'tali mod li, qabel il-konverżjoni taż-ZORA, LNG Holding ma hija ser tieħu inkunsiderazzjoni l-ebda dħul jew spejjeż li jistgħu jitnaqqsu fir-rigward ta' dan iż-ZORA. Barra minn hekk, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tikkonferma li l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR tapplika għas-sehem f'LNG Supply, akkwistat abbażi tal-kuntratt forward.

35. It-tieni deċiżjoni tat-taxxa nħarġet fit-30 ta' Settembru 2008 u tirrigwarda t-trasferiment tal-ġestjoni effettiva ta' LNG Trading lejn il-Pajjiżi l-Baxxi. It-tielet deċiżjoni tat-taxxa nħarġet fit-3 ta' Marzu 2009 u tikkonferma l-modifiki li saru fl-istruttura ta' finanzjament, previsti fid-deċiżjoni tat-taxxa tad-9 ta' Settembru 2008, b'mod partikolari s-sostituzzjoni ta' LNG Trading minn LNG Holding u l-implimentazzjoni taż-ZORA sottoskritt minn LNG Supply ma' LNG Luxembourg u LNG Holding. Ir-raba' deċiżjoni tat-taxxa nħarġet fid-9 ta' Marzu 2012 u tiċċara ċerti termini tal-kontabbiltà użati biex jiġi kkalkolat il-marġni li fuqu hija ntaxxata LNG Supply.

36. L-aħħar deċiżjoni tat-taxxa nħarġet fit-13 ta' Marzu 2014 u tikkonferma l-pożizzjoni esposta fit-talba tal-20 ta' Settembru 2013. Hija tirrigwarda t-trattament tat-taxxa tal-konverżjoni parzjali taż-ZORA sottoskritt minn LNG Supply. Minn dan jirriżulta, skont il-punt 27 tas-sentenza appellata, li fil-jum tal-konverżjoni ta' dan is-self LNG Supply ser tnaqqas il-kapital azzjonarju tagħha b'ammont li jikkorrispondi għall-ammont ta' din il-konverżjoni.

37. Minn perspettiva fiskali, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tikkonferma li l-konverżjoni parzjali inkwistjoni ma jkollha l-ebda effett fuq LNG Luxembourg. LNG Holding tikkontabbilizza, min-naħa tagħha, profitt ekwivalenti għad-differenza bejn l-ammont nominali tal-azzjonijiet konvertiti u l-ammont ta' din il-konverżjoni (jiġifieri fl-ammont tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA). Huwa kkonstatat ukoll li dan il-profitt jaqa' taħt l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR.

2. Id-deċiżjonijiet tat-taxxa dwar it-trasferiment ta' attivitajiet lil GSTM

38. 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 likwifikat lil LNG Supply. L-istruttura inkwistjoni fil-fatt hija bbażata fuq ZORA sottoskritt minn GSTM ma' EIL u użat sabiex jiġi ffinanzjat l-akkwist tal-attività ta' finanzjament u ta' ġestjoni tat-teżor ta' CEF. Bl-istess mod bħal għal LNG Supply, GSTM hija ntaxxata matul il-perijodu ta' eżekuzzjoni taż-ZORA fuq marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża.

39. It-tieni deċiżjoni tat-taxxa, maħruġa fil-15 ta' Ġunju 2012, tivvalida t-trattament tat-taxxa tat-tranżazzjoni ta' finanzjament u hija bbażata fuq analiżi identika għal dik li tinsab fid-deċiżjoni tat-taxxa tad-9 ta' Settembru 2008 dwar trasferiment tal-attivitajiet ta' LNG Trading lil LNG Supply. Madankollu, hija tiddistingwixxi ruħha minn din id-deċiżjoni fir-rigward ta' eventwali żieda fl-ammont taż-ZORA sottoskritt minn GSTM.

3. Sunt

40. Bħala konklużjoni, mid-deċiżjonijiet tat-taxxa jirriżulta li l-kumpanniji operattivi LNG Supply u GSTM huma ntaxxati bir-rata normali tat-taxxa fuq il-kumpanniji biss fuq bażi taxxabbli (marġni) miftiehma mal-awtorità tat-taxxa. Dan il-valur taxxabbli skont it-taxxa fuq il-kumpanniji ma ġiex iddeterminat fil-kuntest tad-determinazzjoni normali tal-profitti (jiġifieri, normalment, permezz ta' paragun tal-assi operattivi), iżda abbażi tal-valur imniżżel fil-karta tal-bilanċ, jew, tal-inqas, abbażi tad-dħul mill-bejgħ. Għalhekk, is-sussidjarji operattivi kienu suġġetti għal taxxa ukoll fil-każ ta' telf.

41. Il-profitti tal-assi li jaqbżu l-bażi taxxabbli ddeterminata b'dan il-mod (jiġifieri l-bqija tal-profitt effettiv) ma ġewx intaxxati fil-livell tal-kumpanniji operattivi (LNG Supply u GSTM) minħabba t-tassazzjoni miftiehma tal-marġni, u ġew attribwiti biss għall-element ta' finanzjament (ZORA).

42. Minħabba l-kuntratt forward, fil-każ ta' konverżjoni taż-ZORA f'azzjonijiet fil-kumpannija, ma hemm l-ebda profitt fuq il-livell tal-kumpannija intermedjarja. Il-profitti li jirriżultaw mill-konverżjoni taż-ZORA huma għalhekk ittrattati bħala kapital proprju fil-livell tal-kumpannija omm u, bis-saħħa tal-iskema Lussemburgiża għall-kumpanniji omm (Artikolu 166 tal-LIR), ma humiex intaxxati. Bħala konklużjoni, tibqa' biss it-tassazzjoni msemmija iktar 'il fuq tal-marġni tal-attività operazzjonali.

D. Id-deċiżjoni tal-Kummissjoni

43. Fit-23 ta' Marzu 2015, il-Kummissjoni Ewropea bagħtet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu talba għal informazzjoni dwar id-deċiżjonijiet tat-taxxa maħruġa lill-grupp Engie. Wara li l-Kummissjoni informat lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, permezz ta' ittra tal-1 ta' April 2016, li hija kellha dubji dwar il-konformità ta' dawn id-deċiżjonijiet tat-taxxa mad-dritt tal-għajnuna mill-Istat, hija fetħet, fid-19 ta' Settembru 2016, il-proċedura ta' investigazzjoni formali, konformement mal-Artikolu 108(2) TFUE. Fl-20 ta' Ġunju 2018, il-Kummissjoni adottat id-deċiżjoni kontenzjuża.

44. F'din id-deċiżjoni, il-Kummissjoni tqis, essenzjalment, li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ta vantaġġ selettiv lill-grupp Engie, bi ksur tal-Artikolu 107(1) u tal-Artikolu 108(3) TFUE. Il-Kummissjoni tikkritika l-impatt konkret tal-istruttura ta' finanzjament magħżula fuq id-dejn fiskali kollu ta' dan il-grupp, peress li, fl-aħħar mill-aħħar, kważi l-profitti kollha magħmula mis-sussidjarji fil-Lussemburgu baqgħu fil-fatt mhux intaxxati.

45. B'mod partikolari, il-Kummissjoni tiġġustifika l-għoti ta' vantaġġ ekonomiku bil-fatt li, skont id-deċiżjonijiet tat-taxxa, bl-eċċezzjoni tal-marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża, l-ebda waħda mill-kumpanniji involuti fit-tranżazzjonijiet ma hija ntaxxata fuq l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, li jikkorrispondu għall-profitti magħmula minn LNG Supply u GSTM. Il-Kummissjoni tqis li l-vantaġġ rilevanti fir-rigward tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat jinsab b'mod konkret fl-applikazzjoni tal-eżenzjoni fiskali prevista fl-Artikolu 166 LIR għad-dħul mill-ishma magħmul mill-kumpanniji omm rispettivi wara l-konverżjoni, filwaqt li, fil-livell tas-sussidjarji (bħal fil-każ tal-kumpanniji intermedjarji), l-ebda tassazzjoni effettiva ma kienet żgurata.

46. F'dak li jirrigwarda l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, il-Kummissjoni tibbaża ruħha fuq, b'kollox, erba' linji ta' raġunament differenti.

47. L-ewwel, il-Kummissjoni tqis li teżisti selettività fil-livell tal-kumpanniji omm, jiġifieri LNG Holding u CEF, sa fejn id-deċiżjonijiet tat-taxxa approvaw, f'dan il-livell, nuqqas ta' tassazzjoni tad-dħul mill-ishma li jikkorrispondi, minn perspettiva ekonomika, għall-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA. Għalhekk, it-trattament jiddevja minn qafas ta' riferiment estiż, ikkostitwit mis-sistema Lussemburgiża ta' tassazzjoni tal-kumpanniji, li bis-saħħa tiegħu l-entitajiet residenti fil-Lussemburgu huma ntaxxati fuq il-profitti tagħhom, hekk kif ikkonstatati fil-kontijiet annwali tagħhom.

48. It-tieni, il-Kummissjoni tqis li teżisti selettività fil-livell tal-kumpanniji omm, sa fejn id-deċiżjonijiet tat-taxxa approvaw l-applikazzjoni tal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma, prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR, għad-dħul irċevut mill-kumpanniji omm. Skont il-Kummissjoni, dan it-trattament jiddevja minn qafas ta' riferiment limitat, ikkostitwit mid-dispożizzjonijiet dwar l-eżenzjoni fiskali tad-dħul mill-ishma, peress li, skont dan it-trattament, eżenzjoni fiskali għandha tingħata biss meta l-profitti ddistribwiti jkunu ġew intaxxati minn qabel fil-livell tas-sussidjarji (l-hekk imsejjaħ prinċipju ta' korrispondenza).

49. It-tielet, il-Kummissjoni tqis li d-deċiżjonijiet tat-taxxa jwasslu għal vantaġġ selettiv għall-grupp Engie, peress li t-tnaqqis tat-taxxa tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA fil-livell tas-sussidjarji flimkien man-nuqqas ta' tassazzjoni tagħhom fil-livell tal-kumpanniji intermedjarji u omm meħuda flimkien wassal għal tnaqqis tal-bażi taxxabbli globali tal-grupp fil-Lussemburgu. Dan jiddevja minn qafas ta' riferiment estiż, ikkostitwit mis-sistema Lussemburgiża tat-tassazzjoni tal-kumpanniji, li ma jippermettix tali tnaqqis tal-valur taxxabbli (l-hekk imsejħa "analiżi fil-livell tal-grupp").

50. Ir-raba', bħala linja alternattiva ta' raġunament, il-Kummissjoni ssostni li d-deċiżjonijiet tat-taxxa jiddevjaw mid-dispożizzjoni Lussemburgiża dwar il-prevenzjoni ta' abbuż fid-dritt fiskali, jiġifieri li huwa b'mod żbaljat li l-awtorità tat-taxxa ma applikatx id-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, prevista fl-Artikolu 6 tas-StAnpG. Skont il-Kummissjoni, l-istruttura ta' finanzjament stabbilita mill-grupp Engie kienet abbużiva, b'tali mod li, abbażi tal-ġurisprudenza Lussemburgiża, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża ma kellhiex tagħti dawn id-deċiżjonijiet tat-taxxa (ommissjoni ta' ġlieda kontra l-abbużi).

51. Il-Kummissjoni bdiet mill-premessa li l-elementi l-oħra li jikkostitwixxu għajnuna skont l-Artikolu 107(1) TFUE kienu wkoll issodisfatti, u għaldaqstant iddeċidiet li l-Lussemburgu kellu jirkupra l-għajnuna mingħand LNG Holding. Kwalunkwe somma mhux irrimborsata minn LNG Holding kellha tiġi rkuprata mingħand Engie S.A. Peress li t-tieni sensiela ta' deċiżjonijiet tat-taxxa għadha ma kinitx is-suġġett ta' konverżjoni taż-ZORA f'azzjonijiet ta' GSTM, ma ġie ordnat l-ebda rkupru f'dan ir-rigward. F'dak li jirrigwarda l-konverżjonijiet futuri, it-trattament ulterjuri tad-dħul mill-ishma li jirriżulta minn dan ġie pprojbit bħala eżenti mit-taxxa.

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

52. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-30 ta' Awwissu 2018, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ppreżenta r-rikors fil-Kawża T-516/18, intiż għall-annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża.

53. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fl-4 ta' Settembru 2018, Engie Global LNG Holding S.à.r.l., Engie Invest International S.A. u Engie S.A. (iktar 'il quddiem "Engie") ippreżentaw ukoll, fil-Kawża T-525/18, rikors għall-annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża.

54. Permezz ta' digriet tal-15 ta' Frar 2019, il-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali laqa' t-talba għal intervent tal-Irlanda fil-Kawża T-516/18.

55. Permezz ta' digriet tal-President tat-Tieni' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali tat-12 ta' Ġunju 2020, wara li nstemgħu l-partijiet, il-Kawżi T-516/18 u T-525/18 ingħaqdu għall-finijiet tal-fażi orali tal-proċedura, skont l-Artikolu 68(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali.

56. Insostenn tar-rikorsi tagħhom, Engie u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu invokaw, essenzjalment, sitt gruppi ta' motivi:

– l-ewwel grupp jirrigwarda ksur tal-Artikoli 4 u 5 TUE kif ukoll tal-Artikoli 3 sa 5 TFUE, u tal-Artikoli 113 sa 117 TFUE, sa fejn l-analiżi tal-Kummissjoni twassal, fil-fehma tagħhom, għal armonizzazzjoni fiskali moħbija (it-tielet motiv fil-Kawża T-516/18 u l-ħames motiv fil-Kawża T-525/18);

– it-tieni grupp jirrigwarda ksur tal-Artikolu 107 TFUE, sa fejn il-Kummissjoni qieset li d-deċiżjonijiet tat-taxxa kienu jagħtu vantaġġ minħabba li ma kinux konformi mad-dritt fiskali Lussemburgiż (it-tieni motiv fil-Kawża T-516/18 u t-tieni motiv fil-Kawża T-525/18);

– it-tielet grupp jirrigwarda ksur tal-Artikolu 107 TFUE, tal-obbligu ta' motivazzjoni previst fl-Artikolu 296 TFUE kif ukoll tal-prinċipju ta' rispett tad-drittijiet tad-difiża, sa fejn il-Kummissjoni kkonstatat in-natura selettiva ta' dan il-vantaġġ (l-ewwel, ir-raba' u s-sitt motiv fil-Kawża T-516/18 u t-tielet, is-sitt u t-tmien motiv fil-Kawża T-525/18);

– ir-raba' grupp jirrigwarda ksur tal-Artikolu 107 TFUE, sa fejn il-Kummissjoni qieset li d-deċiżjonijiet tat-taxxa huma imputabbli lill-Istat Lussemburgiż u li kien jinvolvu l-użu ta' riżorsi tal-Istat (l-ewwel motiv fil-Kawża T-525/18);

– il-ħames grupp jirrigwarda ksur tal-Artikolu 107 TFUE, sa fejn il-Kummissjoni kklassifikat b'mod żbaljat id-deċiżjonijiet tat-taxxa bħala għajnuna individwali (ir-raba' motiv fil-Kawża T-525/18);

– is-sitt grupp jirrigwarda ksur tal-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, sa fejn il-Kummissjoni ordnat l-irkupru tal-għajnuna (il-ħames motiv fil-Kawża T-516/18 u s-seba' motiv fil-Kawża T-525/18).

57. Permezz tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ċaħdet dawn il-motivi kollha u, għaldaqstant, ir-rikorsi fil-Kawżi T-516/18 u T-525/18 fl-intier tagħhom.

58. F'dak li jirrigwarda l-ewwel grupp ta' motivi, il-Qorti Ġenerali kkonstatat (punti 134 *et seq.*, b'mod partikolari l-punt 150) essenzjalment, li, permezz tal-eżami tad-deċiżjonijiet tat-taxxa, il-Kummissjoni ma wettqitx armonizzazzjoni fiskali, iżda sempliċement użat is-setgħa mogħtija lilha mill-Artikolu 107(1) TFUE.

59. Fir-rigward tat-tieni u t-tielet grupp ta' motivi, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat, fil-punt 230 tas-sentenza tagħha, li, sa fejn ċerti motivi ta' deċiżjoni huma, waħedhom, ta' natura li jiġġustifikawha b'mod suffiċjenti fid-dritt, id-difetti li bihom jistgħu jkunu vvizzjati l-motivi l-oħra ma għandhomx effett fuq id-dispożittiv tagħha. L-ewwel, il-Qorti Ġenerali eżaminat il-qafas ta' riferiment limitat, li allegatament huwa kkostitwit mill-Artikolu 164 u l-Artikolu 166 tal-LIR, u kkonkludiet, diġà fir-rigward ta' dan il-qafas ta' riferiment, li teżisti deroga minn dan li

ma tistax tiġi ġġustifikata. Il-Qorti Ġenerali qieset, bħall-Kummissjoni, li din tal-aħħar ma kinitx obbligata tinkludi d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji fil-qafas ta' riferiment, b'mod partikolari għaliex din kienet sitwazzjoni purament interna (punti 263 *et seq.*). Għaldaqstant, il-Kummissjoni ġustament qieset li d-deċiżjonijiet tat-taxxa kienu jiddevjaw mill-qafas ta' riferiment kkostitwit mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, jiġifieri li, permezz tad-deċiżjonijiet tat-taxxa, ġie vvalidat żball ta' applikazzjoni tad-dritt (punti 288 *et seq.*).

60. Fir-rigward tal-allegata assenza ta' vantaġġ selettiv fid-dawl tad-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż ta' dritt, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat li l-Kummissjoni kienet uriet b'mod suffiċjenti l-kriterji kollha neċessarji sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' abbuż ta' dritt fid-dritt Lussemburgiż, – jiġifieri l-użu ta' forom jew ta' istituzzjonijiet irregolati mid-dritt privat, it-tnaqqis tad-dejn fiskali, l-użu ta' mezz legali mhux xieraq u l-assenza ta' motivi mhux fiskali (punti 384 *et seq.*, b'mod partikolari l-punti 410 *et seq.*).

61. Fir-rigward tar-raba' grupp ta' motivi, il-Qorti Ġenerali kkonstatat (punti 212 *et seq.*) li d-deċiżjonijiet tat-taxxa ġew adottati mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża u li minn dawn id-deċiżjonijiet tat-taxxa kien jirriżulta tnaqqis tal-oneru fiskali li bħala prinċipju għandha ssostni impriża, b'tali mod li la kien hemm imputabbiltà lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u lanqas l-użu ta' riżorsi tal-Istat.

62. Fir-rigward tal-ħames grupp ta' motivi, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat (punti 479 *et seq.*) li l-Kummissjoni tista' tikklassifika bħala għajnuna individwali miżura ta' applikazzjoni ta' skema ġenerali, mingħajr ma jkollha għalfejn turi minn qabel li d-dispożizzjonijiet li fuqhom hija bbażata l-imsemmija skema jikkostitwixxu skema ta' għajnuna, anki jekk dan ikun il-każ.

63. Fl-aħħar nett, fir-rigward tas-sitt grupp ta' motivi, il-Qorti Ġenerali kkonstatat (punti 489 *et seq.*) li l-Kummissjoni ma kisritx il-prinċipji ġenerali ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi meta ordnat lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu jirkupra l-għajnuna. B'mod partikolari, l-impriżi benefiċjarji ta' għajnuna jista' jkollhom, bħala prinċipju, aspettattivi leġittimi fir-rigward tar-regolarità tal-għajnuna biss jekk din tkun ingħatat b'osservanza tal-proċedura prevista fl-Artikolu 108 TFUE.

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

64. Fit-22 ta' Lulju 2021, Engie ppreżentat dan l-appell (Kawża C-454/21 P) mis-sentenza tal-Qorti Ġenerali. Engie titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tiddikjara l-appell preżenti ammissibbli u fondat;

– tannulla s-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tat-12 ta' Mejju 2021 fil-Kawżi magħquda T-516/18 u T-525/18, Il-Lussemburgu u Engie Global LNG Holding *et* vs Il-Kummissjoni;

– tagħti deċiżjoni finali fuq il-mertu, konformement mal-Artikolu 61 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, u tilqa' t-talbiet mressqa minn Engie fl-ewwel istanza jew, sussidjarjament, tannulla l-Artikolu 2 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), sa fejn din tordna l-irkupru tal-għajnuna;

– b'mod iktar sussidjarju, tibgħat lura l-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali;

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż kollha.

65. Fil-21 ta' Lulju 2021, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ppreżenta dan l-appell (Kawża C-451/21 P) mis-sentenza tal-Qorti Ġenerali. Il-Lussemburgu jitlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tannulla s-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tat-12 ta' Mejju 2021 fil-Kawżi magħquda T-516/18 u T-525/18, Il-Lussemburgu u Engie Global LNG Holding *et* vs Il-Kummissjoni;

– tagħti deċiżjoni finali fuq il-mertu, konformement mal-Artikolu 61 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, u tilqa' t-talbiet mressqa mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu fl-ewwel istanza u tannulla d-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;

– sussidjarjament, tibgħat lura l-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali,

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż sostnuti mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu.

66. Fiż-żewġ kawżi, il-Kummissjoni titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-appelli u tikkundanna lill-appellanti għall-ispejjeż.

67. Il-partijiet ikkonċernati kollha ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u, fit-30 ta' Jannar 2023, huma ppreżentaw b'mod konġunt osservazzjonijiet orali fuq l-appelli.

V. Analiżi legali

68. Insostenn tal-appell, Engie tinvoka tliet aggravji, u l-Lussemburgu erba' aggravji li l-kontenut tagħhom jikkoinċidi. Fil-kuntest tal-eżami tal-aggravji tal-appell, ser nibda b'dawk ta' Engie (taħt A., B., C.) u ser intemm bl-aggravji ulterjuri tal-Lussemburgu (taħt D.). F'dan ir-rigward, ser nillimita ruħi, bħala eżempju, għas-sensiela ta' deċiżjonijiet tat-taxxa li jikkonċernaw lil LNG Holding, peress li, fi kwalunkwe każ, iż-ZORA kien is-suġġett ta' konverżjoni parzjali fir-rigward tagħhom. Dan ir-raġunament jista' jiġi traspost għat-tieni sensiela ta' deċiżjonijiet tat-taxxa li jikkonċernaw lil GSTM.

A. Fuq l-ewwel aggravju: interpretazzjoni żbaljata tal-Artikolu 107(1) TFUE fir-rigward ta' qafas ta' riferiment limitat

69. Permezz tal-ewwel aggravju tagħha, Engie (u wkoll il-Lussemburgu) issostni li l-Qorti Ġenerali wettqet żbalji ta' liġi fl-interpretazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE, b'mod partikolari fid-determinazzjoni tal-qafas ta' riferiment. Il-Qorti Ġenerali qieset li d-deċiżjonijiet tat-taxxa favur Engie kienu dderogaw mill-qafas ta' riferiment limitat ikkostitwit mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR.

70. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifikazzjoni bħala "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE teħtieġ li jkun hemm intervent mill-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat. It-tieni, dan l-intervent għandu jkun jista' jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet, hija għandha tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju. Ir-raba', hija għandha toħloq distorsjoni jew thedded li toħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni [9].

71. Hawnhekk għandhom jiġu vverifikati biss il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar il-karatteristika ta' vantaġġ selettiv. Fir-rigward tal-miżuri fiskali, skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-selettività għandha tiġi ddeterminata f'diversi stadji. Għal dan il-għan, huwa meħtieġ, fl-ewwel lok, li tiġi ddeterminata s-sistema fiskali ġenerali jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat (l-hekk imsejjaħ qafas ta' riferiment) [10]. Huwa minn din is-sistema fiskali ġenerali jew "normali" li għandu, fit-tieni lok, jiġi evalwat jekk il-miżura fiskali inkwistjoni tidderogax mill-imsemmija sistema ġenerali, sa fejn hija tintroduċi differenzazzjonijiet bejn operaturi li, fid-dawl tal-għan imfittex minn din is-sistema ġenerali, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli [11]. Jekk tkun ġiet ikkonstatata deroga mit-"tassazzjoni normali", għandu, fl-aħħar lok, jiġi eżaminat jekk id-deroga hijiex iġġustifikata.

72. Il-punt tat-tluq fid-determinazzjoni tal-qafas ta' riferiment għandu jkun, f'dan ir-rigward, dejjem id-deċiżjoni tal-leġiżlatur nazzjonali dwar dak li jqis bħala t-tassazzjoni "normali". Id-deċiżjonijiet fundamentali tat-tassazzjoni, b'mod partikolari d-deċiżjonijiet dwar il-metodu ta' tassazzjoni, iżda wkoll l-għanijiet u l-prinċipji ta' tassazzjoni jappartjenu għalhekk lill-Istat Membru [12]. Għaldaqstant, la l-Kummissjoni u lanqas il-Qorti tal-Ġustizzja ma jistgħu jevalwaw id-dritt fiskali nazzjonali fid-dawl ta' sistema fiskali ideali jew fittizja [13].

73. Peress li d-determinazzjoni tal-qafas ta' riferiment tikkostitwixxi l-punt tat-tluq tal-eżami komparattiv li għandu jitwettaq fil-kuntest tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva, żball imwettaq f'din id-determinazzjoni neċessarjament jivvizzja l-eżami kollu tal-kundizzjoni dwar in-natura selettiva [14].

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

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

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

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

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

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

1. Il-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali

74. Il-Qorti Ġenerali kkonstatat, fil-punti 292 *et seq*., li huwa minnu li l-Artikolu 166 tal-LIR ma jissuġġettax formalment l-għoti tal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma fil-livell tal-kumpannija omm għal tassazzjoni tal-profitti ddistribwiti fil-livell tas-sussidjarji. Mill-kuntest tal-Artikolu 166 tal-LIR u tal-Artikolu 164 tal-LIR jirriżulta madankollu li l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma taħt l-Artikolu 166 tal-LIR tingħata biss jekk id-dħul ma jkunx tnaqqas mill-bażi taxxabbli tas-sussidjarja (punt 297).

75. Barra minn hekk, huwa minnu li l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA ma jikkostitwixxux, skont il-Qorti Ġenerali, formalment distribuzzjonijiet ta' profitti fis-sens tal-Artikolu 164 tal-LIR. Madankollu, sa fejn id-dħul mill-ishma eżentat fil-livell tal-kumpanniji omm jikkorrispondi essenzjalment għall-ammont tal-akkumulazzjonijiet, hemm lok li jiġi kkunsidrat, fiċ-ċirkustanzi partikolari tal-każ, li dan huwa materjalment distribuzzjoni ta' profitti (punt 300).

76. Fil-punt 327, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li, fid-deċiżjonijiet tat-taxxa, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża ddevjat mill-qafas ta' riferiment kkostitwit mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR billi kkonfermat, fil-livell tal-kumpanniji omm, l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma li jikkorrispondi, minn perspettiva ekonomika, għall-ammont tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA mnaqqsa bħala spejjeż fil-livell tas-sussidjarji.

2. Analiżi

77. Bħala konklużjoni, Engie u l-Lussemburgu jsostnu li l-Qorti Ġenerali wettqet żbalji ta' liġi u żnaturament tal-fatti f'dawn il-konstatazzjonijiet. Huma jqisu li l-Qorti Ġenerali kkonkludiet b'mod żbaljat li hemm rabta bejn l-Artikolu 164 tal-LIR u l-Artikolu 166 tal-LIR meta kkunsidrat, bħall-Kummissjoni, li d-deċiżjonijiet tat-taxxa Lussemburgiżi jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat. Għaldaqstant, għandu jiġi ddeterminat jekk il-Qorti Ġenerali wettqitx żball ta' liġi meta kkonfermat is-sistema ta' riferiment użata mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża.

78. Id-determinazzjoni korretta tal-qafas ta' riferiment applikabbli teħtieġ interpretazzjoni tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul (LIR). Il-Kummissjoni tikkontesta l-ammissibbiltà ta' din il-parti tal-aggravju minħabba li din tikkonċerna kwistjonijiet ta' fatt. Ċertament, l-evalwazzjoni tal-fatti – li taħtha taqa' wkoll bħala prinċipju l-evalwazzjoni tad-dritt nazzjonali mill-Qorti Ġenerali[15] – u tal-provi ma tikkostitwixxix kwistjoni ta' liġi li tista' tkun is-suġġett ta' stħarriġ mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell. Il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni biss sabiex teżamina jekk kienx hemm żnaturament ta' dan id-dritt[16]. Min-naħa l-oħra, il-klassifikazzjoni ġuridika tad-dritt nazzjonali magħmula mill-Qorti Ġenerali fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni tista' tiġi mistħarrġa mill-Qorti tal-Ġustizzja[17]. Dan huwa determinanti fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE, peress li l-vantaġġ selettiv neċessarju sabiex tiġi ammessa l-eżistenza ta' għajnuna jirriżulta biss minn deroga mis-sistema fiskali nazzjonali "normali", jiġifieri s-sistema ta' riferiment.

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

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

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

79. Konsegwentement, fid-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat huwa rrikonoxxut li l-kwistjoni dwar jekk il-Qorti Ġenerali identifikatx u ddelimitat b'mod korrett il-qafas ta' riferiment li jirriżulta mid-dritt nazzjonali hija kwistjoni ta' liġi. Bħala tali, hija tista' tkun is-suġġett ta' stħarriġ mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell [18]. Argument li jikkontesta l-għażla tas-sistema ta' riferiment korretta fl-ewwel stadju tal-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv huwa għalhekk ammissibbli wkoll fil-kuntest ta' appell.

80. Peress li l-argument ta' Engie u tal-Lussemburgu huwa intiż li jikkontesta l-eżistenza, ammessa mill-Qorti Ġenerali, ta' prinċipju ta' korrispondenza skont l-Artikolu 164 tal-LIR, moqri flimkien mal-Artikolu 166 tal-LIR, bħala sistema ta' riferiment fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, l-ewwel parti tat-tieni aggravju hija ammissibbli. Il-Qorti tal-Ġustizzja tista' għalhekk teżamina, fil-kuntest ta' appell, il-kwistjoni ta' liġi dwar jekk il-Qorti Ġenerali kkonstatatx u applikatx b'mod korrett il-prinċipju ta' korrispondenza fid-dritt Lussemburgiż bħala li jagħmel parti mis-sistema ta' riferiment.

81. F'dan ir-rigward, għandu qabel kollox jiġi identifikat il-vantaġġ selettiv rilevanti (ara a.). Sussegwentement, għandu jiġi ddeterminat il-kriterju ta' eżami li għandu jiġi applikat waqt l-eżami tad-deċiżjonijiet tat-taxxa (ara b.). Huwa fuq din il-bażi li ser jiġu analizzati l-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar l-identifikazzjoni tal-qafas ta' riferiment rilevanti (ara c. u d.). Peress li, waqt is-seduta, il-Kummissjoni qiegħdet f'dubju l-koerenza tad-dritt fiskali Lussemburgiż bħala tali, sussegwentement ser neżamina jekk eventwali assenza ta' klawżola sostantiva ta' korrispondenza fid-dritt nazzjonali tistax tikkostitwixxi għajnuna (ara e.).

a) Il-vantaġġ selettiv rilevanti

82. Fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni tikkonkludi li jeżisti vantaġġ selettiv minħabba li, fil-fehma tagħha, teżisti rabta vinkolanti bejn l-Artikolu 164 u l-Artikolu 166 tal-LIR. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni u, bħalha, il-Qorti Ġenerali, enfasizzaw il-fatt li, minħabba l-istruttura ta' finanzjament magħżula mill-grupp Engie, dan wassal fil-biċċa l-kbira, b'deroga mit-tassazzjoni normali tal-kumpanniji, għal nuqqas ta' tassazzjoni tal-profitti magħmula fil-livell tas-sussidjarji meta din is-sussidjarja tagħmel profitti. Madankollu t-tnejn li huma ma ħadux inkunsiderazzjoni l-fatt li dan iwassal – ukoll b'deroga mit-tassazzjoni normali tal-kumpanniji – għal tassazzjoni wkoll meta s-sussidjarja tbati telf, kif jidher li kien il-każ għal LNG Supply fl-2015 u fl-2016.

83. Fil-fatt, fiż-żewġ każijiet, il-marġni miftiehem mal-awtorità tat-taxxa huwa dejjem intaxxat, peress li dan huwa ddeterminat tal-inqas skont il-fatturat, imbagħad indipendentement mill-profitti eventwali. Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni u, sussegwentement, il-Qorti Ġenerali jenfasizzaw li, fil-livell tal-kumpanniji omm, fejn il-profitti kienu finalment jaslu matul il-konverżjoni taż-ZORA, kien possibbli li wieħed jibbenefika mill-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma, prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR, minkejja li dawn ma kinux ġew "intaxxati" fil-livell tas-sussidjarja skont l-Artikolu 164 tal-LIR.

84. Għaldaqstant, il-Kummissjoni la eżaminat u lanqas ma kkontestat il-ftehim fuq il-marġni li, skont id-deċiżjonijiet tat-taxxa, għandu jikkostitwixxi l-unika bażi taxxabbli fil-livell tas-sussidjarji. Il-kwistjoni dwar jekk dan il-metodu, li jidderoga mit-tassazzjoni normali

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

tal-kumpanniji (jiġifieri tassazzjoni bbażata mhux fuq paragun tal-valur kontabbli, iżda fuq il-karta tal-bilanċ jew fuq il-fatturat), jikkostitwixxix vantaġġ selettiv ma ġietx eżaminata. Il-Kummissjoni la qajmet u lanqas ma eżaminat il-kwistjoni dwar jekk dan il-metodu speċifiku kienx, skont il-liġi fiskali Lussemburgiża, aċċessibbli għall-persuni taxxabbli komparabbli kollha. L-istess japplika għall-perċentwali li huma ffissati hemmhekk. Ma huwiex speċifikat kif il-perċentwali ġew ikkalkolati u lanqas kif l-ammont tagħhom jista' jiġi ġġustifikat.

85. Għaldaqstant, din it-tassazzjoni fuq il-marġni, li tinfluwenza b'mod partikolari l-ammont tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA, la hija s-suġġett tad-deċiżjoni kontenzjuża u lanqas tas-sentenza appellata u għalhekk lanqas ma tista' tiġi eżaminata mill-Qorti tal-Ġustizzja. Madankollu, il-Kummissjoni tibqa' libera li tirrimedja din is-sitwazzjoni f'deċiżjoni ġdida dwar l-għajnuna mill-Istat, sakemm ma jkunx hemm preskrizzjoni.

b) Id-deċiżjonijiet tat-taxxa inkwantu suġġetti għal eżami fid-dawl tar-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat u l-kriterju ta' eżami applikabbli

86. Għall-kuntrarju, fid-deċiżjoni tagħha, il-Kummissjoni tindika espressament li l-għajnuna għandha tirriżulta mid-deċiżjonijiet tat-taxxa maħruġa lill-grupp Engie. Ma hijiex l-iskema għall-kumpanniji omm, prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR (jiġifieri l-eżenzjoni tad-distribuzzjoni tal-profitti fi ħdan grupp ta' kumpanniji) fiha nnifisha, iżda l-applikazzjoni tagħha fil-każ konkret li, għall-Kummissjoni, hija problematika fir-rigward tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tinvoka – għalkemm b'mod mhux espliċitu – żball ta' applikazzjoni tad-dritt mill-awtoritajiet Lussemburgiżi. Dan jirriżulta wkoll mill-kunsiderazzjonijiet dwar il-qafas ta' riferiment strett li, skont il-Kummissjoni, huwa kkostitwit mill-Artikoli 164 u 166 tal-LIR.

87. Il-Qorti Ġenerali taqbel ma' din il-perspettiva billi tikkunsidra li l-allegata għajnuna mill-Kummissjoni tikkonsisti f'applikazzjoni żbaljata tal-Artikolu 164 moqri flimkien mal-Artikolu 166 tal-LIR, peress li d-dritt Lussemburgiż fil-qasam tat-taxxa fuq il-kumpanniji jinkludi l-hekk imsejjaħ prinċipju ta' korrispondenza. Dan ifisser li l-eżenzjoni fil-livell tal-kumpannija omm benefiċjarja hija suġġetta għat-tassazzjoni minn qabel tal-ammonti ddistribwiti fil-livell tas-sussidjarja.

88. Preliminarjament, għandu jitfakkar li d-deċiżjonijiet tat-taxxa ma jikkostitwixxux, fihom innifishom, għajnuna inkompatibbli fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Dawn huma għodda importanti biex tiġi żgurata ċ-ċertezza legali, kif tirrikonoxxi wkoll il-Kummissjoni [19]. Il-prinċipju ta' ċertezza legali huwa prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni [20]. Għalhekk, id-deċiżjonijiet tat-taxxa ma joħolqux problemi fir-rigward tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat, li huma miftuħa għall-persuni taxxabbli kollha (b'mod ġenerali, fuq talba) u li huma konformi – bħal kwalunkwe avviż ieħor tat-taxxa – mal-liġi fiskali kkonċernata. F'dan ir-rigward, huma sempliċement jantiċipaw ir-riżultat ta' avviż ta' taxxa sussegwenti.

[19] Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea, ĠU tad-19 ta' Lulju 2016, C 262, punti 169 *et seq*.

[20] Sentenzi tal-15 ta' Frar 1996, Duff *et* (C-63/93, EU:C:1996:51, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata.), u tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 100).

89. Madankollu, meta d-deċiżjoni tat-taxxa tkun is-suġġett ta' eżami fir-rigward tad-dritt tal-għajnuna mill-Istat, tqum il-kwistjoni dwar jekk kull deroga mil-liġi fiskali favorevoli għall-persuna taxxabbli (u għalhekk kull deċiżjoni tat-taxxa żbaljata favur il-persuna taxxabbli) tistax tikkostitwixxi għajnuna fis-sens tat-Trattati. Minnha nnifisha, tali interpretazzjoni hija koperta mill-formulazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE.

90. Madankollu, hija tikkontradixxi l-kriterju ta' eżami li l-Qorti tal-Ġustizzja żviluppat għall-iskemi ta' għajnuna fil-forma ta' liġijiet fiskali ġenerali. Il-Qorti tal-Ġustizzja tenfasizza għalhekk li, fl-istat attwali tal-armonizzazzjoni tad-dritt fiskali tal-Unjoni, l-Istati Membri huma liberi li jistabbilixxu s-sistema fiskali li huma jqisu l-iktar xierqa [21], li japplika wkoll b'mod espliċitu fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat [22]. Dan il-marġni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri jestendi għad-definizzjoni tal-karatteristiċi li jikkostitwixxu kull taxxa. Dan jgħodd, b'mod partikolari, għall-għażla tar-rata tat-taxxa, li tista' tkun proporzjonali jew progressiva, iżda wkoll għad-determinazzjoni tal-bażi taxxabbli tagħha u tal-fatt taxxabbli tagħha [23]. Bl-istess mod, id-deċiżjoni li tiddetermina liema taxxi barranin jistgħu jiġu imputati fuq id-dejn fiskali nazzjonali u l-kundizzjonijiet li fihom tista' ssir tali imputazzjoni hija tali deċiżjoni ġenerali li taqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali tal-Istat Membru fil-qasam tad-determinazzjoni tal-karatteristiċi kostituttivi tat-taxxa [24]. L-istess japplika għall-implimentazzjoni u għall-modalitajiet tal-prinċipju ta' distakkament għat-tranżazzjonijiet bejn kumpanniji relatati [25].

91. Madankollu, il-limiti ta' dan il-marġni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri jinqabżu meta l-Istati Membri jagħmlu użu abbużiv mil-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom biex jagħtu vantaġġi lil impriżi individwali "billi jevitaw id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat" [26]. Tali abbuż tal-awtonomija fiskali jista' jiġi preżunt fil-preżenza ta' modalitajiet manifestament inkoerenti tal-liġi fiskali – bħalma huwa l-każ, pereżempju, ta' Ġibiltà [27]. Għalhekk, fil-ġurisprudenza reċenti tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja twettaq stħarriġ tad-deċiżjonijiet ġenerali ta' tassazzjoni għal konformità mad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat biss jekk dawn ikunu ġew maħsuba *b'mod manifestament diskriminatorju* sabiex jiġu evitati r-rekwiżiti li jirriżultaw mid-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat [28].

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

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

[23] Sentenzi tal-15 ta' Settembru 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punti 59 *et seq.*), tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 38), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 44).

[24] Kif tindika espressament is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punt 60).

[25] F'dan is-sens ara wkoll is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punti 95 *et seq.*).

[26] 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 72).

[27] 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, punti 101 *et seq.*). F'dan il-kawża, Ir-Renju Unit lanqas ma kien f'pożizzjoni li jispjega l-iskop tal-parametri fiskali magħżula (punt 149).

[28] Sentenzi tal-15 ta' Settembru 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punt 61), tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punti 42 *et seq.*, b'mod partikolari l-punt 44), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L--Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punti 48 *et seq.*, b'mod partikolari l-punt 50). Fis-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 101), il-Qorti tal-Ġustizzja diġà titkellem dwar il-bażijiet legali li fir-rigward tagħhom, "jidher li (enfasi miżjuda minni) [is-sistema kontenzjuża] fil-fatt, tagħmel diskriminazzjoni bejn" bejn il-persuni taxxabbli.

92. Ma jidher li hemm l-ebda raġuni għalfejn din il-ġurisprudenza ma għandhiex tiġi trasposta għall-applikazzjoni żbaljata tad-dritt favur il-persuna taxxabbli. Minn dan isegwi li ma hijiex kull deċiżjoni tat-taxxa żbaljata, iżda dawk biss li huma manifestament żbaljati, li jikkostitwixxu vantaġġ selettiv favur il-persuna taxxabbli. Tali derogi mill-qafas ta' riferiment nazzjonali applikabbli, li ma jistgħux jiġu spjegati b'mod plawżibbli lil terz bħall-Kummissjoni jew il-qrati tal-Unjoni, huma manifesti u għalhekk daqstant evidenti għall-persuna taxxabbli kkonċernata. F'każijiet bħal dawn, jista' jitqies li d-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ġie evitat permezz ta' *applikazzjoni tal-liġi b'mod manifestament diskriminatorju*. Għalhekk ma hemmx lok li tingħata risposta għad-domandi, imqajma waqt is-seduta, dwar jekk partijiet mid-duttrina legali Lussemburgiża jew qorti Lussemburgiża tal-ewwel istanza jinterpretawx realment id-dritt fiskali Lussemburgiż b'mod differenti mill-interpretazzjoni adottata mill-awtorità tat-taxxa u parti oħra tad-duttrina legali Lussemburgiża.

93. Lanqas ma hemm lok li wieħed jibża' li l-Kummissjoni u l-qrati tal-Unjoni jistgħu jispiċċaw taħt piż kbir wisq li jkollhom jinterpretaw korrettament u fid-dettall is-27 sistema fiskali differenti.

94. Dan il-piż eċċessiv jidher diġà f'din il-proċedura. L-argument tal-Kummissjoni, meqjus bħala korrett mill-Qorti Ġenerali, huwa bbażat fuq interpretazzjoni tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR *differenti* minn dik imressqa minn Engie u fuq kollox mil-Lussemburgu. F'dan ir-rigward, id-dikjarazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali fil-qasam tad-dritt fiskali, dwar l-interpretazzjoni tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR [29], juru li l-Qorti Ġenerali ltaqgħet ma' diffikultajiet fir-rwol tagħha bħala "qorti tat-taxxa Lussemburgiża tat-tieni istanza". Fil-punt 294 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali tirreferi għall-fatt, pereżempju, li 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, b'applikazzjoni tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 164 tal-LIR".

95. Madankollu, skont il-formulazzjoni tiegħu, l-Artikolu 164 tal-LIR ma jikkonċernax it-tassazzjoni tad-dħul, iżda biss id-determinazzjoni tal-bażi taxxabbli tas-*sussidjarja*. Il-kwistjoni dwar jekk kwalunkwe dħul għandux jiġi ntaxxat ma tissemmiex f'din id-diżpożizzjoni. It-tassazzjoni tad-dħul għandha pjuttost tirriżulta mill-fatt taxxabbli kkonċernat u mill-applikazzjoni jew le ta' dispożizzjonijiet ta' eżenzjoni fiskali stabbiliti xi mkien ieħor.

96. Barra minn hekk, interpretazzjoni wiesgħa tal-Artikolu 107 TFUE – b'tali mod li d-deċiżjonijiet tat-taxxa żbaljati kollha favur il-persuna taxxabbli jitqiesu bħala vantaġġi selettivi – tqajjem il-problema ulterjuri li ġejja: jistgħu jitwettqu żbalji fl-adozzjoni ta' deċiżjoni ta' taxxa, kif ukoll fl-adozzjoni ta' kwalunkwe avviż ta' taxxa. Madankollu, il-verifika tal-ineżattezza jew tal-eżattezza ta' tali avviż tat-taxxa taqa', fir-realtà, fuq l-awtoritajiet fiskali nazzjonali u l-qrati nazzjonali. Jekk kull sempliċi żball fl-iffissar tat-taxxa jiġi kkunsidrat bħala ksur tad-dritt fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, dan ikollu bħala konsegwenza li l-Kummissjoni ssir *de facto* awtorità superjuri fil-qasam fiskali u l-qrati tal-Unjoni, permezz tal-istħarriġ tad-deċiżjonijiet tal-Kummissjoni, isiru l-qrati supremi fil-qasam fiskali.

97. Min-naħa tiegħu, dan jippreġudika l-awtonomija fiskali tal-Istati Membri, kif jindika l-ewwel grupp ta' motivi fil-kawża prinċipali. Huma jitkellmu dwar armonizzazzjoni fiskali moħbija. It-tielet aggravju tal-appell tal-Lussemburgu wkoll jara l-istħarriġ, fid-dawl tad-dritt fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, tal-avviżi tat-taxxa u tal-liġijiet fiskali dwar it-taxxi mhux armonizzati bħala ndħil fl-awtonomija fiskali proprja.

[29] Hekk kif isemmi espliċitament it-titolu li jippreċedi l-punti kkonċernati, jiġifieri l-punti 288 *et seq.* tas-sentenza appellata.

98. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà indirizzat dawn il-kunsiderazzjonijiet f'post ieħor. Pereżempju, l-Avukat Ġenerali Pikamäe indika, fir-rigward tal-kriterji għad-determinazzjoni tat-tassazzjoni "normali", li huma r-regoli tad-dritt *pożittiv* li japplikaw. Sabiex jiġi evitat kull indħil fuq il-kompetenza esklużiva tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE tista' tiġi vverifikata biss fid-dawl tal-qafas leġiżlattiv stabbilit mil-leġiżlatur nazzjonali fl-eżerċizzju *effettiv* ta' din il-kompetenza [30]. Fl-applikazzjoni ta' dan il-qafas regolatorju, għandu, pereżempju, jiġi rrikonoxxut ċertu marġni ta' diskrezzjoni f'dak li jirrigwarda d-determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment rilevanti [31].

99. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja tenfasizza li [32], fl-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ fiskali selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE u sabiex jiġi stabbilit l-piż fiskali li normalment għandha ġġorr impriża, ma għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni parametri u regoli esterni għas-sistema fiskali nazzjonali inkwistjoni, sakemm din tal-aħħar ma tagħmilx riferiment espliċitu għalihom. Dan jikkostitwixxi espressjoni tal-prinċipju ta' legalità tat-taxxa, li jagħmel parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni bħala prinċipju ġenerali tad-dritt. Dan jeżiġi li kull obbligu ta' ħlas ta' taxxa kif ukoll l-elementi essenzjali kollha li jiddefinixxu l-aspetti sostantivi tat-taxxa jkunu previsti mil-liġi. Il-persuna taxxabbli għandha tkun f'pożizzjoni li tipprevedi u tikkalkola l-ammont tat-taxxa dovuta u li tiddetermina d-data li fiha din tkun eżiġibbli [33]. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja tenfasizza li l-eventwali ffissar tal-metodi u tal-kriterji li jippermettu li jiġi ddeterminat riżultat ta' "distakkament" jaqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri [34].

100. Tali stħarriġ ristrett tad-dritt nazzjonali huwa għalhekk impost ukoll fid-dawl tal-interess tal-persuni taxxabbli fiċ-ċertezza legali. Kif ġie indikat hawn fuq (punti 88 *et seq.*), id-deċiżjonijiet tat-taxxa huma, saħansitra iktar minn kwalunkwe avviżi oħra tat-taxxa [35], strumenti importanti sabiex tinħoloq ċertezza legali [36]. Kemm il-prinċipju ta' ċertezza legali kif ukoll l-istituzzjoni relatata tan-natura definittiva ta' att amministrattiv jiġu invalidati jekk kull avviż ta' taxxa żbaljat (deċiżjoni tat-taxxa kif ukoll avviż ta' taxxa normali) ikun jista' jitqies bħala ksur tad-dritt tal-għajnuna mill-Istat.

101. Fid-dawl tal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq (punti 90 *et seq.*), jiena għalhekk tal-fehma li anki l-istħarriġ ta' ċerti avviżi ta' taxxa individwali (avviż ta' tassazzjoni normali bħal deċiżjonijiet tat-taxxa) għandu jsir biss abbażi ta' kriterju ta' eżami limitat għal stħarriġ ta' plawżibbiltà. Minn dan jirriżulta li mhux kull applikazzjoni żbaljata tad-dritt fiskali nazzjonali tikkostitwixxi vantaġġ selettiv. Għalhekk, hija biss deroga ċara tad-deċiżjoni tat-taxxa (jew l-avviż tat-taxxa) mill-qafas ta' riferiment kkostitwit mil-liġi fiskali nazzjonali favur il-persuna taxxabbli li tista' tikkostitwixxi vantaġġ selettiv. Fl-assenza ta' tali deroga manifesta, id-deċiżjoni tista' eventwalment tkun illegali, iżda hija ma tikkostitwixxix madankollu, minħabba din id-deroga eventwali mill-qafas ta' riferiment, għajnuna fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE.

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

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

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

[33] Sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 97), u tat-8 ta' Mejju 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punt 39).

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

[35] Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, in-natura definittiva tal-atti amministrattivi ma hijiex, bħala prinċipju, problematika fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni – ara s-sentenzi tal-10 ta' Marzu 2022, Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, punt 52), tat-12 ta Frar 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, punt 37), tad-19 ta' Settembru 2006, i-21 Germany und Arcor (C-392/04 u C-422/04, EU:C:2006:586, punt 51), u tat-13 ta' Jannar 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punt 24).

[36] Ara l-Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea, ĠU tad-19 ta' Lulju 2016, C 262, p. 1, punti 169 *et seq.*

c) Fuq l-eżistenza ta' qafas ta' riferiment ddefinit b'mod korrett (dispożizzjonijiet moqrija flimkien tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR)

102. Minn dan isegwi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex obbligata teżamina jekk il-konsegwenza legali mwiegħda fid-deċiżjonijiet tat-taxxa u kkontestata mill-Kummissjoni tirriżultax effettivament mid-dritt fiskali Lussemburgiż. L-uniku punt determinanti huwa jekk din il-konsegwenza legali ma tirriżultax manifestament mid-dritt fiskali Lussemburgiż.

103. Dan ikun il-każ jekk mid-dispożizzjonijiet moqrija flimkien tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR jirriżulta prinċipju ta' koerenza bħal dak meqjus mill-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali bħala l-qafas ta' riferiment applikabbli.

1) Assenza ta' teħid inkunsiderazzjoni tad-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji fil-qafas ta' riferiment (l-ewwel parti tal-ewwel aggravju invokat minn Engie)

104. Għall-kuntrarju ta' dak li jsostnu Engie u l-Lussemburgu, l-ewwel, ma hemmx lok li tiġi kkritikata l-assenza ta' teħid inkunsiderazzjoni tad-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji fil-qafas ta' riferiment. Huwa minnu li, skont id-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji, sal-emenda tagħha fl-2014[37], it-tassazzjoni minn qabel tal-profitti fil-livell tas-sussidjarja ma kinitx kundizzjoni għall-eżenzjoni tad-dħul mill-kapital fil-livell tal-kumpannija omm.

105. Madankollu, id-determinazzjoni tal-qafas ta' riferiment għandha ssir abbażi tad-dritt nazzjonali applikat. Minkejja dan, fil-prinċipju, direttiva tal-Unjoni ma tistax tiġi applikata direttament għall-persuna taxxabbli (f'dan il-każ, Engie), peress li hija indirizzata lill-Istat Membru. Barra minn hekk, fl-assenza ta' sitwazzjoni transkonfinali (il-kumpanniji kollha kkonċernati huma stabbiliti fil-Lussemburgu), il-kamp ta' applikazzjoni *ratione materiae* tagħhom ma kienx miftuħ. Konsegwentement, huwa biss id-dritt Lussemburgiż (f'dan il-każ l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR) li jikkostitwixxi l-qafas ta' riferiment rilevanti.

106. Madankollu, dan ma jfissirx li d-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji hija mingħajr rilevanza. Fil-fatt – kif tfakkar waqt is-seduta – l-Artikolu 166 tal-LIR jikkostitwixxi traspożizzjoni fid-dritt Lussemburgiż tad-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji u jirregola bl-istess mod is-sitwazzjoni transkonfinali u s-sitwazzjoni interna. Dan għandu assolutament jittieħed inkunsiderazzjoni fl-interpretazzjoni tal-qafas ta' riferiment.

2) Rabta bejn l-Artikolu 164 l-Artikolu 166 tal-LIR fid-dritt Lussemburgiż (l-hekk imsejjaħ prinċipju ta' korrispondenza)

107. Barra minn hekk, l-appell ta' Engie u tal-Lussemburgu huwa dirett kontra r-rabta vinkolanti, ikkonstatata mill-Kummissjoni, bejn l-Artikolu 164 l-Artikolu 166 tal-LIR. Kieku din ir-rabta kienet effettivament teżisti, id-dritt Lussemburgiż kien jissuġġetta l-benefiċċju tal-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma għal tassazzjoni fil-livell tas-sussidjarja. L-applikazzjoni tal-iskema għall-kumpanniji omm (l-eżenzjoni tad-distribuzzjonijiet tal-profitti fi ħdan grupp ta' kumpanniji) tista' f'dak il-każ tikkostitwixxi żball ta' applikazzjoni tal-liġi, peress li l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA fil-livell tas-sussidjarja ma humiex inklużi fil-bażi tat-tassazzjoni tal-marġni miftiehem.

[37] Ara l-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill 2014/86/UE tat-8 ta' Lulju 2014 li temenda d-Direttiva 2011/96/UE – ĠU tal-25 ta' Lulju 2014, L 219, p. 40, b'terminu għat-traspożizzjoni li skada fil-31 ta' Diċembru 2015.

108. Għalhekk tqum il-kwistjoni dwar jekk il-leġiżlazzjoni fiskali tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu teżiġix effettivament tali tassazzjoni korrispondenti. Huwa biss f'dak il-każ li l-Qorti Ġenerali ma tkun wettqet ebda żball ta' liġi (ara iktar 'il fuq, fid-dettall, il-punti 78 *et seq*.) meta kkunsidrat li dan kien il-qafas ta' riferiment korrett. L-applikazzjoni tal-kriterju ta' eżami ristrett propost iktar 'il fuq tippermetti b'mod pjuttost ċar li tingħata risposta fin-negattiv, peress li l-eżistenza ta' tali rabta ma hijiex manifesta.

109. Il-formulazzjoni tad-dritt nazzjonali (l-Artikolu 164 u l-Artikolu 166 tal-LIR) ma fiha l-ebda rabta bejn dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet. Għall-kuntrarju, kull waħda minnhom tikkonċerna persuni taxxabbli differenti. Huma ma jagħmluhiex ċara li distribuzzjoni moħbija ta' profitti msemmija fl-Artikolu 164(3) tal-LIR, bħal, pereżempju, żieda fil-ħlas ta' interessi għal self tal-azzjonisti (li, fil-livell tas-sussidjarja, hija allokata mill-ġdid fil-bażi taxxabbli) għandha tiġi ttrattata bħala dħul mill-ishma li huwa eżentat mit-taxxa skont l-Artikolu 166 LIR. Min-naħa l-oħra, huma lanqas ma jgħidu li dħul eżentat mit-taxxa skont l-Artikolu 166 tal-LIR għandu jitqies bħala użu tal-profitti fis-sens tal-Artikolu 164.

110. Din l-interpretazzjoni "proposta" mill-Kummissjoni tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, li ġiet riprodotta mill-Qorti Ġenerali, tista' tkun possibbli, iżda ma tirriżultax mill-formulazzjoni tal-liġi nazzjonali. Il-kuntrarju (l-ebda prinċipju ta' korrispondenza, kif ġie sostnut mil-Lussemburgu u Engie) huwa possibbli wkoll u huwa saħansitra iktar konformi ma' din il-formulazzjoni. Fid-dawl tal-fatt li l-Artikolu 166 tal-LIR jikkostitwixxi traspożizzjoni tad-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji, u li din lanqas ma kienet tipprevedi klawżola ta' korrispondenza waqt l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet tax-taxxa, interpretazzjoni konformi mad-Direttiva timmilita wkoll kontra l-interpretazzjoni tal-Artikolu 166 tal-LIR adottata mill-Qorti Ġenerali.

111. Din il-konklużjoni hija saħansitra kkonfermata mid-deċiżjoni tal-Kummissjoni u mis-sentenza tal-Qorti Ġenerali. It-tnejn li huma ammettew u mmotivaw, sussidjarjament, ukoll l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv li jirriżulta mill-applikazzjoni żbaljata tad-dispożizzjoni nazzjonali kontra l-abbuż (Artikolu 6 tas-StAnpG)[38]. Madankollu, din il-motivazzjoni u din il-konklużjoni jistgħu, loġikament, jeżistu biss jekk il-kundizzjonijiet legali tan-"nontassazzjoni doppja" kienu ssodisfatti fil-livell tas-sussidjarja u fil-livell tal-kumpannija omm. Għalhekk jidher li kemm il-Kummissjoni kif ukoll il-Qorti Ġenerali kellhom dubji dwar jekk l-interpretazzjoni tagħhom tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR kinitx neċessarjament (u għalhekk manifestament) korretta.

112. Barra minn hekk, applikazzjoni żbaljata tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR mill-awtorità tat-taxxa qatt ma tista' tikkostitwixxi arranġament abbużiv min-naħa tal-persuna taxxabbli skont l-Artikolu 6 tas-StAnpG.

113. Minn dan isegwi li l-interpretazzjoni li fuqha bbaża ruħu l-Lussemburgu fid-deċiżjonijiet tat-taxxa ma hijiex, fi kwalunkwe każ, interpretazzjoni manifestament żbaljata tad-dritt nazzjonali. Il-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali għalhekk ibbażaw ruħhom fuq qafas ta' riferiment żbaljat, peress li l-qafas ta' riferiment li huma bbażaw ruħhom fuqu ma jirriżultax b'mod manifest mid-dritt Lussemburgiż.

[38] Il-Qorti Ġenerali fil-punti 384 *et seq*. tas-sentenza appellata, il-Kummissjoni fil-premessi 289 *et seq*. tad-deċiżjoni kontenzjuża.

114. Skont ġurisprudenza stabbilita, żball fid-determinazzjoni tas-sistema ta' riferiment neċessarjament jivvizzja l-eżami kollu tal-kundizzjoni dwar is-selettività[39]. Konsegwentement, l-appelli ta' Engie u tal-Lussemburgu huma, diġà għal din ir-raġuni biss, fondati.

d) Sussidjarjament: hemm prinċipju ta' korrispondenza fuq il-bażi ta' interpretazzjoni tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR, moqrija flimkien?

115. Min-naħa l-oħra, jekk il-kriterju ta' eżami ma jiġix ristrett għad-determinazzjoni tan-natura manifestament żbaljata tad-deċiżjonijiet tat-taxxa, il-Qorti tal-Ġustizzja jkollha tiddeċiedi fid-dettall dwar l-interpretazzjoni korretta tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR sabiex jiġi evalwat jekk il-Qorti Ġenerali bbażatx ruħha fuq il-qafas ta' riferiment korrett. Dan jimplika għarfien profond tad-dritt fiskali tal-Lussemburgu, li jiena ma nippretendix li għandi. Madankollu, għandi dubji dwar jekk, kif għamlu l-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali fil-punti 292 *et seq*., minn qari flimkien tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR wieħed jista' jiddeduċi effettivament prinċipju ta' korrispondenza. Ser nissostanzja dawn id-dubji iktar 'il quddiem bl-interpretazzjoni tiegħi tad-dritt fiskali Lussemburgiż, ippreżentata sussidjarjament.

116. Kif diġà ġie indikat iktar 'il fuq (punt 109), il-formulazzjoni timmilita kontra l-eżistenza ta' prinċipju ta' korrispondenza. L-Artikolu 166(1) tal-LIR ma jagħmilx riferiment direttt għall-Artikolu 164 tal-LIR. Għandu jiġi kkunsidrat li l-Artikolu 166(1) tal-LIR jirregola b'mod eżawrjenti l-kundizzjonijiet li fihom tingħata l-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma. Madankollu, din id-dispożizzjoni tikkonċerna biss perijodu minimu ta' żamma u ammont minimu tal-parteċipazzjoni, u mhux rekwiżit li l-profitti ddistribwiti jkunu ġew intaxxati preċedentement. Barra minn hekk, mill-Artikolu 164 tal-LIR ma jirriżultax li d-dħul iddistribwit għandu jkun suġġett għal taxxa fil-livell tas-sussidjarja. B'mod partikolari, l-Artikolu 164 tal-LIR jikkonċerna biss il-bażi taxxabbli (ara, iktar 'il fuq, il-punt 95) tas-sussidjarja. Il-bażi taxxabbli u l-obbligu fiskali huma żewġ kunċetti differenti fid-dritt fiskali.

117. Min-naħa l-oħra, l-ispirtu u l-għan taż-żewġ dispożizzjonijiet lanqas ma jeħtieġu neċessarjament tali korrispondenza. Dan huwa dak li diġà turi d-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji, li lanqas ma kien fiha din il-kundizzjoni sal-emenda tagħha fl-2014[40]. Fl-assenza ta' tali regola ta' korrispondenza, jista' jkun li d-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji ma kinitx perfetta, iżda madankollu d-dispożizzjonjiet tagħha kienu jagħmlu sens u ma kinux inkoerenti. Peress li l-Artikolu 166 tal-LIR jittrasponi wkoll id-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji fil-Lussemburgu u ma jagħmilx distinzjoni bejn id-distribuzzjonijiet transkonfinali u d-distribuzzjonijiet interni, din il-kunsiderazzjoni li tirriżulta mid-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji (jiġifieri, l-assenza ta' prinċipju ta' korrispondenza waqt l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet tat-taxxa) tista' tiġi trasposta għall-interpretazzjoni tal-Artikolu 166 tal-LIR.

118. Sfortunatament, waqt is-seduta, il-Lussemburgu rnexxielu biss parzjalment jispjega bi preċiżjoni l-għan tal-Artikolu 166 tal-LIR. L-affermazzjoni tal-Kummissjoni li l-Artikolu 166 tal-LIR huwa inkoerenti u ma għandux għan proprju lanqas ma hija konvinċenti. Normalment, skema għall-kumpanniji omm (bħal dik prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR) ikollha żewġ għanijiet. Minn naħa, hija tkun intiża sabiex tevita t-tassazzjoni ekonomika doppja tad-dħul diġà ntaxxat.

[39] Sentenzi tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 46), u tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 107). Ara wkoll, f'dan is-sens, ara s-sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 105).

[40] Ara l-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill 2014/86/UE tat-8 ta' Lulju 2014 li temenda d-Direttiva 2011/96/UE – ĠU tal-25 ta' Lulju 2014, L 219, p. 40, b'terminu għat-traspożizzjoni li skada fil-31 ta' Diċembru 2015.

Min-naħa l-oħra, hija tiggarantixxi wkoll iż-żamma ta' eżenzjoni fiskali (personali jew materjali) fil-livell tas-sussidjarja meta din tiddistribwixxi mill-ġdid il-profitti tagħha (f'dak il-każ eżentati mit-taxxa) lill-azzjonist (kumpannija omm). Dan jippermetti li tintlaħaq ċerta ugwaljanza fit-trattament bejn l-istrutturi ta' kumpanniji fuq livell wieħed u dawk fuq diversi livelli, u għaldaqstant ċerta newtralità fir-rigward tal-forma ġuridika jew organizzattiva. Jidhirli li dan huwa wkoll is-sens tar-regola prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR fid-dritt Lussemburgiż. Għalhekk, dan jimmilita wkoll kontra prinċipju globali u mhux miktub ta' korrispondenza.

119. L-istess japplika jekk jittieħed inkunsiderazzjoni l-prinċipju tat-tassazzjoni personali li ġeneralment huwa l-bażi ta' taxxa fuq id-dħul. It-tassazzjoni ta' persuna taxxabbli normalment ma tiddependix mit-tassazzjoni konkreta ta' persuna taxxabbli oħra. Il-leġiżlatur jista' ċertament jintroduċi tali korrispondenza f'ċerti limiti. Madankollu, f'dan il-każ, ir-riżerva tal-liġi dwar it-taxxa (li tikkostitwixxi f'kull każ dritt ta' intervent klassiku) teżiġi li din il-korrispondenza tkun riflessa fil-formulazzjoni tal-liġi.

120. Prinċipju ta' korrispondenza mhux miktub lanqas ma jirriżulta neċessarjament, bil-kontra ta' dak li ssostni l-Kummissjoni – u, warajha, il-Qorti Ġenerali – mir-risposta tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu tal-31 ta' Jannar 2018, imsemmija fil-premessa 202 tad-deċiżjoni tal-Kummissjoni hija ċċitata. Skont din ir-risposta, l-ishma kollha li d-dħul minnhom jibbenefika mill-iskema ta' eżenzjoni prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR huma koperti wkoll mill-Artikolu 164 tal-LIR. Madankollu, dan ma jgħid xejn dwar taxxa minn qabel fil-livell tas-sussidjarji, iżda jikkonferma sempliċement li d-distribuzzjoni nnifisha ma għandhiex twassal għal tnaqqis tal-bażi taxxabbli.

121. Fl-aħħar nett, lanqas ma tista' tiġi dedotta rabta konvinċenti mill-opinjoni – preżumibbilment mhux vinkolanti – tal-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat) tat-2 ta' April 1965 dwar l-abbozz ta' liġi tal-Artikolu 166 tal-LIR. Ċertament, jista' jkun li l-iskop tal-iskema għall-kumpanniji omm fid-dritt Lussemburgiż huwa li tiġi evitata tassazzjoni multipla. Madankollu, kuntrarjament għal dak li ssostni l-Qorti Ġenerali, dan ma jfissirx li d-dritt Lussemburgiż ma jaċċettax in-nontassazzjoni doppja fil-każ konkret. Id-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji kienet ukoll intiża sabiex tevita tassazzjoni doppja u, sal-emenda tagħha fl-2014, kienet taċċetta nontassazzjoni doppja minħabba l-assenza ta' klawżola ta' korrispondenza.

122. Dan kollu juri li l-prinċipju mhux miktub ta' korrispondenza li fuqu bbażaw ruħhom il-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali ma jistax jiġi interpretat bħala s-sistema ta' riferiment fid-dritt Lussemburgiż. Ċertament, dan jippermetti li jiġu indirizzati l-lakuni fil-qasam fiskali li jirriżultaw, pereżempju, mill-użu ta' mezzi ta' finanzjament ibridi. Madankollu, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet diversi drabi[41], istituzzjonijiet tal-Unjoni, bħall-Kummissjoni jew il-Qorti Ġenerali, ma jistgħux jużaw id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat sabiex jikkonċepixxu dritt fiskali ideali. Fil-qasam fiskali mhux armonizzat, dan huwa, fl-aħħar mill-aħħar, il-kompitu tal-leġiżlatur nazzjonali.

123. Fl-aħħar nett, waqt id-determinazzjoni u l-applikazzjoni tal-qafas ta' riferiment, il-Kummissjoni u, warajha, il-Qorti Ġenerali ma ħadux inkunsiderazzjoni l-fatt li l-allegata nontassazzjoni doppja ma tirriżultax assolutament mill-applikazzjoni tal-Artikoli 164 u 166 tal-LIR. Minn naħa, is-sussidjarji huma ntaxxati, iżda fuq livell baxx ħafna. Min-naħa l-oħra, anki

[41] F'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punti 93 *et seq.*), tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punti 38 *et seq.*), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punti 44 *et seq.*).

jekk l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA kellhom jitqiesu bħala distribuzzjonijiet tal-profitti (manifesti jew moħbija) fil-livell tas-sussidjarja, l-Artikolu 164 tal-LIR ma huwiex rilevanti f'dan il-każ. Dan ikun il-każ biss jekk l-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA jkunu naqqsu l-bażi taxxabbli. Jista' jkun li dan kien il-każ fil-kuntest ta' tassazzjoni normali tal-kumpanniji. Madankollu, f'dan il-każ, ir-riżultat tassew stramb (tassazzjoni baxxa ħafna tas-sussidjarji operattivi) jirriżulta biss mit-tassazzjoni tal-marġni, li ġiet ikkoordinata mal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża.

124. Minn dan isegwi li l-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali bbażaw ruħhom fuq il-qafas ta' riferiment żbaljat (l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR minflok il-bażi legali tal-ftehim dwar il-marġni) u li sussegwentement iddeterminaw dan il-qafas ukoll b'mod żbaljat (billi kkunsidraw li hemm prinċipju mhux miktub ta' korrispondenza). Għaldaqstant, l-eżami kollu tal-kundizzjoni dwar is-selettività huwa vvizzjat. Fuq dan il-punt ukoll, l-appelli ta' Engie u tal-Lussemburgu huma fondati.

e) Inkoerenza tad-dritt fiskali Lussemburgiż minħabba l-assenza ta' klawżola sostantiva ta' korrispondenza?

125. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni reġgħet tat x'tifhem li, fl-assenza ta' tali klawżola ta' korrispondenza, id-dritt fiskali Lussemburgiż kien inkoerenti u għalhekk kien jikkostitwixxi, bħala tali, għajnuna [42].

126. Madankollu, dan ma għandux effett fuq il-konklużjoni li wasalna għaliha iktar 'il fuq (punt 124), u dan għal żewġ raġunijiet. Minn naħa, id-deċiżjoni kontenzjuża tal-Kummissjoni u s-sentenza appellata tal-Qorti Ġenerali ma jikkonċernawx il-liġi Lussemburgiża bħala skema ta' għajnuna mill-Istat, iżda biss id-deċiżjonijiet tat-taxxa bħala għajnuna individwali (ara wkoll, f'dan ir-rigward, il-punti 86 *et seq*. iktar 'il fuq). Għaldaqstant, l-assenza ta' klawżola legali ta' korrispondenza ma tagħmilx parti mis-suġġett tal-kawża.

127. Min-naħa l-oħra, liġi fiskali nazzjonali li tista' twassal għal nontassazzjoni fl-użu ta' strumenti finanzjarji ibridi ma hijiex, fiha nnifisha, inkoerenti.

128. Ċertament, fil-punt 293 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali indikat ġustament li, skont l-interpretazzjoni li ġiet esposta hawn fuq, id-dritt fiskali Lussemburgiż jista' jwassal għal nontassazzjoni doppja tal-profitti. Fil-fatt, fil-livell tal-kumpannija benefiċjarja tad-distribuzzjoni, jidher li l-eżenzjoni fiskali prevista fil-punt 2 tal-Artikolu 166(1) tal-LIR hija indipendenti mid-destin fiskali tal-profitti ddistribwiti fil-livell tal-kumpannija distributriċi. Madankollu, b'dan il-fatt ma jinqabiżx il-limitu għall-inkoerenza.

129. Minn naħa, tali skema għall-kumpanniji omm hija komuni u mifruxa ħafna fuq il-livell internazzjonali. F'kuntest transkonfinali, dan jirriżulta diġà mill-eżistenza tad-Direttiva dwar kumpanniji omm u kumpanniji sussidjarji, li hija bbażata fuq idea simili u li, sal-2014, lanqas ma kien fiha klawżola sostantiva ta' korrispondenza. Min-naħa l-oħra, l-Istati Membri huma, bħala prinċipju, liberi li jiddefinixxu l-modalitajiet preċiżi ta' tali skema għall-kumpanniji omm. F'dan ir-rigward, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-regoli nazzjonali ta' imputazzjoni tista' tiġi trasposta għal kuntest transkonfinali, u d-definizzjoni tal-modalitajiet preċiżi ta' dawn ir-regoli hija wkoll f'idejn l-Istati Membri [43].

[42] Ara l-premessi 184 u 185 tad-deċiżjoni kontenzjuża u l-ispjegazzjonijiet ippreżentati waqt is-seduta.

[43] Sentenza tal-15 ta' Settembru 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punt 60).

130. Huwa minnu li, f'perspettiva ta' politika legali u fil-kuntest tal-isforzi globali għall-promozzjoni ta' sistema fiskali ġusta, l-hekk imsejjaħ dħul abjad għandu jiġi evitat kemm jista' jkun. In-newtralizzazzjoni ta' tali inkongruenzi fit-tassazzjoni – b'mod partikolari dawk transkonfinali – hija tħassib kemm tal-OECD [44] kif ukoll tal-Unjoni [45].

131. Madankollu, f'dan il-każ, minn naħa, diġà huwa dubjuż jekk wieħed jistax jitkellem dwar dħul abjad, peress li l-profitti tas-sussidjarja ma jibqgħux totalment mhux intaxxati. Għall-kuntrarju, skont id-deċiżjonijiet tat-taxxa, dawn huma ntaxxati b'mod ieħor (tassazzjoni speċjali tal-marġni). Min-naħa l-oħra, il-miżuri tal-OECD u tal-Unjoni huma indirizzati kontra arranġamenti ibridi li jirriżultaw minn interazzjonijiet (mhux miftiehma) bejn is-sistemi ta' tassazzjoni tal-kumpanniji f'diversi Stati Membri jew pajjiżi terzi. Min-naħa l-oħra, ma humiex koperti l-inkongruenzi li joriġinaw minn sistemi fiskali purament nazzjonali. F'dan ir-rigward, huwa ċertament possibbli li, fuq il-livell ġuridiku, ikun leġittimu u, sadanittant, ukoll mifrux ħafna fuq il-livell internazzjonali li jiġi evitat il-ħolqien ta' dħul abjad permezz ta' klawżoli sostantivi konkreti ta' korrispondenza.

132. Jidher li tali klawżola ġiet introdotta wkoll għall-futur fil-Lussemburgu sabiex tiġi trasposta konsegwentement id-Direttiva dwar kumpanniji omm u sussidjarji emendata fl-2014. Madankollu, dan ibiddel il-qafas ta' riferiment biss għall-futur.

133. Konsegwentement, tibqa' deċiżjoni li taqa' fuq il-leġiżlatur nazzjonali. Huwa dan tal-aħħar – u mhux il-Kummissjoni jew il-qrati tal-Unjoni – li għandu jiddeċiedi jekk, u f'liema sitwazzjonijiet, għandha tiġi introdotta klawżola sostantiva ta' korrispondenza.

3. Sunt fuq l-ewwel aggravju

134. B'hekk, jibqa' l-fatt li l-leġiżlatur Lussemburgiż biss seta' jiżgura, permezz ta' leġiżlazzjoni, li tassazzjoni korrispondenti bejn l-entità distributriċi u l-kumpannija benefiċjarja tikkostitwixxi l-qafas ta' riferiment għat-tassazzjoni normali fil-Lussemburgu. Peress li dan ma sarx jew sar biss iktar tard, il-Kummissjoni bbażat ruħha, minflok fuq id-dritt fiskali nazzjonali fis-seħħ, fuq sistema fiskali possibbilment preferibbli, iżda fl-aħħar mill-aħħar fittizja. Kif diġà ġie espost iktar 'il fuq (punti 72 *et seq.*), dan ma huwiex awtorizzat mid-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat.

135. L-ewwel aggravju huwa konsegwentement fondat. Il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta kkunsidrat, fid-determinazzjoni tal-qafas ta' riferiment, li hemm rabta vinkolanti bejn l-Artikolu 164 u l-Artikolu 166 tal-LIR, u għaldaqstant prinċipju ta' korrispondenza. Din ir-rabta ma hijiex manifesta (punti 107 *et seq.*) u, fuq eżami iktar mill-qrib, lanqas ma tirriżulta mill-formulazzjoni, mill-ispirtu u mill-għan tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali jew mill-ġurisprudenza stabbilita tal-qrati Lussemburgiżi (punti 115 *et seq.*).

[44] Ara r-rapport finali tal-OECD "Newtralizzazzjoni tal-Effetti ta' Arranġamenti Ibridi, Punt ta' Azzjoni 2" — aċċessibbli fi: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Ara l-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/1164/UE 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, u l-premessa 2 tad-Direttiva tal-Kunsill 2014/86/UE tat-8 ta' Lulju 2014 li temenda d-Direttiva 2011/96/UE - ĠU tal-25 ta' Lulju 2014, L 219, p. 40.

B. Fuq it-tieni aggravju tal-appell: interpretazzjoni żbaljata tal-Artikolu 107 TFUE bl-użu tal-Artikolu 6 tas-StAnpG bħala qafas ta' riferiment

136. Madankollu, il-Qorti Ġenerali ċaħdet ukoll, sussidjarjament, motiv ieħor minħabba li l-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi ma kinux, fil-fehma tagħha, applikaw id-dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, prevista fl-Artikolu 6 tas-StAnpG, minkejja li l-kundizzjonijiet għal din l-applikazzjoni kienu ssodisfatti.

137. Permezz tat-tieni aggravju, Engie u l-Lussemburgu għalhekk isostnu li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ċaħdet il-motiv tagħhom tal-ewwel istanza, ibbażat fuq l-assenza ta' ksur tal-Artikolu 107 TFUE. Huma jqisu li n-nuqqas ta' applikazzjoni tal-Artikolu 6 tas-StAnpG f'dan il-każ ma jikkostitwixxix deroga mill-qafas ta' riferiment kif ikkostitwit mid-dritt Lussemburgiż.

138. Skont id-dispożizzjoni ġenerali Lussemburgiża dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, prevista fl-Artikolu 6 tas-StAnpG, dejn fiskali ma jistax jiġi evitat jew imnaqqas permezz ta' użu abbużiv tal-forom u tal-possibbiltajiet tad-dritt ċivili. Fil-każ ta' abbuż, it-taxxi għandhom jinġabru bl-istess mod kif jinġabru fi struttura legali adattata għat-tranżazzjonijiet, għall-fatti u għaċ-ċirkustanzi ekonomiċi.

139. Fil-kawża li għandha tiġi deċiża hawnhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tindirizza għall-ewwel darba l-kwistjoni dwar jekk l-applikazzjoni żbaljata jew l-assenza ta' applikazzjoni ta' dispożizzjoni nazzjonali ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż fid-dritt fiskali (f'dan il-każ, l-Artikolu 6 tas-StAnpG tikkostitwixxix għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE.

1. Il-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali

140. Il-Qorti Ġenerali tassumi, fil-punti 384 *et seq.*, li l-Kummissjoni wriet li l-erba' kundizzjonijiet neċessarji għall-eżistenza ta' abbuż, previsti fl-Artikolu 6 tas-StAnpG, li ġew żviluppati mill-ġurisprudenza Lussemburgiża fil-qasam finanzjarju, kienu ssodisfatti. L-interpretazzjoni tad-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż ta' dritt, prevista fl-Artikolu 6 tas-StAnpG, lanqas ma tippreżenta diffikultajiet ta' interpretazzjoni, b'tali mod li ma kienx neċessarju li tiġi eżaminata l-prassi tal-amministrazzjoni Lussemburgiża (punt 409 tas-sentenza appellata).

141. Il-Kummissjoni u, warajha, il-Qorti Ġenerali (punt 388) titlaq b'mod partikolari mill-prinċipju li strumenti finanzjarji oħra (strumenti purament marbuta mal-kapital proprju jew ma' kapital estern) kienu disponibbli, u li dawn ma kinux iwasslu għan-nontassazzjoni tal-profitti magħmula fil-livell tas-sussidjarji. Għalhekk, iż-ZORA seta' jinħareġ ukoll direttament mill-kumpannija omm ikkonċernata lis-sussidjarja rispettiva tagħha. Tassazzjoni xierqa kienet isseħħ ukoll fil-każ ta' użu ta' self konvertibbli mingħajr l-intervent ta' kumpannija intermedjarja.

142. Id-deċiżjonijiet tat-taxxa, għalhekk, ma kellhomx jiġu adottati f'din il-forma. Għall-kuntrarju, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża kellha tapplika d-dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, prevista fl-Artikolu 6 tas-StAnpG. Sa fejn naqas milli japplika din id-dispożizzjoni, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ta vantaġġ fiskali selettiv lil Engie.

2. Analiżi

143. Engie u l-Lussemburgu jsostnu, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta ddeterminat il-qafas ta' riferiment billi kkunsidrat li ma kienx neċessarju li l-Kummissjoni tieħu inkunsiderazzjoni l-prassi amministrattiva Lussemburgiża. Huma jqisu li l-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali wettqu, barra minn hekk, diversi żbalji manifesti ta' interpretazzjoni u ta' applikazzjoni fl-interpretazzjoni tal-erba' kundizzjonijiet kumulattivi li jippermettu li jiġi konkluż li jeżisti abbuż kif ukoll fil-klassifikazzjoni tal-fatti tal-każ bħala li jissodisfaw dawn il-kundizzjonijiet.

144. Peress li l-Kummissjoni u, warajha, il-Qorti Ġenerali jinvokaw ksur tal-projbizzjoni tal-għajnuna mill-Istat minħabba n-nuqqas ta' applikazzjoni ta' dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, jeħtieġ l-ewwel li tingħata deċiżjoni fuq dan l-approċċ u fuq il-kriterju ta' eżami applikabbli (ara a.) sabiex ikun jista' jiġi ddeterminat il-qafas ta' riferiment korrett. Sussegwentement, għandu jiġi eżaminat jekk, f'dan il-każ, il-Qorti Ġenerali bbażatx ruħha fuq il-qafas ta' riferiment korrett (ara b.).

a) Eżami, fid-dawl tar-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat, tal-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż fid-dritt fiskali

145. Huwa biss jekk l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża kien ikollha tapplika, fl-adozzjoni tad-deċiżjonijiet tat-taxxa, id-dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, prevista fl-Artikolu 6 tas-StAnpG, li kien ikun jista' jiġi kkunsidrat jekk huma dderogawx mill-qafas ta' riferiment (Artikolu 6 tas-StAnpG). Madankollu, għal darb'oħra, il-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali jinvokaw, b'mod definittiv, sempliċi żball fl-applikazzjoni tad-dritt Lussemburgiż. Madankollu dan ma huwiex suffiċjenti sabiex jiġi stabbilit vantaġġ selettiv (ara l-punti 89 *et seq*. iktar 'il fuq).

146. Barra minn hekk, fir-rigward tad-dispożizzjonijiet ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż ta' dritt (l-hekk imsejħa "GAAR"[46]), jeżisti neċessarjament marġni ta' diskrezzjoni fl-applikazzjoni tad-dritt, simili għal dak li jeżisti għall-awtorità tat-taxxa meta hija tiddetermina l-prezz ta' trasferiment "korrett"[47].

147. Mhux biss il-kunċett ta' abbuż jiddependi partikolarment mill-evalwazzjonijiet tal-ordinament ġuridiku ta' kull Stat Membru. Il-konstatazzjoni ta' abbuż tiddependi, min-natura tagħha, ukoll ħafna fuq il-każ partikolari.

148. F'dan ir-rigward, id-dikjarazzjoni tal-Qorti Ġenerali, li tidher fil-punt 409 tas-sentenza appellata, li "d-dispożizzjoni relatata mal-abbuż ta' dritt ma kienet tqajjem l-ebda diffikultà ta' interpretazzjoni f'dan il-każ", tidher dubjuża. Ma jidhirx li teżisti dispożizzjoni ġenerali intiża għall-prevenzjoni ta' abbuż fid-dritt fiskali li ma tippreżentax diffikultajiet ta'

[46] General Anti-Abuse Rule, kif issa huma previsti wkoll mid-dritt tal-Unjoni – ara biss l-Artikolu 6 tad-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/1164/UE 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.

[47] Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2022, Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P u C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 95), u, b'mod iktar evidenti, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-kawża Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punt 118: skont din, l-awtoritajiet fiskali nazzjonali għandhom marġni ta' diskrezzjoni minħabba *n-natura approssimattiva* tal-metodoloġiji għad-determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment).

interpretazzjoni [48]. Dan huwa iktar u iktar il-każ peress li l-Qorti Ġenerali diġà ġiet ikkonfrontata b'diffikultajiet ta' interpretazzjoni tar-regoli fiskali Lussemburgiżi allegatament applikati b'mod abbużiv (ara iktar 'il fuq il-punti 94 *et seq.*).

149. Huwa biss f'numru żgħir ħafna ta' każijiet li l-applikazzjoni ta' dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż għandha tkun mandatorja. Dawn jistgħu jkunu biss sitwazzjonijiet li huma evidenti minħabba li diġà ġew iċċarati mill-ġurisprudenza fil-qasam fiskali tal-Istati Membri (u mhux mill-Kummissjoni jew mill-Qorti Ġenerali). Dan huwa iktar u iktar minnu fid-dawl tal-fatt li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, fid-dritt tal-Unjoni, il-persuna taxxabbli hija saħansitra libera li tagħżel, fil-limiti legali, is-sistema fiskali li hija l-iktar favorevoli għaliha [49].

150. Fid-dawl tal-karatteristiċi partikolari tad-dispożizzjonijiet ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, waqt il-kontroll tal-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż fid-dawl tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat, il-kriterju ta' kontroll għandu jiġi limitat għal sempliċi kontroll ta' plawżibbiltà. Għaldaqstant, tali każijiet għandhom jinvolvu applikazzjoni żbaljata manifesta tad-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż. Dan jista' jiġi preżunt fejn ma jkunx possibbli li jiġi spjegat b'mod plawżibbli għaliex ma jkunx hemm abbuż fil-każ konkret.

b) Applikazzjoni ta' dawn il-prinċipji għall-każ preżenti

151. Il-Kummissjoni u, warajha, il-Qorti Ġenerali (punti 398 *et seq.*) qabel kollox jibbażaw ruħhom ġustament fuq qafas ta' riferiment ikkostitwit mill-Artikolu 6 tas-StAnpG. Skont l-Artikolu 6 tas-StAnpG, ikun hemm abbuż meta jiġu ssodisfatti b'mod kumulattiv erba' kriterji, jiġifieri, l-użu ta' forom jew ta' istituzzjonijiet ta' dritt privat, it-tnaqqis tal-piż tat-taxxa, l-użu ta' mezzi legali inadegwati u l-assenza ta' raġunijiet mhux relatati mat-taxxa.

152. Għalhekk, il-qafas ta' riferiment jista' jiġi ddeterminat b'mod konkret f'dan il-każ biss jekk jiġi stabbilit kif l-"abbuż" għandu jinftiehem fid-dritt fiskali Lussemburgiż. L-Artikolu 6 tas-StAnpG ma jiddefinixxix il-kunċett ta' abbuż. Definizzjoni tal-kunċett ta' abbuż fid-dritt fiskali Lussemburgiż u, għaldaqstant, tal-qafas ta' riferiment kienet neċessarjament tinvolvi eżami kemm tal-ġurisprudenza Lussemburgiża kif ukoll tal-prassi amministrattiva Lussemburgiża. F'dan ir-rigward, fil-punt 409 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali diġà wettqet żball ta' liġi meta kkunsidrat li ma kienx neċessarju li tittieħed inkunsiderazzjoni l-prassi amministrattiva, peress li d-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż ma tqajjimx diffikultajiet ta' interpretazzjoni f'dan il-każ.

153. Ċertament, fil-punt 409 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali indikat li fid-deċiżjoni tagħha l-Kummissjoni rreferiet għal ċirkulari tal-awtorità Lussemburgiża kif ukoll għall-prassi ġudizzjarja Lussemburgiża. Madankollu, mis-siltiet ikkonċernati tad-deċiżjoni tal-Kummissjoni

[48] Għalhekk, l-Istati Membri, bħar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, li diġà għandha tradizzjoni twila ma' tali dispożizzjonijiet, għadhom jiltaqgħu ma' diffikultajiet f'dak li jirrigwarda l-interpretazzjoni korretta tagħhom. Dan huwa muri mill-għadd kbir ta' deċiżjonijiet ġudizzjarji u t-tul tal-artikli li jikkummentaw dwar dawn id-deċiżjonijiet, ara wkoll Peter Fischer f'*Hübschmann/Hepp/Spitaler (edituri)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (li deher f'Novembru 2022 - 200 paġna); Klaus-Dieter Drüen f'*Tipke/Kruse (edituri)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (li deher f'Settembru 2022 - 85 paġna).
Bl-istess mod, il-Qorti tal-Ġustizzja hija adita ripetutament b'domandi dwar l-interpretazzjoni tal-projbizzjoni ġenerali ta' arranġamenti abbużivi fid-dritt tal-Unjoni, li r-risposta tagħhom tant hija kumplessa li l-Awla Manja ddikjarat ruħha f'dan ir-rigward – ara biss is-sentenzi tas-26 ta' Frar 2019, T Danmark u Y Denmark (C-116/16 u C-117/16, EU:C:2019:135), 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), u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Ara s-sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 42), tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 27), tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 36), u tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 73).

(punti 293 sa 298), li għalihom tirreferi l-Qorti Ġenerali, jirriżulta biss li l-Kummissjoni eżaminat b'mod ġenerali l-erba' kundizzjonijiet ta' applikabbiltà tal-Artikolu 6 tas-StAnpG u mhux il-mod kif l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża tittratta arranġamenti fiskali paragunabbli.

154. Barra minn hekk, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ssostitwixxiet l-interpretazzjoni tal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża bl-interpretazzjoni tagħha stess. Bil-kontra, hemm lok li tiġi eżaminata mill-ġdid id-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża sabiex jiġi stabbilit jekk fihiex żbalji manifesti (ara, iktar 'il fuq, il-punt 150).

155. Madankollu, f'dan il-każ, ma huwiex manifest li d-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż kellha tiġi applikata. B'mod partikolari, ma jidhirx b'mod manifest li l-interpretazzjoni tal-Kummissjoni u tal-Qorti Ġenerali tirriżulta effettivament b'dan il-mod mid-dritt Lussemburgiż. Dan jista' jinftiehem, pereżempju, mill-osservazzjonijiet relatati mal-kriterju tal-mezz legali mhux xieraq. Skont il-ġurisprudenza Lussemburgiża li għaliha tirreferi l-Kummissjoni, dan il-kriterju għandu jiġi interpretat li jfisser li ġie ffaċilitat trattament fiskali li huwa f'kontradizzjoni diretta mal-intenzjoni manifesta tal-leġiżlatur, konformi mal-għan jew mal-ispirtu tal-liġi. Skont l-osservazzjonijiet tal-Lussemburgu, għandu jkun hemm mill-inqas żewġ possibbiltajiet biex jintlaħaq ir-riżultat ekonomiku mixtieq, u waħda minnhom ma tkunx xierqa u toħloq vantaġġ fiskali li ma kienx ikun jista' jinkiseb bil-possibbiltà xierqa.

156. Il-Qorti Ġenerali (punt 445 *et seq.*) teżamina fuq din il-bażi jekk l-użu ta' strumenti finanzjarji alternattivi kienx iwassal finalment sabiex tiġi evitata nontassazzjoni doppja. Għal dan l-għan, il-Qorti Ġenerali tikkunsidra finanzjament permezz ta' strument ta' fondi proprji, permezz ta' self mhux konvertibbli kif ukoll permezz ta' ZORA dirett, konkluż direttament bejn il-kumpannija omm u s-sussidjarja. Skont il-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali, dan kien iwassal f'dawn il-każijiet kollha għal tassazzjoni unika, u l-Lussemburgu u Engie komplew jikkontestaw dan waqt is-seduta.

157. B'dan il-mod, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi f'żewġ aspetti. L-ewwel, bħall-Kummissjoni, il-Qorti Ġenerali applikat b'mod żbaljat id-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi użati mill-Kummissjoni bħala qafas ta' riferiment, u b'hekk ibbażat ruħha fuq qafas ta' riferiment żbaljat. Il-kundizzjoni prevista fl-Artikolu 6 tas-StAnpG hija li l-istruttura magħżula tikkostitwixxi mezz legali mhux xieraq. Madankollu, il-Qorti Ġenerali u l-Kummissjoni eżaminaw, bil-kontra, jekk possibbiltajiet *oħra* ta' finanzjament kinux ikunu xierqa. Madankollu, ma hemmx lok li jiġi konkluż neċessarjament il-kuntrarju, jiġifieri li l-istruttura magħżula minn Engie hija effettivament mhux xierqa.

158. Barra minn hekk, jeżisti nuqqas ta' qbil fuq il-kwistjoni dwar jekk l-użu taż-ZORA dirett, jiġifieri mingħajr l-involviment ta' kumpannija intermedjarja, jistax ukoll jagħti lok għal nontassazzjoni doppja, peress li l-Kummissjoni u, warajha, il-Qorti Ġenerali (punti 441 *et seq.*) isostnu li l-inadegwatezza hija marbuta preċiżament mal-kumplessità tal-istruttura. Fil-fehma tiegħi, dan ma huwiex inekwivoku u għalhekk jeskludi l-eżistenza ta' abbuż manifest. B'mod partikolari, Engie u l-Kummissjoni ma jaqblux dwar ir-rwol tal-Artikolu 22a tal-LIR. Skont din id-dispożizzjoni, il-konverżjoni ta' self ma twassalx, taħt ċerti kundizzjonijiet, għar-realizzazzjoni ta' qligħ f'kapital. F'dan ir-rigward – kif uriet ukoll is-seduta – jeżistu dubji dwar jekk din il-kwistjoni taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 22a tal-LIR u xi jkunu, finalment, il-konsegwenzi ta' din id-dispożizzjoni. Il-Qorti tal-Ġustizzja stess ma hijiex f'pożizzjoni li tiddeċiedi dwar dan. Meta jkun hemm tali diffikultajiet ta' interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali, wieħed ma jistax jitkellem dwar abbuż manifest.

159. F'dan il-każ, preċiżament ma huwiex evidenti li teżisti kontradizzjoni manifesta mal-intenzjoni tal-leġiżlatur sempliċement minħabba finanzjament permezz ta' strument ta' finanzjament konvertibbli bi struttura ta' parteċipazzjoni f'diversi livelli, iktar u iktar peress li t-tnejn huma elementi komuni fl-istrutturi ta' impriża. Ma' dan jiżdied il-fatt li, minn analiżi iktar mill-qrib ma jirriżultax li ma kienx hemm nontassazzjoni doppja minħabba t-tassazzjoni tal-marġni tas-sussidjarji. Għall-kuntrarju, kien hemm taxxa baxxa ħafna minħabba t-tassazzjoni tal-marġni miftiehem, li l-Kummissjoni ma indirizzatx fid-deċiżjoni kontenzjuża (ara l-punti 84 u85 iktar 'il fuq).

160. Fl-aħħar nett, għajnuna mill-Istat ipprojbita b'rabta ma' dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż tista' tiġi preżunta biss jekk l-arranġament ikkonċernat ma kienx miftuħ bl-istess mod għall-impriżi kollha, peress li l-awtorità tat-taxxa tal-Istat Membru kienet tapplika d-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż f'każijiet simili.

161. Għaldaqstant, il-Kummissjoni għandha turi li l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża kienet tapplika l-Artikolu 6 tas-StAnpG f'każijiet oħra li jinvolvu sitwazzjonijiet fattwali jew legali komparabbli. Ma huwiex biżżejjed li jiġi kkonstatat b'mod ġenerali li d-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż ġiet applikata għal persuni taxxabbli oħra. Kif sostniet ġustament Engie, minn dan ma jirriżultax li n-nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni dwar il-prevenzjoni ta' abbuż hija, f'dan il-każ, diskriminatorja.

162. F'dan il-każ, in-nuqqas ta' applikazzjoni tal-Artikolu 6 tas-StAnpG waqt l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet tat-taxxa għalhekk ma jikkostitwixxix vantaġġ selettiv favur Engie.

3. Sunt

163. Għalhekk, it-tieni aggravju għandu, huwa wkoll, jintlaqa'. Il-Kummissjoni u l-Qorti Ġenerali, li kkonfermat il-pożizjoni tagħha, ibbażaw ruħhom fuq kriterju ta' eżami żbaljat billi taw l-interpretazzjoni proprja tagħhom tad-dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, prevista fl-Artikolu 6 tas-StAnpG, sabiex jiddeterminaw il-kamp ta' applikazzjoni preżunt tagħha. Minflok, huma kellhom jibbażaw ruħhom fuq il-prassi amministrattiva Lussemburgiża u fuq l-interpretazzjoni adottata fil-Lussemburgu. F'dan ir-rigward, l-eżistenza ta' abbuż fid-dritt Lussemburgiż la hija manifesta u lanqas ma hija stabbilita mill-Kummissjoni, kif deċiż mill-Qorti Ġenerali fil-punt 472 tas-sentenza appellata.

C. Sussidjarjament: fuq it-tielet aggravju, ibbażat fuq ksur tal-prinċipji ġenerali ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi

164. Permezz tat-tielet aggravju tagħha, Engie ssostni li l-ordni ta' rkupru tal-għajnuna mill-Istat tikser il-prinċipji ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi u ta' ċertezza legali. Il-Lussemburgu jinvoka wkoll dan l-ilment fit-tieni aggravju tiegħu. Madankollu, ma huwiex neċessarju li jsir eżami fil-fond ta' dan l-aggravju. Fil-fatt, l-annullament tas-sentenza appellata jirriżulta diġà mill-fondatezza tal-ewwel żewġ aggravji.

165. Madankollu, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tad-dispożizzjoni ġenerali dwar il-prevenzjoni ta' abbuż, ma tapplikax il-kriterju ta' eżami moderat u tikkonkludi li kien hemm arranġament abbużiv fis-sens tal-Artikolu 6 tas-StAnpG Lussemburgiż, hemmhekk tqum il-kwistjoni tal-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi. Din hija r-raġuni għalfejn, f'dan ir-rigward, għandhom isiru, ukoll sussidjarjament, ċerti osservazzjonijiet.

166. Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-abolizzjoni ta' għajnuna illegali permezz tal-irkupru hija l-konsegwenza loġika tal-konstatazzjoni tal-illegalità tagħha [50].

167. L-obbligu ta' rkupru huwa limitat, b'mod partikolari, permezz tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, li jikkostitwixxi prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, fis-sens tal-Artikolu 16 tar-Regolament 2015/1589. Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li huwa biss f'każijiet eċċezzjonali li talba għal irkupru hija eskluża għal kunsiderazzjonijiet marbuta mal-aspettattivi leġittimi. B'dan il-mod, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-dritt li jiġi invokat il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi huwa disponibbli biss għal individwu li fil-konfront tiegħu istituzzjoni tal-Unjoni, billi tkun tatu assigurazzjonijiet preċiżi, tkun ħolqot aspettattivi fondati [51].

168. Min-naħa l-oħra, garanziji mogħtija mill-Istat Membru ma għandhomx, fid-dawl tal-prinċipju ta' effettività, ikunu biżżejjed [52]. Dan ifisser li s-sempliċi fatt li trattament fiskali speċifiku jkun ġie mwiegħed minn awtoritajiet nazzjonali f'deċiżjoni tat-taxxa ma jistax joħloq aspettattivi leġittimi mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni.

169. Madankollu, id-deċiżjonijiet tat-taxxa huma strument klassiku sabiex tiġi ggarantita ċ-ċertezza legali mill-awtorità tat-taxxa nazzjonali, u dan huwa rrikonoxxut ukoll mill-Kummissjoni (ara l-punti 88 *et seq*. iktar 'il fuq). Jekk kull applikazzjoni żbaljata tad-dritt minn awtorità pubblika favur il-persuna taxxabbli tipprekludi aspettattivi leġittimi, in-natura definittiva tad-deċiżjonijiet korrispondenti tiġi limitata ħafna, eżitu li jkun imur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali.

170. Madankollu, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ssegwi l-kriterju ta' eżami ridott, propost f'dan il-konklużjonijiet, għall-iżbalji ta' applikazzjoni tad-dritt, din il-problema tgħib. Jekk l-iżball fl-applikazzjoni tad-dritt fiskali nazzjonali ma jkunx manifest, ma jkunx hemm għajnuna mill-Istat. Min-naħa l-oħra, jista' jkun hemm għajnuna mill-Istat meta żball fl-applikazzjoni tad-dritt ikun manifest u ma jkunx jista' jiġi spjegat b'mod plawżibbli lil terz. Jekk dan ikun il-każ, il-"ksur tad-dritt" jista' wkoll jiġi skopert mill-persuna taxxabbli. Għaldaqstant, dan tal-aħħar ma għandu l-ebda aspettattiva leġittima. L-assigurazzjoni (manifestament illegali f'każ bħal dan) fil-forma ta' att amministrattiv ma tistax tbiddel din il-konklużjoni.

D. Fuq l-aggravji invokati mil-Lussemburgu, ibbażati fuq ilmenti supplimentari

171. Permezz tat-tielet aggravju tiegħu, il-Lussemburgu jinvoka ksur tal-Artikoli 4 u 5 TUE sa fejn il-Qorti Ġenerali ndaħlet fl-awtonomija fiskali tal-Istati Membri. Permezz tar-raba' aggravju tiegħu, il-Lussemburgu jinvoka ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni mill-Qorti Ġenerali. Ma huwiex neċessarju li jsir eżami iktar fil-fond ta' dawn l-aggravji. Fil-fatt, l-annullament tas-sentenza appellata jirriżulta diġà mill-fondatezza tal-ewwel żewġ aggravji.

[50] Bażi: is-sentenza tal-21 ta' Marzu 1990, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-142/87, EU:C:1990:125, punt 66).

[51] Ara, pereżempju, is-sentenzi 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 147), tas-16 ta' Diċembru 2010, Kahla Thüringen Porzellan GmbH vs Il-Kummissjoni (C-537/08 P, EU:C:2010:769, punt 63 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tal-5 ta' Marzu 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punt 97).

[52] Ara, pereżempju, is-sentenza tal-20 ta' Marzu 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, punti 34 *et seq*.), kif ukoll fil-parti l-kbira tagħha s-sentenza tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 75 *et seq*.).

E. Fuq ir-rikors ippreżentat quddiem il-Qorti Ġenerali

172. Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, il-Qorti tal-Ġustizzja tista', fil-każ ta' annullament tad-deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali, tagħti hija stess deċiżjoni finali fuq il-kawża, meta din tkun fi stat li tiġi deċiża, jew tibgħat lura l-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali sabiex din tieħu deċiżjoni.

173. Wieħed jista' jiddubita kemm f'dan il-każ il-kawża hija fi stat li tiġi deċiża, peress li, fid-deċiżjoni tagħha, il-Kummissjoni kienet waslet għall-konklużjoni ta' selettività permezz ta' erba' mezzi differenti. Fir-rikorsi tagħhom, Engie u l-Lussemburgu jikkontestaw dawn il-linji ta' raġunament kollha. Fis-sentenza tagħha (punt 382 moqri flimkien mal-punti 230 u 231), il-Qorti Ġenerali indikat sussegwentement li fejn id-dispożittiv ta' deċiżjoni tal-Kummissjoni jkun ibbażat fuq diversi elementi ta' raġunament li kull wieħed minnhom huwa fih innifsu suffiċjenti sabiex jiġġustifika dan id-dispożittiv, dan l-att jista', fil-prinċipju, jiġi annullat biss jekk kull wieħed minn dawn l-elementi jkun ivvizzjat b'illegalità.

174. Fis-sentenza tagħha, il-Qorti Ġenerali għalhekk eżaminat biss il-linji ta' raġunament tal-Kummissjoni dwar l-Artikoli 164 u 166 tal-LIR u dwar l-applikazzjoni żbaljata tal-Artikolu 6 tas-StAnpG u kkonkludiet li teżisti selettività skont iż-żewġ approċċi. Il-Qorti Ġenerali ma eżaminatx iż-żewġ modi l-oħra li jippermettu li tiġi stabbilita s-selettività[53]. Għaldaqstant, annullament tad-deċiżjoni tal-Kummissjoni huwa possibbli biss jekk dawn iż-żewġ linji ta' raġunament lanqas ma jwasslu għal selettività tat-trattament fiskali mogħti mid-deċiżjonijiet tat-taxxa.

175. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, f'tali każ, it-tilwima tista' madankollu tkun fi stat li tiġi deċiża jekk il-motivi l-oħra kienu s-suġġett ta' dibattitu kontradittorju quddiem il-Qorti Ġenerali u l-eżami tagħhom ma jeħtieġ l-adozzjoni ta' ebda miżura oħra ta' organizzazzjoni tal-proċedura jew istruttorja[54].

176. Dan huwa l-każ hawnhekk. Il-motivi kollha ta' Engie dwar is-selettività tat-trattament fiskali mogħti permezz tad-deċiżjonijiet tat-taxxa ġew diskussi, tal-inqas matul il-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali, peress li Engie kkontestat, permezz tar-rikors, il-possibbiltajiet kollha li jwasslu għal selettività. Barra minn hekk, huwa minnu li l-partijiet ma jaqblux dwar l-interpretazzjoni li għandha tingħata lid-dritt nazzjonali tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Madankollu, l-ebda miżura istruttorja ma hija neċessarja sabiex tiġi riżolta t-tilwima. Fl-aħħar nett, iż-żewġ linji ta' raġunament li jistgħu jwasslu għall-konklużjoni tal-eżistenza ta' selettività, li ma ġewx eżaminati mill-Qorti Ġenerali, jinkludu essenzjalment l-istess kunsiderazzjonijiet u fatti ta' prinċipju bħall-qafas ta' riferiment ristrett li għandu, fi kwalunkwe każ, jiġi eżaminat fid-dettall mill-Qorti tal-Ġustizzja. Jekk, għal dawn ir-raġunijiet, id-deċiżjoni kellha tirriżulta li hija legali, l-appell ikun fl-aħħar mill-aħħar infondat.

177. Għalhekk, iktar 'il quddiem ser nippreżenta żviluppi ulterjuri dwar is-selettività tat-trattament fiskali mogħti permezz tal-avviżi tat-taxxa, sa fejn, skont il-Kummissjoni, dan għandu jiġi dedott minn qafas ta' riferiment estiż, ikkostitwit mis-sistema ta' tassazzjoni tal-kumpanniji fl-intier tagħha (taħt 1). Fl-aħħar nett, ser neżamina wkoll jekk is-selettività ġietx

[53] Ara, f'dan ir-rigward, il-punt 177 u l-punti 46 *et seq.*

[54] Ara s-sentenza tat-8 ta' Settembru 2020, Il-Kummissjoni u Il-Kunsill vs Carreras Sequeros *et* (C-119/19 P u C-126/19 P, EU:C:2020:676 punt 130).

spjegata b'mod li jinftiehem mill-Kummissjoni fid-dawl tal-qafas ta' riferiment estiż fir-rigward tal-grupp Engie, li jinkludi, f'dan il-każ, il-kumpanniji omm ikkonċernati, il-kumpanniji intermedjarji u s-sussidjarji (taħt 2).

1. Is-selettività meta evalwata fir-rigward ta' qafas ta' riferiment estiż

178. Fid-deċiżjoni tagħha (punti 171 *et seq.*), il-Kummissjoni l-ewwel titlaq mill-prinċipju li l-qafas ta' riferiment huwa kkostitwit mis-sistema ġenerali tat-tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Lussemburgu u b'dan il-mod tikkonkludi wkoll li in-nontassazzjoni tad-dħul mill-kapital fil-livell ta' LNG Holding hija selettiva.

179. L-eżenzjoni tad-dħul mill-ishma tirriżulta minn applikazzjoni – żbaljata, skont il-Kummissjoni – tal-iskema għall-kumpanniji omm prevista fl-Artikolu 166 tal-LIR. Il-kritika fformulata mill-Kummissjoni hija għalhekk mill-ġdid li d-dħul mill-ishma ġie ttrattat bħala eżenti mit-taxxa, filwaqt li l-ekwivalenti ekonomiku fil-forma tal-akkumulazzjonijiet fuq iż-ZORA seta' fiskalment jitnaqqas mill-bażi taxxabbli ta' LNG Supply.

180. Kif diġà spjegajt, tali prinċipju ta' korrispondenza ma jirriżultax mid-dritt nazzjonali tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu (ara l-punti 102 *et seq*. iktar 'il fuq u l-punti 115 *et seq.*). Għalhekk, l-użu tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Lussemburgu fl-intier tagħha bħala qafas ta' riferiment lanqas ma jbiddel il-konklużjoni msemmija hawn fuq.

181. Anki jekk tiġi applikata s-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Lussemburgu fl-intier tagħha, l-iskema għall-kumpanniji omm (eżenzjoni mit-taxxa tal-profitti ddistribwiti lill-kumpannija omm) għandha tinftiehem bħala li tifforma parti integrali mill-qafas ta' riferiment innifsu. Għalhekk din l-iskema hija koperta mis-sovranità fiskali tal-Lussemburgu. B'hekk, il-Lussemburgu kellu s-setgħa li jiddeċiedi li jipprevedi jew le tali skema ta' prevenzjoni ta' tassazzjoni doppja ekonomika fl-istrutturi tal-grupp u li jiddetermina l-modalitjiet preċiżi ta' tali skema.

182. Jekk – kif indikajt iktar 'il fuq – din id-dispożizzjoni hija rilevanti, ma hemmx lok li jiġi kkunsidrat trattament selettiv u vantaġġuż li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, anki jekk wieħed jirrikorri għas-sistema ta' tassazzjoni tal-kumpanniji fl-intier tagħha.

2. Is-selettività evalwata fir-rigward tal-impatt tat-trattament fiskali fuq il-grupp ta' impriżi kollu

183. Fl-aħħar nett, fid-deċiżjoni kontenzjuża (punti 237 *et seq.*), il-Kummissjoni tasal għall-konklużjoni li teżisti selettività tat-trattament fiskali ta' ENGIE abbażi ta' approċċ skont il-grupp. Il-punt tat-tluq ta' din il-linja ta' raġunament huwa identiku għall-approċċ li jikkonsisti fl-użu tas-sistema tat-tassazzjoni tal-kumpanniji fl-intier tagħha bħala qafas ta' riferiment. Madankollu, il-Kummissjoni twessa' l-perspettiva sa fejn hawnhekk tirreferi għall-bażi taxxabbli kollha tal-grupp ENGIE.

184. Il-Kummissjoni ssostni li l-iskemi ta' għajnuna mill-Istat ma japplikawx għal kumpanniji individwali ta' impriża, iżda li għandu jsir riferiment għall-kunċett ta' impriża fid-dritt tal-kompetizzjoni. Il-kumpanniji kollha kkonċernati f'dan il-każ jagħmlu parti, fil-fehma tagħha, minn impriża fis-sens tad-dritt tal-kompetizzjoni. It-trattament fiskali li jirriżulta, diġà deskritt, ma għandux element transkonfinali, kuntrarjament għad-deċiżjonijiet tal-Kummissjoni fil-kawżi

Groepsrentebox[55] u Fiat[56], b'tali mod li ma huwiex inkoerenti, fil-fehma tal-Kummissjoni, li hija tagħżel approċċ skont il-grupp.

185. Is-sistema ta' riferiment hija, min-naħa tagħha, identifikata mill-Kummissjoni (punti 245 *et seq.*) bħala s-sistema ta' tassazzjoni tal-kumpanniji tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Il-Kummissjoni mbagħad tillimita l-analiżi tagħha għat-trattament fiskali tal-operazzjonijiet ta' finanzjament fi ħdan grupp ta' kumpanniji. Skont din l-analiżi, it-tnaqqis tal-bażi taxxabbli kkombinata ma huwiex previst mid-dritt fiskali Lussemburgiż, ikun xi jkun il-metodu ta' finanzjament. Il-Kummissjoni tispjega dan abbażi tal-possibbiltajiet alternattivi deskritti hawn fuq biex jiġi żgurat finanzjament, li jwasslu f'kull każ għal tassazzjoni unika. Fil-fehma tagħha, is-sistema Lussemburgiża ta' tassazzjoni tal-kumpanniji tindika wkoll l-għan tat-tassazzjoni tal-profitti tal-impriżi. Hija tqis li minn dan jirriżulta direttament li tnaqqis tal-bażi taxxabbli globali ta' grupp ta' kumpanniji ma huwiex awtorizzat. Il-gruppi ta' impriżi kollha li jwettqu operazzjonijiet ta' finanzjament fi ħdan grupp ta' kumpanniji huma, fil-fehma tagħha, komparabbli. Barra minn hekk, hija tgħid li l-istruttura ta' finanzjament ma hijiex miftuħa għall-impriżi kollha. Ġustifikazzjoni lanqas ma hija possibbli, fil-fehma tal-Kummissjoni.

186. Ir-raġunament tal-Kummissjoni jiddevja mill-bqija tal-osservazzjonijiet tagħha biss sa fejn hija tikkunsidra r-rilevanza ta' bażi tat-taxxa kkombinata u sa fejn hija identifikat il-grupp Engie bħala benefiċjarju tal-miżura ta' għajnuna b'applikazzjoni tal-kunċett ta' impriża kif mifhum fid-dritt tal-kompetizzjoni. Dan l-aħħar argument diġà ma huwiex konvinċenti jekk il-liġi fiskali nazzjonali inkwistjoni ma tipprevedix tassazzjoni ta' grupp jew jekk din ma ġietx eżerċitata. F'dan ir-rigward, huwa jmur kontra l-prinċipju tat-tassazzjoni individwali, normalment applikabbli fid-dritt fiskali.

187. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni tiddeduċi mill-ġdid l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv biss mill-fatt li l-għan tat-tassazzjoni tal-profitti tal-impriżi jirriżulta mid-dritt Lussemburgiż dwar it-tassazzjoni tal-kumpanniji. Dan jista' jkun il-każ, iżda għandu jiġi nnotat ukoll f'dan il-kuntest li l-iskema għall-kumpanniji omm hija element inerenti tad-dritt fiskali Lussemburgiż (ara l-punti 180 *et seq* iktar 'il fuq) u li hija tibdel, f'dan ir-rigward, dan l-għan. Min-naħa l-oħra, il-profitti operattivi tas-sussidjarji huma wkoll intaxxati, iżda sempliċement skont metodu differenti. Madankollu, dan il-metodu l-ieħor ma ġiex eżaminat f'iktar dettall mill-Kummissjoni.

188. Bħala konklużjoni, il-Kummissjoni għalhekk lanqas ma wriet f'dan ir-rigward li t-trattament fiskali mwiegħed lill-grupp Engie permezz tal-akkumulazzjonijiet taż-ZORA kien selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

3. Konklużjoni dwar ir-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali

189. Peress li l-Kummissjoni ma ssodisfatx l-oneru tal-espożizzjoni tal-fatti li kellha wkoll fir-rigward tal-approċċi li ma ġewx eżaminati fis-sentenza f'dak li jirrigwarda l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, id-deċiżjoni kontenzjuża tista' tiġi annullata kollha kemm hi mingħajr ma tintbagħat lura quddiem il-Qorti Ġenerali.

[55] Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2009/809/KE tat-8 ta' Lulju 2009 dwar l-iskema Groepsrentebox li l-Olanda qiegħda tippjana li timplimenta (C 4/07 (ex N 465/06)) (ĠU 2009, L 288, 4 ta' Novembru 2009, p. 26).

[56] Deċiżjoni tal-Kummissjoni (UE) 2016/2326 tal-21 ta' Ottubru 2015 dwar l-Għajnuna mill-Istat SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) implimentata mil-Lussemburgu għal Fiat (ĠU 2016, L 351, 22 ta' Diċembru 2016, p. 1).

VI. Fuq l-ispejjeż

190. Skont l-Artikolu 184(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta l-appell ikun fondat u l-Qorti tal-Ġustizzja taqta' l-kawża definittivament hija stess, hija għandha tiddeċiedi dwar l-ispejjeż.

191. Skont l-Artikolu 138(1) tal-istess Regoli, applikabbli għall-proċedura ta' appell skont l-Artikolu 184(1), il-parti li titlef għandha tbati l-ispejjeż jekk dawn ikunu ġew mitluba. Peress li Engie u l-Lussemburgu ppreżentaw talba f'dan is-sens, il-Kummissjoni għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż sostnuti minn Engie u mil-Lussemburgu fil-kuntest ta' dan l-appell.

192. Peress li l-Kummissjoni tilfet fiż-żewġ istanzi, hemm lok li tiġi kkundannata għall-ispejjeż taż-żewġ istanzi, kif mitlub mill-appellanti.

193. Skont l-Artikolu 184, moqri flimkien mal-Artikolu 140(1) tar-Regoli tal-Proċedura, l-Istati Membri u l-istituzzjonijiet li intervjenew fil-kawża għandhom ibatu l-ispejjeż tagħhom. L-Irlanda, parti intervenjenti fil-kawża, għandha għalhekk tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha sostnuti fil-kuntest ta' din il-proċedura.

VII. Konklużjoni

194. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet imsemmija hawn fuq, nipproponi li fil-Kawża C-454/21 P il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

1. Is-sentenza tal-Qorti Ġenerali tat-12 ta' Mejju 2021, Il-Lussemburgu *et* vs Il-Kummissjoni (T-516/18 u T-525/18, EU:T:2021:251) hija annullata.

2. Id-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) hija annullata.

3. Il-Kummissjoni Ewropea għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha kif ukoll dawk sostnuti minn Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S.A. u Engie S.A fiż-żewġ istanzi. L-Irlanda għandha tbati l-ispejjeż tagħha marbuta maż-żewġ istanzi.

195. Barra minn hekk, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej fil-Kawża C-451/21 P:

1. Is-sentenza tal-Qorti Ġenerali tat-12 ta' Mejju 2021, Il-Lussemburgu *et* vs Il-Kummissjoni (T-516/18 u T-525/18, EU:T:2021:251) hija annullata.

2. Id-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) hija annullata.

3. Il-Kummissjoni Ewropea għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha, kif ukoll dawk sostnuti mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu fiż-żewġ istanzi. L-Irlanda għandha tbati l-ispejjeż tagħha marbuta maż-żewġ istanzi.