Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
PIKAMÄE
ippreżentati fis-16 ta' Diċembru 2021 [1]

Kawża C-898/19 P

L-Irlanda
vs

Il-Kummissjoni

"Appell – Għajnuna mill-Istat – Għajnuna implimentata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu – Deċiżjoni li tiddikjara l-għajnuna inkompatibbli mas-suq intern u illegali u li tordna l-irkupru tagħha – Deċiżjoni tat-taxxa bil-quddiem (tax ruling) – Prinċipju ta' distakkament – Vantaġġ – Qafas ta' referenza – Tassazzjoni msejħa 'normali' – Natura selettiva – Preżunzjoni"

Werrej

I. Introduzzjoni 3

II. Il-fatti li wasslu għall-kawża 4

A. Fuq id-deċiżjoni bil-quddiem mogħtija mill-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi lil FFT u l-proċedura amministrattiva quddiem il-Kummissjoni 4

B. Fuq id-deċiżjoni kontenzjuża 5

1. Deskrizzjoni tal-kontenut essenzjali tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni 5

2. Deskrizzjoni tar-regoli Lussemburgiżi rilevanti 5

3. Evalwazzjoni tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni 5

C. Il-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali u s-sentenza appellata 7

D. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u t-talbiet tal-partijiet fl-appell 10

III. Fuq l-appell 10

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

A. Fuq l-ewwel, it-tielet, ir-raba' u l-ħames aggravju 11

1. Fuq in-natura effettiva 11

2. Fuq l-ammissibbiltà 12

3. Fuq il-fondatezza 13

a) Kummenti preliminari fuq il-vantaġġ u s-selettività fil-qasam fiskali 13

1) Fuq l-"importanza ikbar" tad-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza fil-każ ta' miżuri fiskali 13

2) Fuq id-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza (u tat-tassazzjoni "normali") fil-qasam fiskali 14

b) Fuq l-ewwel aggravju 16

1) L-argumenti tal-partijiet 16

2) Kunsiderazzjonijiet 17

i) Osservazzjonijiet preliminari fuq l-oriġini tal-prinċipju ta' distakkament . . 17

ii) Fuq il-prinċipju ta' distakkament fis-sentenza appellata 19

iii) Fuq il-bażi tal-prinċipju ta' distakkament 20

iv) Fuq il-portata tal-prinċipju ta' distakkament u tal-prinċipju ta' ċertezza legali 29

3) Konklużjoni fuq l-ewwel aggravju 30

c) Fuq it-tielet aggravju 31

1) L-argumenti tal-partijiet 31

2) Kunsiderazzjonijiet 31

d) Fuq ir-raba' aggravju 33

1) L-argumenti tal-partijiet 33

2) Kunsiderazzjonijiet 33

e) Fuq il-ħames aggravju 34

1) L-argumenti tal-partijiet 34

2) Kunsiderazzjonijiet 35

B. Fuq it-tieni aggravju 36

1. Fuq in-natura effettiva 36

2. Fuq il-fondatezza 37

IV. Fuq ir-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali 41

V. Fuq l-ispejjeż 41

VI. Konklużjoni 41

I. Introduzzjoni

1. "Ruling fiskali" jew id-"deċiżjoni tat-taxxa bil-quddiem" huma prassi komuni li tippermetti lill-impriżi jitolbu mingħand l-awtorità tat-taxxa "deċiżjoni bil-quddiem" dwar it-taxxa li huma jkollhom iħallsu. It-terminu "ruling" ġeneralment jindika l-fatt li awtorità tat-taxxa tadotta pożizzjoni uffiċjali, spiss fuq talba tal-persuna taxxabbli, dwar l-applikazzjoni ta' ċerti dispożizzjonijiet leġiżlattivi fis-seħħ fir-rigward ta' sitwazzjoni jew ta' tranżazzjoni jew ta' diversi tranżazzjonijiet li jkunu għadhom ma pproduċewx effetti fiskali. B'hekk, il-persuni taxxabbli jfittxu li jiksbu assigurazzjonijiet li jorbtu lill-awtorità fir-rigward tat-trattament fiskali tat-tranżazzjonijiet tagħhom.

2. Mix-xahar ta' Ġunju 2014, il-Kummissjoni Ewropea nediet sensiela ta' investigazzjonijiet intiżi sabiex tivverifika l-konformità tal-prattiki tal-awtoritajiet tat-taxxa ta' diversi Stati Membri fir-rigward ta' impriżi multinazzjonali mar-regoli tat-Trattat dwar l-għajnuna mill-Istat, fir-rigward, b'mod partikolari, mat-tqassim tal-profitti bejn id-diversi Stati li fihom dawn l-impriżi jkollhom l-attivitajiet tagħhom. Waħda minn dawn l-investigazzjonijiet wasslet għall-adozzjoni tad-deċiżjoni dwar l-għajnuna li allegatament ingħatat mill-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi lill-grupp Fiat [2].

3. Fl-istess ħin, ir-rivelazzjonijiet tal-investigazzjoni ġurnalistika msejħa "Lux Leaks", f'Novembru 2014 ġabu dan is-suġġett għall-attenzjoni tal-pubbliku ġenerali u pprovokaw diversi reazzjonijiet ta' rabja [3]. Wara dawn ir-rivelazzjonijiet, bosta politiċi ħadu azzjonijiet, kemm fuq livell Ewropew kif ukoll fuq livell internazzjonali, intiżi sabiex jirrimedjaw dak li issa kien meqjus bħala ksur serju tal-ekwità fil-qasam tat-taxxa. L-iktar azzjoni reċenti irriżultat fi ftehim li ħoloq taxxa globali fuq id-dħul tal-impriżi multinazzjonali [4].

4. Għalkemm għandha tkun konxja mill-kuntest politiku, ekonomiku u anki soċjali ta' din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja trid, fis-sentenza li trid tagħti, teżamina l-kwistjonijiet li jqajjem l-approċċ adottat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet

[2] 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, p. 1, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kontenzjuża").

[3] Din kienet investigazzjoni mwettqa konġuntament mill-konsorzju ta' ġurnalisti investigattivi Amerikani International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) u minn erbgħin mezz tax-xandir ieħor. F'dan ir-rigward, ara, b'mod partikolari, l-artiklu ppubblikat fil-ġurnal *Le Monde*, disponibbli fuq is-sit internet li ġej: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

[4] F'dan ir-rigward, ara, b'mod partikolari, id-dokument "Dikjarazzjoni dwar soluzzjoni bbażata fuq żewġ pilastri sabiex jiġu solvuti l-isfidi fiskali mqajma mid-diġitalizzazzjoni tal-ekonomija", diskuss fi ħdan il-Qafas Inklużiv OECD/G20 dwar l-erożjoni tal-bażi taxxabbli u t-trasferiment ta' profitti u approvat minn 137 Stat membru fit-8 ta' Ottubru 2021, disponibbli fl-indirizz internet li ġej: https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf.

legali biss. Is-sentenza mogħtija mill-Qorti Ġenerali fil-kawżi Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni Ewropea [5], li kkonfermat dan l-approċċ, hija s-suġġett ta' dan l-appell.

5. In-natura innovattiva tal-approċċ tal-Kummissjoni kienet tikkonsisti b'mod partikolari fl-introduzzjoni tal-prinċipju ta' distakkament fl-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku. Minħabba l-bażi legali kkontestata tiegħu, l-introduzzjoni ta' dan il-kunċett fl-analiżi meħtieġa mill-Artikolu 107(1) TFUE ser twassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tistaqsi dwar il-linja traċċata mit-Trattat bejn l-awtonomija fiskali tal-Istati Membri u l-projbizzjoni tal-għoti ta' għajnuna mill-Istat.

II. Il-fatti li wasslu għall-kawża

A. Fuq id-deċiżjoni bil-quddiem mogħtija mill-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi lil FFT u l-proċedura amministrattiva quddiem il-Kummissjoni

6. Fl-14 ta' Marzu 2012, il-konsulent tat-taxxa ta' Fiat Chrysler Finance Europe, li qabel kienet magħrufa bħala Fiat Finance and Trade Ltd (iktar 'il quddiem "FFT"), bagħat ittra lill-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi li kienet titlob l-approvazzjoni ta' ftehim dwar il-prezz ta' trasferiment. Huwa ppreżentalhom ukoll, insostenn ta' din it-talba, rapport, miktub minnu stess, li janalizza l-prezzijiet ta' trasferiment applikati għat-tranżazzjonijiet imwettqa minn FFT.

7. Fit-3 ta' Settembru 2012, l-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi adottaw deċiżjoni bil-quddiem bi tweġiba għat-talba ta' FFT (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni"). Din id-deċiżjoni kienet tinsab f'ittra li tindika li fiha kien indikat li, "fir-rigward tal-ittra, bid-data tal-14 ta' Marzu 2012, dwar l-attivitajiet ta' finanzjament fi ħdan il-grupp ta' FFT, [kien] ikkonfermat li l-analiżi tal-prezzijiet ta' trasferiment [kienet] twettqet konformement maċ-Ċirkulari 164/2 tat-28 ta' Jannar 2011 u li hija [kienet] tosserva l-prinċipju ta' distakkament".

8. Fid-19 ta' Ġunju 2013, il-Kummissjoni Ewropea bagħtet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu l-ewwel talba għal informazzjoni li tirrigwarda l-informazzjoni ddettaljata dwar il-prattiki nazzjonali fil-qasam tad-deċiżjonijiet bil-quddiem. Din l-ewwel talba għal informazzjoni ġiet segwita minn diversi skambji bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u l-Kummissjoni sal-adozzjoni, minn din tal-aħħar, fl-24 ta' Marzu 2014, ta' deċiżjoni li tordna lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu jipprovdilha l-informazzjoni.

9. Fil-11 ta' Ġunju 2014, il-Kummissjoni fetħet il-proċedura ta' investigazzjoni formali prevista fl-Artikolu 108(2) TFUE dwar id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni. Fil-21 ta' Ottubru 2015, il-Kummissjoni adottat id-deċiżjoni kontenzjuża li tiddikjara li din id-deċiżjoni bil-quddiem tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

[5] Sentenza tal-24 ta' Settembru 2019 (T-755/15 u T-759/15, iktar 'il quddiem is-"sentenza appellata", EU:T:2019:670).

B. Fuq id-deċiżjoni kontenzjuża

1. Deskrizzjoni tal-kontenut essenzjali tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni

10. Il-Kummissjoni ddeskriviet id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni bħala li tappoġġja metodu ta' allokazzjoni tal-profitti lil FFT fi ħdan il-grupp tal-karozzi Fiat/Chrysler, li kien jippermetti lil FFT tiddetermina annwalment l-ammont tat-taxxa fuq il-kumpanniji li hija kellha tħallas fil-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Il-Kummissjoni ppreċiżat li din id-deċiżjoni kellha valur vinkolanti għall-awtorità tat-taxxa għal perijodu ta' ħames snin, jiġifieri mis-sena fiskali 2012 sa dik tal-2016 [6].

2. Deskrizzjoni tar-regoli Lussemburgiżi rilevanti

11. Il-Kummissjoni indikat li d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kienet ġiet adottata abbażi tal-Artikolu 164(3) tal-code des impôts sur les revenus luxembourgeois (loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur la revenus) (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq id-Dħul Lussemburgiż (il-Liġi tal-4 ta' Diċembru 1967 dwar it-Taxxa fuq id-Dħul, kif emendata, iktar 'il quddiem il-"Kodiċi dwar it-Taxxa")) [7] u taċ-Ċirkulari L.I.R. Nru 164/2 tad-Direttur tal-Kontribuzzjonijiet Lussemburgiż tat-28 ta' Jannar 2011 (iktar 'il quddiem iċ-"Ċirkulari Nru 164/2"). F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni rrilevat, minn naħa, li dan l-artikolu kien jistabbilixxi l-prinċipju ta' distakkament fid-dritt fiskali Lussemburgiż, li skontu t-tranżazzjonijiet bejn kumpanniji tal-istess grupp kellhom jiġu rremunerati daqslikieku kienu ġew konklużi bejn kumpanniji indipendenti li jinnegozjaw f'ċirkustanzi paragunabbli f'kundizzjonijiet ta' distakkament. Min-naħa l-oħra, hija osservat li ċ-Ċirkulari Nru 164/2 kienet tippreċiża b'mod partikolari kif tiġi ddeterminata remunerazzjoni ta' distakkament meta dawn it-tranżazzjonijiet ikunu saru mill-kumpanniji ta' finanzjament tal-grupp [8].

3. Evalwazzjoni tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni

12. Fir-rigward tat-tielet u r-raba' kundizzjoni tal-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat, il-Kummissjoni qieset li d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kienet tagħti vantaġġ selettiv lil FFT, sa fejn din kienet wasslet għal tnaqqis tat-taxxa dovuta mill-persuna kkonċernata lil-Lussemburgu billi ddevjat mit-taxxa li hija kellha tħallas skont is-sistema ordinarja tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Hija waslet għal din il-konklużjoni wara eżami konkomitanti tal-vantaġġ u tas-selettività, strutturat skont it-tliet stadji ddefiniti mill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tistabbilixxi jekk miżura fiskali partikolari għandhiex tiġi kklassifikata bħala "selettiva".

13. Fl-ewwel stadju ta' din l-analiżi, il-Kummissjoni kkunsidrat li l-qafas ta' referenza kien is-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji tal-Lussemburgu u li l-għan ta' din is-sistema kien it-tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji kollha residenti fil-Lussemburgu. Id-differenza fil-kalkolu tal-profitti taxxabbli bejn il-kumpanniji indipendenti u l-kumpanniji integrati ma kellha, skont il-Kummissjoni, ebda effett fuq dan l-għan sa fejn dan tal-aħħar kien jimplika t-tassazzjoni tal-profitti tal-kumpanniji residenti kollha, kemm jekk integrati kif ukoll jekk le.

6 Premessi 9 u 52 sa 54 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

7 Skont dan l-artikolu: "Id-distribuzzjonijiet moħbija tal-profitti għandhom jiġu inklużi fid-dħul taxxabbli. Ikun hemm distribuzzjoni moħbija tal-profitti b'mod partikolari jekk soċju, membru jew persuna kkonċernata tirċievi direttament jew indirettament vantaġġi minn kumpannija jew minn assoċjazzjoni li normalment ma kinitx tibbenefika minnha li kieku ma kellhiex din il-kwalità". Għandu jiġi osservat li din id-dispożizzjoni ma baqgħetx fis-seħħ minn meta l-Gran Dukat tal-Lussemburgu introduċa l-Artikoli 56 u 56a l-ġodda dwar il-prinċipju ta' distakkament fil-Kodiċi tat-Taxxa fl-1 ta' Jannar 2017.

8 Premessi 74 sa 83 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

Bħad-dispożizzjonijiet partikolari applikabbli għall-gruppi, li kienu intiżi biss sabiex iqiegħdu fuq livell ugwali dawn iż-żewġ tipi ta' kumpanniji. Barra minn hekk, l-għan tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni, jiġifieri dak li jiġu ddeterminati l-profitti taxxabbli ta' FFT għall-finijiet tat-taxxa fuq il-kumpanniji abbażi tal-imsemmija sistema, ikkonferma li din tal-aħħar kienet tikkostitwixxi l-qafas ta' referenza sa fejn dan l-għan ma kienx jiddistingwi lil FFT minħabba l-appartenenza tagħha għal grupp. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni qieset li l-kumpanniji integrati u mhux integrati kienu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali simili fid-dawl tal-għan tas-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji tal-Lussemburgu [9].

14. Fit-tieni stadju tal-analiżi tagħha, il-Kummissjoni qabel kollox indikat li l-kwistjoni dwar jekk miżura fiskali tikkostitwixxix deroga mill-qafas ta' referenza ġeneralment tikkoinċidi mal-konstatazzjoni ta' vantaġġ mogħti lill-benefiċjarju permezz ta' din il-miżura. Fil-fehma tagħha, meta miżura fiskali twassal għal tnaqqis mhux iġġustifikat tat-taxxa dovuta minn benefiċjarju li, fl-assenza ta' din il-miżura, ikollu jħallas taxxa ogħla skont il-kuntest ta' referenza, dan it-tnaqqis jikkostitwixxi kemm il-vantaġġ mogħti mill-imsemmija miżura kif ukoll id-deroga mill-qafas ta' referenza. Barra minn hekk, il-Kummissjoni fakkret li, fil-każ ta' miżura individwali bħalma hija d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni, l-identifikazzjoni tal-vantaġġ tippermetti bħala prinċipju, skont il-ġurisprudenza, li s-selettività tagħha tiġi preżunta [10].

15. Fir-rigward tad-determinazzjoni tal-vantaġġ f'dan il-każ, il-Kummissjoni fakkret li miżura fiskali li twassal lil kumpannija li tappartjeni lil grupp sabiex tiffattura prezzijiet ta' trasferiment li huma inqas minn dawk li jintalbu bejn impriżi indipendenti kienet tagħti vantaġġ lil din il-kumpannija sa fejn din il-miżura twassal għal tnaqqis tal-bażi taxxabbli tagħha u, għaldaqstant, tat-taxxa dovuta b'applikazzjoni tas-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Fil-fehma tal-Kummissjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk aċċettat il-prinċipju ta' distakkament, jiġifieri "il-prinċipju li jgħid li t-tranżazzjonijiet imwettqa bejn kumpaniji tal-istess grupp għandhom jiġu rimunerati bħallikieku miftiehma minn kumpaniji indipendenti li jinnegozjaw f'ċirkostanzi komparabbli f'kundizzjonijiet ta' distakkament" [11], bħala kriterju ta' referenza sabiex jiġi ddeterminat jekk kumpannija ta' grupp tibbenefikax minn vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Konsegwentement, il-Kummissjoni ppreċiżat li hija kellha tivverifika jekk il-metodu appoġġjat mill-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża fid-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kienx jiddevja minn metodu li kien iwassal għal approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq u, minħabba f'hekk, mill-prinċipju ta' distakkament. F'tali każ, id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni titqies, skont il-Kummissjoni, li tagħti vantaġġ selettiv lil FFT fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE [12].

16. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, il-Kummissjoni qieset li diversi għażliet ta' metodu u parametri u diversi aġġustamenti, ivvalidati mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u li huma l-bażi tal-analiżi tal-prezzijiet ta' trasferiment fid-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni, kienu jwasslu għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-kumpanniji li l-kumpanniji indipendenti kellhom iħallsu [13].

17. Sussidjarjament, hija qieset li, fi kwalunkwe każ, id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kienet tagħti vantaġġ selettiv inkluż fir-rigward ta' qafas ta' referenza iktar limitat, invokat mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u minn FFT, magħmul mill-Artikolu 164(3) tal-Kodiċi tat-Taxxa u miċ-Ċirkulari Nru 164/2, li kienu jipprevedu l-prinċipju ta' distakkament fid-dritt tat-taxxa

9 Premessi 193 sa 199 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

10 Premessi 216 sa 218 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

11 Premessa 225 u 226 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

12 Premessi 222 sa 227 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

13 Premessi 234 sa 301 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

Lussemburgiż [14]. Barra minn hekk, il-Kummissjoni ma qablitx mal-argument ta' FFT li skontu, sabiex turi l-eżistenza ta' trattament selettiv favur tagħha b'riżultat tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni, hija kellha tqabbel din id-deċiżjoni bil-quddiem mal-prattika tal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża bbażata fuq iċ-Ċirkulari Nru 164/2, b'mod partikolari mad-deċiżjonijiet bil-quddiem mogħtija lil kumpanniji oħra ta' finanzjament u ta' teżor li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu kien ipprovda lill-Kummissjoni bħala kampjun rappreżentattiv tal-prattika tiegħu fir-rigward tad-deċiżjonijiet bil-quddiem [15].

18. Fit-tielet stadju tal-analiżi tagħha, il-Kummissjoni osservat li la l-Gran Dukat tal-Lussemburgu u lanqas FFT ma kienu pprovdew l-iċken raġuni li tiġġustifika t-trattament preferenzjali ta' FFT li jirriżulta mid-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni, u li, fi kwalunkwe każ, ma setgħet tiġi identifikata l-ebda raġuni li tista' titqies li tirriżulta direttament mill-prinċipji fundaturi tal-qafas ta' referenza, jew li kienet tirriżulta mill-mekkaniżmi inerenti għas-sistema meħtieġa għall-funzjonament u għall-effikaċja tagħha [16].

19. Il-Kummissjoni qieset, bħala konklużjoni, li d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kienet tat lil FFT vantaġġ selettiv u li din id-deċiżjoni kienet tikkostitwixxi għalhekk għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

20. Il-benefiċjarju ta' din l-għajnuna kien, skont il-Kummissjoni, il-grupp tal-karozzi Fiat/Chrysler kollu kemm hu, sa fejn FFT kienet tifforma entità ekonomika mal-entitajiet l-oħra ta' dan il-grupp u li t-tnaqqis tat-taxxa dovuta minn FFT kellu neċessarjament l-effett li jnaqqas il-kundizzjonijiet tal-prezz tas-self fi ħdan il-gruppi mogħtija minn FFT [17].

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

21. Permezz ta' rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-30 ta' Diċembru 2015, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ppreżenta r-rikors fil-Kawża T-755/15, intiż għall-annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża.

22. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fid-29 ta' Diċembru 2015, FFT ippreżentat ir-rikors fil-Kawża T-759/15, intiż ukoll għall-annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża.

23. Permezz tad-digrieti tal-25 ta' Mejju 2016 u tat-18 ta' Lulju 2016, il-President tal-Ħames Awla tal-Qorti Ġenerali laqa' t-talbiet għal intervent tar-Renju Unit u tal-Irlanda fil-Kawżi T-755/15 u T-759/15. Peress li r-Renju Unit irtira l-intervent tiegħu permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fid-9 ta' Diċembru 2016, dan tħassar miż-żewġ kawżi bħala intervenjent b'digriet tal-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali tal-15 ta' Diċembru 2016.

24. Permezz ta' digriet tal-President tas-Seba' Awla Estiża tal-Qorti Ġenerali tas-27 ta' April 2018, wara li nstemgħu l-partijiet, il-Kawżi T-755/15 u T-759/15 ingħaqdu għall-finijiet tal-fażi orali tal-proċedura, skont l-Artikolu 68(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali. Barra minn hekk, wara li nstemgħu l-partijiet waqt is-seduta, il-Qorti Ġenerali ddeċidiet li kien hemm lok li l-Kawżi T-755/15 u T-759/15 jingħaqdu għall-finijiet tad-deċiżjoni li tagħlaq l-istanza, minħabba konnessjoni, skont din l-istess dispożizzjoni.

14 Premessi 315 sa 317 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

15 Premessi 318 sa 336 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

16 Premessi 337 u 338 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

17 Premessi 341 sa 345 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

25. Insostenn tar-rikorsi tagħhom, FFT u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu qajmu ħames sensiliet ta' motivi li kienu, essenzjalment, ibbażati:

– għall-ewwel sensiela, fuq il-ksur tal-Artikoli 4 u 5 TUE, sa fejn l-analiżi tal-Kummissjoni twassal għal armonizzazzjoni fiskali moħbija (it-tielet parti tal-ewwel motiv fil-Kawża T-755/15);

– għat-tieni sensiela, fuq il-ksur tal-Artikolu 107 TFUE, tal-obbligu ta' motivazzjoni stabbilit fl-Artikolu 296 TFUE, kif ukoll tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, sa fejn il-Kummissjoni qieset li d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kienet tagħti vantaġġ, b'mod partikolari minħabba li din id-deċiżjoni ma kinitx konformi mal-prinċipju ta' distakkament (it-tieni parti tal-ewwel motiv u l-ewwel parti tat-tieni motiv fil-Kawża T-755/15, it-tieni u t-tielet ilment tal-ewwel parti tal-ewwel motiv, l-ewwel parti tat-tieni motiv, it-tielet motiv u r-raba' motiv fil-Kawża T-759/15);

– għat-tielet sensiela, fuq il-ksur tal-Artikolu 107 TFUE, sa fejn il-Kummissjoni kkonstatat in-natura selettiva ta' dan il-vantaġġ (l-ewwel parti tal-ewwel motiv fil-Kawża T-755/15 u l-ewwel ilment tal-ewwel parti tal-ewwel motiv fil-Kawża T-759/15);

– għar-raba' sensiela, fuq il-ksur tal-Artikolu 107 TFUE u tal-obbligu ta' motivazzjoni stabbilit fl-Artikolu 296 TFUE, sa fejn il-Kummissjoni ddeterminat li l-miżura inkwistjoni kienet tirrestrinġi l-kompetizzjoni u kienet toħloq distorsjoni tal-kummerċ bejn Stati Membri (it-tieni parti tat-tieni motiv fil-Kawża T-755/15 u t-tieni parti tal-ewwel u t-tieni motiv fil-Kawża T-759/15);

– għall-ħames sensiela, fuq il-ksur tal-prinċipju ta' ċertezza legali u tad-drittijiet tad-difiża, sa fejn il-Kummissjoni ordnat l-irkupru tal-għajnuna inkwistjoni (it-tielet motiv fil-Kawża T-759/15).

26. Permezz tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ċaħdet dawn il-motivi kollha u, għaldaqstant, ir-rikorsi fil-Kawżi T-755/15 u T-759/15 fl-intier tagħhom.

27. Fir-rigward tat-tieni sensiela ta' motivi, u b'mod partikolari l-motivi bbażati fuq l-applikazzjoni żbaljata tal-prinċipju ta' distakkament għall-istħarriġ tal-għajnuna mill-Istat, il-Qorti Ġenerali rrilevat qabel kollox li, fil-kuntest tad-determinazzjoni tas-sitwazzjoni fiskali ta' kumpannija integrata, il-prezzijiet ta' tranżazzjonijiet fi ħdan il-grupp ma humiex stabbiliti f'kundizzjonijiet tas-suq. Sussegwentement hija qieset li, sabiex tiddetermina l-eżistenza eventwali ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, il-Kummissjoni tista' tqabbel il-piż fiskali ta' tali impriża integrata li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' miżura fiskali ma' dak ta' impriża li teżerċita l-attivitajiet tagħha f'kundizzjonijiet tas-suq u li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-regoli ta' tassazzjoni normali tad-dritt nazzjonali, meta d-dritt fiskali nazzjonali ma jagħmilx distinzjoni bejn l-impriżi integrati u l-impriżi indipendenti għall-finijiet tal-issuġġettar tagħhom għat-taxxa fuq il-kumpanniji u għalhekk għandu l-għan li jintaxxa l-profitt tal-ewwel impriżi daqslikieku kien jirriżulta minn tranżazzjonijiet imwettqa bi prezzijiet tas-suq [18].

28. F'dan il-kuntest, il-prinċipju ta' distakkament jikkostitwixxi, skont il-Qorti Ġenerali, "għodda" jew "kriterju ta' referenza" li jippermetti li jiġi vverifikat jekk il-prezzijiet tat-tranżazzjonijiet fi ħdan il-grupp aċċettati mill-awtoritajiet nazzjonali jikkorrispondux għall-prezzijiet ipprattikati

[18] Punti 140 u 141 tas-sentenza appellata.

f'kundizzjonijiet tas-suq, sabiex jiġi ddeterminat jekk kumpannija integrata tibbenefikax, bis-saħħa ta' miżura fiskali li tiddefinixxi l-prezzijiet ta' trasferiment tagħha, minn vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE [19].

29. Il-Qorti Ġenerali sussegwentement osservat li, f'dan il-każ, id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni tirrigwarda d-determinazzjoni tal-profitti taxxabbli ta' FFT skont il-Kodiċi tat-Taxxa Lussemburgiż u li dan il-kodiċi huwa intiż sabiex jintaxxa l-profitt li jirriżulta mill-attività ekonomika ta' din l-impriża integrata daqslikieku kien jirriżulta minn tranżazzjonijiet imwettqa bi prezzijiet tas-suq. Fuq din il-bażi, hija qieset li l-Kummissjoni setgħet tipparaguna sew il-profitt taxxabbli ta' FFT li jirriżulta mill-applikazzjoni tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni mal-profitt taxxabbli, li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-regoli ta' tassazzjoni normali tad-dritt Lussemburgiż, ta' impriża li tinsab f'sitwazzjoni fattwali komparabbli u li teżerċita l-attivitajiet tagħha f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni ħielsa [20].

30. Fl-aħħar nett, il-Qorti Ġenerali ċaħdet l-argumenti tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u ta' FFT intiżi li jikkontestaw din il-konklużjoni.

31. Fir-rigward tal-argumenti li l-Kummissjoni ma kienet tat ebda bażi legali għall-prinċipju tagħha ta' distakkament u ma kinitx ippreċiżat il-kontenut tiegħu, il-Qorti Ġenerali ddikjarat, fid-dawl tal-bażi legali, li l-Kummissjoni kienet tabilħaqq indikat, l-ewwel, li l-prinċipju ta' distakkament kien neċessarjament jagħmel parti integrali mill-eżami, skont l-Artikolu 107(1) TFUE, tal-miżuri fiskali mogħtija lill-kumpanniji ta' grupp u, it-tieni, li dan il-prinċipju kien prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni li jaqa' taħt l-applikazzjoni ta' dan l-artikolu tat-Trattat [21]. Fir-rigward tal-kontenut tal-prinċipju ta' distakkament, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat li mid-deċiżjoni kontenzjuża jirriżulta li dan huwa għodda li tippermetti li jiġi vverifikat li t-tranżazzjonijiet fi ħdan il-grupp jiġu rremunerati daqslikieku kienu ġew innegozjati minn impriżi indipendenti [22].

32. F'dak li jirrigwarda l-argument li l-prinċipju ta' distakkament applikat fid-deċiżjoni kontenzjuża huwa kriterju barrani għad-dritt fiskali Lussemburgiż, u b'hekk ippermetta lill-Kummissjoni twettaq, b'mod definittiv, armonizzazzjoni moħbija fil-qasam tat-tassazzjoni diretta bi ksur tal-awtonomija fiskali tal-Istati Membri, il-Qorti Ġenerali qieset li dan ma kienx fondat peress li l-użu ta' dan il-prinċipju kien awtorizzat mill-fatt li r-regoli fiskali Lussemburgiżi kienu jipprevedu li l-kumpanniji integrati jiġu ntaxxati bl-istess mod bħall-kumpanniji indipendenti [23].

33. Fir-rigward tal-argument li l-Kummissjoni kienet indebitament iddikjarat, fid-deċiżjoni kontenzjuża, l-eżistenza ta' prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat li din il-formulazzjoni tal-Kummissjoni ma kellhiex tiġi iżolata mill-kuntest tagħha u ma setgħetx tiġi interpretata fis-sens li l-Kummissjoni kienet irrikonoxxiet l-eżistenza ta' prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-taxxa inerenti fl-Artikolu 107(1) TFUE [24].

19 Punt 143 tas-sentenza appellata.

20 Punti 145 u 148 tas-sentenza appellata.

21 Punt 150 tas-sentenza appellata.

22 Punt 155 tas-sentenza appellata.

23 Punti 156 sa 158 tas-sentenza appellata.

24 Punti 160 u 161 tas-sentenza appellata.

D. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u t-talbiet tal-partijiet fl-appell

34. Permezz tal-appell tagħha, l-Irlanda titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tannulla s-sentenza appellata;

– tannulla d-deċiżjoni kontenzjuża; u

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

35. Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tiċħad l-appell u

– tikkundanna lill-Irlanda għall-ispejjeż.

36. Fiat Chrysler Finance Europe titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tilqa' l-appell u

– tikkundanna lill-Kummissjoni tbati l-ispejjeż ta' Fiat Chrysler Finance Europe marbuta mar-risposta u mal-parteċipazzjoni sussegwenti ta' Fiat Chrysler Finance Europe fil-proċedura mressqa fl-appell.

37. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jitlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tilqa' t-talbiet tal-Irlanda;

– tannulla s-sentenza appellata;

– tannulla d-deċiżjoni kontenzjuża; u

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż sostnuti minnu.

38. L-Irlanda, Fiat Chrysler Finance Europe, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u l-Kummissjoni ppreżentaw l-osservazzjonijiet orali tagħhom quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja waqt seduta konġunta għall-Kawżi C-885/19 P u C-898/19 P li nżammet fl-10 ta' Mejju 2021.

III. Fuq l-appell

39. Insostenn tal-appell tagħha, l-Irlanda, li magħha jingħaqdu l-Gran Dukat tal-Lussemburgu u FFT, tqajjem ħames aggravji. Permezz tal-ewwel, it-tielet, ir-raba' u l-ħames aggravji tagħha l-Irlanda tikkontesta f'diversi aspetti l-analiżi magħmula mill-Qorti Ġenerali sabiex tiddetermina l-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku, u b'mod iktar partikolari mill-perspettiva tar-regoli applikabbli fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat (l-ewwel aggravju), tal-obbligu ta' motivazzjoni (it-tielet aggravju), tal-prinċipju ta' ċertezza legali (ir-raba' aggravju) u tal-osservanza tat-tqassim tal-kompetenzi bejn l-Unjoni u l-Istati Membri (il-ħames aggravju). Ser nibda billi neżamina dawn

l-aggravji u sussegwentement ser nittratta t-tieni aggravju tal-Irlanda, li permezz tiegħu hija tikkritika l-eżami tas-selettività tal-miżura kontenzjuża mwettaq fil-punti 351 sa 355 tas-sentenza appellata.

A. Fuq l-ewwel, it-tielet, ir-raba' u l-ħames aggravju

1. Fuq in-natura effettiva

40. Il-Kummissjoni tqis li l-ewwel, it-tielet, ir-raba' u l-ħames aggravju huma ineffettivi sa fejn, anki jekk wieħed minn dawn l-aggravji jintlaqa', l-ebda wieħed minnhom ma jista' jwassal għall-annullament tas-sentenza appellata. L-imsemmija aggravji kollha huma bbażati fuq l-affermazzjoni li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta aċċettat l-użu mill-Kummissjoni ta' prinċipju ta' distakkament *ad hoc*, li l-bażi legali tiegħu hija żbaljata, insostenn tal-konstatazzjoni prinċipali tagħha dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. Issa, anki jekk din l-affermazzjoni kienet eżatta, li l-Kummissjoni tikkontesta, id-deċiżjoni kontenzjuża tinkludi raġunament sussidjarju għall-bażi legali differenti, jiġifieri l-Artikolu 164(3) tal-Kodiċi tat-Taxxa u ċ-Ċirkulari Nru 164/2, raġunament li ġie approvat mill-Qorti Ġenerali mingħajr ma ġie kkontestat mill-Irlanda.

41. F'dan ir-rigward, qabelxejn għandu jitfakkar li l-premessi 315 sa 317 tad-deċiżjoni kontenzjuża jesponu raġunament sussidjarju li skontu d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni tagħti wkoll vantaġġ selettiv lil FFT meta din tiġi eżaminata fir-rigward tal-qafas ta' referenza iktar limitat ikkostitwit mill-kumpanniji integrati kollha li japplikaw prezzijiet ta' trasferiment u li jaqgħu taħt id-dispożizzjonijiet nazzjonali msemmija iktar 'il fuq. Dan ir-raġunament ġie, essenzjalment, ikkonfermat mill-Qorti Ġenerali fil-punti 287 sa 299 tas-sentenza appellata.

42. Issa, huwa evidenti li l-kwistjoni dwar il-bażi u l-portata tal-prinċipju ta' distakkament ġiet prinċipalment eżaminata mill-Qorti Ġenerali fil-punti 140 sa 148 tas-sentenza appellata, li jista' jagħti x'jifhem li l-eventwali rikonoxximent tal-fondatezza ta' wieħed mill-motivi mqajma mill-Irlanda ma għandux effett fuq l-eżami mwettaq mill-Qorti Ġenerali sussidjarjament fil-punti 287 sa 299 ta' din is-sentenza. Madankollu, qari iktar bir-reqqa tas-sentenza appellata juri li dan l-eżami ma jistax jitqies li huwa *separabbli* u *indipendenti* mir-raġunament żviluppat mill-Qorti Ġenerali, prinċipalment, fil-punti 140 sa 148 ta' din is-sentenza.

43. Fil-fatt, fl-evalwazzjoni tar-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni, il-Qorti Ġenerali rrikonoxxiet li din kienet ittrasponiet ġustament ċerti elementi ta' analiżi li jirrigwardaw ir-raġunament prinċipali tagħha. B'mod partikolari, hija kkonstatat, fil-punti 292 u 294 tas-sentenza appellata, li r-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni kien ibbażat fuq l-eżami prinċipali tagħha tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni, u b'mod partikolari fuq it-Taqsima 7.2.2 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li jidhirli li tinkludi l-argumenti tal-Kummissjoni ddedikati għall-bażi legali u l-portata tal-prinċipju ta' distakkament kif ukoll għall-applikazzjoni ta' dan il-prinċipju għall-każ inkwistjoni[25]. Peress li l-bażi legali tar-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni, kif ivvalidat mill-Qorti Ġenerali, tirriżulta mill-eżami prinċipali tagħha, l-ewwel wieħed ma jistax jissussisti legalment għall-illegalità tat-tieni wieħed. Fi kliem ieħor, kieku wieħed mill-aggravji mressqa mill-Irlanda kellu jintlaqa', u b'hekk jiġi invalidat l-użu tal-prinċipju ta' distakkament, dan ir-raġunament sussidjarju jkun ukoll ivvizzjat bi żball ta' liġi, b'tali mod li l-konklużjoni misluta mid-deċiżjoni kontenzjuża, kif ikkonfermata mis-sentenza appellata, ma tibqax valida.

[25] Ara t-Taqsima 7.2.2.1 tad-deċiżjoni kontenzjuża ("Vantaġġ selettiv li jirriżulta minn disparità bħala prinċipju ta' distakkament").

44. Għalhekk inqis li l-ewwel, it-tielet, ir-raba' u l-ħames aggravji ta' dan l-appell ma jistgħux jiġu ddikjarati bħala ineffettivi.

45. Barra minn hekk, naqbel mal-analiżi li l-Irlanda tesponi fir-replika, li tenfasizza l-implikazzjonijiet delikati tal-għażla tal-Kummissjoni li fid-deċiżjoni kontenzjuża tinkludi żewġ raġunamenti alternattivi u l-konsegwenzi mhux mixtieqa ta' dikjarazzjoni tan-natura ineffettiva tal-aggravji inkwistjoni. F'dan ir-rigward, huwa stabbilit li aggravju huwa kklassifikat bħala ineffettiv meta jkun ippreżentat kontra motiv superfluwu ta' sentenza tal-Qorti Ġenerali u għalhekk ma jistax iwassal għall-annullament ta' din is-sentenza sa fejn l-eżami minn qabel tal-motivazzjoni prinċipali ma jkun żvela ebda żball ta' liġi. F'dawn iċ-ċirkustanzi, huwa diffiċli li wieħed jara kif jista' jirrikonċilja n-natura ineffettiva li wieħed jista' jagħti lill-aggravji inkwistjoni mal-loġika u mar-raġunament kollu tas-sentenza appellata. Fil-punt 287 ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali fil-fatt ippreċiżat li l-eżami tagħha tar-raġunament sussidjarju tal-Kummissjoni sar "b'mod superfluwu", filwaqt li klassifikazzjoni ta' dawn l-aggravji bħala ineffettivi tkun tfisser li r-raġunament *prinċipali* ta' din il-qorti jiġi kklassifikat bħala superfluwu.

2. Fuq l-ammissibbiltà

46. Il-Kummissjoni ssostni, essenzjalment, li l-parti l-kbira tal-argument imressaq mill-Irlanda fil-kuntest tal-ewwel, it-tielet, ir-raba' u l-ħames aggravju sempliċiment tikkontesta d-deċiżjoni kontenzjuża, il-prassi ġenerali tal-Kummissjoni dwar id-deċiżjonijiet tat-taxxa bil-quddiem u ċerti dokumenti ta' din l-istituzzjoni li jiddeskrivu l-approċċ tagħha fir-rigward ta' dawn id-deċiżjonijiet. Peress li dan l-argument ma jirrigwardax preċiżament il-punti tas-sentenza appellata, dan għandu jiġi miċħud bħala inammissibbli, skont il-Kummissjoni.

47. Huwa minnu li ċerti partijiet tal-argument tal-Irlanda jitbiegħdu b'mod kunsiderevoli mir-raġunament li segwiet il-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata u jirrigwardaw iktar il-metodu użat mill-Kummissjoni sabiex tiddetermina l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv fid-deċiżjoni kontenzjuża kif ukoll fil-prassi deċiżjonali kollha tagħha fil-qasam tad-deċiżjonijiet tat-taxxa bil-quddiem, minflok ma jressqu lmenti preċiżi kontra s-sentenza appellata. Madankollu, ma jidhirlix li dan għandu jwassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiċħad mill-ewwel dan l-appell bħala inammissibbli. Fil-fatt, dawn il-partijiet tal-argument tal-Irlanda huma biss komponenti ta' argument ġenerali li huwa intiż b'mod ċar sabiex jikkontesta l-konklużjonijiet li għalihom waslet il-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata dwar il-legalità tal-użu tal-prinċipju ta' distakkament fid-deċiżjoni kontenzjuża. Barra minn hekk, il-Kummissjoni stess tammetti, fir-risposta tagħha, li ċerti argumenti mressqa fl-appell jirrigwardaw punti speċifiċi tas-sentenza appellata. B'mod iktar partikolari, l-ewwel aggravju jikkritika diversi drabi l-punti 141, 142, 147 u 149 ta' din is-sentenza. It-tielet aggravju jikkritika l-punti 150 u 161 tal-imsemmija sentenza. Ir-raba' aggravju jikkritika l-punti 180 sa 184 tas-sentenza appellata. Il-ħames aggravju jikkritika l-punt 113 ta' din is-sentenza.

48. F'dawn iċ-ċirkustanzi, nistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni.

3. Fuq il-fondatezza

a) Kummenti preliminari fuq il-vantaġġ u s-selettività fil-qasam fiskali

1) Fuq l-"importanza ikbar" tad-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza fil-każ ta' miżuri fiskali

49. Għandu jitfakkar li vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE jeżisti tipikament meta s-sitwazzjoni finanzjarja ta' impriża titjieb minħabba intervent mill-Istat. Sabiex dan jiġi stabbilit, jeħtieġ li ssir evalwazzjoni kontrofattwali, li tikkonsisti fit-tqabbil tas-sitwazzjoni tal-impriża benefiċjarja li tirriżulta mill-applikazzjoni tal-miżura statali inkwistjoni ma' dik ta' din l-impriża fl-assenza ta' din il-miżura.

50. Fir-rigward tal-miżuri fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li, peress li l-interventi statali huma ddefiniti, fil-kuntest tal-Artikolu 107(1) TFUE, skont l-effetti tagħhom, il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" ma jinkludix biss l-għoti ta' benefiċċji pożittivi, iżda wkoll interventi "negattivi" li, taħt forom differenti, għandhom l-effett li jnaqqsu l-piż fiskali fuq impriża [26]. Miżura statali ta' dan it-tip li, għalkemm ma tinkludix trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, tqiegħed lill-impriżi benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli mill-persuni taxxabbli l-oħra tista' tagħti vantaġġ lil dawn l-impriżi skont l-Artikolu 107(1) TFUE [27].

51. Din l-evalwazzjoni timplika li għandu jiġi mistoqsi jekk il-miżura inkwistjoni għandhiex l-effett li tnaqqas il-piż fiskali li normalment jolqot il-baġit tal-impriża benefiċjarja [28]. Id-definizzjoni ta' dan il-piż fiskali tirrikjedi, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, eżami tas-sistema fiskali nazzjonali applikabbli għalih sabiex tiġi ddefinita t-tassazzjoni msejħa "normali" li l-impriża benefiċjarja tal-miżura fiskali kien ikollha tħallas li kieku tali miżura ma kinitx ittieħdet [29]. It-tassazzjoni "normali" tikkostitwixxi għalhekk it-terminu ta' paragun użat fil-kuntest tal-evalwazzjoni kontrofattwali intiża sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' kwalunkwe vantaġġ mogħti permezz ta' miżura fiskali. Huwa biss ladarba din it-taxxa tkun ġiet iddefinita li jista' jiġi ddeterminat jekk il-miżura fiskali eżaminata tagħtix vantaġġ lill-impriża benefiċjarja.

52. Is-selettività, li timplika li jiġi ddeterminat jekk miżura statali tiffavorixxix "ċerti impriżi jew ċerti produtturi", għandha tiġi preżunta fil-preżenza ta' vantaġġ ekonomiku jekk din il-miżura tikkostitwixxi miżura individwali u għaldaqstant ġiet adottata b'mod ċar sabiex tagħti tali vantaġġ [30]. Għall-kuntrarju, meta l-imsemmija miżura tikkostitwixxi skema ġenerali ta' għajnuna, in-natura selettiva tagħha tiddependi, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, fuq il-kwistjoni dwar jekk, *fil-kuntest ta' skema ġuridika partikolari*, miżura nazzjonali tiffavorixxix ċerti impriżi jew ċerti produtturi meta mqabbla ma' oħrajn li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-għan ta' din l-iskema [31].

[26] Sentenza tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España vs Ayuntamiento de Valencia (C-387/92, EU:C:1994:100, punti 13 u 14). Ara wkoll is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 71 u 72).

[27] Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[28] Ara s-sentenzi tas-26 ta' Settembru 1996, Franza vs Il-Kummissjoni (C-241/94, EU:C:1996:353, punt 40), u tat-12 ta' Diċembru 2002, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-5/01, EU:C:2002:754, punti 38 u 39).

[29] Ara s-sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 27).

[30] Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-4 ta' Ġunju 2015, Il-Kummissjoni vs MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 60).

[31] Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni (C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56), u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 41).

53. Sabiex jiġi ddeterminat jekk dan huwiex il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja fasslet, matul is-snin, metodu ta' analiżi fi tliet stadji, li ġie kkristallizzat mill-ġurisprudenza l-iktar reċenti [32]. Dan il-metodu jeżiġi, fl-ewwel lok, li jiġi ddefinit il-*qafas ta' referenza*, u, fit-tieni lok, li jiġi vverifikat jekk il-miżura fiskali inkwistjoni tagħmilx distinzjoni bejn operaturi ekonomiċi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fir-rigward tal-għan segwit mill-qafas ta' referenza. Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, din il-miżura titqies li hija *a priori* selettiva u l-Istat Membru kkonċernat għandu għalhekk biss il-possibbiltà li jipprova, fit-tielet u fl-aħħar lok, li l-inugwaljanza fit-trattament hekk stabbilita tirriżulta min-natura jew mill-istruttura ġenerali tal-qafas ta' referenza. Fi kliem ieħor, il-kwistjoni dwar jekk il-miżura fiskali eżaminata toħloqx inugwaljanza fit-trattament mhux iġġustifikata tiddependi, fil-każ ta' skema ġenerali ta' għajnuna, mid-*definizzjoni minn qabel tal-kuntest ta' referenza*.

54. Għandu jiġi enfasizzat, f'dan l-istadju ta' dawn il-konklużjonijiet, li skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza għall-finijiet tal-evalwazzjoni tas-selettività "għandha importanza ikbar fil-każ ta' miżuri fiskali peress li l-eżistenza nnfisha ta' vantaġġ tista' tiġi stabbilita biss meta mqabbla ma' tassazzjoni msejħa 'normali'" [33]. Il-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk tagħmel b'mod ċar rabta bejn il-kunċett ta' vantaġġ u dak ta' selettività. Minn dan niddeduċi li l-kriterji deċiżi mill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiddefinixxi l-qafas ta' referenza għall-finijiet tal-eżami tan-natura selettiva għandhom jintużaw ukoll meta jkun irid jiġi ddeterminat il-qafas ta' referenza li jikkostitwixxi t-tassazzjoni "normali" għall-finijiet tal-verifika tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku [34]. Ser nipprova niddefinixxi dawn il-kriterji fit-taqsima li ġejja.

2) Fuq id-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza (u tat-tassazzjoni "normali") fil-qasam fiskali

55. Fl-Avviż tagħha dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat, il-Kummissjoni indikat li l-qafas ta' referenza huwa magħmul "minn sett konsistenti ta' regoli li japplikaw b'mod ġenerali — fuq il-bażi ta' kriterji oġġettivi — għall-impriżi kollha li jaqgħu fl-ambitu tagħha kif definit mill-objettiv tagħha" [35]. Il-Qorti tal-Ġustizzja, min-naħa tagħha, ma adottatx din id-definizzjoni u kkaratterizzat il-qafas ta' referenza bħala "is-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat" [36].

56. Fis-sentenza World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li d-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza "għandha ssir wara dibattitu kontradittorju mal-Istat Membru kkonċernat" u li din "għandha tirriżulta minn eżami oġġettiv tal-kontenut, mir-rabta u mill-effetti konkreti tar-regoli applikabbli skont id-dritt nazzjonali ta' dan l-Istat" [37]. Il-kriterji li abbażi tagħhom għandha titwettaq tali operazzjoni ta' determinazzjoni, li diġà setgħu jiġu dedotti mill-ġurisprudenza eżistenti, ġew sistematizzati minn din is-sentenza.

32 Sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981); tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment ta' Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505); u tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

33 Ara s-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni (C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55); tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment ta' Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 88); u tas-7 ta' Novembru 2019, UNESA (C-105/18 sa C-113/18, EU:C:2019:935, punt 62).

34 Dawn il-kriterji jidhru rilevanti għalija indipendentement min-natura tal-iskema ta' għajnuna jew tal-għajnuna individwali tal-miżura statali kkonċernata. L-użu tal-imsemmija kriterji waqt id-determinazzjoni tat-tassazzjoni "normali" fil-każ ta' miżura individwali huwa neċessarju, fil-fehma tiegħi, sabiex tiġi żgurata ż-żamma tal-kompetenza esklużiva tal-Istati Membri f'termini ta' tassazzjoni diretta.

35 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 2016, C 262, p. 1), punt 133.

36 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57).

37 Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2021 (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 62).

57. L-ewwel, ir-regoli u l-prinċipji li jifformaw il-qafas ta' referenza għandhom jiġu identifikati fuq il-bażi ta' *kriterji oġġettivi*, b'mod partikolari sabiex ikun possibbli stħarriġ ġudizzjarju tal-evalwazzjonijiet li fuqhom ikun ġie ddeterminat [38].

58. It-tieni, il-qafas ta' referenza għandu jkun *komplet* sa fejn għandu jinkludi r-regoli u l-prinċipji *kollha* li jinfluwenzaw il-piż fiskali fuq l-impriżi, u għalhekk ma jistax ikun ikkostitwit, kif qalet il-Qorti tal-Ġustizzja, minn "xi dispożizzjonijiet […] li nħarġu artifiċjalment minn qafas leġiżlattiv iktar wiesa'" [39].

59. It-tielet, il-qafas ta' referenza għandu jiġi ddeterminat permezz ta' analiżi intiża sabiex tidentifika d-dispożizzjonijiet li bihom il-*leġiżlatur nazzjonali kellu l-intenzjoni* li jiddetermina l-piż fiskali tal-impriżi. Din hija n-natura *konkreta* tal-qafas ta' referenza. Kif ġie ġustament osservat [40], dan il-kriterju jirriżulta mill-fatt li l-qafas ta' referenza huwa ddefinit mill-Istat Membru kkonċernat fl-eżerċizzju tal-kompetenza esklużiva tiegħu fil-qasam tat-tassazzjoni diretta u jimplika għalhekk li r-regoli u l-prinċipji kollha li jiffurmawh jappartjenu għas-sistema fiskali ta' dan l-Istat Membru.

60. Dan ifisser, fil-fehma tiegħi, li l-qafas ta' referenza għandu jiġi ddeterminat abbażi ta' regoli tad-*dritt nazzjonali*, inkluż, ovvjament, id-dritt tal-Unjoni u d-dritt internazzjonali traspost fl-ordinament ġuridiku intern.

61. Is-sentenzi mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja, bl-Awla Manja bħala l-kulleġġ ġudikanti, fil-kawżi Il-Kummissjoni vs Il-Polonja [41] u Il-Kummissjoni vs L-Ungerija [42] jixhdu l-eżattezza ta' tali konstatazzjoni.

62. L-ewwel kawża kienet tikkonċerna miżura Pollakka li tistabbilixxi taxxa fuq il-bejgħ bl-imnut, ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ fix-xahar tal-bejjiegħa bl-imnut kollha. It-tieni waħda kienet tirrigwarda taxxa fuq ir-reklamar, ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ annwali nett, iġġenerat mix-xandir tar-reklamar, tal-operaturi ekonomiċi li jxandru r-reklamar (bi ftit eċċezzjonijiet). Fiż-żewġ każijiet, il-Kummissjoni kienet qieset li l-miżura fiskali inkwistjoni kienet tagħti vantaġġ selettiv minħabba l-fatt li d-differenza fir-rata medja ta' tassazzjoni li tirriżulta mill-progressività tar-rati prevista minn din il-miżura kienet twassal sabiex tiffavorixxi l-impriżi żgħar meta mqabbla ma' dawk ta' daqs kbir. Il-qafas ta' referenza kien jikkonsisti fil-fatt, skont il-Kummissjoni, f'taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ *b'rata unika*, peress li r-rata progressiva hija mid-definizzjoni tagħha rriżervata biss għat-taxxi fuq il-profitti. Għalhekk qamet il-kwistjoni dwar jekk il-progressività tar-rati kellhiex tiġi eskluża mill-qafas ta' referenza li fir-rigward tiegħu għandha tiġi stabbilita l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv jew jekk kinitx tagħmel parti integrali minnu.

63. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat, essenzjalment, li l-qafas ta' referenza, jew is-sistema fiskali "normali", hija ddefinita, bħala prinċipju, mill-karatteristiċi li jikkostitwixxu t-taxxa li hija s-suġġett tal-eżami, b'mod partikolari r-rata, il-bażi taxxabbli u l-fatt taxxabbli tagħha. Barra l-oqsma li fihom id-dritt fiskali tal-Unjoni huwa s-suġġett ta' armonizzazzjoni,

38 Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2021, World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 66).

39 Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2021, World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:793, punt 62 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pitruzzella fil-kawżi magħquda World Duty Free Group u Spanja vs Il-Kummissjoni (C-51/19 P u C-64/19 P, EU:C:2021:51, punt 42) (korsiv miżjud minni).

41 Sentenza tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 Sentenza tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

id-determinazzjoni ta' dawn il-karatteristiċi taqa', skont il-Qorti tal-Ġustizzja, taħt is-setgħa diskrezzjonali ta' kull Stat Membru, fl-eżerċizzju tal-kompetenza esklużiva tiegħu fil-qasam tat-tassazzjoni diretta [43].

64. Peress li l-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk stabbilixxiet il-premessa maġġuri (il-qafas ta' referenza huwa ddefinit mill-karatteristiċi li jikkostitwixxu t-taxxa) u l-premessa minuri (id-determinazzjoni ta' dawn il-karatteristiċi hija r-responsabbiltà tal-Istati Membri) tas-silloġiżmu, nista' niġbed il-konklużjoni. Il-qafas ta' referenza jinkludi *biss* regoli u prinċipji speċifiċi għall-ordinament ġuridiku nazzjonali mingħajr ma jaċċetta s-sostituzzjoni tagħhom b'regoli barranin għal dan l-ordinament, peress li tali sostituzzjoni tirrendi s-sistema ta' referenza, sabiex nuża l-formulazzjoni użata mill-Qorti tal-Ġustizzja, "inkompleta u fittizja" [44].

65. Inżid li, jekk qafas ta' referenza kompost minn regoli barranin għad-dritt nazzjonali, jew anki sempliċement "ikkontaminat" bl-inklużjoni tagħhom, jiġi kklassifikat bħala "fittizju", minħabba l-fatt li ma għandux in-natura konkreta proprja tar-regoli tad-dritt nazzjonali, jidhirli li dan japplika wkoll għal qafas ta' referenza bbażat fuq ir-*riferiment għall-għan imfittex mil-leġiżlatur nazzjonali* bl-adozzjoni tas-sistema fiskali kkonċernata. Kif diġà spjegajt iktar 'il fuq, ma hijiex ir-rieda preżunta tal-leġiżlatur nazzjonali, iżda t-*traduzzjoni normattiva* ta' din ir-rieda, li tiddetermina l-limiti tal-qafas ta' referenza.

66. Għalhekk huma l-kriterji dwar in-natura oġġettiva, kompleta u konkreta tal-qafas ta' referenza li għandhom jiggwidaw ukoll l-analiżi intiża sabiex tiddefinixxi t-tassazzjoni "normali" fil-kuntest tal-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku ta' natura fiskali. Wieħed għandu jżomm dan f'moħħu fl-analiżi ta' dan l-appell.

b) Fuq l-ewwel aggravju

1) L-argumenti tal-partijiet

67. L-ewwel aggravju jikkritika allegat żball ta' liġi fl-applikazzjoni tal-Artikolu 107 TFUE li l-Qorti Ġenerali wettqet meta kkonfermat l-approċċ dwar il-prinċipju ta' distakkament adottat mill-Kummissjoni fid-determinazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku. Għall-finijiet ta' ċarezza tal-analiżi, l-ilmenti mqajma mill-Irlanda u miċħuda mill-Kummissjoni, għandhom jinġabru flimkien f'żewġ kategoriji, jiġifieri minn naħa l-argumenti li jikkonċernaw il-bażi legali ta' dan il-prinċipju u min-naħa l-oħra l-portata tiegħu. Qabel kollox, jidhirli madankollu neċessarju li nindirizza l-oriġini tal-prinċipju ta' distakkament applikat fid-deċiżjoni kontenzjuża, li niġbor fil-qosor l-iżvilupp progressiv tat-tfassil tal-kontenut tiegħu mill-Kummissjoni kif ukoll li nfakkar il-kontenut tal-parti rilevanti tas-sentenza appellata.

[43] Sentenzi tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punti 37 sa 39), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punti 43 sa 45).

[44] Ara s-sentenzi tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punt 45), u tas-16 ta' Marzu 2021, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punt 51).

2) Kunsiderazzjonijiet

i) Osservazzjonijiet preliminari fuq l-oriġini tal-prinċipju ta' distakkament

68. L-istrument legali magħruf bl-isem ta' "prinċipju ta' distakkament" huwa prinċipju li jagħmel parti mill-qasam tad-dritt fiskali internazzjonali.

69. Attwalment huwa kkodifikat mill-Artikolu 9(1) tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD dwar id-dħul u l-kapital kif ġej:

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

70. Għaldaqstant, dan huwa prinċipju li jgħid li t-tranżazzjonijiet bejn impriżi marbutin għandhom jiġu vvalutati għal finijiet fiskali daqslikieku kienu ġew konklużi f'kundizzjonijiet ta' distakkament bejn impriżi indipendenti.

71. Il-prinċipju ta' distakkament huwa implimentat billi jsiru aġġustamenti għall-"prezzijiet ta' trasferiment", jew għall-prezzijiet tat-tranżazzjonijiet imwettqa bejn kumpanniji tal-istess grupp u residenti ta' Stati Membri differenti. Bħala tfakkira, il-prezzijiet ta' trasferiment jiddeterminaw it-tqassim tad-dħul u tal-ispejjeż fi ħdan grupp u, minħabba f'hekk, dak tal-profitti taxxabbli bejn l-impriżi assoċjati li jaqgħu taħt awtoritajiet tat-taxxa differenti. Huma jikkontribwixxu għalhekk sabiex jifformaw il-parti rispettiva tal-profitt dinji li jkun se jiġi intaxxat f'kull wieħed mill-Istati fejn dan il-grupp ikun preżenti.

72. Dawn l-aġġustamenti jsiru minħabba l-fatt li, b'differenza mill-impriżi indipendenti, il-kalkolu tal-profitti taxxabbli ta' dawn l-impriżi assoċjati ma huwiex ibbażat fuq il-forzi tas-suq. Fil-fatt, l-istima tal-prezzijiet tat-tranżazzjonijiet fi ħdan il-grupp, li jsiru bejn l-entitajiet mhux kompetituri stabbiliti fi Stati Membri differenti, hija r-responsabbiltà tal-kumpannija li tikkontrolla l-grupp. Konsegwentement, il-kumpanniji li jagħmlu parti minn grupp jistgħu, fl-assenza tal-imsemmija aġġustamenti, jistabbilixxu l-prezz tat-tranżazzjonijiet konklużi ma' kumpanniji oħra ta' dan il-grupp skont kundizzjonijiet mhux tas-suq u jittrasferixxu b'hekk il-profitti minn pajjiż għall-ieħor.

73. Il-prinċipju ta' distakkament huwa għalhekk konsegwenza tal-prinċipju ta' territorjalità tal-kompetenza fiskali, kif irrikonoxxut fuq livell internazzjonali, li jgħid li kull Stat huwa awtorizzat jintaxxa l-kumpanniji residenti fuq il-profitti mondjali tagħhom u l-kumpanniji mhux residenti fuq il-profitti li ġejjin mill-attivitajiet imwettqa minn dawn il-kumpanniji f'dan l-Istat. In-natura territorjali tal-kompetenza fiskali timplika, fil-fatt, li l-imsemmija kumpanniji ma humiex liberi li jittrasferixxu l-profitti u t-telf tagħhom kif jidhrilhom minn ġurisdizzjoni fiskali għall-oħra. L-għanijiet segwiti mill-prinċipju ta' distakkament huma preċiżament li tiġi stabbilita tassazzjoni xierqa f'kull ġurisdizzjoni (u li tiġi evitata t-taxxa doppja) [45].

[45] *Prinċipji tal-OECD applikabbli fil-qasam tal-prezzijiet ta' trasferiment għall-impriżi multinazzjonali u l-awtoritajiet tat-taxxa*, OECD, 2010, p. 39, punt 1.15.

74. Fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, il-prinċipju ta' distakkament ġie invokat mill-Kummissjoni fil-kuntest tal-investigazzjonijiet mibdija fl-2014 u intiżi sabiex jeżaminaw il-prattiki ta' deċiżjonijiet tat-taxxa bil-quddiem segwiti mill-awtoritajiet kompetenti ta' diversi Stati Membri fir-rigward tal-impriżi multinazzjonali, kif ukoll fl-Avviż tagħha dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat [46].

75. F'dan l-avviż, il-Kummissjoni l-ewwel nett indikat li "Fejn deċiżjoni tat-taxxa tapprova riżultat li ma jirriflettix b'mod affidabbli dak li jirriżulta minn applikazzjoni normali ta' sistema fiskali ordinarja, dik id-deċiżjoni tista' tagħti vantaġġ selettiv fuq id-destinatarju, sa fejn dan it-trattament selettiv jirriżulta fi tnaqqis tal-obbligazzjonijiet taxxabbli […] meta mqabbel ma' kumpaniji f'sitwazzjoni legali u fattwali simili" [47]. Imbagħad hija stabbilixxiet ir-rwol tal-prinċipju ta' distakkament fil-kuntest ta' tali evalwazzjoni billi indikat, b'referenza għas-sentenza Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni [48], li "deċiżjoni tat-taxxa li tapprova metodoloġija tal-ipprezzar tat-trasferimenti biex jiġi determinat il-profitt taxxabbli ta' entità ta' grupp korporattiv li *ma jirriżultax f'approssimazzjoni affidabbli ta' riżultat ibbażat fuq is-suq f'konformità mal-prinċipju ta' kompetizzjoni ħielsa (arm's length)* tagħti vantaġġ selettiv lil min jirċeviha" [49].

76. Fir-rigward tal-karatterizzazzjoni legali ta' dan il-prinċipju, l-evoluzzjoni tal-istabbiliment tiegħu mill-Kummissjoni hija kkonfermata mit-tqabbil bejn id-deċiżjoni ta' ftuħ tal-proċedura ta' investigazzjoni formali [50], adottata fl-2014, u d-deċiżjoni kontenzjuża, adottata sena wara.

77. Fil-punt 60 ta' din id-deċiżjoni ta' ftuħ, il-Kummissjoni indikat, meta indirizzat il-kwistjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku, li "meta [ftehim minn qabel dwar il-prezz] ikun jirrigwarda ftehimiet dwar prezzijiet ta' trasferiment bejn impriżi affiljati fi ħdan grupp ta' impriżi, il-ftehimiet inkwistjoni ma għandhomx jitbiegħdu mill-ftehim jew mir-remunerazzjoni li *operatur indipendenti prudenti kien jaċċetta f'kundizzjonijiet normali tas-suq*" [51], qabel ma' żiedet tgħid, fil-punt 61, li "f'dan il-kuntest, huwa possibbli li *jiġu riprodotti l-kundizzjonijiet tas-suq* billi jiġu stabbiliti prezzijiet ta' trasferiment skont il-prinċipju ta' distakkament" [52] u, fil-punt 62, dwar il-konformità mal-prinċipju ta' distakkament, li "[q]abel ma taċċetta metodu ta' kalkolu tal-bażi tat-taxxa proposta mill-kontribwent, l-awtorità tat-taxxa għandha tqabbel dan il-metodu *mal-imġiba prudenti ta' operatur tas-suq ipotetiku* li jkun jeżiġi, min-naħa ta' sussidjarja jew ta' fergħa, remunerazzjoni konformi mas-suq, li tirrifletti l-kundizzjonijiet normali tal-kompetizzjoni" [53] [traduzzjoni mhux uffiċjali]. Ma huwiex diffiċli li hawnhekk wieħed jagħraf l-approċċ loġiku, kif ukoll it-terminoloġija, speċifiċi għall-*prinċipju tal-operatur privat f'ekonomija tas-suq*, sa fejn l-imġiba tal-awtorità nazzjonali tat-taxxa hija mqabbla ma' dik ta' operatur prudenti li jaġixxi f'kundizzjonijiet tas-suq, filwaqt li jiġi speċifikat li dawn tal-aħħar jiġu stabbiliti b'riferiment għall-prezzijiet ta' trasferiment li jiġu aċċettati minn operatur ipotetiku tas-suq.

46 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 2016, C 262, p. 1).

47 Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea, punt 170.

48 Sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006 (C-182/03 u C-217/03, iktar 'il quddiem is-"sentenza Forum 187", EU:C:2006:416).

49 Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea, punt 171 (korsiv miżjud minni).

50 Deċiżjoni ta' ftuħ tal-proċedura ta' investigazzjoni formali dwar l-għajnuna mill-Istat SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Il-Lussemburgu, Allegata għajnuna favur FFT, C(2014) 3627ż final.

51 Korsiv miżjud minni.

52 Korsiv miżjud minni.

53 Korsiv miżjud minni.

78. Fil-premessa 228 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni tiddikjara li "l-prinċipju ta' distakkament li l-Kummissjoni tapplika fil-qafas tal-valutazzjoni tagħha tal-għajnuna mill-Istat mhuwiex dak li jirriżulta mill-Artikolu 9 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD, li huwa strument mhux vinkolanti. Dan huwa *prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fi-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) tat-TFUE*, li jorbot lill-Istati Membri u li ma jeskludix ir-regoli fiskali mill-kamp ta' applikazzjoni tiegħu"[54]. Il-prinċipju ta' distakkament huwa għalhekk deskritt bħala li huwa relatat mat-trattament ugwali fil-qasam fiskali.

ii) Fuq il-prinċipju ta' distakkament fis-sentenza appellata

79. Għandha titfakkar fil-qosor il-motivazzjoni tas-sentenza appellata li tittratta l-kwistjoni dwar jekk il-prinċipju ta' distakkament setax jintuża, fid-deċiżjoni kontenzjuża, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku.

80. Fil-punti 141 sa 154 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali spjegat li, meta d-dritt fiskali nazzjonali ma jagħmilx distinzjoni bejn l-impriżi integrati u l-impriżi indipendenti għall-finijiet tal-issuġġettar tagħhom għat-taxxa fuq il-kumpanniji, dan id-dritt ikollu l-intenzjoni li jintaxxa l-profitti rrealizzati mill-impriżi integrati daqslikieku kien jirriżulta minn tranżazzjonijiet imwettqa bi prezzijiet tas-suq. Barra minn hekk, skont il-Qorti Ġenerali, dan huwa kkonfermat mis-sentenza Forum 187, li kienet tikkonċerna preċiżament sistema fiskali li tipprevedi li l-kumpanniji integrati u l-kumpanniji indipendenti jiġu ttrattati bl-istess kundizzjonijiet. Il-Qorti Ġenerali fakkret li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet fil-fatt irrikonoxxiet, fil-punt 95 ta' din is-sentenza, il-ħtieġa li tiġi pparagunata skema ta' għajnuna ma' dik tal-"liġi ordinarja bbażata fuq id-differenza bejn id-dħul u l-ħruġ ta' impriża li teżerċita l-attivitajiet tagħha f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni ħielsa". F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Qorti Ġenerali qieset li l-Kummissjoni setgħet tuża l-prinċipju ta' distakkament, bħala *għodda* li tippermettilha, fil-kuntest tal-kompetenzi tagħha skont l-Artikolu 107(1) TFUE, tivverifika jekk miżura fiskali li permezz tagħha l-awtoritajiet nazzjonali aċċettaw ċertu livell ta' prezz ta' tranżazzjonijiet fi ħdan il-grupp tipproduċix tnaqqis tal-ispejjeż li normalment ikunu ta' piż għall-baġit tal-impriża integrata benefiċjarja, u b'hekk tagħti vantaġġ lil din tal-aħħar. Peress li l-Kodiċi tat-Taxxa Lussemburgiż kien intiż f'dan il-każ sabiex jintaxxa lill-kumpanniji integrati u lill-kumpanniji indipendenti bl-istess mod, il-Kummissjoni kellha raġun tuża din l-għodda sabiex twettaq tali verifika.

81. Fir-rigward tal-argument li l-Kummissjoni ma indikatx fid-deċiżjoni kontenzjuża l-bażi legali tal-prinċipju ta' distakkament, il-Qorti Ġenerali ammettiet li l-Kummissjoni kienet esponiet li l-prinċipju ta' distakkament kien jeżisti indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk dan il-prinċipju kienx ġie inkorporat fid-dritt nazzjonali u li huwa distint minn dak stabbilit fl-Artikolu 9 tal-Mudell ta' Konvenzjoni Fiskali tal-OECD. Madankollu, hija żiedet li l-Kummissjoni kienet speċifikat ukoll li l-prinċipju ta' distakkament kien neċessarjament jagħmel parti mill-eżami, skont l-Artikolu 107(1) TFUE, tal-miżuri fiskali mogħtija lill-kumpanniji ta' grupp u li hija kienet ikklassifikatu bħala prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni li jaqa' taħt l-applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni tat-Trattat.

82. Fil-punti 155 sa 161 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali rrispondiet, fl-ewwel lok, għall-argument li l-Kummissjoni kienet eżaminat id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni fid-dawl tal-prinċipju ta' distakkament applikat bħala kriterju barrani għad-dritt fiskali Lussemburgiż, li jkollu bħala konsegwenza armonizzazzjoni moħbija bi ksur tal-awtonomija fiskali tal-Istati

[54] Korsiv miżjud minni.

Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta. F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali qieset essenzjalment li l-Kummissjoni ma kinitx marret lil hinn mill-kompetenzi tagħha peress li hija kienet effettivament applikat il-prinċipju ta' distakkament sabiex tivverifika jekk id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kinitx wasslet għal tnaqqis tal-piż fiskali ta' FFT bl-applikazzjoni tar-regoli tad-dritt nazzjonali. Fil-fatt, minn din tal-aħħar jirriżulta li l-kumpanniji integrati kienu intaxxati bl-istess kundizzjonijiet bħall-kumpanniji indipendenti. Fit-tieni lok, fir-rigward tal-argument li l-Kummissjoni ddikjarat indebitament, fil-premessa 228 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li l-prinċipju ta' distakkament huwa "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fi-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) tat-TFUE", il-Qorti Ġenerali ddeċidiet li din il-formulazzjoni ma kellhiex tkun "iżolata mill-kuntest tagħha" u ma kinitx timplika li l-Kummissjoni kienet affermat l-eżistenza ta' "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-taxxa *inerenti* għall-Artikolu 107(1) TFUE[55]". Tali interpretazzjoni fil-fatt tagħti, skont il-Qorti Ġenerali, portata wiesgħa wisq lil dan l-artikolu.

iii) Fuq il-bażi tal-prinċipju ta' distakkament

83. L-ewwel ilment ippreżentat mill-Irlanda fil-kuntest ta' dan l-aggravju jirrigwarda preċiżament il-punt 161 tas-sentenza appellata. F'dan ir-rigward, l-Irlanda ssostni, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta vvalidat l-aħħar affermazzjoni tal-premessa 228 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li tgħid li l-prinċipju ta' distakkament huwa "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fi-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) tat-TFUE", billi qieset li din il-formulazzjoni ma setgħetx tiġi iżolata mill-kuntest tagħha u għalhekk ma setgħetx tiġi interpretata fis-sens li l-prinċipju ta' distakkament jirriżulta minn din id-dispożizzjoni tad-dritt primarju. Il-Qorti Ġenerali fil-fatt ma tistax, skont ġurisprudenza stabbilita, la tifformula mill-ġdid id-deċiżjoni kontenzjuża u lanqas tikkompleta l-motivazzjoni tagħha. It-tieni lment tal-Irlanda jikkonċerna l-istess affermazzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża, kif ġiet ivvalidata mill-Qorti Ġenerali fil-punt 141 tas-sentenza appellata. Skont l-Irlanda, ma jeżisti ebda prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li jippreskrivi ugwaljanza fit-trattament tal-persuni taxxabbli. F'dan ir-rigward, hija fil-fatt tosserva li fil-qasam tat-tassazzjoni tal-impriżi, id-dritt tal-Unjoni u d-drittijiet nazzjonali ħafna drabi jiddistingwu bejn il-kumpanniji integrati u l-kumpanniji indipendenti.

84. Fir-rigward tal-ewwel ilment tal-Irlanda, għandu jiġi osservat, preliminarjament, li l-interpretazzjoni tat-Taqsima 7.2.2.1 tad-deċiżjoni kontenzjuża, u b'mod partikolari tal-premessa 228 tagħha, hija estremament diffiċli minħabba r-redazzjoni goffa ta' ċerti siltiet tar-raġunament żviluppat mill-Kummissjoni. F'dawn iċ-ċirkustanzi, huwa iktar u iktar ta' dispjaċir li l-Qorti Ġenerali ddeċidiet li tivvalida l-aħħar sentenza ta' din il-premessa billi semmiet f'termini ġenerali l-"kuntest" li fih intużat tali formulazzjoni, mingħajr ma tat ebda preċiżazzjoni ulterjuri.

85. Dan premess, hemm lok li tittieħed pożizzjoni fuq il-kwistjoni dwar jekk il-Qorti Ġenerali eċċedietx il-limiti tal-istħarriġ ġudizzjarju tagħha.

86. Hija ġurisprudenza stabbilita sew, kif tfakkar l-Irlanda fl-appell tagħha, li l-Qorti Ġenerali ma għandhiex dritt *tissostitwixxi* l-motivazzjoni tal-awtur tal-att ikkontestat *bil-motivazzjoni tagħha* u ma tistax *timla, bil-motivazzjoni tagħha stess, lakuna fil-motivazzjoni* ta' dan l-att, b'tali mod li

[55] Korsiv miżjud minni.

l-eżami tagħha ma jkun konness ma' ebda evalwazzjoni li tinsab f'dan tal-aħħar [56]. Inżid li huwa stabbilit wkoll li l-*interpretazzjoni* tal-imsemmi att taqa' taħt l-istħarriġ imwettaq mill-Qorti Ġenerali [57].

87. Il-Qorti Ġenerali reġgħet kitbet jew ikkompletat il-motivazzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża jew sempliċement għamlet użu minn flessibbiltà leġittima fl-interpretazzjoni tagħha?

88. Ma naħsibx li din il-mistoqsija tista' tingħata tweġiba mingħajr ma ssir analiżi fil-fond sabiex jiġi identifikat il-qari korrett tal-premessa 228 tad-deċiżjoni kontenzjuża. Hija biss din l-analiżi li tippermetti li wieħed jifhem is-suġġett tal-evalwazzjoni magħmula mill-Qorti Ġenerali fil-punt 161 tas-sentenza appellata, u b'hekk tkun tista' tingħata opinjoni fuq l-ilmenti mressqa mill-Irlanda.

89. Fuq il-livell tar-redazzjoni tagħha, din il-premessa tistabbilixxi li "[l]-prinċipju ta' distakkament għalhekk neċessarjament jagħmel parti integrali mill-valutazzjoni tal-Kummissjoni, skont l-Artikolu 107(1) [TFUE], tal-miżuri tat-taxxa mogħtija lil kumpaniji tal-grupp". Nammetti li din is-sentenza tista' tagħti x'tifhem li, skont id-deċiżjoni kontenzjuża, il-prinċipju ta' distakkament jirriżulta mid-dispożizzjoni tat-Trattat imsemmi. Madankollu jidhirli li l-imsemmija sentenza tista' wkoll tinftiehem b'mod inqas wiesa', skont l-iżvilupp segwenti li dan il-prinċipju huwa applikabbli indipendentement mill-inklużjoni minn qabel tiegħu fid-dritt tal-Istat Membru kkonċernat ("indipendentement minn jekk Stat Membru jkunx inkorpora dan il-prinċipju fis-sistema legali nazzjonali tiegħu"). Fi kliem ieħor, għalkemm il-Kummissjoni tindika li l-prinċipju ta' distakkament jagħmel parti integrali mill-imsemmija evalwazzjoni anki fl-assenza ta' tali inklużjoni fid-dritt nazzjonali, dan ma jfissirx madankollu li l-użu tal-prinċipju ta' distakkament f'dan il-kuntest ma huwiex suġġett għal kundizzjonijiet oħra, bħal, pereżempju, il-fatt li s-sistema fiskali li tikkostitwixxi t-tassazzjoni "normali" hija intiża sabiex tittratta l-kumpanniji integrati u l-kumpanniji indipendenti bl-istess mod.

90. Barra minn hekk, l-imsemmija sentenza tal-premessa 228 eżaminata li hija s-suġġett tal-istħarriġ tal-Qorti Ġenerali, fil-punt 161 tas-sentenza appellata, tindika li l-prinċipju ta' distakkament huwa "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni li *jirriżulta mill-applikazzjoni* tal-Artikolu 107(1) [TFUE]" [58], u mhux li "ġej minn" jew li huwa "inerenti għal" din id-dispożizzjoni tat-Trattat.

91. Għal dak li jirrigwarda l-istruttura tad-deċiżjoni kontenzjuża, nirrileva qabelxejn li l-premessi 224, 226, 227 u 228 tagħha, li jesponu l-bażi kif ukoll il-portata tal-prinċipju ta' distakkament, kollha jirreferu għall-fatt li dan il-prinċipju jippermetti li tiġi kkonstatata l-eżistenza ta' trattament fiskali favorevoli għall-kumpanniji integrati *skont is-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji*, preċiżjoni li ma jkollha ebda rilevanza li kieku l-Kummissjoni qieset li l-għeruq tal-imsemmi prinċipju kienu ankrati fl-Artikolu 107(1) TFUE.

92. Barra minn hekk, naqbel mal-pożizzjoni meħuda mill-Kummissjoni fir-risposta tagħha, li t-Taqsima 7.2.2.1 tad-deċiżjoni kontenzjuża ("Vantaġġ selettiv li jirriżulta minn disparità bħala prinċipju ta' distakkament"), fejn tinsab l-imsemmija premessa 228, għandha tiġi interpretata fid-dawl tat-Taqsima 7.2.1 tagħha ("Determinazzjoni tas-sistema ta' referenza").

56 Ara s-sentenza tal-24 ta' Jannar 2013, Frucona Košice vs Il-Kummissjoni (C-73/11 P, EU:C:2013:32, punti 87 sa 90).

57 Ara s-sentenza tas-26 ta' Marzu 2020, Larko vs Il-Kummissjoni (C-244/18 P, EU:C:2020:238, punti 104 u 105).

58 Korsiv miżjud minni.

93. Fil-fatt, it-Taqsima 7.2.2.1 tikkostitwixxi l-parti introduttiva tat-Taqsima 7.2.2 ("Vantaġġ selettiv li jirriżulta minn deroga għas-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpaniji tal-Lussemburgu"), li fiha l-Kummissjoni fittxet li tipprova li, bl-ammissjoni ta' ftehim dwar il-prezz ta' trasferiment li r-riżultat tiegħu huwa inqas minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament, l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża kienet tat vantaġġ lil FFT u, minħabba f'hekk, kienet idderogat mir-regoli nazzjonali dwar it-tassazzjoni tal-kumpanniji. Issa, huwa fit-Taqsima 7.2.1 li l-Kummissjoni qieset li s-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji tal-Lussemburgu kienet tikkostitwixxi l-qafas ta' referenza li fid-dawl tiegħu għandha tiġi eżaminata l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv u li indikat ukoll li l-kumpanniji integrati u l-kumpanniji indipendenti kienu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-għan ta' din is-sistema. Fid-dawl ta' din il-konstatazzjoni, it-Taqsima 7.2.2.1 tispjega li l-kriterju ta' referenza msemmi mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża sabiex tiddetermina jekk deċiżjoni bil-quddiem fil-qasam tal-prezz ta' trasferiment tagħtix vantaġġ selettiv jinsab fit-trattament fiskali tal-kumpanniji indipendenti fil-kuntest tas-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji tal-Lussemburgu.

94. Għaldaqstant, il-"kuntest", li għalih jirreferi l-punt 161 tas-sentenza appellata, huwa dak li fih din is-sistema fiskali nazzjonali, li tikkostitwixxi l-qafas ta' referenza għall-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, għandha l-intenzjoni li tintaxxa bl-istess mod lill-kumpanniji integrati u l-kumpanniji indipendenti. B'hekk jidher li l-prinċipju ta' distakkament, kif imsemmi fid-deċiżjoni kontenzjuża, jirriżulta mid-dritt nazzjonali, u mhux mill-Artikolu 107(1) TFUE nnifsu.

95. Minn dan isegwi li l-Qorti Ġenerali la fformulat mill-ġdid u lanqas ikkompletat il-motivazzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża, iżda sempliċement interpretatha mingħajr ma eċċediet il-limiti tal-istħarriġ ġudizzjarju tagħha. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, l-ewwel ilment tal-Irlanda għandu jiġi miċħud [59].

96. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja ma ssegwix il-proposta tiegħi, jeħtieġ li nagħmel l-aħħar osservazzjoni. Fil-fatt, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li, kuntrarjament għal dak li ddeċidiet il-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata, il-motivazzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża għandha tinftiehem fis-sens li l-prinċipju ta' distakkament jirriżulta mill-Artikolu 107(1) TFUE, jifdal li jsir magħruf jekk prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament tal-persuni taxxabbli jistax effettivament jiġi stabbilit minn din id-dispożizzjoni tat-Trattat.

97. Kif issostni l-Irlanda fl-appell tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet li ma jeżistix prinċipju ġenerali ta' nondiskriminazzjoni fit-Trattat lil hinn mill-każijiet *espressament* imsemmija fih (ċittadinanza, sess, età, eċċ.) [60]. Issa, huwa evidenti li l-Artikolu 107(1) TFUE, li jistabbilixxi l-projbizzjoni ġenerali tal-għoti tal-għajnuna mill-Istat, bl-ebda mod ma jistabbilixxi prinċipju ġenerali li jippreskrivi ugwaljanza fit-trattament tal-persuni taxxabbli. Tali prinċipju jista' għalhekk jiġi invokat biss kontra dispożizzjonijiet leġiżlattivi nazzjonali jekk ikun ġie mfassal minn qabel mil-leġiżlatur tal-Unjoni f'att li joħloq kontenut definit sew [61], li ma jidhirlix li huwa l-każ tal-ugwaljanza fit-trattament tal-impriżi integrati u indipendenti.

[59] F'dan l-istadju, għandu jiġi ppreċiżat li r-risposta ssuġġerita tikkorrispondi għal ilment formali li jirrigwarda l-motivazzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża, u mhux l-eventwali żball ta' liġi mwettaq mill-Qorti Ġenerali fl-eżami tagħha tal-evalwazzjoni tal-mertu magħmula mill-Kummissjoni. Dan l-aħħar punt jirrigwarda biss il-ħames ilment li ser jiġi eżaminat fil-punti segwenti ta' dawn il-konklużjonijiet.

[60] Sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punt 33).

[61] Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-15 ta' Ottubru 2009, Audiolux *et* (C-101/08, EU:C:2009:626, punt 34), u tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 42).

98. Fir-rigward tat-tieni lment imressaq mill-Irlanda, dan huwa bbażat fuq il-premessa li l-punt 141 tas-sentenza appellata jindika li l-prinċipju ta' distakkament *jirriżulta mill-Artikolu 107(1) TFUE*. Sa fejn dan il-punt jispjega, għall-kuntrarju, li l-prinċipju ta' distakkament japplika meta d-*dritt nazzjonali* jkun intiż li jagħti l-istess trattament lill-kumpanniji integrati u lill-kumpanniji indipendenti għall-finijiet tat-tassazzjoni tal-kumpanniji, inqis li dan l-ilment għandu wkoll jiġi miċħud.

99. Issa għandu jiġi eżaminat il-ħames ilment imqajjem mill-Irlanda. Din issostni li l-prinċipju ta' distakkament jista' jiġi applikat sabiex tiġi vverifikata l-eżistenza ta' vantaġġ f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni biss jekk dan il-prinċipju jkun inkorporat fis-sistema fiskali nazzjonali li tikkostitwixxi t-tassazzjoni "normali" u li dan jippreżupponi li jittieħdu inkunsiderazzjoni r-regoli konkretament applikati fl-Istat Membru kkonċernat u mhux regoli esterni għal din is-sistema. Il-Qorti Ġenerali ma ssodisfatx dan ir-rekwiżit meta kkonfermat, fil-punti 141 u 145 tas-sentenza appellata, l-użu tal-imsemmi prinċipju mill-Kummissjoni abbażi tal-għan preżunt tad-dritt fiskali Lussemburgiż.

100. L-ewwel nett għandhom jiġu deskritti t-termini tad-dibattitu. Il-partijiet jaqblu fuq żewġ konstatazzjonijiet essenzjali li jirriżultaw mir-raġunament tal-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata. Minn naħa, ma hemmx *a priori* ostakolu għall-applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament bħala "għodda" għall-finijiet tal-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ favur impriża integrata. Min-naħa l-oħra, jekk dan il-prinċipju għandux japplika jiddependi mill-kwistjoni dwar jekk dan jaqax taħt ir-regoli normali ta' tassazzjoni kollha applikabbli għal tali impriża fl-assenza tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni. Il-punt ta' diverġenza bejn il-partijiet jikkonċerna biss il-mod kif il-Qorti Ġenerali wieġbet għal din l-aħħar mistoqsija.

101. Għaldaqstant hemm lok li tittieħed pożizzjoni fuq dan il-punt, u dan jeħtieġ li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-kriterji li jirregolaw id-determinazzjoni ta' din it-taxxa "normali".

102. Kif jirriżulta mill-argumenti preċedenti tiegħi, l-assimilazzjoni sostanzjali tal-kunċett ta' tassazzjoni "normali", użata fl-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku, ma' dik ta' "qafas ta' referenza", użata fl-analiżi tas-selettività, twassal sabiex jiġi kkunsidrat li l-kriterji adottati mill-ġurisprudenza sabiex jiġi ddeterminat il-kontenut ta' dan l-aħħar kunċett jistgħu effettivament jiġu trasposti għall-ewwel wieħed. Dawn il-kriterji jirrigwardaw l-oġġettività, in-natura kompleta u n-natura konkreta tas-sett ta' regoli li jikkostitwixxi t-tassazzjoni "normali".

103. Fid-dawl tal-għan ta' dan l-ilment, jidhirli li l-kriterju marbut man-natura *konkreta* tat-tassazzjoni "normali" għandu importanza partikolari.

104. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat, qabelxejn, li l-qari tal-punt 139 tas-sentenza appellata, flimkien mar-riferiment għall-bidu tal-punt 141 tagħha, juri li l-Qorti Ġenerali impliċitament aċċettat il-premessa li t-tassazzjoni "normali" għandha tinkludi biss regoli tad-dritt nazzjonali.

105. Sussegwentement, mill-punti 141 u 145 ta' din is-sentenza jirriżulta li, skont il-Qorti Ġenerali, l-*għan* tal-Kodiċi tat-Taxxa Lussemburgiż li jintaxxa l-impriżi integrati u l-impriżi indipendenti bl-istess mod taħt it-taxxa fuq il-kumpanniji huwa suffiċjenti sabiex jiġġustifika l-konklużjoni li l-prinċipju ta' distakkament jaqa' taħt it-tassazzjoni "normali". Fil-punt 141 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali rreferiet, fil-fatt, għall-fatt li "meta d-dritt fiskali nazzjonali ma jagħmilx distinzjoni bejn l-impriżi integrati u l-impriżi awtonomi […] dan id-dritt ikollu l-intenzjoni li jintaxxa l-profitt li jirriżulta mill-attività ekonomika ta' tali impriża integrata

bħalma kien jirriżulta minn tranżazzjonijiet imwettqa għal prezzijiet tas-suq"[62]. Fil-punt 145 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali affermat li l-Kodiċi tat-Taxxa Lussemburgiż "*għandu l-għan* li l-impriżi integrati u l-impriżi awtonomi fil-Lussemburgu jiġu ntaxxati bl-istess mod fir-rigward tat-taxxa fuq il-kumpanniji" u li dan il-Kodiċi "*huwa intiż* sabiex jintaxxa l-profitt li jirriżulta mill-attività ekonomika ta' [impriża integrata] bħalma kien jirriżulta mit-tranżazzjonijiet imwettqa bil-prezzijiet tas-suq"[63]. Għall-kuntrarju, ebda dispożizzjoni speċifika tad-dritt Lussemburgiż ma hija invokata insostenn tal-konklużjoni tagħha.

106. Issa, kif urejt fil-punti preċedenti ta' dawn il-konklużjonijiet u kif jirriżulta mill-ġurisprudenza l-iktar reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, in-natura konkreta tat-tassazzjoni "normali" timplika li din tirriżulta minn regoli ta' dritt *pożittiv*. 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-kuntest leġiżlattiv stabbilit mil-leġiżlatur nazzjonali fl-eżerċizzju *effettiv* ta' din il-kompetenza. Huwa biss dan tal-aħħar li jista' jagħmel mod li l-prinċipju ta' distakkament jagħmel parti mir-regoli u mill-prinċipji kollha li japplikaw għas-sitwazzjoni fiskali ta' impriża integrata, bħal FFT, fl-assenza tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni.

107. F'dawn iċ-ċirkustanzi, naqbel mal-pożizzjoni tal-Irlanda li l-approċċ adottat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża u vvalidat mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata jfisser, b'mod definittiv, l-importazzjoni fis-sistema fiskali nazzjonali li tikkostitwixxi t-tassazzjoni "normali" ta' regola, jiġifieri l-prinċipju ta' distakkament, li hija estranja għal din is-sistema. Fil-fatt, għar-raġunijiet spjegati b'mod partikolari fil-punt preċedenti, ir-riferiment għall-allegat għan imfittex mil-leġiżlatur nazzjonali ma jistax jiġġustifika l-appartenenza ta' dan il-prinċipju għall-imsemmija sistema.

108. F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnotat li l-Irlanda ssostni wkoll li l-Qorti Ġenerali b'hekk injorat l-Artikolu 164(3) tal-Kodiċi dwar it-Taxxa, li permezz tiegħu l-leġiżlatur nazzjonali kien inkorpora l-prinċipju ta' distakkament fid-dritt fiskali Lussemburgiż. Fil-fehma tagħha, it-tassazzjoni "normali" kellha tiġi ddeterminata b'riferiment għal din id-dispożizzjoni biss.

109. Ma naħsibx li l-Qorti Ġenerali injorat dan l-artikolu. Fil-fatt, mill-punt 13 tas-sentenza appellata jirriżulta li l-Qorti Ġenerali kkunsidrat il-premessi tad-deċiżjoni kontenzjuża fejn il-Kummissjoni indikat li d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kienet ġiet adottata abbażi tal-Artikolu 164(3) tal-Kodiċi dwar it-Taxxa (u taċ-Ċirkulari Nru 164/2) u li din id-dispożizzjoni kienet tistabbilixxi l-prinċipju ta' distakkament fid-dritt fiskali Lussemburgiż. Madankollu, hija kkunsidrat li l-Kummissjoni kienet ġustament ikkonkludiet li l-qafas ta' referenza li jikkostitwixxi t-tassazzjoni "normali" kellu jiġi ddeterminat b'mod iktar wiesa' milli b'riferiment għal dan l-artikolu biss. Ninsisti li hija din l-evalwazzjoni li hija vvizzjata bi żball ta' liġi.

110. Ma ħarablix il-fatt li, kieku r-riferiment għall-prinċipju ta' distakkament kien integrat fl-ordinament ġuridiku nazzjonali, in-numru ta' awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali li d-deċiżjonijiet bil-quddiem tagħhom jistgħu jkunu s-suġġett tal-kontroll tal-Kummissjoni mill-perspettiva tal-għajnuna mill-Istat jonqos u l-linji gwida tal-OECD isiru *de facto* vinkolanti billi jirrestrinġu l-marġni ta' diskrezzjoni tal-Kummissjoni fl-eżami ta' dawn id-deċiżjonijiet. Madankollu, dan huwa l-uniku raġunament li l-Qorti Ġenerali tista' tqis, fil-fehma tiegħi, bħala legalment korrett peress li jirrispetta l-kompetenza esklużiva tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta.

62 Korsiv miżjud minni.

63 Korsiv miżjud minni.

111. Għall-kuntrarju, ir-raġunament ġuridiku segwit primarjament mill-Kummissjoni u vvalidat mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata, jiddefinixxi l-qafas ta' referenza li jikkostitwixxi t-tassazzjoni "normali" billi jibbaża ruħu fuq verżjoni tal-prinċipju ta' distakkament bbażata fuq element mhux ikkodifikat bħall-għan (allegat) tad-dritt fiskali Lussemburgiż. Ma hijiex proprju l-interferenza indebita fl-awtonomija fiskali tal-Istati Membri li l-Qorti tal-Ġustizzja dejjem ikkundannat bir-reqqa sal-lum? Fil-fehma tiegħi, iva [64].

112. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, jiena persważ li l-ħames ilment imqajjem mill-Irlanda għandu jintlaqa'.

113. Permezz tas-sitt ilment tagħha, l-Irlanda tikkritika l-punt 142 tas-sentenza appellata billi tindika li s-Sentenza Forum 187 ma tikkorroborax il-konklużjoni li l-Artikolu 107(1) TFUE jimponi fuq l-Istati Membri li josservaw obbligu awtonomu li japplikaw il-prinċipju ta' distakkament indipendentement mill-kwistjoni ta' jekk dan il-prinċipju ġiex inkorporat fid-dritt nazzjonali. Hija ssostni b'mod partikolari li, fil-kawża li tat lok għas-sentenza Forum 187, il-fatt li saret deroga mill-prinċipju ta' distakkament kien tqies rilevanti sa fejn dan il-prinċipju kien ġie inkorporat fid-dritt nazzjonali inkwistjoni, jiġifieri d-dritt Belġjan.

114. Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat jekk il-qari tas-sentenza Forum 187, kif jirriżulta mill-punt 142 tas-sentenza appellata, huwiex korrett.

115. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet mitluba teżamina deċiżjoni li permezz tagħha l-Kummissjoni kienet ikkonkludiet li s-sistema fiskali fis-seħħ fil-Belġju favur iċ-ċentri ta' koordinazzjoni awtorizzati kienet skema ta' għajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq komuni [65]. Fost id-diversi vantaġġi ekonomiċi li minnhom ibbenefikaw dawn iċ-ċentri ta' koordinazzjoni skont din is-sistema fiskali kien hemm il-metodu ta' determinazzjoni tad-dħul taxxabbli tagħhom. Il-profitt taxxabbli kien iffissat għal ammont fiss skont il-metodu msejjaħ "cost plus" u kien jikkorrispondi għal perċentwali tal-ammont tal-infiq u tal-ispejjeż ta' operat li minnhom kienu esklużi b'mod partikolari l-ispejjeż tal-persunal u l-ispejjeż finanzjarji. Fl-assenza ta' kull informazzjoni dwar l-attività eżerċitata, il-perċentwali tal-profitti li kellu jittieħed inkunsiderazzjoni kien stabbilit għal 8 %. Il-profitt hekk stabbilit kien intaxxat bir-rata normali tat-taxxa fuq il-kumpanniji.

116. Sabiex tivverifika jekk l-imsemmija sistema fiskali kinitx tagħti vantaġġ liċ-ċentri ta' koordinazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li kien meħtieġ, fis-silta ċċitata mill-Qorti Ġenerali fil-punt 142 tas-sentenza appellata, li tqabbel din l-istess sistema fiskali ma' dik tad-dritt ordinarju, li fiha d-dħul taxxabli ta' kull kumpannija li teżerċita l-attivitajiet tagħha f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni ħielsa kien jikkorrispondi għad-differenza bejn id-dħul u l-ispejjeż tagħha [66]. B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet ikkonkludiet li l-esklużjoni tal-ispejjeż tal-persunal u tal-ispejjeż finanzjarji, li kienu jikkontribwixxu b'mod preponderanti għar-realizzazzjoni tad-dħul taċ-ċentri ta' koordinazzjoni, tal-ispejjeż li jservu għad-determinazzjoni tad-dħul taxxabbli ta' dawn iċ-ċentri ma "[kinitx tippermetti] li jiġu stabbiliti prezzijiet ta' trasferiment li jkunu qrib dawk li [kienu] jintalbu f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni ħielsa" [67].

64 Ara, f'dan ir-rigward, Mason R., "Identifying Illegal Subsidies", American University Law Review, volum 69: Nru 2, artiklu 3, p. 530 sa 531.

65 Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2003/755/KE tas-17 ta' Frar 2003 dwar l-iskema ta' għajnuna implimentata mill-Belġju favur iċ-ċentri ta' koordinazzjoni stabbiliti fil-Belġju (ĠU 2003, L 282, p. 25).

66 Sentenza Forum 187, punt 95.

67 Sentenza Forum 187, punt 96.

117. Skont il-Kummissjoni, ma hemm l-ebda dubju li l-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk applikat il-prinċipju ta' distakkament. Anki jekk dan il-prinċipju ma jissemmiex fil-punti 95 u 96 tas-sentenza Forum 187, il-Kummissjoni tqis li l-użu tal-kliem "li teżerċita l-attivitajiet tagħha f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni ħielsa", fil-punt 95, u "prezzijiet ta' trasferiment", fil-punt 96, ma jħalli l-ebda lok għal interpretazzjonijiet differenti.

118. Fir-rigward tal-bażi legali tal-applikazzjoni tal-imsemmi prinċipju, il-Kummissjoni taqbel mal-Irlanda meta tindika li l-Qorti tal-Ġustizzja qabblet, fis-sentenza Forum 187, it-trattament fiskali taċ-ċentri ta' koordinazzjoni mar-regoli ordinarji tad-dritt Belġjan. Hija żżid madankollu li r-raġuni li għaliha l-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat it-trattament fiskali tal-kumpanniji indipendenti bħala kriterju ta' riferiment sabiex tikkonstata l-eżistenza ta' vantaġġ favur dawn iċ-ċentri kienet l-istess bħal dik li l-Qorti Ġenerali adottat fil-punti 141 u 145 tas-sentenza appellata, li tgħid li l-għan aħħari tas-sistema fiskali nazzjonali inkwistjoni kien li jiġi ggarantit li l-bażi taxxabbli tal-kumpanniji integrati tiġi evalwata bl-istess mod bħal dik tal-kumpanniji indipendenti.

119. Fl-istess waqt, skont il-Kummissjoni, is-sentenza Forum 187 tikkonferma wkoll li l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament ma hijiex suġġetta għall-inkorporazzjoni tiegħu fid-dritt nazzjonali. Fil-fatt, il-Kummissjoni tosserva li l-Qorti tal-Ġustizzja ma eżaminatx l-eżistenza ta' vantaġġ favur iċ-ċentri ta' koordinazzjoni, f'din is-sentenza, b'riferiment għal prinċipju ta' distakkament ikkodifikat fid-dritt fiskali Belġjan.

120. Fil-fehma tiegħi, din l-interpretazzjoni tas-sentenza Forum 187 ma hijiex konvinċenti.

121. Din is-sentenza fl-ebda mument ma tgħid li l-Istati Membri huma obbligati jimplimentaw il-prinċipju ta' distakkament meta dan il-prinċipju ma jkunx ikkodifikat fid-dritt nazzjonali. Dan ma huwiex sorprendenti fil-fehma tiegħi, sa fejn din ma kinitx il-kwistjoni ġuridika li ġiet interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja.

122. L-istruttura tar-raġunament tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-imsemmija sentenza turi dan b'mod ċar. L-ewwel nett, il-Qorti tal-Ġustizzja tfakkar, fil-punti 91 sa 93, il-karatteristiċi essenzjali tal-metodu ta' determinazzjoni tal-profitt taxxabbli, kif jirriżulta mis-sistema fiskali prevista mill-arrêté royal no° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création des centres de coordination (id-Digriet Irjali Nru 187 tat-30 ta' Diċembru 1982 dwar l-istabbiliment taċ-ċentri ta' koordinazzjoni)[68]. Sussegwentement, hija tindika, fil-punt 94, li dan il-metodu "huwa bbażat fuq l-hekk imsejjaħ "cost plus" irrakkomandat mill-[OECD] għall-intaxxar tas-servizzi pprovduti minn kumpannija sussidjarja jew stabbiliment fiss f'isem il-kumpanniji li jagħmlu parti mill-istess grupp u stabbiliti fi Stati oħra", qabel ma tikkonstata essenzjalment, fil-punti 95 u 96, li kien meħtieġ li jsir paragun bejn l-ammont tad-dħul taxxabbli li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' din is-sistema fiskali u dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema tad-dritt ordinarju.

123. Minn dan isegwi li l-leġiżlatur Belġjan kien inkorpora fid-dritt nazzjonali metodu analogu għal dak imsejjaħ "cost plus", li huwa wieħed mill-metodi ta' kalkolu tal-prezzijiet ta' trasferiment irrakkomandati mill-OECD sabiex jiġi ddeterminat indirettament il-prezz ta' distakkament ta' tranżazzjoni fi ħdan il-grupp. Issa, kif jenfasizza l-Avukat Ġenerali Léger fil-punt 257 tal-konklużjonijiet li huwa ppreżenta f'din il-kawża, ir-rikorrenti ma kinitx ikkontestat il-fatt li l-eżistenza ta' vantaġġ kellha tiġi evalwata abbażi tal-kriterju li fuqu huwa bbażat il-metodu "cost plus" tal-OECD, jiġifieri dak li l-prezzijiet ta' trasferiment għandhom jiġu stabbiliti b'mod li

[68] *Moniteur belge* tat-13 ta' Jannar 1983.

jwasslu għall-prezzijiet li jiġu pprattikati f'kundizzjonijiet ta' distakkament [69]. Barra minn hekk, mid-deċiżjoni tal-Kummissjoni jirriżulta li l-awtorità Belġjana kellha tirreferi, għall-finijiet tal-iffissar ta' dawn il-prezzijiet, għar-rapporti tal-OECD [70].

124. Fil-fehma tiegħi, dan ifisser li, kuntrarjament għal dak li tallega l-Kummissjoni fir-risposta tagħha, l-assenza ta' riferiment għall-prinċipju ta' distakkament fis-sentenza Forum 187 — anki jekk dan il-prinċipju seta' jitqies li huwa inkluż fl-Artikolu 26 tal-Kodiċi Belġjan tat-Taxxa fuq id-Dħul tal-1992 — ma jfissirx li l-kwistjoni dwar jekk l-imsemmi prinċipju huwiex inkorporat fid-dritt nazzjonali hija, f'din is-sentenza, irrilevanti.

125. Fis-sentenza eżaminata, jidhirli fil-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet dwar kwistjoni ġuridika differenti, li tagħha l-integrazzjoni tal-prinċipju ta' distakkament fid-dritt nazzjonali hija sempliċement il-premessa loġika. Ladarba Stat Membru jkun għażel li jinkorpora fid-dritt nazzjonali tiegħu metodu ta' determinazzjoni tal-profitt taxxabbli tal-kumpanniji integrati simili għall-metodu "cost plus" tal-OECD *u li għalhekk għandu l-għan li jintaxxa dawn il-kumpanniji fuq bażi paragunabbli ma' dik li tirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema tad-dritt ordinarju*, dan l-Istat jagħti vantaġġ ekonomiku lill-imsemmija kumpanniji jekk jinkludi f'dan il-metodu dispożizzjonijiet li jkollhom l-effett li jnaqqsu l-piż fiskali li dawn l-istess kumpanniji normalment ikollhom iħallsu b'applikazzjoni tal-imsemmija sistema.

126. Fil-qosor, inqis li, kuntrarjament għal dak li kkunsidrat il-Qorti Ġenerali fil-punt 142 tas-sentenza appellata, is-sentenza Forum 187 ma tikkorroborax il-pożizzjoni li tgħid li l-prinċipju ta' distakkament huwa applikabbli meta d-dritt fiskali nazzjonali jkun intiż li jintaxxa l-kumpanniji integrati u l-kumpanniji indipendenti bl-istess mod, indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk dan il-prinċipju ġiex inkorporat f'dan id-dritt.

127. Għaldaqstant, fl-opinjoni tiegħi, is-sitt ilment tal-Irlanda għandu jintlaqa'.

128. Permezz tas-seba' lment tagħha, l-Irlanda tikkunsidra li l-prinċipju ta' distakkament ma joriġinax mid-dokumenti tal-OECD u li l-prinċipju tal-operatur privat f'ekonomija tas-suq, li kien il-bażi tal-approċċ tagħha f'dan il-qasam, ma jikkostitwixxix bażi legali tajba. F'dan ir-rigward, hija tosserva li l-Kummissjoni rreferiet għal dan il-prinċipju fid-deċiżjonijiet ta' ftuħ tal-proċeduri li jikkonċernaw id-deċiżjonijiet bil-quddiem adottati favur Apple, Fiat u Starbucks u li din l-istituzzjoni kkonfermat, waqt is-seduta għas-sottomissjonijiet orali quddiem il-Qorti Ġenerali f'din il-kawża, li hija ma baqgħetx tibbaża t-teorija tagħha tal-prinċipju ta' distakkament fuq il-prinċipju tal-operatur privat f'ekonomija tas-suq.

129. F'dak li jirrigwarda dan l-ilment, nikkonstata sempliċiment li jidher li qed jikkritika, b'mod ġeneriku, l-approċċ ġenerali tal-Kummissjoni fir-rigward tal-bażi tal-prinċipju ta' distakkament, mingħajr ma jindirizza r-raġunijiet tal-approvazzjoni ta' dan l-approċċ fis-sentenza appellata. F'dawn iċ-ċirkustanzi, nistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiddikjarah inammissibbli.

130. It-tielet u r-raba' lmenti mqajma mill-Irlanda jeħtieġu tfakkira tal-parti rilevanti tas-sentenza appellata. Fil-punt 152 tagħha, il-Qorti Ġenerali osservat li, waqt is-seduta, il-Kummissjoni kienet sostniet li l-prinċipju ta' distakkament kien inerenti għas-sistema normali ta' tassazzjoni prevista mid-dritt nazzjonali bħala korollarju tal-approċċ tal-"entità ġuridika distinta", approċċ li skontu

[69] Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawżi magħquda Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:89).

[70] Deċiżjoni 2003/755/KE, premessa 95. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tirreferi għan-Nru 26/48 tal-kummenti tal-code belge des impôts sur les revenus 1992 (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq id-Dħul Belġjan 1992).

d-dritt nazzjonali huwa marbut mal-entitajiet ġuridiċi u mhux mal-entitajiet ekonomiċi. Fil-punt 153, il-Qorti Ġenerali indirizzat l-oġġezzjonijiet tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u ta' FFT li skonthom il-Kummissjoni kienet għalhekk immodifikat fis-seduta l-pożizzjoni dwar il-prinċipju ta' distakkament li hija kienet esprimiet fid-deċiżjoni kontenzjuża. Filwaqt li rrikonoxxiet li modifika tal-bażi legali tal-prinċipju ta' distakkament mogħtija fid-deċiżjoni kkontestata ma kinitx legalment leġittima, il-Qorti Ġenerali qieset li, fi kwalunkwe każ, dan ma kienx ser jaffettwa l-konstatazzjoni li hija kienet għamlet preċedentement, li l-prinċipju ta' distakkament huwa għodda użata fil-kuntest tal-eżami skont l-Artikolu 107(1) TFUE.

131. F'dan ir-rigward, l-Irlanda ssostni, fl-ewwel lok, li, il-Kummissjoni setgħet biss validament tibbaża ruħha fuq l-argument il-ġdid li hija kienet qajmet waqt is-seduta bi ksur tad-drittijiet tad-difiża. L-approċċ tal-entità ġuridika distinta fil-fatt ma ngħatax bħala bażi legali għal dan il-prinċipju fid-deċiżjoni kkontestata.

132. Fit-tieni lok, l-Irlanda tallega li, anki jekk il-Kummissjoni kienet indikat fid-deċiżjoni kkontestata li l-approċċ tal-entità ġuridika distinta kien il-bażi legali tal-prinċipju ta' distakkament, hija wettqet żball ta' liġi. Fil-fatt, ikun żbaljat li jiġi affermat li dan il-prinċipju huwa korollarju neċessarju tal-approċċ tal-entità distinta, peress li mudelli ta' tassazzjoni oħra, bħal dak tat-tqassim skont formula stabbilita minn qabel prevista mill-proposta għal direttiva dwar bażi komuni għat-taxxi fuq il-kumpanniji, huma wkoll ibbażati fuq l-imsemmi approċċ.

133. F'dan ir-rigward, diġà ngħid li l-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex, fil-fehma tiegħi, tidħol f'dibattitu mingħajr portata prattika peress li l-Qorti Ġenerali ma bbażatx id-deċiżjoni tagħha fuq l-elementi kkritikati mill-ilmenti żviluppati mill-Irlanda. Tali dibattitu huwa fil-fatt purament teoretiku jew, iktar preċiżament, ma għandu l-ebda effett fuq is-soluzzjoni tat-tilwima mressqa quddiemha.

134. Fil-fatt, hemm lok li jiġi rrilevat li, fil-punt 153 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ma ddeċidietx dwar jekk, bl-ispjegazzjonijiet li hija kienet ipprovdiet fis-seduta dwar ir-relazzjoni bejn l-implimentazzjoni tal-approċċ tal-entità ġuridika distinta fis-sistema fiskali nazzjonali u l-prinċipju ta' distakkament, il-Kummissjoni kinitx biddlet il-pożizzjoni inizjalment meħuda fid-deċiżjoni kontenzjuża. Għall-kuntrarju, il-Qorti Ġenerali sempliċement iddeċidiet, essenzjalment, li, anki jekk l-oġġezzjonijiet imqajma mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u FFT kienu tqiesu li huma fondati, dan ma kellu ebda effett fuq il-konklużjoni li kienet waslet għaliha fir-rigward tal-bażi legali tal-użu tal-prinċipju ta' distakkament[71]. Għaldaqstant, dawn l-ilmenti huma bbażati fuq qari żbaljat tas-sentenza appellata.

135. It-tielet u r-raba' lmenti tal-Irlanda għandhom għalhekk jiġu miċħuda, fil-fehma tiegħi, bħala ineffettivi.

[71] Għalkemm huwa minnu li, fil-punt 153 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ma tidhirx li qed tirreferi għal din il-bażi legali meta hija tillimita ruħha li tiġbor fil-qosor il-konklużjoni tagħha fis-sens li "l-prinċipju ta' distakkament japplika fil-kuntest tal-eżami skont l-Artikolu 107(1) TFUE", huwa minnu wkoll li dan ir-riferiment huwa dedott mir-raġunament kollu tal-Qorti Ġenerali, li jgħid li l-leġittimità tal-użu tal-prinċipju ta' distakkament bħala għodda fil-kuntest ta' dan l- eżami tiddependi fuq jekk *id-dritt nazzjonali* għandux l-għan li jintaxxa l-profitt li jirriżulta mill-attività ekonomika ta' impriża integrata daqslikieku kien jirriżulta mit-tranżazzjonijiet imwettqa bi prezzijiet tas-suq.

iv) Fuq il-portata tal-prinċipju ta' distakkament u tal-prinċipju ta' ċertezza legali

136. Permezz tat-tmien ilment tagħha, l-Irlanda tqis li l-kontenut tal-prinċipju ta' distakkament użat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża u kkonfermat mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata, huwa ferm diffiċli li jinftiehem. F'dan ir-rigward, hija tosserva li, filwaqt li l-unika definizzjoni preċiża tal-prinċipju ta' distakkament tinsab fid-dokumenti mfassla fi ħdan l-OECD, il-premessa 229 tad-deċiżjoni kontenzjuża u l-punt 147 tas-sentenza appellata jindikaw li l-prinċipju ta' distakkament tal-OECD huwa differenti minn dak tal-Kummissjoni. Barra minn hekk, mill-punt 149 tas-sentenza appellata jirriżulta li l-Kummissjoni ma hijiex obbligata tieħu inkunsiderazzjoni l-mod kif il-prinċipju ta' distakkament huwa ddefinit mid-dritt nazzjonali, li wassalha biex tinjora, f'dan il-każ, li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu kien inkorpora dan il-prinċipju fid-dritt intern tiegħu. Fl-aħħar nett, skont l-Irlanda, ma jeżistux manwal jew linji gwida li jiddefinixxu l-kontenut tal-prinċipju ta' distakkament kif deskritt mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża. L-assenza ta' karatterizzazzjoni tal-kontenut ta' dan il-prinċipju hija problematika fid-dawl tal-prinċipju ta' ċertezza legali, sa fejn huwa għalhekk impossibbli għal persuna taxxabbli jew għall-awtorità tat-taxxa nazzjonali li jkunu jafu r-regoli effettivament applikabbli.

137. Il-Kummissjoni twieġeb b'mod partikolari, fir-risposta tagħha, li l-kontenut ta' dan il-prinċipju huwa estremament ċar. Dan jipprovdi li t-tranżazzjonijiet bejn operaturi ekonomiċi konnessi għandhom jiġu evalwati għal finijiet fiskali daqslikieku kienu ġew konklużi f'kundizzjonijiet ta' distakkament bejn operaturi ekonomiċi mhux relatati.

138. Għandu jitfakkar li l-prinċipju ta' ċertezza legali, li jikkostitwixxi prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni u japplika wkoll għall-atti tal-istituzzjonijiet, tal-korpi u tal-organi tal-Unjoni, jeħtieġ, skont ġurisprudenza stabbilita, li r-regoli ta' dritt ikunu ċari u preċiżi u li jkunu ta' natura prevedibbli[72]. B'mod iktar partikolari, dan il-prinċipju jimplika li għandu jiġi evalwat jekk att legali tal-Unjoni jippermettix lill-persuni kkonċernati li jkunu jafu b'eżattezza u mingħajr ambigwità l-portata tad-drittijiet u tal-obbligi tagħhom u li jieħdu l-miżuri tagħhom kif xieraq[73]. Dan ir-rekwiżit għandu jiġi impost b'rigorożità partikolari fil-każ ta' att li jista' jkollu konsegwenzi finanzjarji[74].

139. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-prinċipju ta' ċertezza legali huwa intrinsikament marbut mal-produzzjoni normattiva tal-Unjoni u tal-awtoritajiet nazzjonali meta dawn jimplimentaw id-dritt tal-Unjoni u li jawtorizza stħarriġ ġudizzjarju dwar l-imperfezzjonijiet li jistgħu jwasslu għal applikazzjoni inċerta tal-att regolatorju kkontestat[75].

140. Il-prinċipju ta' ċertezza legali għandu portata iktar ristretta fir-rigward ta' deċiżjoni amministrattiva, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza dwar l-għajnuna mill-Istat. F'dan il-qasam, ksur tal-prinċipju ta' ċertezza legali jista' jiġi kkonstatat biss mill-Qorti tal-Ġustizzja meta kien hemm inkwistjoni aġir adottat mill-Kummissjoni qabel jew matul il-*proċedura* li wasslet għal deċiżjoni ta' rkupru tal-għajnuna mill-Istat[76].

72 Sentenza tal-11 ta' Settembru 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

73 Sentenza tad-29 ta' Marzu 2011, ThyssenKrupp Nirosta vs Il-Kummissjoni (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punt 81).

74 Sentenza tat-23 ta' Settembru 2020, Spanja *et* vs Il-Kummissjoni (T-515/13 RENV u T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, punt 194).

75 Ara Puissochet, J.-P., u Legal, H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, Nru 11.

76 Ara, pereżempju, is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punti 99 sa 108).

141. F'dan il-każ, il-prinċipju ta' ċertezza legali huwa invokat kontra l-użu, għall-finijiet tal-eżami tal-kundizzjoni tal-vantaġġ, tal-prinċipju ta' distakkament *minħabba li l-kontenut tiegħu huwa allegatament diffiċli biex jinftiehem*. L-għan ta' din il-kontestazzjoni huwa, fi kliem ieħor, il-fondatezza ta' evalwazzjoni tal-Kummissjoni dwar il-*klassifikazzjoni ta' miżura statali bħala għajnuna mill-Istat*. Issa, fil-fehma tiegħi, il-fondatezza ta' tali evalwazzjoni ma tistax tiġi kkontestata mill-perspettiva tal-konformità mal-prinċipju ta' ċertezza legali. Pożizzjoni kuntrarja tkun tfisser li l-Kummissjoni ma titħalliex tikkunsidra approċċi ġodda fl-applikazzjoni tar-regoli tad-dritt u tikkundannaha għalhekk sabiex tiffriża il-pożizzjoni tagħha fiż-żmien. B'mod partikolari, tali qari jkun ifisser li l-Kummissjoni tkun prekluża milli tirrikorri għal kull kriterju ta' referenza ġdid sabiex tiggwida l-evalwazzjoni tagħha tal-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

142. Kieku dan kien il-każ, il-prinċipju tal-investitur privat f'ekonomija tas-suq ma kienx ikun jista' jiġi integrat fl-eżami tal-kundizzjoni tal-vantaġġ, ladarba dan il-prinċipju kien għadu 'l bogħod milli jkollu kontenut komplet meta tfaċċa għall-ewwel darba fil-prattika deċiżjonali fil-bidu tas-snin 80. Meta l-Qorti tal-Ġustizzja vvalidatu fl-1986, il-prinċipju tal-investitur privat f'ekonomija tas-suq kien jimponi sempliċement li jiġi evalwat "jekk, f'ċirkustanzi simili, soċju privat li jibbaża ruħu fuq il-possibbiltajiet prevedibbli ta' profittabbiltà, mingħajr ma jqis kwalunkwe kunsiderazzjoni ta' natura soċjali jew ta' politika reġjonali jew settorjali, kienx jagħmel tali kontribuzzjoni ta' kapital"[77]. Kien biss matul is-snin li l-prattika deċiżjonali u l-attività kważi leġiżlattiva tal-Kummissjoni kif ukoll il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ddefinixxew il-modalitajiet tal-applikazzjoni tiegħu[78].

143. Bl-istess mod, il-kontenut tal-prinċipju ta' distakkament ġie essenzjalment iddefinit mill-Kummissjoni fis-sens li tranżazzjonijiet imwettqa bejn impriżi integrati għandhom jiġu vvalutati għall-finijiet fiskali daqslikieku kienu ġew konklużi minn impriżi indipendenti. Dan ġie applikat, f'dan il-każ, skont il-linji gwida tal-OECD. Hija l-azzjoni konġunta tal-forzi regolatorji u ġudizzjarji msemmija fi tmiem il-punt preċedenti li ser tippreċiża ulterjorment il-modalitajiet ta' applikazzjoni tiegħu.

144. Għaldaqstant inqis li l-prinċipju ta' ċertezza legali ma jistax jiġi invokat sabiex il-Qorti Ġenerali tiġi kkritikata talli aċċettat karatterizzazzjoni insuffiċjentement preċiża min-naħa tal-Kummissjoni tal-kontenut ta' kriterju ta' referenza, bħall-prinċipju ta' distakkament, f'deċiżjoni adottata minn din l-istituzzjoni.

145. Minn dan isegwi li t-tmien ilment imqajjem mill-Irlanda għandu, fil-fehma tiegħi, jiġi miċħud bħala infondat.

3) Konklużjoni fuq l-ewwel aggravju

146. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, u b'mod partikolari tal-proposti tiegħi dwar il-ħames u s-sitt ilment imqajma mill-Irlanda, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' l-ewwel aggravju sa fejn il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta approvat il-qafas ta' referenza kif stabbilit mill-Kummissjoni għall-finijiet tal-eżami tal-eżistenza f'dan il-każ ta' vantaġġ fis-sens

[77] Sentenza tal-10 ta' Lulju 1986, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (234/84, EU:C:1986:302, punt 14).

[78] Ara, b'mod partikolari, il-Komunikazzjoni tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea, Taqsima 4.2.

tal-Artikolu 107(1) TFUE. Fil-fatt, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tgħid li żball imwettaq fid-determinazzjoni ta' dan il-qafas jivvizzja l-analiżi kollha dwar is-selettività [79] tista', fil-fehma tiegħi, tiġi applikata b'analoġija għall-eżami tal-vantaġġ.

c) Fuq it-tielet aggravju

1) L-argumenti tal-partijiet

147. Permezz tat-tielet aggravju tagħha, l-Irlanda ssostni li l-Qorti Ġenerali naqset mill-obbligu tagħha ta' motivazzjoni. L-ewwel, il-Qorti Ġenerali naqset milli tiddeċiedi fuq il-bażi legali eżatta tal-prinċipju ta' distakkament, li huwa sempliċement deskritt bħala "għodda" jew "kriterju ta' referenza". It-tieni, l-Irlanda ssostni li r-raġunament segwit fis-sentenza appellata huwa kontradittorju sa fejn il-Qorti Ġenerali tindika li l-prinċipju ta' distakkament, kif ikkaratterizzat fid-deċiżjoni kontenzjuża, huwa "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni" (punt 150 tas-sentenza appellata), u mhux "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-taxxa" (punt 161 tas-sentenza appellata), mingħajr ma tispjega tali distinzjoni.

148. Il-Kummissjoni hija tal-opinjoni li dan l-aggravju huwa bbażat fuq qari żbaljat tas-sentenza appellata u għalhekk għandu jiġi miċħud.

2) Kunsiderazzjonijiet

149. Preliminarjament, għandha titfakkar il-ġurisprudenza stabbilita li tgħid li l-motivazzjoni ta' sentenza tal-Qorti Ġenerali għandha turi b'mod ċar u inekwivoku r-raġunament tagħha, b'mod li l-persuni kkonċernati jkunu jistgħu jsiru jafu l-ġustifikazzjonijiet tad-deċiżjoni meħuda u l-Qorti tal-Ġustizzja tkun tista' teżerċita l-istħarriġ ġudizzjarju tagħha [80].

150. Fir-rigward tal-ilment ibbażat fuq l-assenza ta' motivazzjoni fir-rigward tal-bażi legali tal-prinċipju ta' distakkament, nosserva qabel kollox li, wara li rrilevat f'termini ġenerali li l-argumenti tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u ta' FFT li jikkritikaw din il-bażi legali huma eżaminati fil-punti 126 sa 187 tas-sentenza appellata, l-Irlanda ma tidhirx li tirreferi għall-punti rilevanti ta' din is-sentenza. Li kieku għamlet dan, fil-fehma tiegħi, dan l-Istat Membru ma kienx ikun jista' jikkritika lill-Qorti Ġenerali talli ma identifikatx il-bażi legali inkwistjoni.

151. Fil-fatt u kif diġà wrejt f'dawn il-konklużjonijiet, il-Qorti Ġenerali ddeċidiet f'dan ir-rigward fil-punt 141 tas-sentenza appellata. Qabel ma esponiet il-kontenut tiegħu billi ddikjarat li, meta miżura fiskali tingħata lil impriża integrata, il-Kummissjoni tista' tqabbel il-piż fiskali li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' din il-miżura ma' dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-regoli ta' tassazzjoni "normali" tad-dritt nazzjonali ta' impriża indipendenti mqiegħda f'sitwazzjoni paragunabbli, il-Qorti Ġenerali rat li tippreċiża li l-prinċipju ta' distakkament *jirriżulta mid-dritt nazzjonali*, u b'mod partikolari li "meta d-dritt fiskali nazzjonali ma jagħmilx distinzjoni bejn l-impriżi integrati u l-impriżi awtonomi għall-finijiet tal-issuġġettar tagħhom għat-taxxa fuq il-kumpanniji, dan id-dritt ikollu l-intenzjoni li jintaxxa l-profitt li jirriżulta mill-attività ekonomika ta' tali impriża integrata bħalma kien jirriżulta minn tranżazzjonijiet imwettqa għal

[79] Sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (falliment ta' Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 107).

[80] Ara s-sentenza tad-29 ta' April 2021, Achemos Grupė u Achema vs Il-Kummissjoni (C-847/19 P, mhux ippubblikata, EU:C:2021:343, punt 60 u l-ġurisprudenza ċċitata).

prezzijiet tas-suq". Wara li identifikat b'dan il-mod il-bażi legali tal-prinċipju ta' distakkament, il-Qorti Ġenerali essenzjalment qieset, fil-punt 145 tas-sentenza appellata, li dan il-prinċipju kien applikabbli f'dan il-każ sa fejn il-Kodiċi tat-Taxxa Lussemburgiż kien intiż sabiex jintaxxa lill-kumpanniji integrati u lill-kumpanniji indipendenti bl-istess mod skont it-taxxa fuq il-kumpanniji.

152. Għalkemm din il-bażi legali ma hijiex reżistenti għat-test ta' konformità mal-ġurisprudenza rilevanti, kif jirriżulta mill-eżami tal-ħames ilment tal-ewwel aggravju, wieħed ma jistax jiċħad madankollu li ġie identifikat mill-Qorti Ġenerali, u dan iċaħħad inkontestabbilment minn kull bażi l-ilment ibbażat fuq allegata assenza ta' motivazzjoni tas-sentenza appellata fuq dan il-punt.

153. Dak li għadu kemm intqal jispjega għalfejn, kif ġustament tosserva l-Irlanda, il-punti 151 sa 154 tas-sentenza appellata ma jindikawx liema hija l-bażi tal-prinċipju ta' distakkament. Fil-punti 149 sa 154 ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali fil-fatt riedet preċiżament turi li l-argumenti mressqa mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u FFT ma kinux ta' natura li jinvalidaw il-konklużjoni li kienet *diġà* nsiltet, jiġifieri li l-prinċipju ta' distakkament kien joriġina mid-dritt nazzjonali.

154. Fir-rigward tal-ilment ibbażat fuq in-natura kontradittorja tal-motivazzjoni, jidhirli li dan jirriżulta minn interpretazzjoni żbaljata tal-punti 150 u 161 tas-sentenza appellata. Fil-fatt, l-Irlanda titlaq mill-premessa li l-Qorti Ġenerali ssuġġeriet l-eżistenza ta' differenza bejn il-klassifikazzjoni ta' "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni", li jappartjeni għall-prinċipju ta' distakkament skont il-punt 150, u dik ta' "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-taxxa", li ma jaqax taħt dan il-prinċipju skont il-punt 161. Fil-fehma tiegħi, din il-premessa hija żbaljata.

155. Fil-punt 150 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ddikjarat li l-Kummissjoni kienet indikat, fil-premessa 228 tad-deċiżjoni kontenzjuża, li l-prinċipju ta' distakkament kien "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fi-trattament fir-rigward tat-tassazzjoni, *li kien jirriżulta mill-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) tat-TFUE*"[81]. Fil-punt 161 ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali wieġbet għal ilment mill-Irlanda u FFT ibbażat fuq il-fatt li din il-formulazzjoni ma setgħetx tinftiehem bħala li tikkonferma l-eżistenza ta' "prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament fir-rigward tat-taxxa *inerenti għall-Artikolu 107(1) TFUE*"[82]. Il-Qorti Ġenerali b'hekk sempliċiment warrbet waħda mill-interpretazzjonijiet possibbli tal-premessa 228 tad-deċiżjoni kontenzjuża, kif irriprodotta fil-punt 150 tas-sentenza appellata, jiġifieri dik li skontha l-bażi legali tal-prinċipju ta' distakkament kien jinsab fl-Artikolu 107(1) TFUE. Għalhekk ma nara ebda kontradizzjoni bejn il-punt 150 u l-punt 161 tas-sentenza appellata. Għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, dan l-ilment għandu jiġi miċħud.

156. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad it-tielet aggravju bħala infondat.

81 Korsiv miżjud minni.

82 Korsiv miżjud minni.

d) Fuq ir-raba' aggravju

1) L-argumenti tal-partijiet

157. Permezz tar-raba' aggravju tagħha, l-Irlanda ssostni li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta ċaħdet l-argument, eżaminat fil-punti 180 sa 184 tas-sentenza appellata, ibbażat fuq il-fatt li l-Kummissjoni kisret il-prinċipju ta' ċertezza legali meta imponiet il-prinċipju ta' distakkament. Billi sostniet, fil-punt 183 tas-sentenza appellata, li "seta' jiġi previst" li l-Kummissjoni tista' tivverifika jekk il-metodu ta' determinazzjoni tal-prezzijiet ta' trasferiment kienx jiddevja minn prezz li kien jiġi ffissat f'kundizzjonijiet tas-suq, sabiex jiġi eżaminat jekk l-imsemmija deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kinitx tagħti vantaġġ, il-Qorti Ġenerali injorat il-fatt li l-prinċipju stabbilit mill-Kummissjoni huwa regola ġdida li l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża ma setgħetx tkun taf il-kontenut tagħha minn qabel. Anki jekk l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża setgħet tistenna li l-Kummissjoni tirsisti biex tivverifika jekk kumpannija integrata kinitx ittrattata għal finijiet fiskali bl-istess mod bħal kumpannija indipendenti, hija ma setgħetx tipprevedi li l-Kummissjoni tapplika l-verżjoni tagħha stess tal-prinċipju ta' distakkament u lanqas setgħet tkun taf il-kontenut tiegħu.

158. Il-Kummissjoni topponi r-raġunament kollu tal-Irlanda.

2) Kunsiderazzjonijiet

159. Qabel kollox, għandu jiġi ddelimitat b'attenzjoni l-perimetru ta' dan l-aggravju. Jidhirli li l-Irlanda tikkontesta r-rifjut tal-Qorti Ġenerali li tirrikonoxxi li l-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ magħmul fid-dawl ta' kuntest ġuridiku totalment innovattiv u, minħabba f'hekk, imprevedibbli għall-awtorità tat-taxxa nazzjonali kien jikkostitwixxi ksur tal-prinċipju ta' ċertezza legali. Il-bażi u l-kontenut tal-prinċipju ta' distakkament ma ġewx fil-fatt żviluppati mill-Kummissjoni qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża, b'mod partikolari permezz tal-pubblikazzjoni ta' atti ta' liġi mhux vinkolanti bħal manwal jew linji gwida.

160. Ċertament, ma jistax jiġi miċħud li l-approċċ adottat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża għandu ċertu grad ta' novità. Fil-fatt, għandu jitfakkar li ma hemm ebda traċċa tal-prinċipju ta' distakkament, kif ikkonċepit mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża u vvalidat mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata, fil-prassi deċiżjonali preċedenti tal-Kummissjoni fil-qasam tal-għajnuna fiskali. F'dan ir-rigward, diġà sar xogħol ta' interpretazzjoni f'dawn il-konklużjonijiet sabiex jintwera li huwa żbaljat li s-sentenza appellata kkonfermat in-natura korretta tal-qari li jirriżulta mid-deċiżjoni kontenzjuża, li jgħid li s-sentenza Forum 187 irratifikat l-użu ta' tali prinċipju ta' distakkament għall-finijiet tal-analiżi tal-eżistenza tal-vantaġġ.

161. Madankollu ma nemminx li dan jista' jwassal għall-konklużjoni ta' ksur tal-prinċipju ta' ċertezza legali.

162. F'dan ir-rigward, għandu jsir riferiment mill-ġdid għas-sentenza Forum 187, fil-parti fejn il-Qorti tal-Ġustizzja adottat l-interpretazzjoni magħmula mill-Avukat Ġenerali Léger li, għalkemm ma hemmx dubju li l-Kummissjoni hija obbligata tosserva l-prinċipju ta' ċertezza legali meta twettaq il-missjoni tagħha ta' stħarriġ tal-għajnuna mill-Istat, dan ir-rekwiżit ma jistax jiġi sseparat minn dak li jirrigwarda l-osservanza tal-*prinċipju ta' legalità* u, għaldaqstant,

tad-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 107 u 108 TFUE[83]. Il-Qorti tal-Ġustizzja kienet għalhekk ikkunsidrat, essenzjalment, li ma seta' jiġi kkonstatat ebda ksur taċ-ċertezza legali meta l-Kummissjoni mmodifikat l-evalwazzjoni tagħha fil-klassifikazzjoni ta' miżura fiskali nazzjonali bħala għajnuna mill-Istat. Issa, fil-fehma tiegħi, ma hemm l-ebda dubju li l-konstatazzjoni dwar ir-relazzjoni bejn il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' legalità tgħodd ukoll għal evalwazzjoni tal-Kummissjoni innovattiva meta mqabbla mal-prassi deċiżjonali preċedenti tagħha. Minn dan jirriżulta li l-prinċipju ta' ċertezza legali ma jipprekludix li l-Kummissjoni twettaq, bħal f'dan il-każ, evalwazzjoni innovattiva dwar il-kwistjoni ta' jekk miżura statali tikkostitwixxix għajnuna mill-Istat meta hija tqis li din hija l-konklużjoni li applikazzjoni korretta tal-Artikolu 107(1) u tal-Artikolu 108 TFUE għandha twassal għaliha. Barra minn hekk, fil-punt 142 ta' dawn il-konklużjonijiet ġie spjegat li l-fondatezza ta' evalwazzjoni tal-Kummissjoni dwar il-klassifikazzjoni ta' miżura statali bħala għajnuna mill-Istat ma tistax tiġi kkontestata skont il-prinċipju ta' ċertezza legali.

163. Bl-istess mod, il-prinċipju ta' ċertezza legali bl-ebda mod ma jeżiġi li l-interpretazzjoni l-ġdida li l-Kummissjoni tixtieq tintroduċi fl-analiżi mwettqa skont l-Artikolu 107(1) TFUE tkun esposta minn qabel f'manwali jew f'linji gwida. Għalkemm dawn l-atti jikkontribwixxu sabiex jiżguraw it-trasparenza, il-prevedibbiltà u ċ-ċertezza legali tal-azzjoni mibdija mill-Kummissjoni, kif fakkret il-Qorti tal-Ġustizzja diversi drabi[84], bl-ebda mod ma huma neċessarji sabiex jiġġustifikaw il-legalità ta' tali inizjattiva.

164. F'dawn iċ-ċirkustanzi, inqis li l-affermazzjoni li tinsab fil-punt 183 tas-sentenza appellata ma teħtieġ l-ebda kritika ġuridika.

165. Għaldaqstant nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad ir-raba' aggravju bħala infondat.

e) Fuq il-ħames aggravju

1) L-argumenti tal-partijiet

166. Permezz tal-ħames aggravju tagħha, dirett kontra l-punti 100 sa 117 tas-sentenza appellata, l-Irlanda tikkritika lill-Qorti Ġenerali li ċaħdet l-argument tagħha li d-deċiżjoni kontenzjuża twassal, bi ksur tal-Artikoli 3, 4 u 5 TUE u tal-Artikolu 114 TFUE, sabiex tistabbilixxi armonizzazzjoni moħbija li tmur kontra l-prinċipju ta' tqassim tal-kompetenzi. Fil-fehma tagħha, fid-deċiżjoni kontenzjuża l-Kummissjoni invokat regoli li ma jagħmlux parti mis-sistema fiskali nazzjonali filwaqt li injorat id-dispożizzjonijiet applikabbli tagħha. L-Irlanda tirrileva li, jekk il-Kummissjoni tirbaħ din il-kawża, il-prinċipju ta' distakkament tal-Kummissjoni jkun impost fuq l-Istati Membri kollha, indipendentement minn dak li huwa previst fil-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom stess.

167. Il-Kummissjoni tirribatti li hija effettivament evalwat id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni fid-dawl tas-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji tal-Lussemburgu u li, jekk is-sentenza tal-Qorti Ġenerali tiġi kkonfermata f'dak li jikkonċerna l-konstatazzjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, dan ifisser sempliċement li l-Istati Membri li jintaxxaw lill-fergħat jew lis-sussidjarji tal-kumpanniji multinazzjonali skont ir-regoli ordinarji tagħhom bħallikieku kienu entitajiet distinti ma jistgħux jaħarbu mill-istħarriġ tad-deċiżjonijiet tat-taxxa bil-quddiem

[83] Sentenza Forum 187, punti 73 sa 76, u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawżi magħquda Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:89, punt 219).

[84] Ara s-sentenza tal-14 ta' Novembru 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-93/17, EU:C:2018:903, punt 119 u l-ġurisprudenza ċċitata).

tagħhom mill-perspettiva tal-leġiżlazzjoni dwar l-għajnuna mill-Istat għas-sempliċi raġuni li l-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom ma tikkodifikax b'mod espliċitu l-kriterji oġġettivi għall-attribuzzjoni tal-profitti lil dawn il-fergħat jew sussidjarji.

2) Kunsiderazzjonijiet

168. Preliminarjament, għandu jiġi osservat li l-Irlanda ma tikkontestax ir-raġunament kollu segwit mill-Qorti Ġenerali fil-punti 100 sa 117 tas-sentenza appellata. Fil-fatt, hija tippreċiża li hija tapprova l-ewwel parti ta' dan ir-raġunament, li fiha l-Qorti Ġenerali enfasizzat li r-regoli fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat huma applikabbli għall-miżuri fiskali nazzjonali. L-ilmenti tagħha jirrigwardaw biss il-konstatazzjoni li tirriżulta mill-punt 113 tas-sentenza appellata.

169. Wara li fakkret, fil-punt 112 ta' din is-sentenza, li l-Kummissjoni ma għandhiex il-kompetenza li tippermettilha tiddefinixxi b'mod awtonomu t-tassazzjoni "normali" ta' impriża integrata mingħajr ma tieħu inkunsiderazzjoni r-regoli fiskali nazzjonali, il-Qorti Ġenerali ddeċidiet b'mod żbaljat, fil-punt 113 tal-imsemmija sentenza, li, fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni kienet sempliċement ivverifikat jekk id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kinitx tagħti lill-benefiċjarju tagħha vantaġġ meta mqabbel mat-tassazzjoni "normali", *kif iddefinita mid-dritt fiskali nazzjonali*. In-natura żbaljata ta' din il-konstatazzjoni hija barra minn hekk ikkorroborata, skont l-Irlanda, mill-fatt li l-Qorti Ġenerali ammettiet, fil-punt 149 tas-sentenza appellata, li l-Kummissjoni ma kinitx eżaminat jekk id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kinitx tosserva d-dritt fiskali Lussemburgiż.

170. Fi kliem ieħor, dan l-aggravju sempliċiment jikkontesta l-użu li għamlet il-Kummissjoni mill-prinċipju ta' distakkament għall-finijiet tad-determinazzjoni tat-taxxa "normali", indipendentement minn kull riferiment għall-eżistenza ta' dan il-prinċipju fid-dritt nazzjonali. Konsegwentement, ir-risposta li għandha tingħata għal dan l-aggravju tikkoinċidi ma' dik mogħtija għall-kwistjoni dwar jekk l-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar il-qafas ta' referenza li jservi sabiex tiġi ddeterminata l-eventwali eżistenza ta' vantaġġ fiskali għandhomx jiġu kkonfermati jew le.

171. Nirrileva, f'dan ir-rigward, li ċertament ma huwiex sorprendenti li, fil-każ ta' spazju ġuridiku kkaratterizzat mill-koeżistenza tar-regoli tat-Trattat dwar l-għajnuna mill-Istat u tar-regoli fiskali nazzjonali, li fih il-prevenzjoni tar-riskju ta' indħil tal-ewwel fuq it-tieni jimplika li tiġi evalwata l-eżistenza ta' vantaġġ fid-dawl ta' qafas ta' referenza nazzjonali, il-ksur tat-tqassim tal-kompetenzi bejn l-Unjoni u l-Istati Membri tagħha jiddependi mill-kwistjoni dwar jekk dan il-qafas ta' referenza kienx iddelimitat b'mod korrett.

172. Fid-dawl tal-proposta mressqa f'dawn il-konklużjonijiet li l-ewwel aggravju jiġi ddikjarat fondat sa fejn il-prinċipju ta' distakkament użat fid-deċiżjoni kontenzjuża ma huwiex regola espressament ikkodifikata fid-dritt nazzjonali, inqis, bħall-appellanti, li s-sentenza appellata tikser, fil-punt 113 tagħha, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat li jirregolaw it-tqassim tal-kompetenzi bejn l-Unjoni u l-Istati Membri tagħha (l-Artikolu 3(6), l-Artikolu 4(1), u l-Artikolu 5(1) u (2)) u li jipprevedu projbizzjoni ta' armonizzazzjoni fil-qasam fiskali (Artikolu 114(2) TFUE).

173. Għalhekk nistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' wkoll il-ħames aggravju.

B. Fuq it-tieni aggravju

174. Permezz ta' dan l-aggravju, l-Irlanda ssostni, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta kkonkludiet li l-Kummissjoni setgħet f'dan il-każ tinvoka l-preżunzjoni ta' selettività, li skontha miżura hija preżunta selettiva meta tagħti vantaġġ u meta tkun għajnuna individwali, sa fejn deċiżjoni tat-taxxa bil-quddiem hija għajnuna individwali.

175. Il-Kummissjoni ssostni li dan l-aggravju għandu jiġi miċħud bħala ineffettiv. Fil-fatt, id-deċiżjoni kontenzjuża stabbilixxiet ukoll is-selettività tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni permezz tal-analiżi fi tliet stadji applikabbli għall-iskemi ta' għajnuna u l-Qorti Ġenerali approvatha fil-punti 360 sa 366 tas-sentenza appellata. Peress li l-Irlanda ma kkontestatx dawn il-punti fl-appell tagħha, il-konklużjoni dwar is-selettività tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni tibqa' valida anki jekk dan l-aggravju jintlaqa'.

176. Fir-rigward tal-fondatezza, il-Kummissjoni tirribatti li deċiżjoni bil-quddiem individwali ma tistax titqies li ngħatat fil-kuntest ta' skema ġenerali ta' għajnuna. Fil-fatt, skont il-Kummissjoni, awtorità tat-taxxa għandha l-possibbiltà, meta tappoġġja ftehim dwar il-prezz ta' trasferiment f'deċiżjoni bil-quddiem, li tinfluwenza l-fatt jekk għajnuna tingħatax jew le f'każ individwali, peress li hija tista' tappoġġja jew ftehim li jipproduċi riżultat distakkat, jew metodu li jiddevja minn tali riżultat. Barra minn hekk, l-elementi li jikkostitwixxu l-vantaġġ jirriżultaw, f'dan il-każ, mid-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni biss u mhux mid-dispożizzjonijiet tad-dritt Lussemburgiż li abbażi tagħhom din id-deċiżjoni bil-quddiem allegatament ġiet adottata.

1. Fuq in-natura effettiva

177. Għandu jiġi kkonstatat li, fid-deċiżjoni kontenzjuża, is-selettività hija evalwata mhux biss permezz ta' preżunzjoni, iżda wkoll tal-analiżi fi tliet stadji preċedentement deskritta f'dawn il-konklużjonijiet. B'mod sussidjarju, din l-analiżi ġiet ivvalidata mill-Qorti Ġenerali fil-punti 360 sa 366 tas-sentenza appellata.

178. F'dan ir-rigward, jidhirli li huwa neċessarju li jitfakkar, kif tagħmel il-Qorti Ġenerali fil-punt 361 tas-sentenza appellata, li l-ewwel żewġ stadji tal-imsemmija analiżi, jiġifieri dawk relatati rispettivament mad-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza u mal-verifika tal-eżistenza ta' deroga minnu, ġew eżaminati *flimkien* mal-vantaġġ ekonomiku u li l-kwistjoni dwar jekk id-deċiżjoni bil-quddiem tidderogax mill-qafas ta' referenza, kemm jekk ikun l-iktar wiesa' jew l-iktar limitat, *kienet tikkoinċidi* mal-konstatazzjoni tal-vantaġġ mogħti lill-impriża benefiċjarja.

179. Fid-dawl ta' dan, nirrileva biss li din l-istess analiżi sussidjarja ma tistax tibqa' valida jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi, fis-sentenza futura tagħha, li tiċċensura l-konklużjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar il-bażi tal-prinċipju ta' distakkament, kif nistedinha tagħmel f'dawn il-konklużjonijiet, li min-naħa tiegħu jkollu l-effett li jinvalida l-eżami kollu tagħha tal-vantaġġ selettiv, kemm fir-raġunament prinċipali kif ukoll f'dak sussidjarju.

180. Għaldaqstant nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddikjara li dan l-aggravju ma huwiex ineffettiv.

2. Fuq il-fondatezza

181. Fir-rigward tal-preżunzjoni ta' selettività, għandu jitfakkar li din ġiet invokata għall-ewwel darba fis-sentenza Il-Kummissjoni vs MOL, li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja indikat li "r-rekwiżit ta' selettività jvarja skont jekk il-miżura inkwistjoni hijiex prevista bħala skema ġenerali tal-għajnuna jew bħala għajnuna individwali" u sussegwentement iżżid li "[f]'dan l-aħħar każ, l-identifikazzjoni tal-vantaġġ ekonomiku jippermetti, bħala prinċipju, li s-selettività tagħha tiġi preżunta"[85]. Għalhekk din hija preżunzjoni konfutabbli, li l-applikazzjoni tagħha hija suġġetta għat-twettiq ta' kundizzjoni doppja, jiġifieri l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE u n-natura individwali tal-miżura kkonċernata.

182. Sal-lum, din in-natura individwali ġiet irrikonoxxuta tliet darbiet għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-preżunzjoni ta' selettività. Fl-ewwel żewġ sentenzi, mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Orange vs Il-Kummissjoni[86] u mill-Qorti Ġenerali fil-kawża Il-Greċja vs Il-Kummissjoni[87], it-tilwima kienet tirrigwarda l-klassifikazzjoni bħala għajnuna mill-Istat ta' *miżuri leġiżlattivi nazzjonali* adottati rispettivament favur France Télécom[88] u l-kumpannija privata konċessjonarja li topera parti mill-port ta' Pireus[89]. Fit-tielet sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, dwar il-kawża Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon, it-tilwima kienet tirrigwarda l-klassifikazzjoni bħala għajnuna mill-Istat tal-miżura li rriżultat minn *digriet għal miżuri provviżorji* li ddikjara invalidu x-xoljiment mill-kumpannija pubblika tal-elettriku Griega tal-kuntratt preċedentement konkluż ma' kumpannija privata u li kien jagħti lil din tal-aħħar tariffa preferenzjali tal-elettriku[90].

183. Għalhekk ma hemm ebda preċedent, sa fejn naf jien, li fih il-qrati tal-Unjoni ntalbu jeżaminaw, minn din il-perspettiva, deċiżjoni amministrattiva. Dan l-eżami jimplika evalwazzjoni iktar kumplessa peress li tali deċiżjoni tista' tikkostitwixxi kemm miżura individwali kif ukoll miżura mogħtija abbażi ta' skema ta' għajnuna. Din hija preċiżament il-kwistjoni ġuridika li tinsab fil-qalba tad-dibattitu li sar madwar dan l-aggravju. Fil-fatt l-Irlanda tikkritika l-konklużjoni misluta mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata billi ssostni li, kuntrarjament għal dak li ddeċidiet, id-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni għandha titqies li hija għajnuna implimentata skont skema ta' għajnuna, filwaqt li rreferiet probabbilment għall-iskema li hija stabbilita mill-Artikolu 164(3) tal-Kodiċi dwar it-Taxxa u ċ-Ċirkulari Nru 164/2.

85 Sentenza tal-4 ta' Ġunju 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 60).

86 Sentenza tas-26 ta' Ottubru 2016, Orange vs Il-Kummissjoni (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

87 Sentenza tat-13 ta' Diċembru 2017, Il-Greċja vs Il-Kummissjoni (T-314/15, mhux ippubblikata, EU:T:2017:903).

88 B'mod iktar partikolari, il-liġi Franċiża naqqset il-kumpens li France Télécom kienet obbligata tħallas lit-Teżor Pubbliku għal-likwidazzjoni u l-ħlas tal-pensjonijiet tal-uffiċjali tagħha. Fis-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat il-konstatazzjoni tal-Qorti Ġenerali li tgħid li paragun tal-benefiċjarju ma' operaturi oħra li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fir-rigward tal-għan imfittex minn tali miżura ma kienx rilevanti peress li din kienet "miżura *ad hoc*, li [kienet] tirrigwarda biss impriża waħda u li [kienet] intiża sabiex tbiddel ċerti obbligi kompetittivi li [kienu] speċifiċi [għaliha]". Ara s-sentenza tas-26 ta' Ottubru 2016, Orange vs Il-Kummissjoni (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punti 53 u 54).

89 B'mod iktar partikolari, il-liġi Griega li tirratifika l-ftehim ta' konċessjoni konkluż bejn l-amministratur pubbliku tal-port ta' Pireus u Piraeus Container Terminal SA kienet tipprevedi sensiela ta' dispożizzjonijiet fiskali favur din tal-aħħar. Fis-sentenza, il-Qorti Ġenerali rriproduċiet l-istess formulazzjoni bħal dik użata preċedentement mill-Qorti tal-Ġustizzja. Ara s-sentenza tat-13 ta' Diċembru 2017, Il-Greċja vs Il-Kummissjoni (T-314/15, mhux ippubblikata, EU:T:2017:903, punt 81).

90 Sentenza tal-11 ta' Diċembru 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, punt 69), li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, essenzjalment, li l-preżunzjoni ta' selettività kienet tapplika sa fejn l-effetti ta' dan id-digriet "[kienu] limitati għall-partijiet fil-kawża inkwistjoni biss".

184. Il-Qorti Ġenerali kkonkludiet li d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kienet individwali wara analiżi billi ħadet bħala bażi, fil-punti 342 u 343 tas-sentenza appellata, id-definizzjonijiet ta' "għajnuna individwali" u "skema ta' għajnuna" li jinsabu rispettivament fl-Artikolu 1(e) u fl-Artikolu 1(d) tar-Regolament 2015/1589 [91].

185. L-ewwel waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet tikkaratterizza essenzjalment l-għajnuna individwali bħala għajnuna li ma tingħatax fuq il-bażi ta' skema ta' għajnuna, filwaqt li t-tieni waħda tissuġġetta l-klassifikazzjoni ta' "skema ta' għajnuna" għas-sodisfar ta' tliet kundizzjonijiet kumulattivi. L-ewwel, għajnuna tista' tingħata individwalment lil impriżi fuq il-bażi ta' dispożizzjoni. It-tieni, ebda miżura supplimentari ta' applikazzjoni ma hija meħtieġa għall-għoti ta' din l-għajnuna. It-tielet, l-impriżi li lilhom tista' tingħata l-għajnuna individwali għandhom jiġu ddefiniti "b'mod ġenerali u astratt" [92]. Għandu jingħad ukoll li, kif il-Qorti Ġenerali indikat fil-punti 346 u 347 tas-sentenza appellata u kif il-Qorti tal-Ġustizzja reċentement ikkonfermat, l-issodisfar ta' dawn il-kundizzjonijiet elenkati fil-punt preċedenti jimplika, b'mod partikolari, li l-elementi essenzjali tal-iskema ta' għajnuna jirriżultaw mid-dispożizzjonijiet identifikati bħala l-bażi legali ta' din l-iskema, u li l-awtorità tat-taxxa nazzjonali ma għandhiex setgħa diskrezzjonali li tippermettilha tinfluwenza l-ammont tal-għajnuna, il-karatteristiċi tagħha jew il-kundizzjonijiet tal-għoti tagħha fil-mument meta adottat il-miżura [93].

186. Madankollu l-oġġezzjonijiet tal-Irlanda ma jirrigwardawx l-assenza tal-issodisfar ta' dawn il-kundizzjonijiet f'dan il-każ. Fil-fatt, l-Irlanda ma ressqet ebda element intiż sabiex jikkontesta b'mod partikolari l-konstatazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali dwar is-sors legali tal-elementi li jikkostitwixxu l-għajnuna mill-Istat allegatament mogħtija permezz tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni u l-portata tal-marġni ta' diskrezzjoni li kellha l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża meta adottat id-deċiżjonijiet bil-quddiem [94].

187. L-Irlanda tafferma, essenzjalment, li konfigurazzjoni li fiha d-deċiżjonijiet tat-taxxa bil-quddiem kollha japplikaw sempliċement dispożizzjoni leġiżlattiva li tikkostitwixxi, barra minn hekk, il-bażi ta' diversi deċiżjonijiet oħra timplika li hemm skema ta' għajnuna kif ukoll sensiela ta' miżuri individwali mogħtija abbażi ta' din l-iskema. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, hija ssemmi kunċett ta' "skema ta' għajnuna" li għandu portata *usa*' minn dak previst fl-Artikolu 1(d) tar-Regolament 2015/1589. Fil-fatt, fil-kumplament tar-raġunament tagħha, l-Irlanda tikkritika lill-Qorti Ġenerali li użat dan il-kunċett ta' att tad-dritt sekondarju, minkejja l-fatt li s-selettività, bħala komponent tal-kunċett ta' għajnuna mill-Istat, tirriżulta direttament mit-Trattat u ma għandhiex tiddependi mid-definizzjonijiet li jinsabu fil-leġiżlazzjoni.

188. Il-kunċett ta' selettività kif huwa kkaratterizzat mill-ġurisprudenza jipprova fil-fatt, skont l-Irlanda, li, f'konfigurazzjoni bħal dik taħt eżami, huwa neċessarju li jsir eżami komparattiv ibbażat fuq it-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjonijiet ta' impriżi oħra li setgħu bbenefikaw mill-istess trattament bħall-impriża destinatarja tad-deċiżjoni bil-quddiem.

189. Insostenn tal-argument tagħha, l-Irlanda tiċċita s-sentenza Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck [95]. Issa, jidhirli li huwa evidenti li din is-sentenza bl-ebda mod ma tista' tikkorrobora dan l-argument, sa fejn ma kien hemm ebda dubju li, fil-kawża li tat lok għaliha, il-miżura statali

91 Regolament tal-Kunsill 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).

92 Sentenza tas-16 ta' Settembru 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju u Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punt 60).

93 Sentenza tas-16 ta' Settembru 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju u Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punt 105).

94 Punti 351 u 352 tas-sentenza appellata.

95 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

kklassifikata b'mod żbaljat bħala selettiva mill-Kummissjoni, jiġifieri regolament adottat mill-amministratur tal-ajruport ta' Lübeck (il-Ġermanja) li jirrigwarda t-tariffi dovuti mill-kumpanniji tal-ajru kollha li jużaw dan l-ajruport, kienet skema ta' għajnuna, li tirrendi vinkolanti l-eżami komparattiv deskritt fil-punt preċedenti ta' dawn il-konklużjonijiet.

190. Għal dan l-istess għan, l-Irlanda tirreferi wkoll għas-sentenza mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Il-Kummissjoni vs MOL [96]. Infakkar li din il-kawża kienet tikkonċerna liġi Ungeriża dwar il-minjieri li kienet tipprevedi li kull impriża li topera minjieri li teżerċita l-attività tagħha taħt liċenzja operattiva kellha d-dritt li titlob, darba biss, lill-awtorità tal-minjieri testendi t-terminu previst għall-operat tad-depożiti kkonċernati. Fil-każ ta' kunsens ta' din l-awtorità, kuntratt konkluż bejn il-ministru kompetenti u l-impriża kkonċernata kien jiddetermina r-rata tat-tariffa tax-xogħol fil-minjieri applikata għal dawn il-minjieri sa limitu massimu u minimu stabbiliti minn qabel mil-liġi.

191. Issa, huwa minnu li, fir-rigward tan-natura selettiva ta' ftehim ta' estensjoni konkluż bejn l-imsemmija awtorità u l-impriża MOL, il-Qorti tal-Ġustizzja effettivament iddeċidiet, bħall-Qorti Ġenerali, li l-Kummissjoni ma kienx irnexxielha turi l-eżistenza ta' tali natura minħabba li hija ma kinitx ivverifikat jekk din l-impriża kinitx ibbenefikat minn trattament preferenzjali meta mqabbla ma' kull impriża li setgħet tinsab f'sitwazzjoni paragunabbli. Huwa wkoll ċert li, meta ġew konklużi l-ftehimiet ta' estensjoni bħal dak inkwistjoni, l-awtorità nazzjonali applikat dispożizzjoni tal-liġi dwar il-minjieri u li din tal-aħħar setgħet tikkostitwixxi l-bażi ta' ftehimiet oħra f'sitwazzjonijiet analogi. Madankollu, ma naħsibx li minn din is-sentenza jista' jiġi dedott, kif jidhirli li tagħmel l-Irlanda, li dawn iż-żewġ elementi biss huma suffiċjenti sabiex jiġi konkluż, f'dan il-każ, li teżisti għajnuna mogħtija taħt skema ta' għajnuna u, minħabba f'hekk, li l-preżunzjoni ta' selettività ma hijiex applikabbli. Għandu jitfakkar, fil-fatt, li, fl-imsemmija kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet mitluba tiddeċiedi dwar jekk il-marġni ta' diskrezzjoni tal-awtorità nazzjonali fl-iffissar tat-tariffa tax-xogħol fil-minjieri waqt il-konklużjoni tal-ftehimiet ta' estensjoni kienx jippermetti li jiġi konkluż li l-ftehim inkwistjoni kien selettiv. Wara li enfasizzat in-natura singulari tal-miżura inkwistjoni ("dispożizzjonijiet fakultattivi tad-dritt nazzjonali li jipprevedu l-impożizzjoni ta' piżijiet addizzjonali"), il-Qorti tal-Ġustizzja rrispondiet fin-negattiv, billi spjegat li "l-marġni ta' diskrezzjoni inkwistjoni f'din il-kawża jservi sabiex jiġi kkunsidrat piż addizzjonali impost fuq l-operaturi ekonomiċi sabiex jittieħdu inkunsiderazzjoni rekwiżiti li joħorġu mill-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament u huwa għalhekk differenti, *min-natura tiegħu stess*, mill-każijiet fejn l-eżerċizzju ta' tali marġni jkun marbut mal-għoti ta' vantaġġ favur operatur ekonomiku partikolari" [97].

192. Peress li l-inapplikabbiltà tal-preżunzjoni ta' selettività tiddependi għalhekk mill-miżura statali li hija s-suġġett tal-eżami [98], ma narax kif wieħed jista' jikkunsidra li l-imsemmija sentenza tipprovdi kriterji li jistgħu jiġu implimentati lil hinn mix-xenarju li ġie eżaminat mill-Qorti tal-Ġustizzja. Sabiex tinkiseb l-istess konklużjoni f'dan il-każ, għandu jiġi stabbilit, fil-fehma tiegħi, li teżisti wkoll "dispożizzjoni fakultattiva tad-dritt nazzjonali li tipprevedi l-impożizzjoni ta' piżijiet addizzjonali". F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat, l-ewwel, li, kif ġie kkonfermat mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu waqt is-seduta, l-Artikolu 164(3) tal-Kodiċi dwar it-Taxxa ma

[96] Sentenza tal-4 ta' Ġunju 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[97] Sentenza tal-4 ta' Ġunju 2015, Il-Kummissjoni vs MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 65). Korsiv miżjud minni.

[98] Dwar dan il-punt, ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Il-Kummissjoni vs MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punt 67), li jgħidu li "għandna noqogħdu attenti, fid-dawl tan-natura totalment partikolari tal-miżura inkwistjoni, milli nagħmlu analoġija mgħaġġla mal-eżami tas-selettività tar-reġimi li l-qorti tal-Unjoni indirizzat s'issa".

huwiex fakultattiv, peress li japplika għall-impriżi integrati anki jekk dawn tal-aħħar ma jitolbux deċiżjoni bil-quddiem mingħand l-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża. It-tieni, jidhirli li huwa evidenti li dan l-artikolu bl-ebda mod ma jimponi piżijiet addizzjonali lil dawn l-impriżi.

193. Bħala konklużjoni, il-ġurisprudenza dwar is-selettività invokata mill-Irlanda ma tawtorizzax interpretazzjoni li tagħti lill-kunċett ta' "skema ta' għajnuna" portata usa' minn dik li hija rrikonoxxuta lilha mir-Regolament 2015/1589, kif jallega dan l-Istat Membru. Għalhekk, din il-ġurisprudenza ma tippermettix li tiġi eskluża l-klassifikazzjoni tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni bħala "għajnuna individwali", kif tirriżulta mill-punti 350 sa 355 tas-sentenza appellata. Konsegwentement, inqis li l-Qorti Ġenerali ma wettqitx żball meta ddeċidiet li l-Kummissjoni ġustament stabbilixxiet in-natura selettiva tad-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni bl-applikazzjoni tal-preżunzjoni ta' selettività.

194. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad it-tieni aggravju ppreżentat mill-Irlanda bħala infondat.

195. Għal finijiet ta' kompletezza, jeħtieġ, fil-fehma tiegħi, li nżid preċiżazzjoni. Meta huma argumentaw quddiem il-Qorti Ġenerali li d-deċiżjoni bil-quddiem inkwistjoni kellha titqies bħala għajnuna mogħtija skont skema ta' għajnuna, ir-rikorrenti fl-ewwel istanza ma allegawx li din l-iskema kienet ibbażata fuq l-Artikolu 164(3) tal-Kodiċi dwar it-Taxxa u ċ-Ċirkulari Nru 164/2, flimkien ma' prattika stabbilita tal-awtorità tat-taxxa Lussemburgiża fir-rigward tad-deċiżjonijiet bil-quddiem mogħtija lil kumpanniji oħra ta' finanzjament u ta' teżor minbarra FFT. Kieku ġiet ikkonfermata l-eżistenza ta' tali prassi amministrattiva stabbilita, ir-risposta li jiena nirrakkomanda fil-punt preċedenti kienet tkun probabbilment opposta.

196. Dan ikun il-konsegwenza tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "skema ta' għajnuna", stabbilit fl-Artikolu 1(d) tar-Regolament 2015/1589, li ngħatat reċentement mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Belġju u Magnetrol International dwar l-eżenzjonijiet fiskali tal-profitti żejda mogħtija mill-awtoritajiet Belġjani fil-forma ta' deċiżjonijiet bil-quddiem. Waqt l-eżami dwar l-issodisfar tal-ewwel kundizzjoni prevista minn dan l-artikolu, il-Qorti tal-Ġustizzja fil-fatt ippreċiżat li d-"dispożizzjoni" tal-iskema li fuqha huwa bbażat l-għoti tal-għajnuna individwali tista' wkoll tkun prassi amministrattiva kostanti tal-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru "meta din il-prattika tiżvela "approċċ sistematiku", li l-karatteristiċi tagħha jissodisfaw ir-rekwiżiti previsti [fl-imsemmi artikolu]", u li t-teħid inkunsiderazzjoni ta' tali prassi amministrattiva ma huwiex limitat għas-sitwazzjonijiet li fihom ma teżisti ebda dispożizzjoni li tistabbilixxi l-iskema inkwistjoni[99]. Issa, kif jirriżulta minn din is-sentenza, l-eżistenza tal-imsemmija prassi amministrattiva timplika ġeneralment li l-kundizzjonijiet l-oħra jkunu ssodisfatti wkoll, peress li l-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 1(d) tar-Regolament 2015/1589 huma kkunsidrati mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala li huma "intrinsikament marbuta"[100].

[99] Sentenza tas-16 ta' Settembru 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju u Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punti 79 sa 81).

[100] Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-16 ta' Settembru 2021, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju u Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punti 106 u 121).

IV. Fuq ir-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali

197. Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, meta l-appell ikun fondat u l-Qorti tal-Ġustizzja tannulla d-deċiżjoni tal-Qorti Ġenerali, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tiddeċiedi definittivament il-kawża meta din tkun fi stat li tiġi deċiża. Jiena nqis li dan huwa l-każ hawnhekk.

198. Mill-iżviluppi li jinsabu fil-punti 101 sa 113 u fil-punti 167 sa 174 ta' dawn il-konklużjonijiet jirriżulta li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi, fis-sentenza appellata, meta vvalidat l-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ ekonomiku fid-dawl ta' qafas ta' referenza li jinkludi prinċipju ta' distakkament li ma jirriżultax mid-dritt fiskali nazzjonali, u b'hekk kisret ukoll id-dispożizzjonijiet li jirregolaw it-tqassim tal-kompetenzi bejn l-Unjoni Ewropea u l-Istati Membri tagħha.

199. Il-Qorti tal-Ġustizzja għandha għalhekk, fil-fehma tiegħi, tilqa' l-ewwel u t-tielet parti tal-ewwel motiv imressaq mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu fil-Kawża T-755/15, kif ukoll l-ewwel ilment tal-ewwel motiv imqajjem minn FFT fil-Kawża T-759/15 u tannulla, konsegwentement, id-deċiżjoni kontenzjuża.

V. Fuq l-ispejjeż

200. 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, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddeċiedi dwar l-ispejjeż.

201. Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura, applikabbli għall-proċedura ta' appell skont l-Artikolu 184(1) ta' dawn l-istess regoli, kull parti li titlef kawża għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ġew mitluba. Peress li l-Irlanda, FFT u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu talbu f'dan is-sens, hemm lok li l-Kummissjoni tiġi kkundannata għall-ispejjeż sostnuti mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu quddiem il-Qorti Ġenerali u għal dawk sostnuti mill-Irlanda fil-kuntest ta' dan l-appell. Barra minn hekk, hemm lok li tiġi kkundannata għall-ispejjeż sostnuti minn FFT quddiem il-Qorti Ġenerali u fil-kuntest ta' dan l-appell.

202. Skont l-Artikolu 140(1) tar-Regoli tal-Proċedura, l-Istati Membri u l-istituzzjonijiet li intervjenew fil-kawża għandhom ibatu l-ispejjeż tagħhom. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, intervenjent fil-kawża, għandu għalhekk ibati l-ispejjeż rispettivi tiegħu sostnuti fil-kuntest ta' dan l-appell.

VI. Konklużjoni

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

1) Is-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tal-24 ta' Settembru 2019, Il-Lussemburgu u Fiat Chrysler Finance Europe vs Il-Kummissjoni (T-755/15 u T-759/15, EU:T:2019:670) hija annullata.

2) Ir-rikorsi ppreżentati mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u Fiat Chrysler Finance Europe quddiem il-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea huma milqugħa.

3) Id-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 hija annullata.

4) Il-Kummissjoni Ewropea hija kkundannata tbati l-ispejjeż tagħha kif ukoll l-ispejjeż sostnuti mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu quddiem il-Qorti Ġenerali u dawk sostnuti mill-Irlanda fil-kuntest ta' dan l-appell. Barra minn hekk, hija kkundannata għall-ispejjeż sostnuti minn Fiat Chrysler Finance Europe quddiem il-Qorti Ġenerali u fil-kuntest ta' dan l-appell.

5) Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu għandu jbati l-ispejjeż tiegħu sostnuti fil-kuntest ta' dan l-appell.