KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
PITRUZZELLA
ippreżentati fil-15 ta' Ottubru 2020 [1]

Kawża C-362/19 P

Il-Kummissjoni Ewropea
vs

Fútbol Club Barcelona

"Appell – Għajnuna mill-Istat – Għajnuna mogħtija lil ċerti klabbs tal-futbol professjonali – Artikolu 107(1) TFUE – Kunċett ta' 'vantaġġ' – Skema ta' għajnuna – Rata preferenzjali tat-taxxa applikata biss għall-klabbs awtorizzati jużaw status ta' entità mingħajr skop ta' lukru – Tnaqqis fiskali inqas vantaġġuż – Effett"

1. Din il-kawża tirrigwarda appell ippreżentat mill-Kummissjoni Ewropea li permezz tiegħu din l-istituzzjoni titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja biex tannulla s-sentenza tas-26 ta' Frar 2019, Fútbol Club Barcelona vs Il-Kummissjoni (T-865/16, EU:T:2019:113) li permezz tagħha l-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea annullat, wara rikors ippreżentat minn Fútbol Club Barcelona (iktar 'il quddiem, "FC Barcelona") id-Deċiżjoni (UE) 2016/2391 tal-4 ta' Lulju 2016 dwar l-Għajnuna mill-Istat SA.29769 (2013/C) (l-ex 2013/NN) implimentata minn Spanja għal ċerti klabbs tal-futbol [2] (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kontenzjuża").

2. Essenzjalment, fis-sentenza appellata l-Qorti Ġenerali kkritikat lill-Kummissjoni minħabba li ma eżaminatx biżżejjed, fil-kuntest tal-analiżi tas-sistema fiskali applikabbli għall-klabbs tal-futbol li l-istess sistema kienet tqis li kienu benefiċjarji tal-għajnuna mill-Istat, l-importanza tat-tnaqqis għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali previst minn din is-sistema, sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Il-Qorti Ġenerali kkritikat ukoll lill-Kummissjoni minħabba li ma talbitx informazzjoni biżżejjed f'dan ir-rigward matul il-proċedura ta' investigazzjoni.

3. Din il-kawża ser tippermetti lill-Qorti tal-Ġustizzja tipprovdi kjarifiki dwar it-tip ta' analiżi li l-Kummissjoni għandha twettaq, u dwar il-fatturi li din għandha tieħu inkunsiderazzjoni sabiex tiddetermina l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, b'mod partikolari fil-każijiet ta' sistemi fiskali derogatorji li jipprevedu rata preferenzjali tat-taxxa għal dawk suġġetti għal din is-sistema.

1 Lingwa oriġinali: it-Taljan

2 ĠU 2016, L 357, p. 1.

I. Il-fatti li wasslu għat-tilwima

4. Il-Ley 10/1990 del Deporte (il-Liġi 10/1990 dwar l-Isport), tal-15 ta' Ottubru 1990[3] (iktar 'il quddiem il-"Liġi 10/1990"), obbligat lill-klabbs sportivi professjonali Spanjoli kollha jsiru kumpanniji tal-isport b'responsabbiltà limitata (iktar 'il quddiem, il-"kumpanniji SAS"). L-għan ta' din il-liġi kien li tiġi promossa ġestjoni iktar responsabbli tal-attività tal-għaqdiet sportivi billi jadattaw il-forma ġuridika tagħhom.

5. Madankollu, fis-seba' dispożizzjoni addizzjonali tagħha, il-Liġi 10/1990 kienet tipprevedi eċċezzjoni fir-rigward tal-klabbs sportivi professjonali li l-karti tal-bilanċ tagħhom ingħalqu fis-snin ta' qabel l-adozzjoni ta' din il-liġi. Din l-eċċezzjoni kienet tipprevedi għal dawn il-klabbs l-għażla li jibqgħu joperaw fil-forma ta' klabbs sportivi. L-uniċi klabbs tal-futbol professjonali li daħlu fil-portata ta' din l-eċċezzjoni kienu FC Barcelona u tliet klabbs oħra (Club Atlético Osasuna, Athletic Club u Real Madrid Club de Fútbol, iktar 'il quddiem, "Real Madrid") li lkoll eżerċitaw din il-possibbiltà.

6. B'differenza minn kumpanniji SAS, il-klabbs sportivi huma persuni ġuridiċi mingħajr skop ta' lukru li jgawdu, f'dan ir-rigward, minn rata speċifika ta' tassazzjoni tad-dħul tagħhom. Sal-2016 din ir-rata baqgħet iktar baxxa mir-rata applikabbli għall-kumpanniji SAS.

7. Permezz ta' ittra tat-18 ta' Diċembru 2013, il-Kummissjoni Ewropea nnotifikat lir-Renju ta' Spanja d-deċiżjoni tagħha li tiftaħ il-proċedura prevista fl-Artikolu 108(2) TFUE, fir-rigward tal-possibbiltà ta' trattament fiskali preferenzjali mogħti lill-klabbs tal-futbol professjonali li huma suġġetti għas-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru meta mqabbla ma' dawk suġġetti għas-sistema tal-kumpanniji SAS.

8. Permezz tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni kkonkludiet li, permezz tal-Liġi 10/1990, ir-Renju ta' Spanja kien daħħal illegalment għajnuna fil-forma ta' privileġġ fiskali fil-qasam tat-taxxa fuq il-kumpanniji għall-benefiċċju ta' ċerti klabbs tal-futbol, b'mod partikolari għall-benefiċċju ta' FC Barcelona, ta' Club Atlético Osasuna, ta' Athletic Club u tar-Real Madrid bi ksur tal-Artikolu 108(3) TFUE[4]. Barra minn hekk il-Kummissjoni kkonkludiet li din l-iskema ma kinitx kompatibbli mas-suq intern u, konsegwentement, ordnat lir-Renju ta' Spanja jtemmha u jirkupra mingħand il-benefiċjarji d-differenza bejn it-taxxa fuq il-kumpanniji mħallsa u t-taxxa fuq il-kumpanniji li għaliha dawn kienu jkunu suġġetti li kieku kellhom il-forma ġuridika ta' kumpanniji SAS, b'effett mis-sena fiskali għas-sena 2000, b'riżerva b'mod partikolari, għall-possibbiltà li l-għajnuna tkun għajnuna *de minimis*[5].

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

9. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fis-7 ta' Diċembru 2016, FC Barcelona ppreżenta rikors għall-annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża li fih invoka ħames motivi.

10. Permezz tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali, wara li ċaħdet l-ewwel motiv invokat minn FC Barcelona[6], laqgħet it-tieni motiv relatat, minn naħa, ma' żball ta' evalwazzjoni bi ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE fir-rigward tal-eżistenza ta' vantaġġ f'din il-kawża u, min-naħa l-oħra, ma' ksur tal-prinċipju ta' amministrazzjoni tajba fl-eżami tal-eżistenza tal-imsemmi vantaġġ.

3 BOE Nru 249, tas-17 ta' Ottubru 1990, p. 30397.

4 Artikolu 1 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

5 Ara l-Artikolu 2 u l-Artikolu 4(1) u (4) tad-deċiżjoni kontenzjuża.

6 L-ewwel motiv invokat minn FC Barcelona kien jirrigwarda l-ksur tal-Artikolu 49 TFUE moqri flimkien mal-Artikoli 107 u 108 TFUE, kif ukoll tal-Artikolu 16 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea. Ara l-punti 25 sa 37 tas-sentenza appellata.

11. F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali, qabel kollox, ikkunsidrat li, sabiex jiġi evalwat jekk il-miżura introdotta permezz tal-Liġi 10/1990 hijiex idonea biex tagħti vantaġġ, il-komponenti differenti tas-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru għandhom jiġu evalwati flimkien, sa fejn dawn jikkostitwixxu *unità* indiviżibbli li l-Liġi 10/1990 kienet biddlet biss fir-rigward tal-kamp ta' applikazzjoni *ratione personae* tagħha [7].

12. Għaldaqstant, il-Qorti Ġenerali qieset li kellu jiġi eżaminat jekk il-Kummissjoni stabbilixxietx, suffiċjentement skont id-dritt, fid-deċiżjoni kontenzjuża, li s-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru, ikkunsidrata fl-intier tagħha, kienet ta' natura li tqiegħed lill-benefiċjarji tagħha f'sitwazzjoni iktar vantaġġuża minn dik li fiha kienu jinsabu li kieku kellhom joperaw taħt il-forma ta' kumpannija SAS [8].

13. Qabel kollox, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li, matul il-perijodu kkonċernat, l-erba' klabbs li jibbenefikaw mill-iskema kontenzjuża kienu suġġetti għal rata nominali ta' taxxa preferenzjali meta mqabbla mal-klabbs li joperaw taħt il-forma ta' kumpannija SAS [9]. Madankollu, il-Qorti Ġenerali rrilevat ukoll kif, matul il-proċedura amministrattiva, Real Madrid ta prova li t-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali kien ikbar għall-kumpanniji SAS milli għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru u li, skont iċ-ċirkustanzi, dan it-tnaqqis seta' jkun sinjifikattiv ħafna [10].

14. Il-Qorti Ġenerali rrilevat li fid-deċiżjoni kontenzjuża l-Kummissjoni eskludiet li l-vantaġġ relattiv li jirriżulta mil-limitu massimu ogħla ta' tnaqqis fiskali applikabbli għall-kumpanniji SAS seta' jibbilanċja r-rata preferenzjali ta' tassazzjoni li minnha bbenefikaw l-entitajiet mingħajr skop ta' lukru, minħabba li, minn naħa, ma ġietx prodotta l-prova li din is-sistema ta' tnaqqis fiskali kienet "fil-prinċipju u fuq medda itwal aktar vantaġġuża" u, min-naħa l-oħra, li t-tnaqqis fiskali ngħata "biss taħt ċerti kundizzjonijiet li ma japplikawx kontinwament" [11].

15. F'dan il-kuntest, il-Qorti Ġenerali qieset li l-Kummissjoni, li fuqha waqa' l-oneru tal-prova tal-eżistenza ta' vantaġġ li jirriżulta mis-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru, li d-diversi komponenti tiegħu ma setgħux jiġu sseparati f'dan il-każ, ma setgħetx tikkonkludi li kien jeżisti dan il-vantaġġ mingħajr ma turi li l-limitu massimu tat-tnaqqis fiskali f'livell inqas vantaġġuż għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru meta mqabbla mal-kumpanniji SAS ma kienx jikkumpensa l-vantaġġ miksub mir-rata nominali ta' tassazzjoni iktar baxxa [12]. F'dan ir-rigward, il-Qorti Ġenerali rrilevat li l-Kummissjoni setgħet titlob, fil-limiti tal-obbligi investigattivi tagħha fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva, l-elementi ta' informazzjoni li kienu jidhru rilevanti għall-evalwazzjoni li għandha ssir f'dan ir-rigward [13].

16. Fir-rigward tal-konstatazzjoni tan-natura kundizzjonali tal-benefiċċju tat-tnaqqis fiskali, il-Qorti Ġenerali qieset li dan ma kienx biżżejjed sabiex tintlaħaq konklużjoni fir-rigward tal-eżistenza ta' vantaġġ. F'dan ir-rigward, l-istess qorti rrilevat, minn naħa, li tnaqqis fiskali seta' fih innifsu jikkostitwixxi għajnuna, liema fatt jiġġustifika, minkejja n-natura kundizzjonali tagħha, li din tittieħed inkunsiderazzjoni fil-kuntest tal-eżami tal-eżistenza ta' vantaġġ. Min-naħa l-oħra, hija rrilevat li

7 Ara l-punt 53 tas-sentenza appellata (enfasi miżjuda minni).

8 Punt 54 tas-sentenza appellata.

9 Punt 55 tas-sentenza appellata.

10 Punt 57 tas-sentenza appellata.

11 Punt 58 tas-sentenza appellata b'riferiment għall-punt 68 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

12 Punt 59 tas-sentenza appellata.

13 *Ibidem.*

fl-assenza, fid-deċiżjoni kontenzjuża, ta' analiżi tal-possibbiltajiet ta' trasferiment 'il quddiem tat-tnaqqis fiskali, kienet nieqsa l-evalwazzjoni dwar il-possibbiltà ta' tpaċija fuq perijodu ta' żmien tal-effetti ta' dan il-mekkaniżmu fiskali, li tista' tikkumpensa n-natura allegatament mhux "kontinwa" irrilevata mill-Kummissjoni [14].

17. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li l-Kummissjoni ma kinitx issodisfat b'mod suffiċjenti l-oneru tal-prova li l-miżura kontenzjuża kienet tagħti vantaġġ lill-benefiċjarji tagħha.

18. Konsegwentement, il-Qorti Ġenerali annullat id-deċiżjoni kontenzjuża mingħajr ma eżaminat l-argumenti u l-motivi l-oħra mqajma minn FC Barcelona.

III. It-talbiet tal-partijiet

19. Permezz tal-appell tagħha, il-Kummissjoni titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tannulla s-sentenza appellata, tirrinvija l-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali u tirriżerva d-deċiżjoni fuq l-ispejjeż.

20. FC Barcelona u r-Renju ta' Spanja jitolbu lill-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-appell tal-Kummissjoni u tikkundanna li din tal-aħħar għall-ispejjeż.

IV. Analiżi tal-appell

A. Ġabra fil-qosor tal-argumenti tal-partijiet

21. Fl-appell tagħha, il-Kummissjoni tinvoka aggravju wieħed relatat mal-ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE. Dan l-uniku aggravju huwa maqsum f'żewġ partijiet.

22. Fl-ewwel parti, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali wettqet żbalji ta' liġi fl-evalwazzjoni tal-eżami li din għandha twettaq biex tiddetermina jekk sistema fiskali tagħtix vantaġġ lill-benefiċjarji tagħha. Il-Kummissjoni tikkritika lill-Qorti Ġenerali talli qieset bħala neċessarja, mhux biss analiżi tal-kriterji tas-sistema inkwistjoni (bħal rata preferenzjali ta' taxxa) li huma ta' natura li jqiegħdu lill-benefiċjarju tal-miżura f'sitwazzjoni iktar favorevoli minn dik ta' impriżi oħra suġġetti għas-sistema ġenerali, iżda wkoll l-analiżi ta' elementi sfavorevoli ta' din is-sistema li jiddependu minn ċirkustanzi esterni għaliha u li jistgħu jkunu suġġetti għal bdil f'kull sena fiskali (bħat-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali, li jiddependi minn deċiżjonijiet ta' investiment meħuda mill-impriżi benefiċjarji), u dan anki jekk dawn l-elementi sfavorevoli jkunu ta' natura aċċidentali, ma humiex tali li jinnewtralizzaw sistematikament il-vantaġġ u ma jistgħux jiġu previsti matul eżami *ex ante* tas-sistema fiskali inkwistjoni.

23. Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni ssostni li kuntrarjament għal dak li ġie indikat mill-Qorti Ġenerali [15], id-deċiżjoni kontenzjuża analizzat biss skema ta' għajnuna u mhux għajnuniet individwali wkoll. Il-Qorti Ġenerali interpretat b'mod żbaljat kemm id-deċiżjoni kontenzjuża, kif ukoll l-Artikolu 1(d) tar-Regolament 2015/1589 [16]. Konsegwentement, skont il-ġurisprudenza, il-Kummissjoni setgħet tillimita ruħha għall-analiżi tal-karatteristiċi ġenerali tas-sistema fiskali sabiex turi li kienu jeżistu l-kriterji li jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat u ma kinitx obbligata teżamina l-materjalizzazzjoni effettiva tal-għajnuna inkwistjoni għal kull klabb benefiċjarju. Din il-materjalizzazzjoni konkreta kellha tiġi ddeterminata mal-irkupru tal-għajnuna.

14 Punt 60 tas-sentenza appellata.

15 Ara l-aħħar parti tal-punt 69 tas-sentenza appellata.

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

24. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni ssostni li mill-ġurisprudenza jirriżulta li, meta tanalizza miżura nazzjonali li tista' tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat, hija għandha tmur lura għall-mument tal-adozzjoni tas-sistema fiskali eżaminata u tipproċedi b'evalwazzjoni *ex ante* sabiex tiddetermina jekk din is-sistema tistax tagħti vantaġġ. Fil-fatt, sabiex tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat, miżura eżegwita fl-assenza ta' notifika minn qabel ma tistax tiġi ttrattata b'mod iktar favorevoli minn miżura nnotifikata.

25. Minn dan jirriżulta li l-element li jiddetermina l-analiżi tal-kriterju tal-eżistena ta' vantaġġ huwa kkostitwit mill-kapaċità tal-miżura li tagħti vantaġġ. Għalhekk, il-fatt li fuq il-bażi ta' elementi posterjuri jista' jintwera li, f'ċertu numru ta' każijiet, il-vantaġġ ma mmaterjalizzax ruħu ma jistax ikun determinanti għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ u dan iktar u iktar meta l-Kummissjoni għandha tanalizza skema ta' għajnuna. Jekk, matul sena fiskali speċifika, il-vantaġġi li jirriżultaw mill-iskema inkwistjoni jiġu kompletament ikkumpensati mill-iżvantaġġi, mela allura l-vantaġġ ma jkunx immaterjalizza ruħu fl-istess sena fiskali u, għalhekk, ma jkunx meħtieġ, għal dik is-sena fiskali speċifika, li jsir irkupru fil-konfront tal-benefiċjarji kkonċernati.

26. Konformement ma' dawn il-prinċipji l-applikazzjoni ta' rata mnaqqsa ta' taxxa fuq il-kumpanniji għal ċerti impriżi tikkostitwixxi vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE peress li din tista' tiffavorixxi l-istess impriżi direttament jew indirettament. Dan il-vantaġġ jimmaterjalizza ruħu kull darba li dawn jiksbu xi benefiċċji li jikkostitwixxu l-valur taxxabbli.

27. Il-Kummissjoni tirrikonoxxi li, f'dan il-każ, is-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru kienet tipprevedi tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid ta' profitti eċċezzjonali inqas importanti minn dak previst mis-sistema ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Madankollu, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi fl-evalwazzjoni tar-rabta li teżisti bejn l-elementi favorevoli u dawk sfavorevoli tas-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru. Fil-fatt, meta sistema partikolari tinkludi wkoll xi żvantaġġi jew elementi sfavorevoli li jimmaterjalizzaw ruħhom biss permezz ta' ċirkustanzi esterni għas-sistema u varjabbli minn sena fiskali għal oħra, dawn l-elementi ma jistgħux jiġu kkunsidrati bħala elementi li jinnewtralizzaw il-vantaġġ sakemm ma' dan il-vantaġġ ma jkollhomx rabta li tista' tiggarantixxi n-newtralizzazzjoni tal-vantaġġ fis-snin kollha tat-taxxa. Madankollu, skont il-Kummissjoni, dan ma huwiex il-każ hawnhekk.

28. Fl-ewwel lok, minkejja li kemm ir-rata tat-taxxa kif ukoll il-perċentwali tat-tnaqqis għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali huma kemm parti mis-sistema ġenerali kif ukoll parti mis-sistema speċifika tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru, l-ammont tat-tnaqqis jiddependi, madankollu, minn fattur estern għas-sistema nnifisha li ma għandu ebda rabta mal-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa. Fil-fatt, dan huwa marbut mal-politika ta' investiment adottata minn kull klabb fir-rigward tat-trasferimenti ta' plejers matul sena fiskali speċifika. Għaldaqstant, dan jikkonċerna element aċċidentali u mingħajr rabta mal-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-rata preferenzjali tat-taxxa li l-effett tagħha jista' jitkejjel biss fil-mument meta jimmaterjalizza ruħu l-vantaġġ f'kull sena fiskali. Kuntrarjament għal dak li sostniet il-Qorti Ġenerali ma jkunx għalhekk possibbli li jiġi evalwat dan l-element b'mod inseparabbli mill-applikazzjoni tar-rata preferenzjali tat-taxxa li, fin-natura tagħha stess, tagħti vantaġġ lill-klabbs li jibbenefikaw minnha.

29. Fit-tieni lok, is-sistema inkwistjoni ma tiggarantixxix li l-elementi sfavorevoli ta' din is-sistema jinnewtralizzaw sistematikament il-vantaġġi li joħorġu minnha. F'din il-kawża, ir-rata tat-taxxa hija applikata għall-benefiċjarji, filwaqt li t-tnaqqis huwa bbażat fuq l-investimenti mill-ġdid ta' ċerti profitti eċċezzjonali, li fil-kuntest speċifiku tal-futbol jiġu prattikament mit-trasferimenti tal-plejers. Minn dan jirriżulta li ż-żewġ elementi inkwistjoni tas-sistema fiskali ma humiex paragunabbli ma' xulxin u għaldaqstant ma jistgħux jiġu nnewtralizzati.

30. Fit-tielet lok, il-materjalizzazzjoni effettiva tal-vantaġġ tiġi evalwata għal kull sena fiskali fil-kuntest tat-taxxa annwali dovuta u għalhekk tista' tvarja minn sena għal oħra. Din il-materjalizzazzjoni tinkludi wkoll il-krediti fiskali li l-klabbs jistgħu jibbenefikaw minnhom matul kull sena fiskali u li ma jistgħux jiġu ddeterminati *ex ante*.

31. Fit-tieni parti tal-uniku aggravju, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta interpretat b'mod żbaljat l-obbligu tagħha ta' diliġenza u l-oneru tal-prova li waqa' fuqha fir-rigward tal-eżistenza ta' vantaġġ. Il-Qorti Ġenerali kkritikat b'mod żbaljat lill-Kummissjoni fil-punt 59 tas-sentenza appellata talli din tal-aħħar ma talbitx l-informazzjoni li setgħet tippermettilha turi li l-limitu massimu tat-tnaqqis fiskali f'livell inqas vantaġġuż għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru milli għall-kumpanniji SAS ma kienx ipaċi l-vantaġġ mislut mir-rata ta' taxxa iktar baxxa. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet li saru fl-ewwel parti tal-uniku aggravju, din il-prova ma kinitx neċessarja. Essenzjalment, il-Qorti Ġenerali tippretendi li l-Kummissjoni tipproċedi b'eżami *ex post* ta' informazzjoni posterjuri għall-adozzjoni tal-miżura. Fil-mument tal-adozzjoni tas-sistema fiskali inkwistjoni, kien ikun, fil-fatt, materjalment impossibbli li jiġi previst il-mod li bih ir-rata tat-taxxa mnaqqsa kienet tiġi kkombinata mal-ammont taxxabbli minħabba t-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali. Analiżi *ex post* tal-materjalizzazzjoni tal-vantaġġ, bħal dik essenzjalment mitluba mill-Qorti Ġenerali, madankollu ma tkunx meħtieġa sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' vantaġġ miksub minn għajnuna mill-Istat. Is-soluzzjoni adottata mill-Qorti Ġenerali tiffavorixxi għaldaqstant is-sistemi ta' għajnuna mhux innotifikati meta mqabbla ma' dawk innotifikati.

32. Finalment, il-Kummissjoni tikkontesta l-affermazzjonijiet li permezz tagħhom FC Barcelona jsostni n-natura ineffettiva ta' wħud mill-argumenti mressqa minnha. Skont il-Kummissjoni, minkejja li FC Barcelona jqis li dawn il-kwistjonijiet u l-argumenti huma ineffettivi, fil-verità huwa qiegħed jinvoka l-inammissibbiltà tagħhom.

33. Preliminarjament, FC Barcelona jsostni li wħud mill-argumenti u mill-elementi invokati mill-Kummissjoni fl-appell tagħha huma ineffettivi. Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni tinvoka fatti ġodda u tipproduċi provi ġodda. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tqis li ġew ipprovati kwistjonijiet fattwali li s-sentenza appellata kkonfutat. Barra minn hekk, uħud mill-affermazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar id-deċiżjoni kontenzjuża ma jikkorrispondux mar-realtà.

34. Fuq il-mertu, fir-rigward tal-ewwel parti tal-uniku aggravju tal-Kummissjoni, FC Barcelona jsostni, qabel kollox, li l-miżura inkwistjoni ma tikkostitwixxix skema ta' għajnuna, iżda tikkonsisti f'għajnuniet individwali lill-erba' klabbs identifikati speċifikament. Fil-fatt, fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni ddeskriviet miżura maħsuba biss għal erba' kumpanniji fejn speċifikat li ebda klabb ieħor ma jista' jibbenefika minnha.

35. Sussegwentement FC Barcelona jsostni li s-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru ma tagħti ebda vantaġġ lil dawn l-erba' klabbs. Minn perspettiva ġuridika, is-sistema fiskali Spanjola ġiet ikkonċepita sabiex tiffavorixxi n-newtralità fiskali u, għalhekk, sabiex tiżgura li r-rata tat-taxxa effettiva applikabbli għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru u għall-entitajiet kummerċjali tkun l-istess. Minn perspettiva prattika, huma l-effetti u mhux il-forma ġuridika li jiddeterminaw l-eżistenza ta' vantaġġ u, skont il-ġurisprudenza, huwa neċessarju li jiġu analizzati l-elementi kollha tas-sistema ġuridika inkwistjoni, u għalhekk kemm dawk li jattribwixxu vantaġġ, kemm dawk li jikkumpensawh, kif ukoll l-effetti kumulattivi tagħhom.

36. F'dan il-każ, l-obbligu ta' bidla f'kumpannija SAS kellu effett mhux biss fuq ir-rata tat-taxxa iżda wkoll fuq il-livell ta' tnaqqis applikabbli. Konsegwentement, sabiex tiġi evalwata l-miżura nazzjonali inkwistjoni b'mod xieraq kellu jkun neċessarju li jittieħdu inkunsiderazzjoni mhux biss l-indizji u l-provi li normalment ikunu meħtieġa sabiex tiġi rrikonoxxuta l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat, iżda wkoll dawk li juru l-assenza tagħha. Għaldaqstant il-Kummissjoni allegatament wettqet żball doppju

fl-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ: minn naħa din ikkonċentrat fuq ir-rata nominali tat-taxxa, meta kellha tkun rilevanti r-rata effettiva tat-taxxa; min-naħa l-oħra, fejn is-sistema fiskali, bħal dik inkwistjoni, tipprevedi l-eżistenza ta' krediti fiskali li l-effetti tagħhom jistgħu jinqasmu fuq diversi snin fiskali, l-analiżi mwettqa kellha tirrigwarda l-perijodu medju u twil.

37. Fir-rigward tat-tieni parti tal-uniku aggravju tal-Kummissjoni, FC Barcelona jsostni li l-obbligi ta' imparzjalità u ta' diliġenza imponew fuq il-Kummissjoni l-analiżi tal-effetti kollha tal-miżura, inklużi dawk li jpaċu jew jinnewtralizzaw vantaġġ possibbli.

38. Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni tikkonfondi l-eżistenza ta' vantaġġ mal-kwantifikazzjoni tal-għajnuna. Il-kunċett ta' vantaġġ huwa l-istess għall-għajnuniet individwali u għall-iskemi ta' għajnuna. Il-ġurisprudenza ma tawtorizzax lill-Kummissjoni twettaq analiżi parzjali tal-effetti ta' miżura billi tieħu inkunsiderazzjoni biss l-effetti li joħolqu vantaġġ (bħar-rata nominali tat-taxxa) iżda mhux ta' dawk li jikkumpensawh (bħat-tnaqqis). Fid-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni naqset milli tanalizza diversi karatteristiċi ġenerali tas-sistema, bħat-tnaqqis applikabbli, in-natura abitwali ta' dan it-tnaqqis fis-suq rilevanti jew ir-rilevanza tal-krediti tat-taxxa.

39. Fit-tieni lok, in-neċessità li tiġi mwettqa analiżi *ex ante* ma tipprekludix it-teħid inkunsiderazzjoni tat-tnaqqis. Fil-fatt, il-Kummissjoni għandha s-setgħa li titlob lill-Istat Membru inkwistjoni l-istimi tal-impatt tal-miżura jew il-kalkoli tal-impatt tagħha fis-snin fiskali preċedenti. Fil-każ ta' miżuri eżegwiti, iżda mhux innotifikati, jista' jittieħed inkunsiderazzjoni l-mod li bih taħdem fil-prattika s-sistema. Fi kwalunkwe każ, fid-deċiżjoni kontenzjuża ma twettqet ebda analiżi *ex ante*.

40. Fit-tielet lok, skont FC Barcelona, mill-obbligu tal-Kummissjoni li tmexxi l-proċedura amministrattiva b'diliġenza u imparzjalità jista' jitqies li jeżisti obbligu li jiġu evalwati bl-istess intensità l-elementi li jindikaw kemm l-eżistenza kif ukoll l-assenza ta' għajnuna. Il-Kummissjoni ma tistax għaldaqstant tikkonċentra lilha nnifisha biss fuq l-elementi li juru l-eżistenza ta' għajnuna. Għaldaqstant hija jmissha kkunsidrat ir-rata fiskali effettiva b'teħid inkunsiderazzjoni tat-tnaqqis identifikat matul il-proċedura amministrattiva.

41. Fir-raba' lok, FC Barcelona jenfasizza li l-oneru tal-Kummissjoni li tipprova tal-eżistenza ta' vantaġġ jimponi l-analiżi tal-effetti kumulattivi kollha tal-miżura għall-benefiċjarji. Għalhekk, l-analiżi tar-rata nominali tat-taxxa biss ma hijiex suffiċjenti. Barra minn hekk, prova bbażata biss fuq il-paragun bejn rati nominali ma tkunx xierqa, peress li sistema fiskali tikkonsisti minn ġabra ta' regoli li jinkludu anki tnaqqis, regoli għall-kalkolu tal-valur taxxabbli u eżenzjonijiet. Jekk, bħal f'din il-kawża, jiġi prodott lill-Kummissjoni xi indizju li potenzjalment jindika l-assenza ta' vantaġġ, il-Kummissjoni jkollha tikseb l-informazzjoni neċessarja billi titlobha lill-Istat Membru interessat.

42. Ir-Renju ta' Spanja preliminarjament josserva li żbalji fl-evalwazzjoni tan-natura bħala għajnuna mill-Istat ta' miżuri fiskali jistgħu jaffettwaw l-ekwilibriju istituzzjonali previst mit-trattati, sa fejn l-Artikolu 107 TFUE ma jagħtix lill-Kummissjoni s-setgħa normattiva awtonoma fis-settur tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Ir-rata fiskali hija element essenzjali tas-sistema ġuridika li tikkonċerna taxxa fiskali u tidħol fl-awtonomija fiskali u fil-kompetenza tal-Istati Membri. L-eżami mhux daqstant strett tal-Kummissjoni jimmina għalhekk il-kompetenzi tal-Istati Membri.

43. Ir-Renju ta' Spanja jqis ukoll li huwa żbaljat li jitqies li s-sempliċi preżenza ta' rata fiskali differenti timplika l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat. Minkejja li r-rata fiskali hija element fundamentali ta' kwalunkwe miżura fiskali, ma huwiex suffiċjenti li l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat tiġi bbażata fuq il-konstatazzjoni li s-sistema fiskali inkwistjoni, eżaminata *ex ante*, tista' tagħti vantaġġ annwali sempliċement għall-eżistenza ta' rata fiskali iktar baxxa, indipendentement mill-analiżi tal-applikazzjoni jew in-nuqqas ta' applikazzjoni ta' krediti tat-taxxa. L-applikazzjoni ta' dan l-approċċ twassal biex jitqies li differenza possibbli ta' rata fiskali bejn impriżi timplika l-għoti ta' vantaġġ, li huwa

żbaljat. Skont il-Gvern Spanjol, leġiżlatur nazzjonali razzjonali jikkonċepixxi miżura fiskali b'teħid inkunsiderazzjoni tal-konsegwenzi li jirriżultaw mill-applikazzjoni kemm tar-rata fiskali kif ukoll tat-tnaqqis. It-tnaqqis ma jistax għalhekk jitqies bħala element barrani fl-istabbiliment tar-rata tat-taxxa u lanqas bħala element aċċidentali li jiddependi minn fatturi esterni.

44. F'din il-kawża, l-analiżi tal-andament tat-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid ta' profitti eċċezzjonali fil-liġi tat-taxxa Spanjola, wara d-diversi emendi li saru, turi li l-leġiżlatur ħa inkunsiderazzjoni l-elementi tad-delimitazzjoni tad-dejn fiskali fl-istabbiliment tar-rati tat-taxxa. Għalhekk, teżisti rabta ċara bejn id-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa u r-rata tat-tnaqqis applikabbli, li huma kkunsidrati bħala elementi li jiddeterminaw l-ammont tad-dejn fiskali u għalhekk huma strettament marbutin flimkien. Konsegwentement, ir-rata tat-taxxa ma setgħetx tiġi sseparata mill-komponenti l-oħra tas-sistema fiskali, u dan kemm minħabba l-importanza tat-tnaqqis għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali, b'mod partikolari fis-settur tal-futbol professjonali, kif ukoll minħabba n-natura rikorrenti ta' dan it-tnaqqis.

45. Finalment, ir-Renju ta' Spanja jsostni li l-livell tal-oneru tal-prova mitlub mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata ma huwiex ogħla minn dak mitlub mill-ġurisprudenza. Il-kontroll diliġenti u imparzjali fl-obbligu tal-Kummissjoni għandu jiggarantixxi li, meta tadotta d-deċiżjoni finali, hija jkollha informazzjoni iktar kompleta u affidabbli biex tagħmel dan. Madankollu dan ma huwiex il-każ hawnhekk.

B. Analiżi ġuridika

46. B'teħid inkunsiderazzjoni tar-rabta stretta bejn iż-żewġ partijiet tal-uniku aggravju invokat mill-Kummissjoni, l-ewwel waħda relatata ma' żbalji ta' liġi dwar l-analiżi neċessarja sabiex tiġi kkonstatata l-eżistenza ta' vantaġġ skont l-Artikolu 107(1) TFUE u t-tieni waħda relatata ma' evalwazzjoni żbaljata tal-obbligu ta' diliġenza u tal-oneru tal-prova f'dan ir-rigward, inqis li huwa xieraq li dawn iż-żewġ partijiet jiġu indirizzati flimkien. Madankollu, qabel ma jiġi analizzat dan l-uniku aggravju jeħtieġ li jiġu eżaminati l-argumenti mressqa minn FC Barcelona dwar l-inammissibbiltà ta' ċerti aspetti tal-argumenti tal-Kummissjoni.

1. Fuq l-inammissibbiltà ta' wħud mill-argumenti mressqa mill-Kummissjoni u ta' dokument anness mal-appell

47. Preliminarjament, FC Barcelona jsostni n-natura ineffettiva ta' ċerti affermazzjonijiet invokati mill-Kummissjoni, kif ukoll ta' dokument anness minnha mal-appell bħala mezz ta' prova. Kif ġie rrilevat mill-Kummissjoni, l-argumenti mressqa f'dan ir-rigward minn FC Barcelona, iktar milli n-natura ineffettiva, jikkonċernaw aspetti relatati mal-inammissibbiltà.

48. Fl-ewwel lok, FC Barcelona jsostni li fl-appell tagħha l-Kummissjoni invokat fatti ġodda u pproduċiet provi ġodda. Qabel kollox, hija affermat għall-ewwel darba li t-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid ta' profitti eċċezzjonali huwa fattur aċċidentali u indipendenti mir-rata nominali tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Biex tissostanzja l-argument tagħha, hija pproduċiet bħala prova dokument ġdid li jinkludi l-ammonti relatati mat-trasferimenti mwettqa minn FC Barcelona u minn Real Madrid bejn l-1991 u l-2016. Barra minn hekk, il-Kummissjoni invokat kwistjonijiet fattwali ġodda, ineffettivi u, fi kwalunkwe każ, żbaljati dwar il-leġiżlazzjoni nazzjonali, billi affermat għall-ewwel darba fl-appell li t-tnaqqis għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali japplika għal valur taxxabbli differenti minn dak li għalih tapplika r-rata tat-taxxa, li qabel l-2011 it-tnaqqis ma setax jaqbeż l-ammont totali tat-taxxa, u li, mill-2012, dan it-tnaqqis ma setax jaqbeż il-25 % ta' dan l-ammont.

49. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, kif jirriżulta mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 256(1) TFUE u mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 58 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, l-appell huwa limitat għal punti ta' liġi. Għaldaqstant, hija biss il-Qorti Ġenerali li hija kompetenti sabiex tikkonstata u tevalwa l-fatti rilevanti kif ukoll sabiex tevalwa l-provi [17]. Il-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex, b'mod partikolari, kompetenti, fil-kuntest ta' appell, biex tipproċedi b'evalwazzjoni ġdida tal-fatti fuq il-bażi ta' provi mhux prodotti quddiem il-Qorti Ġenerali [18].

50. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 170(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-appell ma jistax jibdel is-suġġett tal-kawża quddiem il-Qorti Ġenerali. Il-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-appell, hija fil-fatt limitata għall-evalwazzjoni tas-soluzzjoni legali li ngħatat għall-motivi diskussi fl-ewwel istanza [19]. Madankollu, rikorrent għandu dritt jippreżenta appell fejn fih isostni, quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, aggravji li rriżultaw mis-sentenza appellata stess u li huma intiżi li jikkritikaw, fid-dritt, il-fondatezza tagħha [20].

51. Fis-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali annullat id-deċiżjoni kontenzjuża billi, essenzjalment, qieset li l-Kummissjoni kellha tort minħabba li ma wettqitx investigazzjoni suffiċjentement profonda u għalhekk, ma ssodisfatx suffiċjentement l-oneru tal-prova biex turi li l-miżura inkwistjoni kienet tagħti vantaġġ lill-benefiċjarji tagħha [21]. B'mod partikolari, il-Kummissjoni ma ħaditx inkunsiderazzjoni, fejn għalhekk wettqet żball ta' liġi u kisret l-obbligu tagħha ta' diliġenza, l-ispeċifiċità tas-settur li għalih tagħmel riferiment il-miżura kontenzjuża, jiġifieri s-settur tal-futbol professjonali, mill-perspettiva tal-importanza tat-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid ta' profitti eċċezzjonali [22].

52. Min-naħa l-oħra, fis-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ma ħaditx deċiżjoni definittiva, fuq il-mertu, fir-rigward tal-eżistenza jew le, f'dan il-każ, ta' vantaġġ għall-benefiċjarji tal-miżura inkwistjoni. Fil-fatt il-Qorti Ġenerali ma ddeterminatx jekk dan it-tnaqqis ikkumpensax effettivament jew le l-benefiċċju li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' rata tat-taxxa preferenzjali għall-erba' klabbs inkwistjoni u, għalhekk, jekk is-sistema inkwistjoni ffavorixxietx dawn il-klabbs minn persuni paragunabbli oħrajn li huma suġġetti għas-sistema ġenerali.

53. F'dan il-kuntest, fir-rigward tal-argument ta' FC Barcelona li l-Kummissjoni tikklassifika għall-ewwel darba fl-appell it-tnaqqis inkwistjoni bħala fattur aċċidentali u indipendenti mir-rata nominali tat-taxxa fuq il-kumpanniji, għandu jiġi rrilevat li, fl-ewwel parti tal-uniku aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta kkunsidrat li sabiex tiddetermina l-eżistenza ta' vantaġġ li jirriżulta minn sistema fiskali derogatorja, hija obbligata tieħu inkunsiderazzjoni, minħabba n-natura inseparabbli tiegħu mal-elementi l-oħra ta' din is-sistema, element sfavorevoli (f'dan il-każ it-tnaqqis inkwistjoni), li jimmaterjalizza ruħu biss permezz ta' ċirkustanzi esterni għas-sistema u varjabbli (f'dan il-każ, l-għażliet ta' politika ta' investiment tal-klabbs) u li ma humiex tali li jiggarantixxu n-newtralizzazzjoni tal-vantaġġ fis-snin kollha fiskali. Huwa f'dan is-sens, jiġifieri fis-sens ta' element tas-sistema fiskali li tiddependi minn ċirkustanzi esterni għaliha u varjabbli minn sena fiskali għal oħra, li l-Kummissjoni tikklassifika t-tnaqqis inkwistjoni bħala fattur aċċidentali u indipendenti mir-rata tat-taxxa fuq il-kumpanniji.

17 Ara, *ex multis*, is-sentenza tat-28 ta' Mejju 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos vs Il-Kummissjoni (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punt 10 u l-ġurisprudenza ċċitata).

18 Digriet tat-28 ta' Novembru 2018, Le Pen vs Il-Parlament (C-303/18 P, mhux ippubblikat, EU:C:2018:962, punt 78 u l-ġurisprudenza ċċitata).

19 Ara, *ex multis*, is-sentenza tad-29 ta' Lulju 2019, Bayerische Motoren Werke u Freistaat Sachsen vs Il-Kummissjoni (C-654/17 P, EU:C:2019:634, punt 69 u l-ġurisprudenza ċċitata).

20 Ara s-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall *et* vs Il-Kummissjoni (C-176/06 P, mhux ippubblikata, EU:C:2007:730, punt 17); tal-10 ta' April 2014, Il-Kummissjoni vs Siemens Österreich *et* (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, punt 102), u, finalment, tad-19 ta' Marzu 2020, ClientEarth vs Il-Kummissjoni (C-612/18 P, mhux ippubblikata, EU:C:2020:223, punt 15).

21 Ara l-punti 59 sa 67 tas-sentenza appellata.

22 Ara l-punt 69 tas-sentenza appellata.

54. L-aggravju invokat mill-Kummissjoni jikkonċerna l-kwistjoni relatata mal-elementi li din hija obbligata tieħu inkunsiderazzjoni fl-analiżi tagħha ta' sistema fiskali sabiex tiddetermina jekk din is-sistema hijiex maħsuba li tagħti vantaġġ lill-benefiċjarji tagħha jew le. Dan huwa aggravju ta' liġi maħsub sabiex jikkontesta l-fondatezza tas-soluzzjoni legali mogħtija fis-sentenza mill-Qorti Ġenerali u, għaldaqstant, ammissibbli. Barra minn hekk, dan huwa marbut kemm mal-analiżi mwettqa fid-deċiżjoni kontenzjuża (speċifikament fil-punt 68 tagħha), kif ukoll mar-raġunament li jinsab fis-sentenza appellata [23]. Fil-fehma tiegħi, mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-eċċezzjoni invokata minn FC Barcelona fuq dan l-aspett ma tistax tintlaqa'.

55. Min-naħa l-oħra, fir-rigward tad-dokument il-ġdid anness mal-appell, jeħtieġ li jiġi rrilevat li, kif wara kollox tammetti l-Kummissjoni stess fir-replika tagħha, dan huwa maħsub sabiex juri li f'ċerti snin fiskali t-tnaqqis inkwistjoni ma paċiex effettivament il-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa preferenzjali għall-klabbs inkwistjoni. Għaldaqstant din hija prova li ma ġietx prodotta quddiem il-Qorti Ġenerali u li hija maħsuba biex tistabbilixxi kwistjonijiet fattwali u, bħala tali, hija inammissibbli fid-dawl tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 49 iktar 'il fuq.

56. Fir-rigward tal-affermazzjonijiet il-ġodda tal-Kummissjoni dwar id-dritt nazzjonali, inqis li, sa fejn dawn ġew invokati sabiex tiġi integrata l-motivazzjoni tad-deċiżjoni kontenzjuża fir-rigward tal-kontenut tal-leġiżlazzjoni dwar it-tnaqqis għall-investiment mill-ġdid ta' profitti eċċezzjonali, dawn għandhom jiġu kkunsidrati inammissibbli u għalhekk ma jistgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni [24].

57. Fit-tieni lok, FC Barcelona jsostni li kwistjonijiet fattwali li s-sentenza appellata kkonfutat huma meqjusa mill-Kummissjoni bħala stabbiliti. B'mod partikolari, ma huwiex għalkollox minnu li l-Kummissjoni wriet fid-deċiżjoni kontenzjuża li s-sistema fiskali li tapplika għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru hija iktar favorevoli minn dik li tapplika għall-kumpanniji kummerċjali.

58. F'dan ir-rigward, inqis li l-affermazzjoni tal-Kummissjoni kkritikata minn FC Barcelona ma hijiex maħsuba li tqiegħed inkwistjoni konstatazzjoni ta' fatt magħmula mill-Qorti Ġenerali li, kif jirriżulta mill-punt 52 iktar 'il fuq, ma ddeċidietx fuq il-kwistjoni dwar liema sistema hija effettivament iktar favorevoli. Din l-affermazzjoni għandha pjuttost tinftiehem fil-kuntest tal-kwistjoni dwar jekk, f'dan il-każ, il-Kummissjoni pproduċietx prova suffiċjenti jew le dwar l-eżistenza ta' vantaġġ skont l-Artikolu 107(1) TFUE, kwistjoni li hija marbuta mas-suġġett innifsu tal-appell ippreżentat mill-Kummissjoni.

59. Finalment inqis li, fid-dawl ta' dak li ġie rrilevat fil-punt 52 iktar 'il fuq, l-argumenti kollha mressqa mill-partijiet fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom dwar il-kwistjoni jekk is-sistema fiskali derogatorja inkwistjoni tinkludix jew le b'mod konkret żvantaġġi li jistgħu jpaċu -vantaġġ li jirriżulta mir-rata tat-taxxa preferenzjali li tapplika għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru, għandhom jiġu kkunsidrati bħala inammissibbli inkwantu ma humiex relatati mas-soluzzjoni legali mogħtija mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata.

2. Prinċipji li jirriżultaw mill-ġurisprudenza dwar il-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ, b'mod partikolari ta' natura fiskali, skont l-Artikolu 107(1) TFUE

60. Sabiex jiġu analizzati fuq il-mertu l-ilmenti mressqa mill-Kummissjoni kontra s-sentenza tal-Qorti Ġenerali, inqis li huwa xieraq li nfakkar ċerti prinċipji li ġew żviluppati mill-ġurisprudenza dwar il-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ, b'mod partikolari ta' natura fiskali, skont l-Artikolu 107(1) TFUE.

23 Ara l-punti 57 sa 60 tas-sentenza appellata li jissostanzjaw il-konklużjoni li l-Qorti Ġenerali tasal għaliha fil-punt 67.

24 Fil-fatt, mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-assenza ta' motivazzjoni ma tistax tiġi rregolata mill-fatt li l-persuna kkonċernata ssir taf il-motivi tad-deċiżjoni matul il-proċeduri quddiem il-qrati tal-Unjoni (ara s-sentenza tat-13 ta' Ġunju 2013, Versalis vs Il-Kummissjoni (C-511/11 P, EU:C:2013:386, punt 141 u l-ġurisprudenza ċċitata).

a) Fuq il-kunċett ta' vantaġġ, b'mod partikolari ta' natura fiskali

61. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifikazzjoni ta' miżura nazzjonali bħala għajnuna mill-Istat, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, teħtieġ li l-kundizzjonijiet kollha segwenti jiġu ssodisfatti. Fl-ewwel lok, għandu jkun hemm intervent mill-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat. Fit-tieni lok, dan l-intervent għandu jkun ta' natura tali li jista' jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. Fit-tielet lok, dan għandu jagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju tiegħu. Fir-raba' lok, dan għandu joħloq distorsjoni jew jhedded li joħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni [25].

62. Din il-kawża tirrigwarda esklużivament it-tielet wieħed minn dawn ir-rekwiżiti u b'mod iktar partikolari l-kundizzjoni li l-miżura inkwistjoni tagħti vantaġġ lill-benefiċjarji tagħha.

63. Fir-rigward ta' dan ir-rekwiżit, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, jitqiesu bħala għajnuna mill-Istat l-interventi li, taħt kwalunkwe forma, jistgħu jiffavorixxu direttament jew indirettament lil impriżi, jew li għandhom jitqiesu li huma vantaġġ ekonomiku li l-impriża benefiċjarja ma kinitx tikseb f'kundizzjonijiet normali tas-suq [26].

64. Għaldaqstant, jitqiesu bħala għajnuna, b'mod partikolari, l-interventi li, taħt forom differenti, inaqqsu l-piżijiet li normalment jaqgħu fuq il-finanzi ta' impriża u li, għaldaqstant, mingħajr ma jkunu sussidji fis-sens strett tal-kelma, huma tal-istess natura u għandhom effetti identiċi [27].

65. Dejjem skont ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li miżuri nazzjonali li jagħtu vantaġġ fiskali, li, minkejja li ma jkun fihom ebda trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, iqiegħdu lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni iktar favorevoli mill-persuni taxxabbli l-oħra, jistgħu jagħtu vantaġġ selettiv lill-benefiċjarji u għaldaqstant jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE [28].

66. Għaldaqstant il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li jistgħu, pereżempju, jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat miżuri nazzjonali li jagħtu eżenzjoni fiskali lil impriżi speċifiċi [29], jew li jipprevedu limitazzjonijiet tal-ammont ta' taxxa [30], jew tnaqqis tat-taxxa [31] jew tnaqqis fiskali [32] jew, saħansitra, il-possibbiltà li jiġi pospost il-ħlas tat-taxxa normalment dovuta [33]. Essenzjalment, il-kriterju sabiex tiġi evalwata l-eżistenza ta' vantaġġ fil-qasam fiskali huwa li l-miżura tista' tqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli biex tissuġġettahom għal pressjoni fiskali differenti minn dik ta' persuni taxxabbli rilevanti [34].

25 Ara s-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group SA *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 19).

26 Ara, *inter alia*, is-sentenza tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 65). Ara wkoll is-sentenza tal-15 ta' Mejju 2019, Achema *et* (C-706/17, EU:C:2019:407, punti 74 u 83 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27 Ara, *inter alia*, is-sentenza tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 66 u l-ġurisprudenza ċċitata), kif ukoll is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Aer Lingus u Ryanair Designated Activity (C-164/15 P u C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 Ara s-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group SA *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 21). Ara wkoll is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Aer Lingus u Ryanair Designated Activity (C-164/15 P u C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Ara s-sentenzi tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14), u tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 90).

30 Ara s-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 12, 100 u 108).

31 Ara s-sentenza tal-15 ta' Diċembru 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, b'mod partikolari, punti 8 u 50).

32 Ara s-sentenza tal-15 ta' Lulju 2004, Spanja vs Il-Kummissjoni (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 117).

33 Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punt 45).

34 F'dan is-sens, minbarra l-ġurisprudenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, ara s-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 93 u 103). Hawnhekk mhux ser nitratta l-kwistjoni delikata tas-selettività tal-miżura fiskali – li ma tidħolx fis-suġġett ta' dan l-appell.

67. Barra minn hekk, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-kunċett ta' vantaġġ, inerenti għall-kwalifika ta' miżura bħala għajnuna mill-Istat, huwa ta' natura oġġettiva, indipendentement mill-motivazzjoni tal-awturi tal-miżura inkwistjoni [35]. Fil-fatt, il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat, kif iddefinit fit-Trattat FUE, għandu natura legali u għandu jiġi interpretat fuq il-bażi ta' elementi oġġettivi [36]. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-Artikolu 107(1) TFUE ma jiddistingwix l-interventi tal-Istat skont il-kawżi jew l-għanijiet, iżda jiddefinixxihom skont l-effetti tagħhom, u għaldaqstant, indipendentement mit-tekniki użati [37].

b) Fuq il-prinċipji fil-qasam tal-prova u tal-obbligi ta' diliġenza u imparzjalità tal-Kummissjoni

68. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li hija l-Kummissjoni li għandha tipproduċi l-prova tal-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE [38], u għaldaqstant anki l-prova tal-eżistenza tar-rekwiżit tal-għoti ta' vantaġġ selettiv lill-benefiċjarji.

69. B'mod partikolari, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-prinċipji fil-qasam tal-produzzjoni tal-prova fis-settur tal-għajnuna mill-Istat jirriżulta li l-Kummissjoni għandha twettaq il-proċedura ta' investigazzjoni tal-miżuri inkriminanti b'mod diliġenti u imparzjali, sabiex ikollha, meta tiġi adottata d-deċiżjoni finali li tistabbilixxi l-eżistenza u, jekk ikun il-każ, l-inkompatibbiltà jew l-illegalità tal-għajnuna, l-elementi l-iktar kompleti u affidabbli possibbli sabiex tagħmel dan [39].

70. Mill-ġurisprudenza jirriżulta wkoll li fl-analiżi tal-elementi differenti li jikkostitwixxu għajnuna huwa meħtieġ li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-aspetti kollha ta' liġi u ta' fatt tal-għajnuna nnifisha [40]. B'mod partikolari, fir-rigward tal-evalwazzjoni ta' sistema fiskali bħala għajnuna mill-Istat, il-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat li din is-sistema għandha tiġi analizzata fl-intier tagħha [41] u b'teħid inkunsiderazzjoni tal-karatteristiċi li jagħmluha differenti [42].

71. Il-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat li fl-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, il-Kummissjoni hija marbuta twettaq evalwazzjoni globali tal-miżura ta' għajnuna inkwistjoni skont il-provi disponibbli u l-iżviluppi prevedibbli fil-mument meta tkun ġiet adottata d-deċiżjoni li tingħata din l-għajnuna, billi tieħu inkunsiderazzjoni, b'mod partikolari, il-kuntest li tapplika fih l-għajnuna msemmija [43].

72. F'dan il-kuntest, il-Kummissjoni għandha teżamina l-informazzjoni rilevanti li ġiet ipprovduta lilha matul il-proċedura ta' investigazzjoni u li tista' tiċċara jekk il-miżura inkwistjoni tistax jew le tagħti vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE [44].

35 Sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 17).

36 Ara, *inter alia*, is-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 111).

37 Ara, *inter alia*, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 87 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara, ukoll, is-sentenza tal-15 ta' Mejju 2019, Achema *et* (C-706/17, EU:C:2019:407, punt 86 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Sentenza tad-19 ta' Settembru 2018, Il-Kummissjoni vs Franza u IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punt 110).

39 Ara s-sentenzi tat-2 ta' Settembru 2010, Il-Kummissjoni vs Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punt 90); tat-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni, (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 63), u tad-19 ta' Settembru 2018, Il-Kummissjoni vs Franza u IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punt 110).

40 Sentenza tal-25 ta' Ġunju 1970, Franza vs Il-Kummissjoni (47/69, EU:C:1970:60, punt 7).

41 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 98).

42 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 101), u tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punti 19 u 24).

43 Ara s-sentenza tal-1 ta' Ottubru 2015, Electrabel u Dunamenti Erőmű vs Il-Kummissjoni (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punt 104). Dwar in-neċessità li jittieħdu inkunsiderazzjoni, fl-evalwazzjoni ta' miżura fir-rigward tal-Artikolu 107 TFUE, l-elementi kollha rilevanti u l-kuntest tagħhom, ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża Franza vs Il-Kummissjoni (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punt 51).

44 Ara, f'dan is-sens, u b'analoġija mar-riferiment għall-applikazzjoni tal-kriterju tal-investitur privat, is-sentenza tal-1 ta' Ottubru 2015, Electrabel et Dunamenti Erőmű vs Il-Kummissjoni (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punti 103 u 105 u l-ġurisprudenza ċċitata).

73. Fil-każ speċifiku ta' skema ta' għajnuna, mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-Kummissjoni tista' sempliċement tistudja l-karatteristiċi tal-iskema inkwistjoni sabiex tevalwa, fil-motivazzjoni tad-deċiżjoni inkwistjoni, jekk, fuq il-bażi tal-modalitajiet previsti minn din l-iskema, din tiżgurax vantaġġ sensibbli lill-benefiċjarji. Għalhekk, il-Kummissjoni, f'deċiżjoni li tirrigwarda tali skema ta' għajnuna, ma hijiex marbuta twettaq analiżi tal-għajnuna mogħtija f'kull każ individwali u bbażata fuq tali skema. Huwa biss fl-istadju tal-irkupru tal-għajnuna li jkun neċessarju li tiġi vverifikata s-sitwazzjoni individwali ta' kull impriża interessata [45].

74. Minn din il-ġurisprudenza jirriżulta li, fil-każ ta' skema ta' għajnuna, filwaqt li l-Kummissjoni hija ċertament obbligata, bis-saħħa tal-ġurisprudenza msemmija fil-punti 68 sa 72 iktar 'il fuq, tipproduċi l-prova tal-eżistenza tal-kriterji kollha li jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat, inkluża l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, u dan fuq il-bażi ta' analiżi globali li tieħu inkunsiderazzjoni l-aspetti kollha ta' liġi u ta' fatt fl-għajnuna nnifisha, hija madankollu tista' tillimita ruħha għall-eżami tal-karatteristiċi ġenerali tal-iskema nnifisha, mingħajr ma tkun fl-obbligu li teżamina kull każ ta' applikazzjoni sabiex tivverifika jekk l-imsemmija skema tinkludix elementi ta' għajnuna [46].

c) Fuq in-neċessità ta' analiżi ex ante

75. Mill-ġurisprudenza jirriżulta li, fil-każ ta' sistemi fiskali, bħal dik inkwistjoni hawnhekk, li japplikaw fuq bażi annwali jew perijodika, għandha ssir distinzjoni bejn, minn naħa, l-adozzjoni tal-iskema ta' għajnuna u, min-naħa l-oħra, l-għoti ta' għajnuna annwali fuq il-bażi tal-imsemmija skema [47].

76. Skont il-ġurisprudenza, f'każijiet bħal dawn, l-analiżi li għandha ssir sabiex tiġi vverifikata l-eżistenza tar-rekwiżiti tal-kunċett ta' għajnuna mill-Istat u, b'mod partikolari, l-eżistenza tar-rekwiżit tal-għoti ta' vantaġġ, trid issir b'riferiment għall-mument tal-adozzjoni tas-sistema fiskali inkwistjoni [48]. Għalhekk dan jinvolvi analiżi *ex ante* [49].

77. Peress li, sabiex tiġi kklassifikata bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, il-miżura għandha tiffavorixxi lill-benefiċjarji tagħha [50], din l-evalwazzjoni *ex ante* hija maħsuba sabiex tivverifika jekk, fid-dawl tal-karatteristiċi tas-sistema fiskali inkwistjoni, fil-mument tal-adozzjoni tagħha, l-applikazzjoni tal-imsemmija sistema setgħetx, jew kinitx intiża li, twassal għal inqas tassazzjoni tal-benefiċjarji tagħha meta mqabbel ma' dik li għaliha dawn kienu jkunu suġġetti li kieku ġiet applikata fil-konfront tagħhom is-sistema tat-tassazzjoni ġenerali [51].

78. Mill-kunsiderazzjoni preċedenti jirriżulta li l-prova, fuq il-bażi ta' analiżi *ex ante*, tan-natura idonea tas-sistema fiskali derogatorja biex jingħata vantaġġ ma tiddependix mill-konstatazzjoni tal-għoti konkret ta' għajnuniet individwali annwali fl-applikazzjoni ta' din is-sistema u, għalhekk, lanqas mill-prova tal-materjalizzazzjoni effettiva tal-vantaġġ innifsu fil-każijiet individwali ta' applikazzjoni ta' din is-sistema, liema fatt, fl-aħħar mill-aħħar, huwa konformi mal-ġurisprudenza msemmija fil-punti 73 u 74.

45 Ara s-sentenzi tad-9 ta' Ġunju 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» *et* vs Il-Kummissjoni (C-71/09 P, C-73/09 P u C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 63 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tat-13 ta' Ġunju 2013, HGA *et* vs Il-Kummissjoni (C-630/11 P – C-633/11 P, EU:C:2013:387, punt 114).

46 Ara s-sentenza tal-15 ta' Diċembru 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punt 67).

47 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 22).

48 Sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 22). Dwar in-neċessità ta' analiżi fir-rigward tal-eżistenza ta' vantaġġ imwettqa b'riferiment għall-mument meta ġiet adottata d-deċiżjoni li tingħata l-għajnuna, ara wkoll is-sentenza tal-1 ta' Ottubru 2015, Electrabel u Dunamenti Erőmű vs Il-Kummissjoni (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punt 104).

49 Fl-istess sens, ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punti 48 u 51).

50 Ara l-ġurisprudenza msemmija fil-punt 63 iktar 'il fuq.

51 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 24; f'dan ir-rigward ara wkoll il-punt 19).

79. Madankollu, f'każijiet speċifiċi ta' sistemi bħal dawk imsemmija fil-punt 75 iktar 'il fuq, skont il-karatteristiċi li jiddistingwu din is-sistema, jista' jirriżulta impossibbli li jiġi ddeterminat, fil-mument tal-implimentazzjoni tas-sistema derogatorja u, għalhekk, fuq il-bażi ta' analiżi *ex ante*, jekk il-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema derogatorja huwiex effettivament ser jimmaterjalizza ruħu jew le f'kull sena fiskali [52].

80. L-impossibbiltà li tiġi ddeterminata, fuq il-bażi ta' evalwazzjoni *ex ante*, il-kwantifikazzjoni preċiża tal-vantaġġ u, għalhekk, il-materjalizzazzjoni effettiva tiegħu fis-snin fiskali kollha, ma tistax madankollu tipprekludi t-twettiq ta' analiżi *ex ante* maħsuba biex tiddetermina jekk is-sistema inkwistjoni tistax tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Fil-fatt, jeħtieġ li ssir distinzjoni bejn il-possibbiltà li jiġu eżaminati l-proposti tal-miżuri inkwistjoni fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE u l-possibbiltà li jiġi kkwantifikat l-ammont preċiż tal-għajnuna. Għalhekk l-imsemmija impossibbiltà eventwali la tista' teżenta l-Istat Membru min-notifika tal-miżura u lanqas ma tista' teżenta lill-Kummissjoni mill-evalwazzjoni ta' din is-sistema fis-sens tal-imsemmija dispożizzjoni [53].

81. F'dan ir-rigward jeħtieġ għal darba oħra li jiġi rrilevat li mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-analiżi li l-Kummissjoni għandha twettaq fid-deċiżjonijiet tagħha fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat sabiex tiddetermina l-eżistenza tar-rekwiżiti msemmija fl-Artikolu 107(1) TFUE ma tistax tiffavorixxi lill-Istati Membri li jħallsu għajnuniet bi ksur tal-obbligu ta' notifika msemmi fl-Artikolu 108(3) TFUE b'detriment ta' dawk li jinnotifikaw l-għajnuniet fl-istadju meta jkunu għadhom qegħdin jiġu pproġettati [54].

82. Minkejja li dan il-prinċipju, żviluppat mill-ġurisprudenza fir-rigward tad-determinazzjoni tar-rekwiżiti tal-effett tal-miżura fuq il-kummerċ bejn l-Istati Membri u fuq il-kompetizzjoni, ċertament ma jeżentax lill-Kummissjoni mill-ħtieġa li tipproduċi prova tal-eżistenza tar-rekwiżit tal-vantaġġ [55], fil-każ ta' miżuri mhux innotifikati, dan jimponi, madankollu, it-twettiq ta' analiżi tar-rekwiżiti kollha tal-kunċett ta' għajnuna mill-Istat li ma hijiex tali li tiffavorixxi l-Istat Membru li ma nnotifikax il-miżura. F'dan ir-rigward jeħtieġ li jiġi mfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja kemm-il darba rrilevat kif l-obbligu ta' notifika jikkostitwixxi wieħed mill-elementi fundamentali tas-sistema ta' kontroll stabbilit mit-Trattat FUE fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat [56].

83. Fil-fehma tiegħi, trattament favorevoli bħal dan ikun jeżisti fil-każ fejn fl-evalwazzjoni ta' sistema fiskali bħal dik imsemmija fil-punt 75, mhux innotifikata mill-Istat Membru kkonċernat, il-Kummissjoni kellha l-obbligu li tieħu inkunsiderazzjoni, fuq il-bażi tal-informazzjoni miġbura *ex post*, jekk meta ġiet applikata s-sistema inkwistjoni l-vantaġġ immaterjalizzax ruħu b'mod effettiv għall-benefiċjarji fis-snin fiskali kollha inkwistjoni jew, fi kwalunkwe każ, kellha l-obbligu li tiddetermina jekk il-vantaġġi li mmaterjalizzaw matul ċerti snin fiskali ġewx paċuti mill-iżvantaġġi kkonstatati fi snin fiskali oħrajn. Kif jirriżulta mill-ġurisprudenza msemmija fil-punti 73, 74 u 78 iktar 'il fuq, f'każijiet bħal dawn, il-kwantifikazzjoni tal-vantaġġ, u għalhekk il-materjalizzazzjoni effettiva tiegħu fis-snin fiskali individwali rilevanti, għandha sseħħ fil-mument tal-irkupru.

52 Ara, pereżempju, is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 19).

53 Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punti 48 sa 53).

54 Ara s-sentenzi tal-14 ta' Frar 1990, Franza vs Il-Kummissjoni (hekk imsejħa "Boussac Saint-Frères", C-301/87, EU:C:1990:67, punt 33); tad-29 ta' April 2004, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-298/00 P, EU:C:2004:240, punt 49), u tal-1 ta' Ġunju 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) u Diputación Foral de Vizcaya vs Il-Kummissjoni (C-442/03 P u C-471/03 P, EU:C:2006:356, punt 110).

55 F'dan ir-rigward ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża Franza vs Il-Kummissjoni (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punti 65 sa 67), li l-analiżi tiegħu ġiet essenzjalment ikkonfermata mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 103 tas-sentenza tat-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 Ara s-sentenza tal-5 ta' Marzu 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata).

84. Bħala konklużjoni, mill-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti jirriżulta li, fl-applikazzjoni tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-każ ta' sistemi fiskali derogatorji li japplikaw fuq bażi annwali jew perijodika għandha titqies li ġiet stabbilita l-eżistenza ta' vantaġġ meta, b'riferiment għas-sistema ġenerali applikabbli fil-kuntest tal-qafas ta' riferiment li huwa s-suġġett tal-eżami, il-Kummissjoni turi, fuq il-bażi ta' analiżi *ex ante* konformi mal-prinċipji msemmija fit-taqsima preċedenti, li l-miżura inkwistjoni hija maħsuba li tqiegħed lill-benefiċjarji tagħha f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli minn dik ta' persuni taxxabbli oħrajn rilevanti. Il-kwantifikazzjoni eżatta tal-vantaġġ u għalhekk il-materjalizzazzjoni konkreta possibbli tiegħu fis-snin fiskali kollha inkwistjoni tiġi ddeterminata fil-mument tal-irkupru fuq il-bażi tal-elementi kollha rilevanti [57].

85. Huwa fid-dawl tal-prinċipji esposti f'din it-taqsima li ser nanalizza, fit-taqsima li ġejja, l-ilmenti mressqa mill-Kummissjoni kontra s-sentenza appellata.

3. Analiżi tal-uniku aggravju

a) Fuq il-kwistjoni dwar jekk id-deċiżjoni kontenzjuża eżaminatx biss skema ta' għajnuna jew jekk eżaminatx ukoll għajnuniet individwali

86. Preliminarjament jeħtieġ li jiġi eżaminat l-argument tal-Kummissjoni li l-Qorti Ġenerali kkunsidrat b'mod żbaljat, fil-punt 69 tas-sentenza appellata, li d-deċiżjoni kontenzjuża għandha tiġi interpretata bħala deċiżjoni relatata ma' skema ta' għajnuna u ma' għajnuniet individwali fl-istess ħin. Fil-fatt, fil-każ li kellu jiġi kkunsidrat li fid-deċiżjoni kontenzjuża l-Kummissjoni eżaminat biss skema ta' għajnuna mela allura, kif ġie rrilevat fil-punti 73 u 74 iktar 'il fuq, minkejja li hija obbligata tipproduċi prova tal-eżistenza tar-rekwiżiti kollha msemmija fl-Artikolu 107(1) TFUE, hija setgħet tillimita ruħha, għal dan il-għan, għall-eżami tal-karatteristiċi ġenerali tal-iskema nnifisha, mingħajr ma tkun obbligata teżamina kull każ individwali ta' applikazzjoni sabiex tivverifika jekk l-imsemmija skema tinkludix elementi ta' għajnuna.

87. F'dan ir-rigward, jeħtieġ li jiġi rrilevat li lejn l-aħħar tal-punt 69 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat li d-deċiżjoni kontenzjuża, minbarra li kklassifikat l-iskema inkwistjoni bħala skema ta' għajnuna, tat deċiżjoni, fil-motivi u fid-dispożittiv [58], dwar l-għajnuniet individwali mogħtija lill-erba' klabbs benefiċjarji, indikati b'mod nominattiv, billi indikat li l-imsemmija għajnuniet għandhom "[jitqiesu] bħala għajnuna illegali u inkompatibbli". Minn dan, il-Qorti Ġenerali ddeduċiet li, kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, id-deċiżjoni kontenzjuża kellha tiġi interpretata bħala deċiżjoni relatata kemm ma' skema ta' għajnuna kif ukoll ma' għajnuniet individwali.

88. F'dan ir-rigward, jeħtieġ li jiġi rrilevat li, skont l-Artikolu 1(d) tar-Regolament 2015/1589, "skema ta' għajnuna" hija kwalunkwe att li fuq il-bażi tiegħu, mingħajr ma jkunu meħtieġa miżuri ta' implimentazzjoni oħra, jistgħu jingħataw għajnuniet individwali lil impriżi li jkunu ddefiniti fl-att b'mod ġenerali u astratt u kull att li fuq il-bażi tiegħu għajnuna li ma tkunx konnessa ma' proġett speċifiku tista' tingħata lil waħda jew ħafna impriżi għal perijodu ta' żmien indefinit jew għal ammont indefinit.

57 Ara f'dan l-istess sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punt 54).

58 Il-Qorti Ġenerali ssemmi l-premessa 90 u l-Artikolu 1 tad-deċiżjoni kontenzjuża. Fil-verità anki fl-Artikolu 2 u 3 tad-deċiżjoni kontenzjuża, fil-verżjoni awtentika Spanjola, il-Kummissjoni tuża t-terminu għajnuna individwali (ayuda individual).

89. F'dan il-każ ma hemmx dubju li d-deċiżjoni kontenzjuża eżaminat skema ta' għajnuna fis-sens tal-Artikolu 1(d) tar-Regolament 2015/1589. Dan jirriżulta mill-kontenut tas-seba' dispożizzjoni addizzjonali tal-Liġi 10/1990[59], li minnha tirriżulta l-applikazzjoni tas-sistema derogatorja għall-klabbs inkwistjoni u li taqa' fid-definizzjoni tas-sistema indikata fil-punt preċedenti. Barra minn hekk, id-deċiżjoni kontenzjuża tikklassifika f'diversi punti s-sistema fiskali li tirriżulta mill-miżura inkwistjoni bħala skema ta' għajnuna[60].

90. Fl-aħħar mill-aħħar, il-Qorti Ġenerali stess ma tiċħadx li d-deċiżjoni kontenzjuża analizzat skema ta' għajnuna, iżda tqis li l-Kummissjoni ħadet deċiżjoni wkoll fuq l-għajnuniet individwali.

91. F'dan ir-rigward jeħtieġ madankollu li jitfakkar li, skont l-Artikolu 1(e) tar-Regolament 2015/1589, żewġ tipi ta' għajnuniet jikkostitwixxu "għajnuna individwali": għajnuna li ma tingħatax fuq il-bażi ta' skema ta' għajnuna u għoti ta' għajnuna notifikabbli fuq il-bażi ta' skema ta' għajnuna. Peress li ma hemm ebda dubju, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet li saru fil-punti preċedenti, li l-miżuri individwali ta' għajnuna – jekk jiġu kklassifikati hekk[61] – mogħtija lill-erba' klabbs inkwistjoni (jiġifieri d-determinazzjoni tat-taxxi, għal kull sena fiskali, li tirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru) ingħataw fil-kuntest ta' skema ta' għajnuna, huwa biss it-tieni każ previst minn din id-dispożizzjoni li huwa eventwalment rilevanti.

92. Madankollu, mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-miżuri individwali ta' eżekuzzjoni ta' skema ta' għajnuna li, bħala tali, kellha tiġi nnotifikata mill-Istat Membru, jikkostitwixxu sempliċi miżuri ta' eżekuzzjoni tas-sistema ġenerali ta' għajnuna li, bħala prinċipju, ma għandhomx jiġu nnotifikati lill-Kummissjoni[62]. Minn dan jirriżulta li l-miżuri individwali ta' għajnuna mogħtija lill-klabbs inkwistjoni, ġaladarba huma konsegwenza tal-applikazzjoni awtomatika tas-sistema fiskali inkwistjoni li tista' tiġi kklassifikata bħala skema ta' għajnuna, ma kellhomx jiġu nnotifikati lill-Kummissjoni u ma jistgħux għalhekk jiġu kklassifikati bħala "għajnuna individwali" fis-sens tal-Artikolu 1(e) tar-Regolament 2015/1589.

93. Huwa għalhekk żbaljat li l-Kummissjoni, fid-deċiżjoni kontenzjuża, ikklassifikat bħala għajnuniet individwali l-miżuri ta' eżekuzzjoni tal-iskema inkwistjoni u li, konsegwentement, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat fil-punt 69 tas-sentenza appellata li din id-deċiżjoni kienet tikkonċerna skema ta' għajnuna u għajnuniet individwali fl-istess ħin.

94. Għaldaqstant, għandu jiġi konkluż li fid-deċiżjoni kontenzjuża l-Kummissjoni analizzat esklużivament skema ta' għajnuna u peress li ġew identifikati l-benefiċjarji ta' din l-iskema, jew almenu wħud minnhom[63], hija ħadet pożizzjoni fuq miżuri individwali ta' eżekuzzjoni ta' din l-iskema ta' għajnuna.

b) Fuq l-argumenti tal-Kummissjoni dwar l-iżbalji ta' liġi tal-Qorti Ġenerali fir-rigward tal-analiżi li l-Kummissjoni għandha twettaq sabiex tiddetermina l-eżistenza ta' vantaġġ.

95. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jeħtieġ li jiġi eżaminat l-ilment imressaq mill-Kummissjoni li skontu l-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata wettqet żball ta' liġi fl-evalwazzjoni tal-eżami li l-Kummissjoni għandha twettaq sabiex tiddetermina jekk sistema fiskali tagħtix vantaġġ lill-benefiċjarji tagħha jew le, b'riferiment partikolari għall-evalwazzjoni tar-rabta eżistenti bejn l-elementi favorevoli u sfavorevoli tas-sistema.

59 It-test ta' din id-dispożizzjoni huwa riprodott fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

60 Ara l-premessi 47, 78, 90 u l-Artikoli 2 sa 6 tad-deċiżjoni kontenzjuża.

61 Liema fatt jiddependi evidentement mir-riżultat tar-rikors ippreżentat minn FC Barcelona kontra d-deċiżjoni kontenzjuża.

62 Ara f'dan ir-rigward, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 1994, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-47/91, EU:C:1994:358, punt 21).

63 F'dan ir-rigward, qiegħed nirrileva li l-formulazzjoni tal-Artikolu 1 tad-deċiżjoni kontenzjuża, u, speċifikament, l-użu tal-lokuzzjoni "b'mod partikolari" tħalli l-ispazju għall-identifikazzjoni possibbli ta' benefiċjarji oħrajn tas-sistema ġenerali inkwistjoni.

1) Ir-raġunament tal-Qorti Ġenerali

96. F'dan ir-rigward, jeħtieġ li jiġi rrilevat li fis-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali, qabel kollox, qieset li, sabiex jiġi ddeterminat jekk is-sistema fiskali applikabbli għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru tistax tqiegħed lill-benefiċjarji tagħha (jiġifieri l-klabbs li għalihom din kienet tapplika bis-saħħa tad-dispożizzjoni derogatorja tal-Liġi 10/1990) f'sitwazzjoni iktar vantaġġuża minn dik li kienu jsibu ruħhom fiha li kieku kellhom joperaw fil-forma ta' kumpannija SAS, kien meħtieġ li jiġu eżaminati d-diversi komponenti ta' din is-sistema fiskali fl-intier tagħhom. Dan l-approċċ huwa konformi mal-ġurisprudenza msemmija fil-punti 70 u 71 iktar 'il fuq. Għaldaqstant, il-Qorti Ġenerali kklassifikat il-komponenti tas-sistema inkwistjoni bħala unità indiviżibbli [64].

97. Sussegwentement il-Qorti Ġenerali kkonstatat li l-Kummissjoni kienet irrilevat b'mod korrett li, matul il-perijodu inkwistjoni, għall-klabbs benefiċjarji ġiet applikata rata nominali ta' taxxa preferenzjali meta mqabbla ma' klabbs li joperaw fil-forma ta' kumpanniji SAS [65]. Din hija konstatazzjoni ta' fatt mhux ikkontestata (u, fl-aħħar mill-aħħar, bħala prinċipju, mhux kontestabbli fil-proċedura ta' appell).

98. Madankollu, fil-punti suċċessivi [66], il-Qorti Ġenerali kkunsidrat li fl-analiżi tas-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru fl-intier tagħha, l-eżami tal-vantaġġ li jirriżulta mir-rata tat-taxxa preferenzjali ma setax jiġi iżolat minn dak tal-komponenti l-oħra ta' din is-sistema fiskali u, b'mod partikolari, mill-eżami tat-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali. Fuq il-bażi tal-konstatazzjoni li matul il-proċedura amministrattiva ġie enfasizzat li l-limitu ta' dan it-tnaqqis kien inqas għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru milli għall-kumpanniji SAS, il-Qorti Ġenerali kkritikat lill-Kummissjoni peress li ma eżaminatx suffiċjentement l-impatt ta' dan it-tnaqqis. Hija qieset li l-analiżi mwettqa mill-Kummissjoni ma kinitx tippermetti li jiġi eskluż li l-possibbiltajiet minuri ta' tnaqqis tas-sistema tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru setgħu jibbilanċjaw il-vantaġġ miksub mir-rata nominali tat-taxxa inferjuri. Konsegwentement, il-Qorti Ġenerali kkritikat ukoll lill-Kummissjoni minħabba li ma talbitx informazzjoni suffiċjenti lir-Renju ta' Spanja f'dan ir-rigward u peress li minħabba f'hekk kisret l-obbligu tagħha ta' diliġenza fit-twettiq tal-proċedura ta' investigazzjoni. Huwa fuq dawn il-punti li huwa ffokat l-appell tal-Kummissjoni.

2) Fuq it-tip ta' analiżi li għandha twettaq il-Kummissjoni u fuq il-fatturi li għandha tieħu inkunsiderazzjoni f'din l-analiżi.

99. Madankollu f'dan ir-rigward jeħtieġ li jiġi rrilevati li, kif jirriżulta mill-punti 75 sa 77 iktar 'il fuq, fil-każ ta' sistema fiskali bħal dik tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru, l-analiżi li għandha twettaq il-Kummissjoni sabiex tivverifika l-eżistenza tar-rekwiżiti tal-kunċett ta' għajnuna mill-Istat u, b'mod partikolari, l-eżistenza tar-rekwiżiti tal-għoti ta' vantaġġ, hija analiżi *ex ante*, imwettqa b'riferiment għall-mument tal-adozzjoni tas-sistema fiskali inkwistjoni.

100. Ċertament, din l-analiżi għandha tiġi mwettqa, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza msemmija fil-punti 69 sa 72 iktar 'il fuq, b'mod diliġenti u imparzjali, billi tiġi eżaminata s-sistema fl-intier tagħha, billi ssir evalwazzjoni globali tas-sistema inkwistjoni li tieħu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi kollha li jiddistingwuha sabiex tivverifika jekk din tikkostitwixxix għajnuna u fuq il-bażi ta' eżami tal-informazzjoni kollha rilevanti pprovduta matul il-proċedura ta' investigazzjoni.

64 Punti 53 u 54 tas-sentenza appellata.

65 Punt 55 tas-sentenza appellata.

66 Punti 56 sa 59 tas-sentenza appellata.

101. Minn dan jirriżulta li, sabiex tingħata prova tal-idoneità tas-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru sabiex tqiegħed lill-benefiċjarji tagħha f'pożizzjoni finanzjarja iktar favorevoli minn klabbs tal-futbol professjonali oħrajn, il-Kummissjoni kellha tieħu inkunsiderazzjoni l-elementi kollha ta' din is-sistema fiskali li kienu jippermettu, fuq il-bażi ta' analiżi *ex ante*, li tiġi ddeterminata l-eżistenza ta' vantaġġ, u għalhekk li jiġu ddeterminati kemm il-fatturi favorevoli kif ukoll dawk sfavorevoli.

102. Madankollu, mill-punt 78 sa 80 iktar 'il fuq jirriżulta wkoll, minn naħa, li l-prova, fuq il-bażi ta' analiżi *ex ante*, tan-natura idonea tas-sistema fiskali derogatorja għall-għoti ta' vantaġġ ma tiddependix mill-prova tal-materjalizzazzjoni effettiva tal-vantaġġ fil-każijiet individwali ta' applikazzjoni ta' din is-sistema u, min-naħa l-oħra, li l-impossibbiltà li jiġi ddeterminat, fid-data ta' implimentazzjoni tas-sistema derogatorja, jekk f'kull sena fiskali, il-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' din is-sistema huwiex ser effettivament jimmaterjalizza ruħu jew le ma jistax jeżenta lill-Kummissjoni milli tanalizza jekk is-sistema inkwistjoni tistax tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE.

103. Huwa fuq il-bażi ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li jeħtieġ li jiġi evalwat każ, bħal dak hawnhekk, fejn sistema fiskali derogatorja tipprevedi l-applikazzjoni ta' rata preferenzjali tat-taxxa u fl-istess waqt tinkludi komponenti, bħat-tnaqqis fiskali, li huma potenzjalment maħsuba biex jibbilanċjaw il-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' din ir-rata preferenzjali.

104. F'każ bħal dan, meta fil-kuntest ta' analiżi *ex ante*, jiġifieri b'riferiment għall-mument tal-adozzjoni tas-sistema fiskali, ma huwiex possibbli li tiġi ddeterminata l-portata eżatta ta' dawn il-komponenti u, għalhekk, l-effett tagħhom fuq it-tassazzjoni fiskali, minħabba li din il-portata tiddependi mit-twettiq ta' elementi esterni għas-sistema u varjabbli minn sena fiskali għal oħra [67] li jivverifikaw ruħhom biss f'mument suċċessiv għall-adozzjoni tas-sistema nnifisha, mela allura ma jkunx possibbli li jiġi ddeterminat *ex ante* jekk dawn il-komponenti jirnexxilhomx, fi kwalunkwe sena fiskali, jibbilanċjaw il-vantaġġ mogħti mill-applikazzjoni tar-rata preferenzjali tat-taxxa prevista mis-sistema inkwistjoni. Fi kliem ieħor, jekk ma huwiex possibbli li tiġi ddeterminata *ex ante* l-portata tat-tnaqqis ma huwiex possibbli li wieħed isir jaf, *ex ante*, jekk dan huwiex ser jirnexxielu jpaċi, fis-snin fiskali kollha, il-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-rata preferenzjali tat-taxxa. Għaldaqstant, ma huwiex possibbli li tiġi eskluża *ex ante* l-eżistenza ta' dan il-vantaġġ fis-snin fiskali kollha rilevanti.

105. Huwa biss jekk dawn il-komponenti, waħedhom jew b'rabta ma' elementi oħrajn tas-sistema fiskali inkwistjoni, huma ta' natura tali li jpaċu dejjem u sistematikament il-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-rata preferenzjali, li jsir possibbli, fuq il-bażi ta' analiżi *ex ante*, li wieħed jeskludi li, minħabba l-applikazzjoni ta' dawn il-komponenti, l-imsemmi vantaġġ jistabbilixxi ruħu b'mod konkret fis-snin fiskali kollha.

106. Jekk dan ma huwiex il-każ, l-analiżi konkreta tal-effett tal-fatturi ta' dan it-tip fuq il-vantaġġ ma tistax tiġi mwettqa b'riferiment għall-mument tal-adozzjoni tal-miżura, iżda l-effett tagħhom jista' jiġi evalwat biss *ex post* fil-mument tal-irkupru eventwali tal-għajnuna.

67 Bħalma jistgħu jkunu l-għażla tal-politika kummerċjali tal-benefiċjarju tal-eżenzjoni jew id-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa min-naħa ta' entitajiet territorjali bħal fil-każ li ta lok għall-għoti tas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, ara b'mod partikolari l-punti 20 sa 23).

107. Għaldaqstant komponenti ta' dan it-tip, bħala elementi tas-sistema fiskali, żgur li ma jistgħux jiġu injorati fl-analiżi tas-sistema fiskali inkwistjoni. Madankollu, dawn ma jistgħux jiġu kkunsidrati fl-analiżi *ex ante* ta' din is-sistema li tikkonċerna l-eżistenza tal-vantaġġ. Min-naħa l-oħra, l-effett tal-imsemmija fatturi ser ikun rilevanti għad-determinazzjoni tal-kwantifikazzjoni tal-għajnuna, u għalhekk il-materjalizzazzjoni konkreta eventwali tagħha, li, kif ġie rrilevat fil-punt 80 iktar 'il fuq, hija differenti mill-analiżi *ex ante* fir-rigward tal-konstatazzjoni tal-eżistenza tal-vantaġġ [68].

3) Fuq l-analiżi tal-Kummissjoni tas-sistema fiskali applikabbli għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru

108. F'din il-kawża, kif jirriżulta mill-punt 97 iktar 'il fuq, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li l-Kummissjoni ddeterminat b'mod korrett li s-sistema fiskali derogatorja kienet tipprevedi l-applikazzjoni ta' rata preferenzjali ta' taxxa għall-klabbs benefiċjarji ta' din is-sistema li, minnu nnifsu, huwa idoneu sabiex iqiegħdhom f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli mill-klabbs li huma suġġetti għas-sistema fiskali ġenerali.

109. Barra minn hekk, huwa paċifiku li, peress li ma huwiex possibbli li jiġi ddeterminat *ex ante* l-effett konkret tat-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid ta' profitti eċċezzjonali, fuq il-bażi ta' analiżi b'riferiment għall-mument tal-adozzjoni tas-sistema inkwistjoni, il-Kummissjoni ma kinitx f'pożizzjoni li tiddetermina minn qabel u għal kull sena fiskali, il-livell preċiż ta' taxxa relatata mas-sistema fiskali derogatorja [69]. Għalhekk hija ma setgħetx teskludi li, minħabba l-applikazzjoni tat-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid tal-profitti eċċezzjonali, il-klabbs li għalihom kienet tapplika din is-sistema kienu ser jibbenefikaw, f'kull sena fiskali, minn taxxa inqas minn dik ta' klabbs oħrajn. Fi kliem ieħor, il-Kummissjoni ma setgħetx teskludi, f'kull sena fiskali, l-eżistenza tal-vantaġġ għall-klabbs benefiċjarji tar-rata preferenzjali tat-taxxa. F'dan ir-rigward, nirrileva wkoll li huwa paċifiku li t-tnaqqis inkwistjoni ma kienx ikkonfigurat b'tali mod li jiggarantixxi newtralizzazzjoni sistematika, fis-snin fiskali kollha, tal-vantaġġ mogħti mill-applikazzjoni ta' rata preferenzjali ta' taxxa [70].

110. F'dan il-kuntest, kif jirriżulta mill-punt 104 sa 107 iktar 'il fuq, il-Kummissjoni ma setgħetx – u għalhekk ma kinitx obbligata – tieħu inkunsiderazzjoni dan it-tnaqqis fil-mument tal-konstatazzjoni tal-eżistenza tal-vantaġġ, iżda dan kellu pjuttost jittieħed inkunsiderazzjoni fil-mument tal-kwantifikazzjoni tal-għajnuna, sabiex tivverifika l-materjalizzazzjoni effettiva fid-diversi snin fiskali rilevanti.

111. Kuntrarjament għal dak li kkunsidrat il-Qorti Ġenerali, teħid inkunsiderazzjoni eventwali ta' dan it-tnaqqis ma setax wassal lill-Kummissjoni għall-konklużjoni, fuq il-bażi ta' analiżi *ex ante*, li l-possibbiltajiet minuri ta' tnaqqis tas-sistema tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru setgħu dejjem, jiġifieri fi kwalunkwe sena fiskali, jibbilanċjaw il-vantaġġ miksub mill-applikazzjoni ta' rata preferenzjali tat-taxxa filwaqt li jeskludu l-eżistenza ta' vantaġġ fis-snin fiskali kollha.

112. F'dan ir-rigward nirrileva wkoll li l-Kummissjoni lanqas ma kienet obbligata, fil-mument tal-konstatazzjoni tal-idoneità tal-miżura sabiex tagħti vantaġġ lill-benefiċjarji tagħha fuq il-bażi ta' analiżi *ex ante*, tivverifika jekk, b'teħid inkunsiderazzjoni tat-totalità tas-snin fiskali inkwistjoni, it-taxxa sħiħa li tirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema fiskali derogatorja kinitx ikbar jew inqas minn dik li tirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema ġenerali.

68 Fl-istess sens ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punt 51).

69 Ara, fl-istess sens, is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, France Télécom vs Il-Kummissjoni (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punt 19).

70 Kif jirriżulta mill-punti 35 u 44 iktar 'il fuq, FC Barcelona u r-Renju ta' Spanja fil-fatt jillimitaw ruħhom għall-argument li s-sistema Spanjola kienet tipprevedi rati ta' taxxa nominali u tnaqqis applikabbli maħluqa sabiex jiffavorixxu n-newtralità fiskali u sabiex jiżguraw li r-rata ta' taxxa effettiva applikabbli għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru u għall-entitajiet kummerċjali tkun l-istess. Madankollu, mill-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom ma jirriżultax li dawn jikkontestaw l-argument tal-Kummissjoni li t-tnaqqis inkwistjoni ma kienx kapaċi jpaċi fis-snin fiskali kollha l-vantaġġ mogħti mill-applikazzjoni ta' rata preferenzjali ta' taxxa. Fir-rigward tal-argument imressaq minn FC Barcelona li s-sistema fiskali applikabbli għall-entitajiet kummerċjali, analizzata fl-intier tagħha, kellha tkun iktar favorevoli għal dan il-klabb, ara l-punti 112 u 113 iktar 'il quddiem.

113. Fil-fatt, minbarra l-impossibbiltà ta' verifika tat-tip *ex ante*, peress li huwa impossibbli li jiġi stabbilit *ex ante* l-livell u għalhekk l-impatt tat-tnaqqis inkwistjoni għal kull sena fiskali, jeħtieġ li jiġi rrilevat li l-eċċezzjoni tas-sistema ġenerali applikabbli għall-klabbs tal-futbol, li minnha kienet toħroġ l-applikazzjoni għall-klabbs benefiċjarji tar-rata preferenzjali tat-taxxa prevista mis-sistema fiskali tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru, ġiet maħluqa sabiex ikollha terminu indeterminat [71]. Minn dan jirriżulta li d-determinazzjoni tal-effetti kumulattivi tat-taxxi differenti li jirriżultaw mill-applikazzjoni taż-żewġ sistemi differenti (dik ġenerali tal-kumpanniji SAS u dik derogatorja tal-entitajiet mingħajr skop ta' lukru) – u għalhekk l-eżistenza eventwali ta' tpaċija globali tal-vantaġġi li jirriżultaw minn taxxa iktar favorevoli f'ċerti snin fiskali permezz tal-iżvantaġġi li jirriżultaw minn taxxa sfavorevoli fi snin oħra – setgħet tiġi mwettqa biss *ex post* fil-mument li fih is-sistema derogatorja ma baqgħetx tiġi applikata.

114. Fil-fehma tiegħi, mill-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti jirriżulta li l-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali li skontha l-Kummissjoni ma setgħetx tikkonkludi li kien jeżisti vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' rata preferenzjali ta' taxxa għall-klabbs benefiċjarji tas-sistema fiskali għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru mingħajr ma turi li l-limitazzjoni tat-tnaqqis fiskali għal livell inqas favorevoli minn dak tal-kumpanniji SAS prevista minn din is-sistema ma kinitx tpaċi l-vantaġġ miksub mill-applikazzjoni ta' din ir-rata, hija vvizzjata minn żball ta' liġi.

115. Minn dan jirriżulta wkoll li, peress li l-Kummissjoni ma kinitx obbligata tieħu inkunsiderazzjoni dan it-tnaqqis fil-mument tal-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ, din l-istituzzjoni ma tistax tiġi kkritikata, minn naħa, għall-fatt li ma talbitx l-elementi ta' informazzjoni addizzjonali bi ksur tal-obbligu tagħha ta' diliġenza u, min-naħa l-oħra, għall-fatt li ma tatx prova suffiċjenti tal-eżistenza ta' vantaġġ minħabba l-assenza ta' teħid inkunsiderazzjoni ta' dan it-tnaqqis.

116. F'dan ir-rigward jeħtieġ għal darba oħra li jiġi rrilevat li ċ-ċirkustanza, enfasizzata b'mod korrett mill-Qorti Ġenerali fil-punt 60 tas-sentenza appellata, fejn il-previżjoni ta' tnaqqis fiskali tista', f'kundizzjonijiet speċifiċi, tikkostitwixxi fiha nnifisha għajnuna, ma tneħħi xejn mill-kunsiderazzjoni li, jekk il-portata ta' tnaqqis ma tistax tiġi vverifikata *ex ante*, din ma tistax tiġi kkunsidrata fil-kuntest ta' analiżi b'riferiment għall-mument tal-adozzjoni tas-sistema fiskali inkwistjoni sabiex jiġi eskluż fi kwalunkwe każ il-vantaġġ mogħti mill-applikazzjoni ta' rata fiskali preferenzjali. Barra minn hekk, dejjem b'riferiment għall-punt 60 tas-sentenza appellata, f'każ bħal dak indikat fil-punt 109 iktar 'il fuq, l-evalwazzjoni tal-impatt ta' newtralizzazzjoni eventwali fuq perijodu ta' żmien tal-possibbiltà li jiġi ttrasferit it-tnaqqis fiskali għandha titwettaq, iżda fil-mument tal-irkupru tal-għajnuna.

117. Il-konklużjonijiet li wasalt għalihom fil-punti 114 u 115 iktar 'il fuq ma humiex, fil-fehma tiegħi, kunfliġġenti mal-argumenti mressqa minn FC Barcelona u mir-Renju ta' Spanja.

118. Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-argumenti tar-Renju ta' Spanja dwar l-awtonomija fiskali tal-Istati Membri, jeħtieġ li jiġi mfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita għalkemm it-taxxa diretta taqa', fl-istat attwali tal-iżvilupp tad-dritt tal-Unjoni, taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar għandhom, madankollu, jeżerċitaw din il-kompetenza b'mod konformi mad-dritt tal-Unjoni [72]. B'hekk, huma għandhom joqgħodu lura milli jadottaw, f'dan il-kuntest, miżuri li jistgħu jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq intern.

119. Fit-tieni lok, fir-rigward tal-ħtieġa, enfasizzata numru ta' drabi kemm minn FC Barcelona, kif ukoll mir-Renju ta' Spanja, li fl-analiżi tal-eżistenza tal-vantaġġ tiġi kkunsidrata r-rata tat-taxxa effettiva u mhux biss dik nominali, infakkar li ċertament, kif ġie rrilevat fil-punti 69 sa 71 u 100 u 101, il-Kummissjoni għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-elementi kollha rilevanti tas-sistema fiskali

71 Ara b'analoġija France Télécom punt 50 fejn f'dan il-każ anki s-sistema tat-taxxa speċjali kienet ġiet maħluqa biex ikollha terminu indeterminat. Madankollu, f'dan ir-rigward, din is-sistema kienet tiddistingwi ruħha minn dik imsemmija f'din il-kawża kif ġie rrilevat fil-punti 74 u 75 tas-sentenza appellata.

72 Ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-269/09, EU:C:2012:439, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

inkwistjoni u, għalhekk, mhux biss ir-rata nominali tat-taxxa. Madankollu, dan ma jneħħix il-fatt li, kif ġie rrilevat fil-punti 104 sa 107 iktar 'il fuq, fil-każ fejn, fuq il-bażi tal-eżami ta' komponent ta' din is-sistema fiskali ma huwiex possibbli *ex ante* li tiġi eskluża l-eżistenza tal-vantaġġ mogħti mir-rata fiskali preferenzjali, dan l-element ma jistax jittieħed inkunsiderazzjoni fl-analiżi *ex ante*, iżda l-effett tiegħu għandu jittieħed inkunsiderazzjoni fl-analiżi *ex post* imwettqa fil-mument tal-irkupru. L-istess raġunament għandu japplika għall-argumenti dwar il-krediti fiskali li jirriżultaw mill-applikazzjoni ta' komponent ta' dan it-tip tas-sistema fiskali inkwistjoni.

c) Konklużjoni fuq l-uniku aggravju

120. Mill-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti jirriżulta, fil-fehma tiegħi, li l-appell tal-Kummissjoni għandu jintlaqa' u li s-sentenza appellata għandha, għaldaqstant, tiġi annullata.

V. Fuq ir-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali

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

122. Għalhekk, fir-rigward tal-ilmenti mressqa fl-ewwel istanza minn FC Barcelona, sostnut mir-Renju ta' Spanja, fil-kuntest tat-tieni motiv, milqugħa mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata[73], inqis li dawn jistgħu jiġu analizzati fid-dawl ta' dak li ġie indikat fil-punti 99 sa 119 iktar 'il fuq.

123. F'dan ir-rigward, nosserva li l-Kummissjoni, fid-deċiżjoni kontenzjuża, minn naħa, lejn l-aħħar tal-premessa 68, irrilevat li, fil-kuntest tas-sistema fiskali li tapplika għall-entitajiet mingħajr skop ta' lukru, il-kreditu tat-taxxa marbut mat-tnaqqis fiskali għall-investiment mill-ġdid ta' profitti eċċezzjonali ma ngħatax sistematikament, iżda ngħata biss skont kundizzjonijiet speċifiċi li ma kinux dejjem jivverifikaw ruħhom[74], liema fatt jimplika li l-istess kreditu ma kienx kapaċi jpaċi sistematikament u f'kull sena fiskali l-vantaġġ mogħti mir-rata preferenzjali tat-taxxa. Min-naħa l-oħra, fil-premessa 95 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni indikat ukoll li l-impatt effettiv ta' dan it-tnaqqis kien ser jittieħed inkunsiderazzjoni fil-mument tal-kwantifikazzjoni tal-għajnuna u b'hekk tiġi vverifikata għal kull sena fiskali l-materjalizzazzjoni possibbli tal-għajnuna. Minn dan jirriżulta li l-approċċ adottat mill-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża huwa konformi mal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punti 99 sa 113 iktar 'il fuq. Konsegwentement, l-ilmenti msemmija fil-punt preċedenti għandhom definittivament jiġu miċħuda.

124. Madankollu, il-kawża ma tidhirx li tippermetti lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi definittivament fuq l-argumenti l-oħra mressqa fil-kuntest tat-tieni motiv, indikati fil-punti 39 u 40 tas-sentenza appellata, u lanqas fuq it-tielet, ir-raba' u l-ħames motiv invokati fl-ewwel istanza minn FC Barcelona.

125. Fil-fehma tiegħi minn dan jirriżulta li l-kawża għandha tiġi rrinvijata quddiem il-Qorti Ġenerali sabiex din tkun tista' teżamina dawn l-argumenti u l-aggravji.

73 Ara l-punt 38 tas-sentenza appellata.

74 Ara l-punt 15 ta' dawn il-konklużjonijiet.

VI. Konklużjoni

126. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

1) Is-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tas-26 ta' Frar 2019, Fútbol Club Barcelona vs Il-Kummissjoni (T-865/16, EU:T:2019:113) hija annullata.

2) Il-kawża hija rrinvijata quddiem il-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea.

3) L-ispejjeż huma rriżervati.