Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI ĠENERALI (Id-Disa' Awla)

4 ta' Frar 2016*

"Għajnuna mill-Istat — Leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża dwar ir-riport ta' telf għas-snin fiskali futuri (Sanierungsklausel) — Deċiżjoni li tiddikjara l-għajnuna inkompatibbli mas-suq intern — Rikors għal annullament — Interess individwali — Ammissibbiltà — Kunċett ta' għajnuna mill-Istat — Natura selettiva — Natura u struttura tas-sistema fiskali"

Fil-Kawża T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, stabbilita f'Herne (il-Ġermanja), irrappreżentata inizjalment minn W. Niemann, M. Kiera-Nöllen u S. Geringhoff, sussegwentement minn Niemann, Geringhoff u P. Dodos, avukati,

rikorrenti,

sostnuta minn

Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, irrappreżentata minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,

intervenjenti,

vs

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata inizjalment minn R. Lyal, T. Maxian Rusche u M. Adam, sussegwentement minn Lyal, Maxian Rusche u C. Egerer, bħala aġenti,

konvenuta,

li għandha bħala suġġett talba għall-annullament tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2011/527/UE, tas-26 ta' Jannar 2011, dwar l-għajnuna mill-Istat C 7/10 (ex CP 250/09 u NN 5/10) implimentata mill-Ġermanja Skema għar-riport ta' telf ta' taxxa fil-każ tar-ristrutturar ta' kumpaniji f'diffikultà ("[KStG], Sanierungsklausel") (ĠU L 235, p. 26),

IL-QORTI ĠENERALI (Id-Disa' Awla),

komposta minn G. Berardis, President, O. Czúcz u A. Popescu (Relatur), Imħallfin,

Reġistratur: K. Andová, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-8 ta' Lulju 2015,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

Sentenza

Il-kuntest ġuridiku nazzjonali

Ir-Regola tar-riportar ta' telf

1 Fil-Ġermanja, skont l-Artikolu 10d(2) tal-Einkommensteuergesetz (liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul), it-telf magħmul f'sena fiskali jista' jiġi riportat għas-snin fiskali fil-futur, li jfisser li t-telf inkwistjoni jista' jitnaqqas mid-dħul taxxabbli tas-snin segwenti (iktar 'il quddiem ir-"regola tar-riportar ta' telf").

2 Skont l-Artikolu 8(1) tal-Körperschaftsteuergesetz (liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, iktar 'il quddiem il-"KStG"), ir-regola tar-riportar ta' telf tapplika wkoll għall-impriżi suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji.

Ir-Regola tat-tneħħija ta' telf

3 Il-possibbiltà tar-riportar ta' telf kienet twassal għall-akkwist, għall-finijiet ta' ekonomija fiskali biss, ta' "kumpanniji empty-shell", jiġifieri impriżi li jkunu waqqfu l-attività kummerċjali tagħhom żmien ilu, iżda li jkun għad għandhom riportar ta' telf (tranżazzjonijiet imsejħa "Mantelkauf").

4 Fl-1997, sabiex jiġi evitat l-akkwist ta' "kumpanniji empty-shell", il-leġiżlatur Ġermaniż introduċa l-Artikolu 8(4) tal-KStG (iktar 'il quddiem ir-"regola l-antika tat-tneħħija ta' telf"). Din ir-regola kienet tillimita r-riportar ta' telf għal dawk l-impriżi li kienu legalment u ekonomikament identiċi għal dawk li ġarrbu telf. Skont din id-dispożizzjoni, il-kumpanniji ma kinux ikkunsidrati identiċi jekk iktar minn nofs l-azzjonijiet ta' kumpannija b'kapital azzjonarju kienu jiġu ttrasferiti u jekk il-kumpannija b'kapital azzjonarju kienet tkompli l-attività ekonomika tagħha jew terġa' tibda b'assi prinċipalment ġodda.

5 Ir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf kienet tipprovdi madankollu eċċezzjoni, imsemmija fit-tielet sentenza tal-Artikolu 8(4) tal-KStG, li kienet tipprovdi li identità ekonomika teżisti, b'tali mod li t-tneħħija ta' telf ma japplikax f'każ ta' "ristrutturazzjoni" tal-kumpannija li hija l-oġġett tal-akkwist. Dan huwa l-każ f'żewġ sitwazzjonijiet: minn naħa meta l-investiment ta' kapital operattiv ġdid jservi biss għall-għan tar-ristrutturazzjoni tal-impriża li qed tagħmel telf u jekk l-attività li ħolqot ir-riport ta' telf mhux ikkumpensat tkompli fuq skala komparabbli għall-ħames snin ta' wara; min-naħa l-oħra, meta iktar milli tinvesti fil-kapital operattiv, l-entità akkwirenti tkopri t-telf li jkun akkumula fl-entità li qed tagħmel telf.

6 Fl-2008, l-Unternehmensteuerreformgesetz (liġi li tirriforma t-tassazzjoni tal-kumpanniji) ħassret ir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf u daħlet l-Artikolu ġdid 8c(1) fil-KStG (iktar 'il quddiem ir-"regola tat-tneħħija ta' telf"). Din id-dispożizzjoni tillimita l-possibbiltà tar-riportar ta' telf għal każ tal-akkwist ta' 25 % jew iktar tal-azzjonijiet tal-kumpanniji (iktar 'il quddiem l-"akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju"). B'mod iktar preċiż, id-dispożizzjoni l-ġdida tipprovdi li, l-ewwel nett, f'każ ta' trasferiment ta' 25 % sa 50 % tal-kapital azzjonarju, tad-drittijiet ta' sħubija, tad-drittijiet ta' sjieda jew tad-drittijiet tal-vot miżmuma f'kumpannija fil-ħames snin ta' wara t-trasferiment, it-telf mhux użat jintilef fuq bażi *pro rata*, espress f'perċentwali u li, it-tieni nett, it-telf mhux użat jintilef għal kollox jekk iktar minn 50 % tal-kapital azzjonarju, tad-drittijiet ta' sħubija, tad-drittijiet ta' sjieda jew tad-drittijiet tal-vot jiġu ttrasferiti lil akkwirent.

7 Oriġinarjament ir-regola l-ġdida tat-tneħħija ta' telf ma kienet tipprovdi ebda eċċezzjoni. Madankollu, l-awtoritajiet fiskali setgħu, f'sitwazzjoni ta' akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju intiż għar-ristrutturazzjoni ta' impriżi f'diffikultà, jagħtu eżenzjonijiet mit-taxxa f'ekwità, b'applikazzjoni tad-Digriet ta' Ristrutturazzjoni tal-Ministeru tal-Finanzi Ġermaniż, tas-27 ta' Marzu 2003 (iktar 'il quddiem id-"Digriet ta' Ristrutturazzjoni").

Il-klawżola ta' ristrutturazzjoni

8 F'Settembru 2007, il-Gvern Ġermaniż ippreżenta lill-Bundestag (il-kamra inferjuri tal-Parlament Ġermaniż) abbozz ta' liġi, imsejħa "liġi MoRaKG", dwar il-modernizzazzjoni tal-kundizzjonijiet ġenerali li jirregolaw l-investimenti kapitali, li kien jipprovdi b'mod partikolari deroga mir-regola tat-tneħħija ta' telf.

9 Wara n-notifika tal-abbozz ta' liġi inkwistjoni skont l-Artikolu 108(3) TFUE, il-Kummissjoni Ewropea pprojbixxiet id-deroga prevista billi kklassifikatha bħala għajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq intern, permezz tad-Deċiżjoni 2010/13/KE, tat-30 ta' Settembru 2009, dwar l-iskema ta' għajnuna Nru C 2/09 (ex N 221/08 u N 413/08) li l-Ġermanja għandha l-intenzjoni li tagħti biex timmodernizza l-kundizzjonijiet ġenerali għall-investimenti kapitali (ĠU 2010, L 6, p. 32).

10 F'Ġunju 2009, il-Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (liġi dwar l-assigurazzjoni għall-mard relatata mat-tnaqqis fiskali favur iċ-ċittadini) daħlet l-Artikolu 8c(1a) tal-KStG (iktar 'il quddiem il-"klawżola ta' ristrutturazzjoni" jew il-"miżura kkontestata"), li jipprovdi li r-riportar ta' telf jibqa' possibbli meta l-akkwist ta' impriża f'diffikultà isir għall-finijiet ta' ristrutturazzjoni. Skont din il-klawżola, entità tista' tirriporta telf ukoll fil-każ ta' akkwist ta' holding li jikkawża preġudizzju, fil-kundizzjonijiet li ġejjin:

a) l-akkwist tal-azzjonijiet huwa intiż għar-ristrutturazzjoni tal-kumpannija;

b) fil-mument tal-akkwist, l-impriża hija insolventi jew fi stat ta' dejn eċċessiv jew mhedda li ssir hekk;

ċ) l-istrutturi essenzjali tal-impriża huma miżmuma, li jippreżumi:

— li l-entità tonora ftehim intern li jinkludi regola dwar iż-żamma ta' impjiegi,

— jew iż-żamma ta' 80 % tal-impjiegi (ikkalkolati skont l-ispiża tal-pagi annwali medja) għall-ewwel ħames snin wara l-akkwist,

— jew li fit-tnax-il xahar wara l-akkwist, jingħata kontribut essenzjali fil-kapital operattiv jew jitħassru djun li jkunu għad għandhom valur ekonomiku; jitqies li jkun sar kontribut essenzjali meta l-kapital operattiv il-ġdid jikkorrispondi tal-inqas għal 25 % tal-attiv tas-sena finanzjarja preċedenti; kull trasferiment imwettaq mill-kumpannija b'kapital azzjonarju fit-tliet snin ta' wara l-kontribut mill-ġdid tal-kapital operattiv inaqqas il-valur tal-kapital operattiv il-ġdid;

d) ma jkunx hemm bdil tas-settur ekonomiku matul il-ħames snin wara l-akkwist;

e) fil-mument tal-akkwist tal-azzjonijiet, l-impriża ma waqqfitx l-attivitajiet tagħha.

11 Il-klawżola ta' ristrutturazzjoni daħlet fis-seħħ fl-10 ta' Lulju 2009, b'effett retroattiv mill-1 ta' Jannar 2008, jiġifieri fl-istess data tad-dħul fis-seħħ tar-regola tat-tneħħija ta' telf.

Il-klawżoli dwar ir-riżervi moħbija u dwar il-gruppi ta' impriżi

12 F'Diċembru 2009, il-Wachstumsbeschleunigungsgesetz (liġi dwar l-aċċelerazzjoni tat-tkabbir ekonomiku) introduċiet, b'effett mill-1 ta' Jannar 2010, żewġ eċċezzjonijiet ġodda għar-regola tat-tneħħija ta' telf, jiġifieri, minn naħa, il-ħames sentenza tal-Artikolu 8c(1) tal-KStG (iktar 'il quddiem il-"klawżola dwar il-gruppi ta" impriżi), u min-naħa l-oħra, is-sitt sentenza tal-Artikolu 8c(1) tal-KStG (iktar 'il quddiem il-"klawżola dwar ir-riżervi moħbija").

13 Il-klawżola dwar il-gruppi ta' impriżi tipprovdi li r-riportar ta' telf jinżamm għal kull ristrutturazzjoni mwettqa esklużivament fi grupp ta' impriżi mmexxija minn persuna jew kumpannija waħda li għandha 100 % tal-azzjonijiet.

14 Il-klawżola dwar ir-riżervi moħbija tipprovdi li r-riportar ta' telf jinżamm sa fejn, waqt l-akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju, dan it-telf jikkorrispondi għal riżervi moħbija tal-kapital operattiv tal-kumpannija, filwaqt li "riżervi moħbija" huma l-ammont li jirriżulta mid-differenza bejn, minn naħa, il-kapital proprju kif jirriżulta, fl-intier tiegħu, mill-kalkolu fiskali tal-profitti, u min-naħa l-oħra, il-valur tal-azzjonijiet tal-kumpannija li jikkorrispondu għal dan il-kapital proprju.

Il-fatti li wasslu għall-kawża

15 Ir-rikorrenti, Heitkamp BauHolding GmbH, hija kumpannija li, wara l-2008, kienet f'riskju ta' insolvenza u kienet teħtieġ ristrutturazzjoni.

16 Fl-20 ta' Frar 2009, il-kumpannija parent tar-rikorrenti, Heitkamp KG, xtrat l-azzjonijiet tar-rikorrenti sabiex dawn iż-żewġ kumpanniji jingħaqdu.

17 Fid-data tat-tranżazzjoni inkwistjoni, ir-rikorrenti kienet tissodisfa l-kundizzjonijiet għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, kif jirriżulta mill-informazzjoni vinkolanti tal-Finanzamt Herne (amministrazzjoni fiskali ta' Herne) tal-11 ta' Novembru 2009 (iktar 'il quddiem l-"informazzjoni vinkolanti").

18 Barra minn hekk, fid-29 ta' April 2010, ir-rikorrenti rċeviet mill-amministrazzjoni fiskali, avviż għal ħlas dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena 2009, li kien jikkunsidra telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

19 Wara d-deċiżjoni tal-Kummissjoni li tiftaħ proċedura ta' investigazzjoni formali (ara l-punt 25 iktar 'il quddiem), il-Ministeru tal-Finanzi Ġermaniż, permezz ta' ittra tat-30 ta' April 2010, ordna lill-amministrazzjoni fiskali ma tapplikax iktar il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

20 Għalhekk, fis-27 ta' Diċembru 2010, l-avviż għal ħlas tad-29 ta' April 2010 ġie ssostitwit b'avviż għal ħlas ġdid dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena 2009, li ma kienx jikkunsidra l-klawżola ta' ristrutturazzjoni. Fix-xahar ta' Jannar 2011, ir-rikorrenti rċeviet avviżi għal ħlas dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji fir-rigward tas-snin sussegwenti jew taxxi oħra, li wkoll kienu jinjoraw il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

21 Fl-1 ta' April 2011, ir-rikorrenti rċeviet l-avviżi ta' tassazzjoni dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji u t-taxxa tal-kummerċ bażika għas-sena 2009. Minħabba n-nuqqas ta' applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, ir-rikorrenti ma setgħetx tirriporta t-telf eżistenti fil-31 ta' Diċembru 2008.

22 Fid-19 ta' April 2011, l-amministrazzjoni fiskali annullat l-informazzjoni vinkolanti.

23 Fit-22 ta' Lulju 2011, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja bagħtet lill-Kummissjoni, kif ordnat fid-deċiżjoni kkontestata (ara l-punt 34 iktar 'il quddiem), il-lista ta' kumpanniji li kienu bbenefikaw mill-miżura kkontestata. Ir-rikorrenti kienet fost il-kumpanniji li għalihom l-informazzjoni vinkolanti dwar l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet ġiet annullata.

24 Ir-rikorrenti ppreżentat rikors kontra l-avviż għal ħlas u l-avviżi ta' tassazzjoni fuq imsemmija maħruġa mill-amministrazzjoni fiskali u qrati fiskali kompetenti. B'digriet tal-1 ta' Awwissu 2011, il-Finanzgericht Münster (qorti tal-finanzi ta' Münster) laqgħet is-sospensjoni tal-eżekuzzjoni tal-imsemmija avviżi.

Il-proċedura amministrattiva

25 Permezz tal-ittri datati l-5 ta' Awwissu u t-30 ta' Settembru 2009, il-Kummissjoni talbet lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja informazzjoni dwar l-Artikolu 8c tal-KStG. L-awtoritajiet Ġermaniżi rrispondew għal din it-talba permezz tal-ittri datati l-20 ta' Awwissu u l-5 ta' Novembru 2009. Permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Frar 2010 (ĠU C 90, p. 8, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni tal-ftuħ"), il-Kummissjoni fetħet il-proċedura ta' investigazzjoni formali prevista fl-Artikolu 108(2) TFUE dwar l-għajnuna mill-Istat C 7/10 (ex NN 5/10).

26 Wara l-pubblikazzjoni tad-deċiżjoni tal-ftuħ f'*Il-Ġurnal Uffiċjali tal-Unjoni Ewropea* fit-8 ta' April 2010, il-partijiet ikkonċernati ġew mistiedna jissottomettu l-osservazzjonijiet tagħhom. L-awtoritajiet Ġermaniżi ssottomettew it-tweġiba tagħhom permezz ta' ittra bid-data tad-9 ta' April 2010.

27 Fid-9 ta' April u fit-3 ta' Ġunju 2010, saru żewġ laqgħat bejn is-servizzi tal-Kummissjoni u r-rappreżentanti tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja. Fit-2 ta' Lulju 2010 din tal-aħħar issottomettiet iktar informazzjoni. Il-Kummissjoni ma rċeviet l-ebda osservazzjoni minn partijiet terzi kkonċernati.

Id-deċiżjoni kkontestata

28 Fis-26 ta' Jannar 2011, il-Kummissjoni adottat d-Deċiżjoni 2011/527/UE, dwar l-għajnuna mill-Istat C 7/10 (ex CP 250/09 u NN 5/10) implimentata mill-Ġermanja Skema għar-riport ta' telf ta' taxxa fil-każ tar-ristrutturar ta' kumpaniji f'diffikultà ("[KStG] Sanierungsklausel") (ĠU L 235, p. 26, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kkontestata").

29 Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni kklassifikat il-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala għajnuna mill-Istat.

30 L-ewwel nett, il-Kummissjoni rrilevat li l-possibbiltà mogħtija mill-Gvern Ġermaniż lil ċerti impriżi li jnaqqsu l-piż fiskali tagħhom billi jirriportaw it-telf kienet twassal għal telf ta' dħul pubbliku u għalhekk kienet mogħtija minn riżorsi tal-Istat. Hija żiedet tgħid li l-għajnuna kienet mogħtija abbażi ta' liġi u għalhekk kienet imputabbli lill-Istat.

31 It-tieni nett, il-Kummissjoni kkunsidrat li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet tistabbilixxi eċċezzjoni għar-regola ġenerali, li kienet tistabbilixxi t-tneħħija ta' telf mhux użat minn kumpanniji li l-azzjonisti tagħhom jinbidlu. L-imsemmija klawżola setgħet għalhekk tagħti vantaġġ selettiv lill-impriżi li kienu jissodisfaw il-kundizzjonijiet sabiex jibbenefikaw minnha, vantaġġ li ma kienx iġġustifikat min-natura jew l-istruttura ġenerali tas-sistema. Fil-fatt, skont il-Kummissjoni, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet intiża sabiex tiġġieled kontra l-problemi dovuti għall-kriżi ekonomika u finanzjarja, li kien jikkostitwixxi għan estrinsiku għas-sistema fiskali.

32 It-tielet nett, il-Kummissjoni kkonstatat li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet tapplika għall-fergħat kollha tal-ekonomija Ġermaniża u li dawn kienu kważi kollha rrappreżentati fis-swieq fejn tirrenja l-kompetizzjoni u fejn kien sar kummerċ bejn l-Istati Membri. Għalhekk, il-miżura setgħet kienet tali li taffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri u li twassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni. Barra minn hekk, peress li l-impriżi benefiċjarji potenzjali kienu impriżi f'diffikultà fis-sens tal-Linji Gwida Komunitarji dwar l-għajnuna mill-Istat għas-salvataġġ u għar-ristrutturazzjoni ta' impriżi f'diffikultà (ĠU 2004, C 244, p. 2), ebda waħda minnhom ma kienet koperta fis-sens tar-Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 1998/2006, tal-15 ta' Diċembru 2006, dwar l-applikazzjoni tal-Artikoli 87 u 88 [KE] dwar l-għajnuna *de minimis* (ĠU L 314M, p. 654).

33 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni eżaminat jekk il-miżura setgħetx tkun ikkunsidrata kompatibbli mas-suq intern u kkonkludiet li l-għajnuna favur ċerti benefiċjarji setgħet' tkun awtorizzata taħt il-forma ta' ammont ta' għajnuna limitata kompatibbli mas-suq intern, sa fejn din kienet tissodisfa r-rekwiżiti kollha ta' sistema ta' għajnuna Ġermaniża li hija kienet approvat fis-sens tal-Qafas temporanju għal miżuri ta' għajnuna mill-Istat biex isostnu l-appoġġ għall-finanzjament fil-kriżi finanzjarja u ekonomika attwali (ĠU 2009, C 83, p. 1). Mill-banda l-oħra, il-Kummissjoni eskludiet li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet kompatibbli mas-suq intern abbażi tal-Linji Gwida dwar l-għajnuna mill-Istat għas-salvataġġ u għar-ristrutturazzjoni ta' impriżi f'diffikultà, tal-Linji Gwida dwar l-għajnuna Reġjonali mill-Istat għall-perijodu 2007-2013 (ĠU 2006, C 54, p. 13) u tal-Linji Gwida dwar l-għajnuna mill-Istat għall-ħarsien tal-ambjent (ĠU 2008, C 82, p. 1), kif ukoll fid-dawl tal-Artikolu 107(3) TFUE.

34 Fit-tielet lok, il-Kummissjoni ordnat lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sabiex tieħu kull miżura neċessarja sabiex tirkupra l-għajnuna mogħtija illegalment mingħand il-benefiċjarji. Barra minn hekk, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kellha tistabbilixxi lista ta' impriżi li kienu bbenefikaw mill-għajnuna sa mill-1 ta' Jannar 2008. Il-Kummissjoni ppreċiżat ukoll li l-iskadenza annwali għall-ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji kienet id-data rilevanti li fiha l-għajnuna kkonċernata tqiegħdet għad-dispożizzjoni tal-benefiċjarji u li l-ammont tal-għajnuna li kellu jiġi rkuprat kellu jkun ikkalkolat abbażi tad-dikjarazzjonijiet fiskali tal-impriżi kkonċernati. Skont il-Kummissjoni, l-ammont tal-għajnuna kien jikkorrispondi għad-differenza bejn l-ammont tat-taxxa li kienet tkun dovuta mingħajr l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni u t-taxxa li fil-fatt tħallset wara l-applikazzjoni tagħha.

35 Id-dispożittiv tad-deċiżjoni kkontestata huwa fformulat kif ġej:

"Artikolu 1

L-għajnuna mill-istat mogħtija abbażi tal-Artikolu 8c(1a) tal-[KStG], imdaħħla fis-seħħ illegalment mill-Ġermanja bi ksur tal-Artikolu 108(3) TFUE, hija inkompatibbli mas-suq intern.

Artikolu 2

L-għajnuna individwali mogħtija taħt l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 hija kompatibbli mas-suq intern taħt l-Artikolu 107(3)(b), kif interpretat mill-Qafas Temporanju, sakemm l-ammont tal-għajnuna ma jaqbiżx l-EUR 500,000, il-benefiċjarju ma kienx impriża f'diffikultà fl-1 ta' Lulju 2008 u l-kondizzjonijiet l-oħra kollha stipulati fit-taqsima 4.2.2 tal-Qafas Temporanju jiġu sodisfatti.

Artikolu 3

L-għajnuna individwali mogħtija taħt l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 li, fil-ħin li tingħata, tissodisfa l-kondizzjonijiet stabbiliti minn kwalunkwe skema ta' għajnuna approvata mill-Kummissjoni fuq bażi legali oħra għajr ir-[Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 800/2008, tas-6 ta' Awwissu 2008, li jiddikjara ċerti kategoriji ta' għajnuna bħala kompatibbli mas-suq komuni (Regolament għal Eżenzjoni Ġenerali Sħiħa) skont l-Artikoli 87 [KE] u 88 [KE] (ĠU L 214, p. 3)], il-Linji Gwida tal-Għajnuna

Reġjonali, il-Linji Gwida tar-Riċerka, l-Iżvilupp u l-Innovazzjoni [(ĠU 2006, C 323, p. 1)], u li ma teskludix lill-impriżi f'diffikultà bħala benefiċjarji potenzjali, hija kompatibbli mas-suq intern, sal-intensitajiet massimi ta' għajnuna applikabbli għal dik it-tip ta' għajnuna.

Artikolu 4

1. Il-Ġermanja għandha tirtira l-iskema msemmija fl-Artikolu 1.

2. Il-Ġermanja għandha tirkupra l-għajnuna inkompatibbli mogħtija taħt l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 mill-benefiċjarji.

[…]

Artikolu 6

1. Fi żmien xahrejn min-notifika ta' din id-Deċiżjoni, il-Ġermanja għandha tissottometti l-informazzjoni li ġejja lill-Kummissjoni:

(a) Il-lista ta' benefiċjarji li jkunu rċevew għajnuna taħt l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 u l-ammont totali tal-għajnuna rċevuta minn kull wieħed minnhom taħt l-iskema;

[…]"

Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet

36 Permezz ta' rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fis-6 ta' Ġunju 2011, ir-rikorrenti bdiet din l-azzjoni.

37 B'att separat ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fis-16 ta' Settembru 2011, il-Kummissjoni qajmet eċċezzjoni ta' inammissibbiltà skont l-Artikolu 114 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali tat-2 ta' Mejju 1991. Ir-rikorrenti ppreżentat l-osservazzjonijiet tagħha dwar din l-eċċezzjoni fl-20 ta' Ottubru 2011.

38 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fid-29 ta' Awwissu 2011, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja talbet li tintervjeni f'din il-proċedura insostenn tat-talbiet tar-rikorrenti. B'digriet tal-5 ta' Ottubru 2011, il-President tat-Tieni Awla tal-Qorti Ġenerali aċċetta dan l-intervent. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ppreżentat in-nota ta' intervent tagħha, limitata għall-ammissibbiltà, u l-partijiet l-oħra ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom f'dan ir-rigward fit-termini mogħtija.

39 Peress li kien hemm bidla fil-kompożizzjoni tal-Awli tal-Qorti Ġenerali u l-Imħallef Relatur ġie assenjat lit-Tmien Awla, din il-kawża ġiet għalhekk assenjata lil din l-Awla.

40 Permezz ta' digriet tat-30 ta' Jannar 2012, il-President tat-Tmien Awla, fuq talba tar-rikorrenti, ordna s-sospensjoni tal-proċedura sal-4 ta' Settembru 2012.

41 Peress li kien hemm bidla fil-kompożizzjoni tal-Awli tal-Qorti tal-Ġenerali u l-Imħallef Relatur ġie assenjat lid-Disa' Awla, din il-kawża ġiet għalhekk assenjata lil din l-Awla.

42 B'digriet tal-Qorti Ġenerali (id-Disa' Awla) tal-21 ta' Mejju 2014, l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà ġiet magħquda mal-mertu, skont l-Artikolu 114(1) tar-Regoli tal-Proċedura tat-2 ta' Mejju 1991.

43 Fit-3 ta' Lulju 2014, il-Kummissjoni ppreżentat ir-risposta tagħha. Ir-replika u l-kontroreplika ġew ppreżentati fil-15 ta' Awwissu 2014 mir-rikorrenti u fit-13 ta' Diċembru 2014 mill-Kummissjoni, rispettivament.

44 Fil-21 ta' Awwissu 2014, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ppreżentat in-nota ta' intervent tagħha u l-partijiet l-oħra ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom f'dan ir-rigward fit-termini mogħtija.

45 Fil-kuntest tal-miżuri ta' organizzazzjoni tal-proċedura, previsti fl-Artikolu 64 tar-Regoli tal-Proċedura tat-2 ta' Mejju 1991, il-Qorti Ġenerali (id-Disa' Awla) fid-19 ta' Mejju 2015 għamlet mistoqsijiet bil-miktub lill-partijiet, li wieġbu fit-termini mogħtija.

46 It-trattazzjoni tal-partijiet u r-risposti tagħhom għall-mistoqsijiet tal-Qorti Ġenerali nstemgħu fis-seduta tat-8 ta' Lulju 2015.

47 Ir-rikorrenti, sostnuta mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, titlob li l-Qorti Ġenerali sabiex jogħġobha:

— tiċħad l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni;

— tannulla d-deċiżjoni kkontestata;

— tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

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

— tiċħad ir-rikors bħala inammissibbli u, sussidjarjament, bħala infondat;

— tikkundanna lir-rikorrenti għall-ispejjeż.

Id-dritt

Fuq l-ammissibbiltà tar-rikors

49 Insostenn tal-eċċezzjoni tal-inammissibbiltà tagħha, il-Kummissjoni targumenta li dan ir-rikors huwa inammissibbli għar-raġuni li r-rikorrenti la wriet li l-kundizzjonijiet tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE huma ssodisfatti, u lanqas li hija kellha interess ġuridiku.

Fuq il-*locus standi* fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE

50 Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni tikkontesta l-*locus standi* tar-rikorrenti peress li ma hijiex ikkonċernata individwalment mid-deċiżjoni kkontestata.

51 Il-Kummissjoni targumenta li r-rikorrenti ma hijiex benefiċjarja effettiva tal-għajnuna individwali mogħtija skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni u li tagħha hija talbet l-irkupru. Fil-fatt, id-dejn fiskali jista' jkun stabbilit b'mod legalment vinkolanti biss permezz tal-avviż ta' tassazzjoni skont l-Artikolu 155(1) tal-Kodiċi Fiskali Ġermaniż.

52 Fin-nuqqas ta' avviż ta' tassazzjoni li jistabbilixxi dan id-dejn fiskali bl-applikazzjoni tal-miżura kkontestata, ir-rikorrenti ma tistax tibbaża l-interess individwali tagħha la fuq avviżi għal ħlas u lanqas fuq informazzjoni vinkolanti. Hija lanqas ma tista' tinvoka l-kwalità ta' parti kkonċernata fis-sens

tal-Artikolu 108(2) TFUE. Il-Kummissjoni tagħmel distinzjoni, f'dan ir-rigward, bejn it-tnissil ta' taxxa u l-iskadenza tagħha u targumenta li hija biss il-konstatazzjoni legalment vinkolanti ta' tnaqqis tad-dejn fiskali permezz ta' avviż ta' tassazzjoni li setgħet issostni l-interess individwali tar-rikorrenti.

53 F'dawn iċ-ċirkustanzi, id-deċiżjoni kkontestata ma tordnax ir-rimbors ta' għajnuna diġà mogħtija lir-rikorrenti, iżda tħalli lill-amministrazzjoni nazzjonali tislet il-konsegwenzi tal-inkompatibbiltà tas-sistema ta' għajnuna mas-suq intern permezz ta' avviżi ta' tassazzjoni. Dawn tal-aħħar jistgħu jiġu kkontestati quddiem qorti nazzjonali, kif sar f'dan il-każ, fejn il-Finanzgericht issospendiet l-eżekuzzjoni tal-avviżi ta' tassazzjoni inkwistjoni.

54 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tenfasizza li r-rikors lanqas ma huwa ammissibbli skont it-tielet każ previst mir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, peress li d-deċiżjoni kkontestata tinkludi miżuri ta' eżekuzzjoni, jiġifieri l-istabbiliment ta' avviż ta' tassazzjoni.

55 Ir-rikorrenti, sostnuta mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, targumenta li r-rikors huwa ammissibbli.

56 Skont ir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, "[k]walunkwe persuna fiżika jew ġuridika tista' [...] tressaq appell kontra att indirizzat lilha jew li jirrigwardha direttament u individwalment, kif ukoll kontra att regolatorju li jirrigwardha direttament u li ma jinvolvix miżuri ta' implimentazzjoni".

57 Għandu jitfakkar, preliminarjament, li r-rikorrenti ma hijiex id-destinatarja tad-deċiżjoni kkontestata, peress li d-destinatarja unika tagħha hija r-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

58 Għandu jiġi rrilevat ukoll li, peress li l-Artikolu 4 tad-deċiżjoni kkontestata jobbliga lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tannulla u tirkupra mingħand il-benefiċjarji l-għajnuna prevista fl-Artikolu 1 tal-imsemmija deċiżjoni, ir-rikorrenti għandha tkun ikkunsidrata li hija direttament ikkonċernata minn din id-deċiżjoni. Fil-fatt, iż-żewġ kriterji tal-interess dirett stabbiliti mill-ġurisprudenza, jiġifieri, l-ewwel, il-fatt li l-att inkwistjoni għandu jipproduċi direttament effetti fuq is-sitwazzjoni legali tar-rikorrenti, u t-tieni, il-fatt li l-imsemmi att ma għandu jħalli ebda setgħa diskrezzjonali lid-destinatarji tiegħu li huma responsabbli għall-implementazzjoni tiegħu, f'dan il-każ huma ssodisfatti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Settembru 2009, Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCompina, C-519/07 P, Ġabra, EU:C:2009:556, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata). Barra minn hekk, il-Kummissjoni ma tqajjem ebda oġġezzjoni f'dan ir-rigward.

59 Peress li l-interess dirett tar-rikorrenti huwa stabbilit, għandu jiġi vverifikat jekk ir-rikorrenti hijiex ukoll ikkonċernata individwalment mid-deċiżjoni kkontestata, mingħajr ma huwa neċessarju, fl-affermattiv, li jiġi vverifikat jekk id-deċiżjoni kkontestata tikkostitwixxix att regolatorju li ma jinkludix miżuri ta' eżekuzzjoni.

60 Skont ġurisprudenza stabbilita, il-persuni li ma humiex id-destinatarji ta' deċiżjoni ma jistgħux jallegaw li huma kkonċernati individwalment ħlief jekk din id-deċiżjoni tolqothom minħabba ċerti kwalitajiet li huma partikolari għalihom jew minħabba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzahom meta mqabbla mal-persuni l-oħra kollha u, minħabba dan il-fatt, tindividwalizzahom bl-istess mod bħad-destinatarju ta' tali deċiżjoni (sentenzi tal-15 ta' Lulju 1963, Plaumann vs Il-Kummissjoni, 25/62, Ġabra EU:C:1963:17, p. 223; 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, Ġabra, EU:C:2011:368, punt 52, u tad-19 ta' Diċembru 2013, Telefónica vs Il-Kummissjoni, C-274/12 P, Ġabra, EU:C:2013:852, punt 46).

61 Għalhekk, bħala regola, impriża ma tistax tkun intitolata tippreżenta rikors għall-annullament ta' deċiżjoni tal-Kummissjoni li tipprojbixxi skema ta' għajnuna settorjali jekk tkun ikkonċernata minn din id-deċiżjoni biss minħabba li tagħmel parti mis-settur inkwistjoni u minħabba l-kwalità tagħha ta' benefiċjarja potenzjali tal-imsemmija skema. Fil-fatt, fir-rigward ta' tali impriża, tali deċiżjoni tkun miżura ta' portata ġenerali li tapplika għal sitwazzjonijiet iddeterminati b'mod oġġettiv u jkollha effetti legali fir-rigward ta' kategorija ta' persuni previsti b'mod ġenerali u astratt (ara s-sentenzi tad-

29 ta' April 2004, L-Italja vs Il-Kummissjoni, C-298/00 P, Ġabra, EU:C:2004:240, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata, tal-11 ta' Ġunju 2009, Acegas vs Il-Kummissjoni, T-309/02, Ġabra EU:T:2009:192, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata). F'dan ir-rigward, il-possibbiltà li jiġu ddeterminati, bi ftit jew wisq preċiżjoni, in-numru jew anki l-identità tal-persuni li għalihom tapplika miżura b'ebda mod ma timplika li dawn il-persuni għandhom jitqiesu bħala kkonċernati individwalment minn din il-miżura meta din l-applikazzjoni ssir abbażi ta' sitwazzjoni oġġettiva ta' dritt jew ta' fatt iddefinita mill-att inkwistjoni (sentenza Telefónica vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar 'il fuq, EU:C:2013:852, punt 47).

62 Mill-banda l-oħra, meta deċiżjoni tolqot grupp ta' persuni li kienu identifikati jew setgħu jiġu identifikati fil-mument meta ttieħed dan l-att u abbażi ta' kriterji partikolari għall-membri ta' dan il-grupp, dawn il-persuni jistgħu jkunu kkonċernati individwalment minn dan l-att minħabba li jagħmlu parti minn grupp limitat ta' operaturi ekonomiċi (sentenzi tas-17 ta' Jannar 1985, Piraiki-Patraiki *et* vs Il-Kummissjoni, 11/82, Ġabra, EU:C:1985:18, punt 31; tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, C-182/03 u C-217/03, Ġabra, EU:C:2006:416, punt 60, u Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 54).

63 Huwa fid-dawl ta' din il-ġurisprudenza li hemm lok li jiġi vverifikat jekk, fir-rigward tas-sitwazzjoni fattwali u legali tagħha, ir-rikorrenti għandhiex tkun ikkunsidrata li hija kkonċernata individwalment mid-deċiżjoni kkontestata.

64 Preliminarjament, għall-kuntrarju tal-argumenti tar-rikorrenti, hemm lok li jiġi eskluż li l-kwalità ta' persuna "interessata" fis-sens tal-Artikolu 108(2) TFUE tista' tagħti lir-rikorrenti status partikolari ta' natura li jikkaratterizza l-interess individwali tagħha, iktar u iktar meta hija ma użatx id-drittijiet proċedurali li jirriżultaw minnha, b'mod partikolari dak li tippreżenta osservazzjoni waqt il-proċedura ta' investigazzjoni formali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005, Il-Kummissjoni vs Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Ġabra, EU:C:2005:761, punt 37).

65 Fir-rigward tal-interess individwali fis-sens tas-sentenza Plaumann vs Il-Kummissjoni, punt 60 hawn fuq (EU:C:1963:17) għandu jiġi rrilevat li s-sitwazzjoni fattwali u legali li fiha tinsab ir-rikorrenti hija kkaratterizzata mill-elementi segwenti.

66 L-ewwel nett, fil-mument ta' għeluq is-sena fiskali 2009 u għalhekk qabel ftuħ il-proċedura mibdija mill-Kummissjoni, ir-rikorrenti kellha dritt ta' riportar ta' telf skont il-leġiżlazzjoni Ġermaniża, minħabba l-fatt li l-kundizzjonijiet previsti mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienu ssodisfatti.

67 It-tieni nett, matul is-sena 2009, ir-rikorrenti għamlet profitti taxxabbli li minnhom hija naqset it-telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

68 Dawn iċ-ċirkustanzi kienu ċċertifikati mill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża permezz tal-informazzjoni vinkolanti u tal-avviż għal ħlas dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena 2009, li kienu jieħdu inkunsiderazzjoni t-telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni (ara l-punti 17 u 18 iktar 'il fuq). Barra minn hekk, il-fatt li kienet irċeviet l-imsemmija informazzjoni vinkolanti, wassal imbagħad, għall-inklużjoni ta' isem ir-rikorrenti fuq il-lista kkomunikata mill-awtoritajiet Ġermaniżi lill-Kummissjoni skont l-Artikolu 6(1)(b) tad-deċiżjoni kkontestata.

69 Għalhekk, b'applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża kien ċert li, fil-mument ta' għeluq is-sena fiskali 2009, ir-rikorrenti kellha ekonomija fiskali li, barra minn hekk, hija kienet b'pożizzjoni li tikkwantifika bi preċiżjoni. Fil-fatt, peress li l-awtoritajiet Ġermaniżi ma għandhom ebda marġni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-applikazzjoni tal-miżura kkontestata, il-kisba tal-imsemmija ekonomija fiskali, permezz tal-ħlas ta' taxxa mnaqqsa, kien biss kwistjoni ta' żmien, skont il-modalitajiet ta' applikazzjoni tas-sistema fiskali. Ir-rikorrenti kellha għalhekk dritt miksub, iċċertifikat mill-awtoritajiet Ġermaniżi qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni tal-ftuħ u mbagħad tad-deċiżjoni kkontestata, għall-applikazzjoni ta' din

l-ekonomija fiskali, li fin-nuqqas ta' dawn id-deċiżjonijiet, kienet tkun ikkonkretizzata permezz tal-ħruġ ta' avviż ta' tassazzjoni li jawtorizza r-riportar ta' telf u l-inklużjoni segwenti tiegħu fil-kontijiet tagħha. Għalhekk, hija kienet faċilment identifikabbli mill-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi u mill-Kummissjoni.

70 Għaldaqstant, ir-rikorrenti ma tistax tkun ikkunsidrata biss bħala impriża kkonċernata mid-deċiżjoni kkontestata minħabba li tappartjeni għas-settur inkwistjoni u minħabba l-kwalità tagħha ta' benefiċjarja potenzjali, iżda għall-kuntrarju għandha tkun ikkunsidrata bħala li tifforma parti minn ċirku magħluq ta' operaturi ekonomiċi, li kienu identifikati, jew tal-inqas faċilment identifikabbli fil-mument tal-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, fis-sens tas-sentenza Plaumann vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar 'il fuq (EU:C:1963:17) (ara wkoll, b'analoġija, is-sentenzi Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, punt 62 iktar 'il fuq, EU:C:2006:416, punt 63; Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 57; Comitato "Venezia vuole vivere" *et* vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar 'il fuq, EU:C:2011:368, punt 56; tas-27 ta' Frar 2014, Stichting Woonpunt *et* vs Il-Kummissjoni, C-132/12 P, Ġabra, EU:C:2014:100, punti 59 sa 61, u Stichting Woonlinie *et* vs Il-Kummissjoni, C-133/12 P, Ġabra, EU:C:2014:105, punti 46 sa 48).

71 Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata bil-fatt li, wara d-deċiżjoni tal-ftuħ u mbagħad tad-deċiżjoni kkontestata, l-awtoritajiet Ġermaniżi adottaw miżuri intiżi sabiex il-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma tkunx applikata, bħal b'mod partikolari, l-annullament tal-informazzjoni vinkolanti u l-adozzjoni ta' avviż ta' tassazzjoni dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena 2009 li ma jiħux iktar inkunsiderazzjoni t-telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni (ara l-punt 21 iktar 'il fuq).

72 Fil-fatt, l-awtoritajiet Ġermaniżi ddeċidew li jissospendu l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, mingħajr madankollu ma ħassruha u li joħorġu avviż ta' tassazzjoni mingħajr ma applikaw din il-klawżola, preċiżament sabiex jikkonformaw mad-deċiżjoni tal-ftuħ u mad-deċiżjoni kkontestata. Għalhekk, fil-kuntest tal-eżami tal-ammissibbiltà tar-rikors intiż sabiex jikkontesta d-deċiżjoni kkontestata, li permezz tagħha l-Kummissjoni kkonkludiet li l-miżura kkontestata tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat u kkonstatat l-inkompatibbiltà tagħha mas-suq intern, il-Kummissjoni ma tistax tieħu vantaġġ mill-fatt li l-awtoritajiet Ġermaniżi ħadu immedjatament il-miżuri kollha neċessarji sabiex jiżguraw li jkunu konformi ma' din id-deċiżjoni, waqt li jistennew l-eżitu ta' appell eventwali kontra tagħha.

73 Din il-konklużjoni lanqas ma hija kkontestata mill-ġurisprudenza invokata mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha u waqt is-seduta, u b'mod partikolari mis-sentenzi Telefónica vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar 'il fuq (EU:C:2013:852), tal-11 ta' Ġunju 2009, AMGA vs Il-Kummissjoni (T-300/02, Ġabra, EU:T:2009:190), Acegas vs Il-Kummissjoni, punt 61 iktar 'il fuq (EU:T:2009:192), u tat-8 ta' Marzu 2012, Iberdrola vs Il-Kummissjoni (T-221/10, Ġabra, EU:T:2012:112).

74 Fil-fatt, iċ-ċirkustanzi fattwali f'dawn il-kawżi ma humiex komparabbli ma' dawk inkwistjoni f'din il-kawża fejn ġie kkonstatat li, minħabba partikolaritajiet fil-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża, ir-rikorrenti kienet tibbenefika minn dritt miksub għal ekonomija fiskali, iċċertifikat mill-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi (ara l-punt 68 iktar 'il fuq), fejn din iċ-ċirkustanza tiddistingwiha minn operaturi oħra li huma kkonċernati biss bħala benefiċjarji potenzjali tal-miżura kkontestata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 55).

75 Il-konklużjoni fil-punt 69 iktar 'il fuq lanqas ma hija kkontestata mill-argument tal-Kummissjoni li huwa biss vantaġġ mogħti permezz ta' riżorsi statali li jista' jsostni l-interess individwali tar-rikorrenti u li jipprovdi li jkun hemm piż finanzjarju għall-Istat biss fil-mument fejn it-tnaqqis tat-taxxa jkun ġie kkonstatat b'avviż ta' tassazzjoni.

76 Fil-fatt, għandu jitfakkar li l-elementi li fuqhom il-ġurisprudenza tibbaża l-interess individwali fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE (ara l-punti 60 sa 62 iktar 'il fuq) ma jaqblux neċessarjament mal-elementi li jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (ara, b'analoġija, is-sentenza Comitato "Venezia voule vivere" *et* vs Il-Kummissjoni, punt 60 hawn fuq, EU:C:2011:368, punti 56, 63 u 64). Fis-sens tas-sentenza Plaumann vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar 'il fuq (EU:C:1963:17, p. 223), il-persuna li ma hijiex id-destinatarja ta' deċiżjoni hija kkonċernata individwalment minn deċiżjoni jekk din tolqotha minħabba ċerti kwalitajiet li huma partikolari għaliha jew minħabba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzaha meta mqabbla mal-persuni l-oħra kollha u jekk hija tagħmel, għalhekk, parti minn ċirku ristrett ta' operaturi ekonomiċi.

77 Issa, f'dan il-każ, għandu jitfakkar li, bl-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali, ir-rikorrenti kellha, qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni tal-ftuħ u mbagħad tad-deċiżjoni kkontestata, dritt miksub, iċċertifikat mill-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi, sabiex twettaq ekonomija fiskali għas-sena fiskali 2009. Mill-bqija il-Kummissjoni stess ippreċiżat, fil-premessa 50 tad-deċiżjoni kkontestata, li s-sempliċi possibbiltà mogħtija mill-Gvern Ġermaniż lil ċerti impriżi li jnaqqsu l-piż tat-taxxa tagħhom permezz tar-riport ta' telf kien iwassal għal telf ta' dħul pubbliku u kien jikkostitwixxi għajnuna mill-Istat.

78 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, hemm lok li jiġi konkluż li fiċ-ċirkustanzi tal-każ, ir-rikorrenti hija kkonċernata direttament u individwalment mid-deċiżjoni kkontestata.

79 Għalhekk ir-rikorrenti għandha *locus standi* fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE.

Fuq l-interess ġuridiku

80 Il-Kummissjoni targumenta li r-rikorrenti ma hijiex il-benefiċjarja ta' għajnuna u għalhekk ma tista' tieħu l-ebda vantaġġ mill-eventwali annullament tad-deċiżjoni kkontestata mill-Qorti Ġenerali. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma hijiex marbuta, wara l-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, li tirkupra l-għajnuna mingħand ir-rikorrenti, u indipendentement minn eventwali annullament tad-deċiżjoni kkontestata, l-awtoritajiet Ġermaniżi jistgħu jiddeċiedu f'kull ħin li jħassru l-miżura kkontestata fl-intier tagħha.

81 Ir-rikorrenti, sostnuta mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, tikkontesta dawn l-argumenti.

82 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li rikors għal annullament imressaq minn persuna fiżika jew ġuridika huwa ammissibbli biss sa fejn ir-rikorrent ikollu interess li l-att ikkontestat jiġi annullat. Tali interess jippreżumi li l-annullament ta' dan l-att jista' jkollu, minnu nnifsu, konsegwenzi legali u li r-rikors b'hekk jista', bl-eżitu tiegħu, jipprovdi benefiċċju lill-parti li tkun ippreżentatu (ara f'dan is-sens, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 63; Stichting Woonpunt *et* vs Il-Kummissjoni, punt 70 iktar 'il fuq, EU:C:2014:100, punti 50 sa 54, u Stichting Woonlinie *et* vs Il-Kummissjoni, punt 70 iktar 'il fuq, EU:C:2014:105, punt 54).

83 Il-kundizzjonijiet għall-ammissibbiltà tar-rikors jiġu evalwati, mingħajr ħsara għall-kwistjoni differenti tat-telf tal-interess ġuridiku, fil-mument tal-introduzzjoni tar-rikors (ara s-sentenza tal-21 ta' Marzu 2002, Shaw u Falla vs Il-Kummissjoni, T-131/99, Ġabra, EU:T:2002:83, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

84 F'dan il-każ, ir-rikorrenti kienet tissodisfa l-kundizzjonijiet sabiex tibbenefika mill-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni u kienet kisbet vantaġġ li jirriżulta minn din il-klawżola, kif jirriżulta mill-punti 66 sa 69 iktar 'il fuq.

85 Minkejja li l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet sospiża wara l-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, skont l-Artikolu 34(6) tal-KStG, f'każ ta' annullament tagħha din il-klawżola ta' ristrutturazzjoni terġa' tapplika mill-ġdid, b'effett retroattiv, għal kull impriża li l-avviż ta' tassazzjoni tagħha jkun għadu ma sarx definittiv, inkluż ir-rikorrenti, b'tali mod li l-annullament tad-deċiżjoni kkontestata huwa ta' benefiċċju għaliha.

86 Barra minn hekk, anki jekk jiġi preżunt, kif targumenta l-Kummissjoni, li r-rikorrenti ma tistax tibbenefika iktar fil-futur, peress li tpoġġiet f'sitwazzjoni ta' likwidazzjoni, xorta jibqa' l-fatt li, peress li bbenefikat qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, f'każ ta' annullament tagħha, hija jkollha d-dritt li titlob l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, tal-inqas għal dak li jirrigwarda t-tassazzjoni tad-dħul tas-sena 2009.

87 Għaldaqstant, ir-rikorrenti għandha interess ġuridiku kontra d-deċiżjoni kkontestata.

88 Għalhekk ir-rikors huwa ammissibbli.

Fuq il-mertu

89 Insostenn tar-rikors tagħha, ir-rikorrenti tqajjem żewġ motivi, dwar in-nuqqas ta' natura selettiva tal-miżura kkontestata.

90 Preliminarjament, f'dan il-kuntest għandu jitfakkar li l-Artikolu 107(1) TFUE jipprojbixxi l-għajnuna li "tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti prodotturi", jiġifieri l-għajnuna selettiva.

91 Skont ġurisprudenza stabbilita, l-ewwel nett, il-klassifikazzjoni ta' miżura fiskali nazzjonali bħala "selettiva" teħtieġ l-identifikazzjoni u l-eżami minn qabel tas-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat. It-tieni nett, huwa fil-konfront ta' din is-sistema fiskali komuni jew "normali" li għandha tiġi evalwata u stabbilita n-natura eventwalment selettiva tal-vantaġġ mogħti mill-miżura fiskali inkwistjoni, u dan filwaqt li jintwera li din il-miżura tidderoga mis-sistema komuni msemmija sa fejn tiddistingwi bejn operaturi li, fid-dawl tal-għan segwit mill-imsemmija sistema, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, C-78/08 sa C-80/08, Ġabra, EU:C:2011:550, punti 50 u 54, u tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Il-Gvern ta' Ġibilità u Ir-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, Ġabra, EU:C:2011:732, punt 75). Wara dawn iż-żewġ stadji ta' eżami, miżura tista' tikklassifika bħala selettiva *prima facie*.

92 Madankollu, miżura ma tissodisfax dan il-kundizzjoni ta' selettività, jekk għalkemm tikkostitwixxi vantaġġ għal benefiċjarju, hija ġġustifikata min-natura jew mill-istruttura ġenerali tas-sistema li tagħmel parti minnha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Ġabra, EU:C:2001:598, punt 42, u Paint Graphos *et*, punt 91 iktar 'il fuq, EU:C:2011:550, punt 64). Wara dan l-eventwali tielet stadju, miżura hija kklassifikata bħala selettiva.

93 Għandu jitfakkar li, sabiex jiġi pprovat li l-miżura inkwistjoni tapplika b'mod selettiv għal ċerti impriżi jew għal ċerti prodotturi, il-Kummissjoni għandha turi li din tintroduċi distinzjonijiet bejn impriżi li jinsabu, fid-dawl tal-għan tas-sistema inkwistjoni, f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli, filwaqt li, huwa l-Istat Membru li introduċa din id-distinzjoni bejn l-impriżi fil-qasam tal-ispejjeż li għandu juri li din hija effettivament iġġustifikata min-natura u mill-istruttura tas-sistema inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi, C-279/08 P, Ġabra, EU:C:2011:551, punt 62 u l-ġurisprudenza ċċitata).

94 Huwa fid-dawl ta' din l-analiżi fi tliet stadji, kif tirriżulta mill-ġurisprudenza, li għandhom jiġu eżaminati ż-żewġ motivi mressqa mir-rikorrenti, li l-ewwel wieħed huwa bbażat, essenzjalment, fuq in-nuqqas ta' natura selettiva *prima facie* tal-miżura kkontestata u t-tieni wieħed jargumenta li din hija ġġustifikata min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali.

Fuq l-ewwel motiv, ibbażat fuq l-assenza ta' natura selettiva *prima facie* tal-miżura kkontestata

95 L-ewwel motiv jinqasam fi tliet partijiet. L-ewwel parti bbażata fuq żball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza. It-tieni hija bbażata fuq żball fl-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni legali u fattwali tal-kumpanniji li jeħtieġu ristrutturazzjoni u tar-rifjut tal-Kummissjoni li tikklassifika l-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura ġenerali, filwaqt li t-tielet hija bbażata fuq il-ksur tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi.

– Fuq l-ewwel parti, ibbażata fuq żball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza

96 Fid-deċiżjoni kkontestata, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata, il-Kummissjoni kkunsidrat, l-ewwel nett, l-eżistenza tar-regola, ta' applikazzjoni ġenerali, tar-riportar ta' telf u t-tieni nett, ir-regola tat-tneħħija ta' telf, li tidderoga minn dik tal-ewwel fil-każijiet ta' akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju, u t-tielet nett, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni, li tippermetti deroga mit-tieni regola u l-applikazzjoni tal-ewwel regola f'ċerti sitwazzjonijiet partikolari.

97 Billi telqet minn dawn l-elementi, fil-premessa 66 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tikkonkludi li, fil-kuntest tas-sistema fiskali Ġermaniża dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, it-tneħħija ta' telf kienet tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza, jiġifieri r-regola ġenerali applikabbli f'kull każ ta' bidla fl-azzjonisti, u li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet tikkostitwixxi eċċezzjoni għal din ir-regola.

98 Ir-rikorrenti sostnuta mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, targumenta li l-Kummissjoni wettqet żball fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza għall-finijiet tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata. Il-Kummissjoni kkunsidrat b'mod żbaljat li r-regola tat-tneħħija ta' telf kienet tikkostitwixxi r-regola ġenerali u li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet eċċezzjoni għal din ir-regola.

99 Skont ir-rikorrenti, is-sistema ta' referenza hija kkostitwita mir-regola tar-riportar ta' telf bħala korollarja tal-prinċipju kostituzzjonali ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva. Ir-regola tat-tneħħija ta' telf hija eċċezzjoni għall-imsemmi prinċipju u ma tistax tkun ikkunsidrata bħala s-sistema ta' referenza, filwaqt li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni, li tintroduċi eċċezzjoni għal din l-eċċezzjoni, hija limitata sabiex tistabbilixxi mill-ġdid ir-regola ġenerali, jiġifieri r-regola tar-riportar ta' telf, bħal eċċezzjonijiet oħra, bħal klawżola dwar il-gruppi ta' impriżi u dik dwar ir-riżervi moħbija.

100 Il-Kummissjoni teċċepixxi, preliminarjament, l-inammissibbiltà tal-ewwel parti tal-ewwel motiv, peress li huwa bbażat fuq fatti ġodda li ma kinux invokati fil-proċedura amministrattiva. Hija tfakkar li ddefinixxiet ir-regola tat-tneħħija ta' telf bħala d-dispożizzjoni ta' referenza, fid-deċiżjoni tal-ftuħ u fid-Deċiżjoni 2010/13 dwar il-liġi MoRaKG, mingħajr ma r-rikorrenti, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja jew partijiet oħra kkonċernati ma kkontestaw din id-definizzjoni waqt il-proċedura amministrattiva. Hija tippreċiża wkoll li d-dritt fiskali nazzjonali jikkostitwixxi, mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni Ewropea, element fattwali, li tiegħu hija ma kellhiex konoxxenza sħiħa fil-mument tal-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata u li dwarha ma hijiex marbuta li tinvestiga *ex officio*.

101 Dwar il-mertu, il-Kummissjoni tikkontesta l-argumenti tar-rikorrenti.

102 Preliminarjament hemm lok li l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni tiġi miċħuda. Fil-fatt, mill-ġurisprudenza anki invokata mill-Kummissjoni stess insostenn tal-argument tagħha, jirriżulta li l-evalwazzjoni tal-legalità ta' deċiżjoni skont l-informazzjoni li l-Kummissjoni seta' kellha fiż-żmien meta ġiet adottata, taqa' fir-realtà, fil-mertu u mhux fl-ammissibbiltà tal-motiv inkwistjoni

(ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 1996, Franza vs Il-Kummissjoni, C-241/94, Ġabra, EU:C:1996:353, punt 33; tal-24 ta' Settembru 2002, Falck u Acciaierie di Bolzano vs Il-Kummissjoni, C-74/00 P u C-75/00 P, Ġabra, EU:C:2002:524, punt 168; u tas-7 ta' Diċembru 2010, Frucona Košice vs Il-Kummissjoni, T-11/07, Ġabra, EU:T:2010:498, punt 49).

103 Fir-rigward tal-fondatezza tal-argumenti mressqa mir-rikorrenti, għandu jitfakkar li, fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ddefinixxiet, essenzjalment, ir-regola tat-tneħħija ta' telf bħala r-regola ġenerali li fid-dawl tagħha għandu jiġi eżaminat jekk hemmx distinzjoni bejn il-kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, filwaqt li r-rikorrenti tirreferi għar-regola iktar ġenerali tar-riportar ta' telf, li tapplika għat-tassazzjoni kollha.

104 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li r-regola tar-riportar ta' telf tikkostitwixxi għażla li minnha jibbenefikaw il-kumpanniji kollha waqt l-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji u, min-naħa l-oħra, li r-regola tat-tneħħija ta' telf tillimita l-imsemmija għażla għall-akkwist ta' azzjonijiet ugwali jew superjuri għal 25 % tal-kapital u tipprojbixxiha għall-akkwist ta' azzjonijiet superjuri għal 50 % tal-kapital. Din l-aħħar regola tapplika, għalhekk, sistematikament għal każijiet kollha ta' bidla fl-azzjonisti ugwali jew superjuri għal 25 % tal-kapital, mingħajr ma tagħmel distinzjoni skont in-natura jew il-karatteristiċi tal-impriżi kkonċernati.

105 Barra minn hekk, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija fformulata taħt il-forma ta' eċċezzjoni għar-regola tat-tneħħija ta' telf u tapplika biss għas-sitwazzjonijiet, stabbiliti, li huma suġġetti għal din l-aħħar regola.

106 Għalhekk, għandu jiġi kkonstatat li r-regola tat-tneħħija ta' telf, bħar-regola tar-riportar ta' telf, tagħmel parti mis-sistema leġiżlattiva li fiha taqa' l-miżura kkontestata. Fi kliem ieħor is-sistema leġiżlattiva rilevanti f'dan il-każ hija komposta mir-regola ġenerali tar-riportar ta' telf, kif limitat mir-regola tat-tneħħija ta' telf, u huwa preċiżament f'dan il-kuntest li għandu jiġi jivverifika jekk il-miżura kkontestata tagħmilx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 91 iktar 'il fuq, peress li din il-kwistjoni hija esposta fil-kuntest tat-tieni parti tal-ewwel motiv.

107 Għalhekk, hemm lok li jiġi konkluż li l-Kummissjoni ma wettqitx żball meta, filwaqt li kkonstatat l-eżistenza ta' regola iktar ġenerali, jiġifieri dik tar-riportar ta' telf, hija stabbilixxiet li s-sistema leġiżlattiva ta' referenza għall-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata hija kkostitwita mir-regola tat-tneħħija ta' telf.

108 Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata mill-argumenti tar-rikorrenti, ibbażati fuq id-dubji tal-qrati nazzjonali dwar il-kostituzzjonalità tar-regola tat-tneħħija ta' telf u tal-bżonn ta' interpretazzjoni restrittiva ta' din ir-regola fid-dawl tal-prinċipji kostituzzjonali. Fil-fatt, dawn l-argumenti ma jipprekludux li jiġi konkluż li din ir-regola tagħmel parti mid-dritt nazzjonali sakemm hija ma tħassritx u l-klawżola ta' ristrutturazzjoni tapplika biss skont l-applikazzjoni tal-imsemmija regola. Għalhekk, il-Kummissjoni ma setgħetx tinjora din ir-regola fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza, anki jekk għandha tkun interpretata, jekk ikun il-każ, b'mod ristrettiv.

109 Bl-istess mod, l-argumenti intiżi sabiex juru n-natura derogatorja tar-regola tat-tneħħija ta' telf fid-dawl tal-prinċipji kostituzzjonali lanqas ma huma rilevanti, peress li l-klassifikazzjoni tal-imsemmija regola bħala eċċezzjoni għal regola superjuri tad-dritt, bħall-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva, ma jipprekludix li hija tagħmel parti mis-sistema ta' referenza li fiha taqa' l-miżura kkontestata u li fir-rigward tagħha għandha tiġi evalwata n-natura selettiva ta' din tal-aħħar.

110 Għalhekk l-ewwel parti tal-ewwel motiv għandha tiġi miċħuda.

– Fuq it-tieni parti, ibbażata fuq żball fl-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u fuq il-klassifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura ġenerali

111 Fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li r-regola tat-tneħħija ta' telf kellha kamp ta' applikazzjoni iktar wiesa' minn dak tar-regola l-antika (premessa 10), li inizjalment ir-regola ma kienet tipprovdi l-ebda eċċezzjoni (premessa 11) u li, kif jirriżulta mill-espożizzjoni tal-motivi tal-liġi li tirriforma t-tassazzjoni tal-kumpanniji tal-2008 (ara l-punt 6 iktar 'il fuq), ir-regola kellha għan doppju: minn naħa, dak li tissimplifika r-regoli u min-naħa l-oħra, dak li jiġi mmirat aħjar l-abbuż (premessa 12). Hija enfasizzat wkoll li n-nuqqas ta' eċċezzjoni espliċita sabiex tippermetti r-riportar ta' telf f'każ ta' ristrutturazzjoni kien ikkumpensat mill-possibbiltà, għall-awtoritajiet fiskali, li jirrinunzjaw għal djun tat-taxxa abbażi tad-Digriet ta' ristrutturazzjoni (premessa 12; ara l-punt 7 iktar 'il fuq).

112 Billi telqet minn dawn l-elementi, fil-premessi 68 sa 79 tad-deċiżjoni kkontestata, l-ewwel nett, il-Kummissjoni sostniet li l-għan tas-sistema tat-taxxa fuq il-kumpaniji huwa li jiġġenera dħul għall-baġit u li l-għan tar-regola tat-tneħħija ta' telf hija li tipprevjeni lil impriżi li jbiddlu l-azzjonisti milli jirriportaw it-telf tagħhom. Imbagħad, hija kkunsidrat li, fid-dawl ta' dan l-għan, l-impriżi kollha li jbiddlu 25 % jew iktar mill-azzjonisti tagħhom, jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli. Fl-aħħar nett, hija tikkonstata li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni, tagħmel distinzjoni, f'din il-kategorija, bejn minn naħa, l-impriżi li, għalkemm irreġistraw telf, baqgħu finanzjarjament b'saħħithom, u min-naħa l-oħra, l-impriżi li, skont il-kundizzjonijiet stabbiliti mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni, huma insolventi jew fi stat ta' dejn eċċessiv jew mhedda li jsiru hekk.

113 Fl-ewwel lok, ir-rikorrenti targumenta li l-impriżi li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma humiex f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mil-leġiżlazzjoni, jiġifieri l-prevenzjoni tal-abbuż, ma' dik ta' impriżi oħra suġġetti għar-regola tat-tneħħija ta' telf. B'hekk, ir-regola tat-tneħħija ta' telf ma tapplikax għal sitwazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' impriżi li ma joħolqux riskju ta' skemi abbużivi.

114 Ir-rikorrenti sostnuta mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, targumenta fit-tieni lok, li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni tikkostitwixxi miżura ġenerali, għaliex minnha jibbenefikaw l-impriżi kollha għaddejjin minn diffikultajiet ekonomiċi, indipendentement mill-kobor, mis-settur jew mill-importanza tal-attività ekonomika tagħhom.

115 Il-Kummissjoni teċċepixxi, preliminarjament, li l-argumenti bbażati fuq is-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u fuq il-klassifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura ġenerali, magħmula fir-replika, jikkostitwixxu motivi ġodda u huma, għalhekk, inammissibbli.

116 Fuq il-mertu, il-Kummissjoni tikkontesta l-argumenti tar-rikorrenti.

117 Fir-rigward tal-ammissibbiltà tal-argumenti magħmula mir-rikorrenti, hemm lok li jitfakkar li, skont l-Artikolu 48(2) tar-Regoli tal-Proċedura tat-2 ta' Mejju 1991, ebda motiv ġdid ma jista' jiġi ppreżentat fil-mori tal-kawża sakemm dan il-motiv ma jkunx ibbażat fuq punti ta' dritt jew ta' fatt li joħorġu matul il-proċedura. Madankollu, motiv li jikkostitwixxi estensjoni ta' motiv imressaq preċedentement, direttament jew impliċitament, u li jkun marbut mill-qrib ma' dan il-motiv għandu jiġi ddikjarat ammissibbli (sentenza tal-11 ta' Lulju 2013, Ziegler vs Il-Kummissjoni, C-439/11, Ġabra, EU:C:2013:513, punt 46). Soluzzjoni analoga tapplika għal ilment invokat insostenn ta' motiv (sentenza tal-21 ta' Marzu 2002, Joynson vs Il-Kummissjoni T-231/99, Ġabra, EU:T:2002:84, punt 156, ikkonfermata bid-digriet tal-10 ta' Diċembru 2003 Joynson vs Il-Kummissjoni, C-204/02 P, Ġabra, EU:C:2003:660).

118 Għalhekk, fid-dawl tal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq, għandu jiġi vverifikat, jekk l-argumenti bbażati fuq is-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u fuq il-klassifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura ġenerali, żviluppati mir-rikorrenti fir-replika, jikkostitwixxux motivi ġodda jew pjuttost l-estensjoni tal-ewwel parti tal-ewwel motiv.

119 Hemm lok li jitfakkar li, permezz tal-ewwel parti tal-ewwel motiv, ibbażat fuq żball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza, il-kontestazzjoni tar-rikorrenti ssemmi l-assenza ta' wieħed mill-elementi kostituttivi ta' għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, jiġifieri l-kundizzjoni tas-selettività. Issa l-ilmenti bbażati, minn naħa, fuq in-nuqqas ta' komparabbiltà tas-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni, u min-naħa l-oħra, il-klassifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura ġenerali huma intiżi wkoll sabiex jikkontestaw, minn angoli differenti, il-kundizzjoni ta' selettività.

120 Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita, iċċitata iktar 'il fuq fil-punt 91, il-klassifikazzjoni ta' miżura fiskali bħala selettiva *prima facie* tippreżumi, l-ewwel nett, l-identifikazzjoni u l-eżami minn qabel tas-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u t-tieni, li jintwera li l-miżura fiskali inkwistjoni tagħmel distinzjoni bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mill-imsemmija sistema, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli.

121 F'dan il-każ, hemm lok li jiġi kkonstatat li, permezz tal-ewwel motiv tagħha, ir-rikorrenti kkontestat, essenzjalment, l-evalwazzjoni tal-Kummissjoni dwar in-natura selettiva *prima facie* tal-miżura kkontestata, u b'mod iktar partikolari, id-definizzjoni tas-sistema ta' referenza.

122 Għandu jiġi rrilevat ukoll li l-argumenti, iktar speċifiċi, ibbażati fuq is-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u fuq il-klassifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura ġenerali ġew żviluppati b'risposta għall-argument tal-Kummissjoni, li, fir-risposta tagħha, speċifikat li d-definizzjoni tas-sistema ta' referenza ma setgħetx issir fir-rigward tas-sistema fiskali b'mod ġenerali, iżda pjuttost fir-rigward tal-impriżi li hija tqis li huma f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli għal dik ta' impriżi li jibbenefikaw mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni. Issa, il-kwistjoni dwar jekk l-identifikazzjoni tal-impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli għandhiex issir fil-kuntest tal-ewwel u t-tieni stadju tal-eżami fuq imsemmi huwa l-oġġett ta' dibattitu bejn il-partijiet.

123 Għalhekk, hemm lok jiġi konkluż, għall-kuntrarju ta' dak li tallega l-Kummissjoni, li l-ilment inkwistjoni jikkostitwixxi estensjoni tal-ewwel parti tal-ewwel motiv u mhux motiv ġdid.

124 Għalhekk, it-tieni parti tal-ewwel motiv hija ammissibbli.

125 Fir-rigward tal-fondatezza tal-argumenti mressqa mir-rikorrenti, peress li s-sistema ta' referenza ġiet identifikata bħala li hija kkostitwita mir-regola tat-tneħħija ta' telf, għandu jiġi vverifikat fl-ewwel lok, jekk fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mis-sistema fiskali rilevanti, l-impriżi li jibbenefikaw mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni jinstabux f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli għal dik ta' impriżi oħra li huma suġġetti għar-regola tat-tneħħija ta' telf, li hija l-Kummissjoni li għandha turi fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq fil-punt 93.

126 Essenzjalment, skont il-Kummissjoni, peress li l-għan tas-sistema fiskali rilevanti f'dan il-każ huwa li tipprojbixxi li l-kumpanniji li l-azzjonisti tagħhom inbidlu jirriportaw it-telf tagħhom, l-impriżi kollha li l-azzjonisti tagħhom inbidlu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, kemm jekk jibbenefikaw mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni kif ukoll jekk le. Il-miżura kkontestata hija għalhekk selettiva *prima facie*, peress li jibbenefikaw minnha biss l-impriżi li jissodisfaw il-kundizzjonijiet tal-imsemmija klawżola.

127 Mill-banda l-oħra, skont ir-rikorrenti, peress li l-għan tas-sistema inkwistjoni huwa li jiġi evitat abbuż tar-riportar ta' telf, l-impriżi li jissodisfaw il-kundizzjonijiet tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni biss jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, għaliex dawn ma humiex f'pożizzjoni li jabbużaw mir-riportar ta' telf.

128 Kif stabbilit fil-punt 106 iktar 'il fuq, is-sistema leġiżlattiva rilevanti f'dan il-każ hija kompost mir-regola ġenerali tar-riportar ta' telf, kif limitata mir-regola tat-tneħħija ta' telf. Għalhekk, għandu jiġi kkunsidrat, kif jirriżulta mill-premessa 71 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-għan rilevanti tas-sistema fiskali ta' referenza huwa li tipprekludi li l-impriżi li l-azzjonisti tagħhom inbidlu jirriportaw it-telf tagħhom. Fi kliem ieħor, il-possibbiltà li jirriportaw telf hija ristretta jew ipprojbita fil-każ fejn, wara akkwist ta' azzjonijiet ugwali jew superjuri għal 25 % tal-azzjonijiet tagħha, l-impriża li akkumulat it-telf tibdel l-azzjonisti tagħha b'mod sostanzjali.

129 Minn dan isegwi li l-impriżi kollha li l-azzjonisti tagħhom inbidlu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk jinsabux f'sitwazzjoni ta' diffikultà jew le fis-sens tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

130 Mill-banda l-oħra, il-miżura kkontestata ma tkoprix l-impriżi kollha li l-azzjonisti tagħhom inbidlu b'mod sostanzjali, iżda tapplika għal kategorija partikolari ta' impriżi, jiġifieri l-impriżi li, skont il-formulazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, fil-mument tal-akkwist huma "insolventi jew fi stat ta' dejn eċċessiv jew mhedda li jsiru hekk" (iktar 'il quddiem l-"impriżi f'diffikultà").

131 Għandu jiġi kkonstatat li din il-kategorija ma tkoprix l-impriżi kollha li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-għan tas-sistema fiskali inkwistjoni.

132 Anki jekk jiġi preżunt, kif issostni r-rikorrenti, li l-għan rilevanti tas-sistema fiskali huwa li tevita l-abbuż tar-riportar ta' telf billi tevita l-akkwist ta' "kumpanniji empty-shell", xorta jibqa' l-fatt li l-miżura kkontestata tapplika biss għall-impriżi li jissodisfaw ċerti kundizzjonijiet, b'mod partikolari l-impriżi f'diffikultà.

133 Filwaqt li jiġi preżunt li, fis-sitwazzjonijiet li huma l-oġġett tal-miżura kkontestata, ma hemmx riskju ta' abbuż, għandu jiġi kkonstatat li l-imsemmija miżura ma tippermettix ir-riportar ta' telf f'każ ta' bidla importanti fl-azzjonisti tal-kumpannija kkonċernata, meta din il-bidla ma tirrigwardax impriżi f'diffikultà, anki jekk l-imsemmija bidla fl-azzjonisti ma tipprevedix l-akkwist ta' "kumpanniji empty-shell" u ma toħloqx għalhekk riskju ta' abbuż. Ir-riportar ta' telf huwa pprojbit anki jekk il-kundizzjonijiet l-oħra tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, b'mod partikolari dwar iż-żamma ta' strutturi essenzjali tal-kumpannija, jiġifieri l-kundizzjonijiet li jinsabu fil-paragrafi (c) sa (e) tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, ikunu ssodisfatti. Fi kliem ieħor, il-kundizzjonijiet li jinsabu fil-paragrafi (a) u (b) tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma humiex marbuta mal-għan li jiġi evitat l-abbuż. Għalhekk għandhom l-effett li jiffavorixxu l-impriżi f'diffikultà.

134 Għalhekk hemm lok li jiġi konkluż li l-Kummissjoni ma wettqitx żball meta kkunsidrat li l-miżura kkontestata kienet tagħmel distinzjoni bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-għan mogħti lis-sistema fiskali, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 91 iktar 'il fuq.

135 Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata miċ-ċirkustanza, invokata mir-rikorrenti, li derogi oħra, bħall-klawżola dwar il-gruppi ta' impriżi u dik dwar ir-riżervi moħbija, ikopru sitwazzjonijiet fejn ma hemmx riskju ta' abbuż.

136 Preżunt li dawn l-eċċezzjonijiet, bħall-klawżola ta' ristrutturazzjoni, huma ġġustifikati mill-fatt li jipprevedu sitwazzjoni fejn l-impriżi kkonċernati ma humiex f'pożizzjoni li jabbużaw mir-riportar ta' telf, xorta jibqa' l-fatt li s-sistema leġiżlattiva inkwistjoni, tittratta b'mod differenti operaturi li jinsabu, fir-rigward tal-għan tas-sistema fiskali rilevanti, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli.

137 Fil-fatt, barra l-eċċezzjonijiet fuq imsemmija, impriża ma tistax tevita t-tneħħija ta' telf, anki fl-assenza ta' kwalunkwe riskju ta' abbuż. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv għall-impriżi benefiċjarji ta' eżenzjoni mit-tassazzjoni normali ma tistax tkun ikkontestata abbażi ta' eżenzjonijiet oħra tal-istess tassazzjoni li jeżistu għall-benefiċċju ta' impriżi oħra

(ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, punt 62 iktar 'il fuq, EU:C:2006:416, punt 120, u tal-1 ta' Lulju 2010, BNP Paribas u BNL vs Il-Kummissjoni, T-335/08, Ġabra, EU:T:2010:271, punt 162).

138 Fi kwalunkwe każ, kif spjegat fil-punt 133 iktar 'il fuq, hija l-klawżola ta' ristrutturazzjoni fiha nnifisha, li għall-finijiet tal-applikazzjoni tagħha, tagħmel distinzjoni, li ma hijiex ibbażata fuq l-għan rilevanti tas-sistema fiskali kif iddefinit fil-punt 106 iktar 'il fuq, bejn l-impriżi li jissodisfaw biss il-kundizzjonijiet li jinsabu fil-paragrafi (c) sa (e) tal-imsemmija klawżola u l-impriżi li jissodisfaw ukoll il-kundizzjonijiet li jinsabu fil-paragrafi (a) u (b) tal-istess klawżola, jiġifieri l-impriżi f'diffikultà.

139 Fit-tieni lok, l-argument tar-rikorrenti u tal-intervenjenti li l-miżura kkontestata hija miżura ġenerali, peress li minnha jibbenefikaw l-impriżi kollha f'diffikultà, ma jistax jintlaqa'.

140 Fil-fatt, minn naħa, il-kwistjoni dwar jekk il-miżura għandhiex natura ġenerali, fil-kuntest tal-eżami tal-selettività ta' miżura fiskali, hija bbażata fuq il-kwistjoni dwar jekk, fir-rigward tas-sistema fiskali komuni jew normali, il-miżura inkwistjoni tagħmilx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mill-imsemmija sistema, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli. Issa, kif stabbilit fil-punti preċedenti, fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ġustament ikkunsidrat li l-miżura kkontestata tagħmel distinzjoni bejn impriżi, jiġifieri l-impriżi li jissodisfaw il-kundizzjonijiet previsti mill-miżura inkwistjoni u l-impriżi l-oħra, li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mis-sistema inkwistjoni. Anki jekk jiġi preżunt li dan l-għan, kif argumentat mir-rikorrenti, huwa li jiġi evitat abbuż tar-riportar ta' telf, għandu jiġi kkonstatat li l-miżura kkontestata, meqjusa waħedha jew maż-żewġ eċċezzjonijiet fuq imsemmija, ma tapplikax għall-impriżi kollha li huma l-oġġett ta' akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju li ma joħolqux tali riskju ta' abbuż.

141 Min-naħa l-oħra, hemm lok li jiġi kkonstatat li għall-kuntrarju tal-argumenti tar-rikorrenti, il-miżura kkontestata ma hijiex miżura ġenerali, peress li ma hijiex potenzjalment aċċessibbli għall-impriżi kollha fis-sens tas-sentenza tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T-219/10, Ġabra, taħt appell, EU:T:2014:939, punti 44 u 45). Fil-fatt, il-miżura kkontestata tiddefinixxi l-kamp ta' applikazzjoni tagħha *ratione personae*. Hija tipprevedi biss kategorija ta' impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni partikolari, jiġifieri impriżi f'diffikultà. Minħabba dan il-fatt, hija għalhekk selettiva *prima facie*.

142 Fl-aħħar nett, għandu jiġi miċħud ukoll l-argument tar-rikorrenti li jipprovdi essenzjalment, li jekk il-Kummissjoni taċċetta li n-nuqqas ta' applikazzjoni tar-regola tat-tneħħija ta' telf f'każ ta' bidla fl-azzjonisti li tirrigwarda tal-inqas 25 % tal-kapital ma tikkostitwixxix għajnuna mill-Istat, għar-raġuni li tali bidla ma tippermettix effett fuq il-politika tal-impriża, l-istess għandu japplika għal dak li jirrigwarda l-bidla fl-azzjonisti għall-finijiet ta' ristrutturazzjoni, li lanqas ma tagħti l-possibbiltà li jiġi eżerċitat effett fuq il-politika tal-impriża. Skont ir-rikorrenti, f'każ negattiv, ir-raġunament tal-Kummissjoni jwassal sabiex it-tkomplija tar-riportar ta' telf f'każ ta' akkwist ta' azzjonijiet inferjuri minn 25 % tiġi kklassifikata wkoll bħala għajnuna mill-Istat.

143 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li l-applikazzjoni tar-regola tat-tneħħija ta' telf hija bbażata fuq kriterji ġenerali, li huma applikabbli għall-impriżi kollha. B'mod partikolari, kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni, il-livell ta' 25 % jidher bħala livell raġonevoli lil hinn minn dak li wieħed jista' jippreżumi li għandu effett fuq l-impriża akkwistata u għalhekk li teżisti possibbiltà li l-akkwirent jibbenefika mit-telf riportat minnha. Mill-banda l-oħra, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni tipprovdi biss kategorija partikolari ta' impriżi, jiġifieri l-impriżi f'diffikultà.

144 Fi kwalunkwe każ, dan l-argument huwa ineffettiv, għaliex, iktar milli jinvalida l-konklużjoni li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni tippreżenta natura selettiva, huwa intiż essenzjalment sabiex juri li jeżistu sitwazzjonijiet oħra, jiġifieri l-akkwist ta' azzjonijiet ta' inqas minn 25 %, li peress li ma humiex suġġetti għar-regola tat-tneħħija ta' telf, jistgħu jagħtu lok għal vantaġġ selettiv fis-sens

tal-Artikolu 107(1) TFUE. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li r-rikorrenti ma tistax tinvoka l-eżistenza ta' miżuri oħra li jistgħu eventwalment jiġu kklassifikati bħala għajnuna mill-Istat sabiex turi li l-miżura kkontestata ma tikkostitwixxix għajnuna mill-Istat.

145 Għalhekk it-tieni parti tal-ewwel motiv għandha tiġi miċħuda.

– Fuq it-tielet parti, ibbażata fuq il-ksur tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi

146 Fir-replika tagħha r-rikorrenti targumenta li kemm il-prassi tal-Kummissjoni kif ukoll l-Avviż fuq l-applikazzjoni tar-regoli ta' għajnuna tal-Istat għall-miżuri relatati mat-tassazzjoni tan-negozju dirett (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 8, Vol. 1, p. 277) ħolqu aspettattiva leġittima li l-Kummissjoni ma tikklassifikax il-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura selettiva.

147 Il-Kummissjoni tirrispondi li dan l-ilment, ibbażat fuq il-ksur tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, huwa ġdid, għaliex tqajjem fl-istadju tar-replika, u għalhekk huwa inammissibbli. Hija ssostni wkoll li fi kwalunkwe każ, dan l-ilment għandu jiġi miċħud.

148 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li l-ilment ibbażat fuq il-ksur tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi ma kienx stabbilit la espressament u lanqas impliċitament, fir-rikors. Huwa lanqas ma jikkostitwixxi estensjoni tal-motiv stabbilit fir-rikors.

149 Għalhekk, l-argument inkwistjoni jikkostitwixxi lment ġdid, invokat għall-ewwel darba fir-replika, li ma huwiex ibbażat fuq punti ta' liġi jew ta' fatt li tqajmu matul il-proċedura. Għalhekk dan huwa lment inammissibbli skont l-Artikolu 48(2) tar-Regoli tal-Proċedura tat-2 ta' Mejju 1991, skont il-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 117 iktar 'il fuq.

150 Għalhekk hemm lok li t-tielet parti tiġi miċħuda u konsegwentement l-ewwel motiv kollu kemm hu.

Fuq it-tieni motiv, ibbażat fuq il-ġustifikazzjoni tal-miżura kkontestata min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali

151 Ir-rikorrenti ssostni li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni tippermetti, essenzjalment, l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva, li jikkostitwixxi għan inerenti tas-sistema fiskali. Hija tikkostitwixxi għalhekk miżura ġġustifikata min-natura u l-istruttura interna tas-sistema fiskali.

152 Il-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija, barra minn hekk, proporzjonata mal-għan li għandu jintlaħaq, fid-dawl tal-fatt li, minn naħa, is-sistema preċedenti, ibbażata fuq id-digriet tar-ristrutturazzjoni, kienet irriżultat insuffiċjenti fid-dawl tal-kriżi finanzjarja dinjija u li, min-naħa l-oħra, is-sistema l-ġdida ma kienet tagħti ebda setgħa diskrezzjonali lill-amministrazzjoni fiskali għal dak li jirrigwarda l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

153 Qabel xejn, il-Kummissjoni teċċepixxi l-inammissibbiltà tat-tieni motiv, li huwa bbażat fuq fatti ġodda, jiġifieri argumenti bbażati fuq id-dritt kostituzzjonali u d-dritt fiskali Ġermaniż, li ma kinux invokati fil-proċedura amministrattiva.

154 Imbagħad hija targumenta li t-tieni motiv ma jinftiehemx. B'mod partikolari, ir-rikorrenti ma spjegatx ir-raġuni li għaliha l-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva jikkostitwixxi ġustifikazzjoni min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali, u mhux ġustifikazzjoni abbażi ta' għan estern u ġenerali ta' ekwità fiskali, u lanqas kif il-leġiżlatur ippreġudika l-marġni ta' diskrezzjoni wiesa' tagħha fl-applikazzjoni ta' dan il-prinċipju billi adotta r-regola tat-tneħħija ta' telf, b'tali mod li l-adozzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni saret neċessarja.

155 Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni tikkontesta l-fondatezza tal-argumenti tar-rikorrenti.

156 Preliminarjament hemm lok li tiġi miċħuda l-eċċezzjoni mqajma mill-Kummissjoni bbażata fuq l-inammissibbiltà tal-motiv, kif sar fil-punt 102 hawn fuq. Fil-fatt, mill-ġurisprudenza invokata mill-Kummissjoni u ċċitata f'dan l-istess punt, jirriżulta li l-evalwazzjoni tal-legalità ta' deċiżjoni skont l-informazzjoni li jkollha l-Kummissjoni fil-mument li fih tagħti d-deċiżjoni, taqa' fir-realtà fil-mertu u mhux fl-ammissibbiltà.

157 Barra minn hekk, fir-rigward li l-motiv ma jinftiehemx, għandu jiġi kkonstatat, kif tirrileva r-rikorrenti, li l-Kummissjoni kienet f'pożizzjoni li teżamina l-argumenti tar-rikorrenti fuq il-mertu, u b'mod partikolari l-argument ibbażat fuq il-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva, li kif ġie indikat, issemma fid-deċiżjoni kkontestata.

158 Fir-rigward tal-fondatezza tal-argumenti tar-rikorrenti, għandu jitfakkar li, skont il-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 92 iktar 'il fuq, miżura ma tissodisfax ir-rekwiżit ta' selettività, meta filwaqt li tagħmel distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-għan li għandu jintlaħaq mis-sistema fiskali rilevanti, hija ġġustifikata min-natura jew mill-istruttura ġenerali tas-sistema li tagħmel parti minnha.

159 F'dan ir-rigward, għandha issir distinzjoni bejn, minn naħa, l-għanijiet mogħtija lil sistema fiskali partikolari u li huma esterni għaliha, u min-naħa l-oħra, il-mekkaniżmi inerenti għas-sistema fiskali nnifisha li huma meħtieġa sabiex jintlaħqu tali għanijiet, peress li dawn l-għanijiet u mekkaniżmi, bħala prinċipji fundamentali jew gwida tas-sistema fiskali inkwistjoni, jistgħu jwasslu għal tali ġustifikazzjoni, ħaġa li għandha tiġi ppruvata mill-Istat Membru (ara s-sentenzi Paint Graphos *et*, punt 91 iktar 'il fuq, EU:C:2011:550, punt 65 u l-ġurisprudenza ċċitata, u tas-7 ta' Marzu 2012, British Aggregates vs Il-Kummissjoni, T-210/02 RENV, Ġabra, EU:T:2012:110, punt 84 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għaldaqstant, eżenzjonijiet fiskali li jirriżultaw minn għan li ma jkunx relatat mas-sistema fiskali li jagħmlu parti minnha ma jistgħux jiġu eżentati mir-rekwiżiti li jirriżultaw mill-Artikolu 107(1) TFUE (sentenza Paint Graphos *et*, punt 91 iktar 'il fuq, EU:C:2011:550, punt 70).

160 Għandu jitfakkar ukoll li miżura nazzjonali tista' tkun iġġustifikata min-natura u l-istruttura ġenerali tas-sistema fiskali inkwistjoni, biss jekk, minn naħa, hija koerenti mhux biss mal-karatteristiċi inerenti għas-sistema fiskali inkwistjoni iżda wkoll fir-rigward tal-implementazzjoni ta' din is-sistema, u min-naħa l-oħra, hija konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità u ma tmurx lil hinn mil-limiti ta' dak li huwa neċessarju, fis-sens li l-għan leġittimu segwit ma jkunx jista' jintlaħaq permezz ta' miżuri b'portata iktar limitata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Paint Graphos *et*, punt 91 iktar 'il fuq, EU:C:2011:550, punti 73 sa 75).

161 Fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni għamlet distinzjoni bejn, minn naħa, l-għan tar-regola tat-tneħħija ta' telf, u min-naħa l-oħra, l-għan tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

162 Fir-rigward tal-għan tar-regola tat-tneħħija ta' telf, minkejja li, matul il-proċedura amministrattiva, l-awtoritajiet Ġermaniżi kienu invokaw l-għan li "jipprevjeni l-abbuż tar-riport ta' telf [...] fil-forma ta' xiri ta' kumpaniji [empty-shell]" (ara l-premessa 85 tad-deċiżjoni kkontestata), il-Kummissjoni kkunsidrat, hekk kif jirriżulta mill-emendi magħmula lir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf bir-regola l-ġdida, li l-għan kien li "jiġi ffinanzjat tnaqqis fir-rata tat-taxxa fuq id-dħul tal-kumpaniji minn 25 % sa 15 %" (premessa 86 tad-deċiżjoni kkontestata).

163 Mill-banda l-oħra, l-għan tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni kien, skont il-Kummissjoni, il-ġlieda kontra l-problemi dovuti għall-kriżi ekonomika u finanzjarja u li jiġu appoġġjati impriżi f'diffikultà fil-kuntest ta' din il-kriżi (premessi 87 u 88 tad-deċiżjoni kkontestata). Hija kkonkludiet li l-għan ta' din il-klawżola kien estrinsiku għas-sistema fiskali (premessa 89 tad-deċiżjoni kkontestata).

164 Għandu jiġi kkonstatat li mill-formulazzjoni tal-miżura kkontestata jirriżulta b'mod ċar li l-għan tagħha huwa li tiffavorixxi r-ristrutturazzjoni tal-impriżi f'diffikultà. Jekk dan ma huwiex il-każ, ma jistax jiġi spjegat għaliex, fost il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tagħhom, l-Artikolu 8c(1a)(a) tal-KStG u l-Artikolu 8c(1a)(b) tal-KStG (ara l-punt 10 iktar 'il fuq), jeħtieġu rispettivament, li l-akkwist ta' azzjonijiet huwa intiż għar-ristrutturazzjoni tal-kumpannija u li, fil-mument tal-akkwist, l-impriża hija insolventi jew fi stat ta' dejn eċċessiv jew mhedda li ssir hekk. Barra minn hekk, ir-rikorrenti stess tirrikonoxxi li, permezz tal-miżura kkontestata, il-leġiżlatur ried jilħaq ukoll l-għan li jippermetti lil kumpanniji milquta mill-kriżi u li jinsabu f'sitwazzjoni ta' insolvenza li jerġgħu jsiru finanzjarjament b'saħħithom.

165 Għalhekk, huwa evidenti li l-għan, tal-inqas l-għan prinċipali, tal-miżura kkontestata huwa li jiffaċilita r-ristrutturazzjoni tal-impriżi f'diffikultà.

166 F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi kkonstatat li l-għan fuq imsemmi ma jaqax fil-prinċipji fundamentali jew gwida tas-sistema fiskali, u għalhekk ma huwiex intrinsiku, iżda estrinsiku għaliha (ara f'dan is-sens b'analoġija, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03, Ġabra, EU:C:2006:511, punt 82, u tat-18 ta' Lulju 2013, P, C-6/12, Ġabra, EU:C:2013:525, punt 30), mingħajr ma hemm bżonn li jiġi vverifikat jekk il-miżura kkontestata hijiex proporzjonata mal-għan li għandu jintlaħaq.

167 Fi kwalunkwe każ, il-miżura kkontestata lanqas ma hija ġġustifikata fid-dawl tal-argumenti mressqa mir-rikorrenti u mill-intervenjenti.

168 Qabel xejn, il-miżura ma tistax tkun iġġustifikata abbażi tal-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva.

169 Indipendentement mill-fatt li din il-ġustifikazzjoni ma tirriżultax mill-espożizzjoni tal-motivi tal-liġi inkwistjoni, donnha hija marbuta mal-għan, relatat mar-regola tat-tneħħija ta' telf, li tiġġieled kontra l-abbuż fil-qasam tar-riportar ta' telf. Essenzjalment, skont dan l-argument, peress li minn naħa, ir-regola tat-tneħħija ta' telf hija intiża sabiex tipprevjeni l-abbuż u li, min-naħa l-oħra, fil-każ ta' ristrutturazzjoni, ma hemmx abbuż, isegwi li l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija ġġustifikata bl-istess loġika wara l-applikazzjoni tar-regola tat-tneħħija ta' telf u hija limitata sabiex tistabbilixxi mill-ġdid l-applikazzjoni tal-prinċipju ġenerali tar-riportar ta' telf bħala espressjoni tal-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva.

170 Madankollu, preżunt li din l-interpretazzjoni hija korretta, għandu jiġi kkonstatat li l-miżura kkontestata ma tirriżultax koerenti mal-għan li għandu jintlaħaq. Fil-fatt, kif spjegat fil-kuntest tal-ewwel motiv, il-miżura kkontestata tapplika biss għall-impriżi f'diffikultà. F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma jidhirx għaliex il-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva jeħtieġ li impriża f'diffikultà tibbenefika mir-riportar ta' telf, filwaqt li dan ir-riportar huwa miċħud għal impriża finanzjarjament b'saħħitha li għamlet telf u li tissodisfa l-kundizzjonijiet l-oħra previsti mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

171 Imbagħad, il-miżura kkontestata lanqas ma hija ġġustifikata, minn naħa, mid-differenzi bejn l-akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju u l-akkwist ta' ishma għall-finijiet ta' ristrutturazzjoni, u min-naħa l-oħra mid-differenzi oġġettivi bejn il-persuni taxxabbli. Skont ir-rikorrenti, sostnuta mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, f'każ ta' akkwist ta' azzjonijiet għall-finijiet ta' ristrutturazzjoni, l-azzjonist il-ġdid ma għandux il-kontroll sħiħ tal-użu tat-telf. Barra minn hekk, l-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni, bid-differenza ta' impriżi finanzjarjament b'saħħithom, ma għandhomx il-possibbiltà li jiffinanzjaw ruħhom fis-suq kapital jew li jfittxu proprjetarju ġdid. Huma lanqas ma għandhom il-possibbiltà li jżommu t-telf tagħhom skont il-klawżola dwar ir-riżervi moħbija.

172 F'dan ir-rigward, minn naħa, għandu jiġi kkonstatat li l-argument ibbażat fuq l-assenza tal-kontroll fuq l-użu tat-telf ma huwiex koerenti. Fil-fatt, impriżi oħra li ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni jista' jkollhom ukoll diffikultajiet ekonomiċi u ma jkunux f'pożizzjoni li jikkontrollaw l-użu tat-telf, filwaqt li jkunu esklużi mill-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni. Min-naħa l-oħra, id-differenza tas-sitwazzjoni bejn impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u impriżi finanzjarjament b'saħħithom għal dak li jirrigwarda l-aċċess għal kapital u d-disponibbiltà ta' riżervi moħbija ma hijiex rilevanti f'dan il-każ. Kif ġustament irrilevat il-Kummissjoni fil-premessa 91 tad-deċiżjoni kkontestata, l-eventwali għan li l-aċċess għal kapital tal-kumpanniji f'diffikultà jsir faċli ma huwiex inerenti għas-sistema fiskali.

173 Għalhekk, hemm lok li jiġi konkluż li la r-rikorrenti u lanqas ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma pproduċew provi li jiġġustifikaw il-miżura kkontestata skont il-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 158 sa 160 iktar 'il fuq.

174 Għalhekk, hemm lok li t-tieni motiv jiġi miċħud u konsegwentement, ir-rikors kollu kemm hu.

Fuq l-ispejjeż

175 Skont l-Artikolu 134(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali, il-parti li titlef il-kawża għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ġew mitluba. Madankollu, skont l-Artikolu 134(3) tal-istess regoli, jekk il-partijiet jitilfu rispettivament kap wieħed jew iktar u jekk dan ikun iġġustifikat miċ-ċirkustanzi tal-każ, il-Qorti Ġenerali tista' tiddeċiedi li, barra l-ispejjeż tagħha, xi parti tbati parti mill-ispejjeż tal-parti l-oħra.

176 F'dan il-każ, hemm lok li jiġi kkonstatat li għandhom jiġu miċħuda, minn naħa, l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni skont l-Artikolu 114 tar-Regoli tal-Proċedura tat-2 ta' Mejju 1991, u min-naħa l-oħra, ir-rikors kollu kemm hu bħala infondat.

177 Fid-dawl ta' dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li r-rikorrenti tkun ikkundannata tbati, barra l-ispejjeż tagħha, żewġ terzi mill-ispejjeż tal-Kummissjoni u li din tal-aħħar tkun ikkundannata tbati terz mill-ispejjeż tagħha.

178 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura, l-Istati Membri intervenjenti fil-kawża għandhom ibatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom. Għalhekk ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha tbati l-ispejjeż tagħha.

Għal dawn il-motivi,

IL-QORTI ĠENERALI (Id-Disa' Awla)

taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà hija miċħuda.**

2) **Ir-rikors huwa miċħud bħala infondat.**

3) **Heitkamp BauHolding GmbH għandha tbati l-ispejjeż tagħha kif ukoll żewġ terzi mill-ispejjeż tal-Kummissjoni Ewropea. Il-Kummissjoni għandha tbati terz mill-ispejjeż tagħha.**

4) **Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha tbati l-ispejjeż tagħha.**

Berardis	Czúcz	Popescu

Mogħtija f'qorti bil-miftuħ fil-Lussemburgu, fl-4 ta' Frar 2016.

Firem

Werrej

Il-kuntest ġuridiku nazzjonali ... 2

Regola tar-riportar ta' telf ... 2

Regola ta' tneħħija ta' telf ... 2

Il-klawżola ta' ristrutturazzjoni ... 3

Klawżoli dwar ir-riżervi moħbija u l-gruppi ta' kumpanniji ... 4

Il-fatti li wasslu għall-kawża ... 4

Proċedura amministrattiva ... 5

Id-deċiżjoni kkontestata ... 5

Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet ... 7

Id-dritt ... 8

Fuq l-ammissibbiltà tar-rikors ... 8

Fuq il-locus standi fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE ... 8

Fuq l-interess ġuridiku ... 12

Fuq il-mertu ... 13

Fuq l-ewwel motiv, ibbażat fuq in-nuqqas ta' natura selettiva prima facie tal-miżura kkontestata ... 14

– Fuq l-ewwel parti, ibbażata fuq żball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza ... 14

– Fuq it-tieni parti, ibbażata fuq l-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u fuq il-klassifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura ġenerali ... 16

– Fuq it-tielet parti, ibbażata fuq il-ksur tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi ... 20

Fuq it-tieni motiv, ibbażat fuq il-ġustifikazzjoni tal-miżura kkontestata min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali ... 20

Fuq l-ispejjeż ... 23