Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
WAHL
ippreżentati fl-20 ta' Diċembru 2017[1]

Kawża C-203/16 P

Dirk Andres (amministratur ta' Heitkamp BauHolding GmbH), preċedentement Heitkamp BauHolding GmbH
vs

Il-Kummissjoni Ewropea

"Appell — Għajnuna mill-Istat — Leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża dwar il-possibbiltà ta' riportar ta' telf għas-snin fiskali futuri — Deċiżjoni li tiddikjara għajnuna inkompatibbli mas-suq intern — Rikors għal annullament — Ammissibbiltà — Ir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE — Interess individwali — Kunċett ta' għajnuna mill-Istat — Selettività — Sistema ta' referenza — Paragun — Ġustifikazzjoni"

1. Permezz tal-appell tiegħu, l-amministratur ta' Heitkamp BauHolding GmbH (l-"appellant" jew "HBH") jitlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tannulla s-sentenza tal-Qorti Ġenerali fil-Kawża T-287/11[2]. Permezz ta' dik is-sentenza, il-Qorti Ġenerali ċaħdet ir-rikors tal-appellant għal annullament tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2011/527/UE[3] dwar l-għajnuna mill-Istat implimentata mill-Ġermanja fuq il-bażi ta' skema li tippermetti r-riport ta' telf ta' taxxa fil-każ tar-ristrutturar ta' kumpaniji f'diffikultà.

2. L-appell iqajjem żewġ kwistjonijiet li jolqtu l-qofol tal-liġi tal-Unjoni dwar l-għajnuna mill-Istat.

3. L-ewwel kwistjoni hija proċedurali. Din tikkonċerna r-rekwiżiti ta' *locus standi* għar-rikorrenti privati stabbiliti fir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE: l-appellant huwa kkonċernat individwalment mid-deċiżjoni inkwistjoni skont it-tifsira tal-awtorità li toriġina mis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fi *Plaumann*[4]? B'mod iktar partikolari, meta tfaddil mit-taxxa li jirriżulta mill-miżura nazzjonali kkontestata ma ġiex stabbilit f'deċiżjoni tat-taxxa finali, impriża xorta waħda tista' tissodisfa l-kriterju ta' interess individwali? F'dak ir-rigward, din il-kawża tagħti lill-Qorti tal-Ġustizzja l-opportunità li tikkunsidra, fil-kuntest tal-miżuri tat-taxxa, id-delimitazzjoni diskutibbilment ambigwa bejn impriżi li għandhom *locus standi* u dawk li ma għandhomx.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 Sentenza tal-4 ta' Frar 2016, *Heitkamp BauHolding* vs *Il-Kummissjoni*, T-287/11, EU:T:2016:60 (is-"sentenza appellata").

3 Deċiżjoni 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 ("*Sanierungsklausel*") (ĠU 2011 L 235, p. 26, id-"deċiżjoni kkontestata").

4 Sentenza tal-15 ta' Lulju 1963, *Plaumann* vs *Il-Kummissjoni*, 25/62, EU:C:1963:17.

4. It-tieni kwistjoni hija sostantiva. Din tikkonċerna wieħed mill-elementi li jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat. Kif għandu jitqies il-kunċett ta' selettività fil-kuntest partikolari ta' miżuri tat-taxxa diretta? Bħala segwitu għal *World Duty Free*[5], il-Qorti tal-Ġustizzja, f'din il-kawża, tista' tagħti gwida dwar il-parametri li għandhom jinformaw id-definizzjoni tas-sistema fiskali normali (is-sistema ta' referenza). Dik id-domanda għandha sinjifikanza partikolari, meta jitqies li s-sistema ta' referenza tikkostitwixxi l-punt ta' riferiment skont liema għandha tiġi evalwata s-selettività ta' miżura tat-taxxa[6].

I. Il-fatti li wasslu għall-kawża

5. Rigward il-fatt li wasslu għal dawn il-proċeduri, dan li ġej jirriżulta mid-deċiżjoni inkwistjoni u mis-sentenza appellata.

A. Il-kuntest ġuridiku nazzjonali

6. Fil-Ġermanja, it-tassazzjoni korporattiva hija bbażata primarjament fuq l-Einkommensteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul) u l-Körperschaftsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, il-"KStG").

7. Skont l-Artikolu 10d(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul, telf imġarrab matul sena fiskali jista' jiġi rriportat għal snin fiskali futuri. Dan ifisser li d-dħul taxxabbli fis-snin fiskali futuri jista' jitnaqqas permezz tat-tpaċija tat-telf (ir-"regola tar-riportar ta' telf"). Skont l-Artikolu 8(1) tal-KStG, ir-regola tar-riportar tat-telf tapplika wkoll għall-impriżi suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji.

8. Il-possibbiltà tar-riportar ta' telf wasslet għall-akkwist ta' "kumpanniji empty-shell" għall-finijiet ta' ekonomija fiskali biss. Dawk il-kumpanniji waqqfu l-attività kummerċjali tagħhom żmien ilu, iżda għad għandhom riportar ta' telf.

9. Sabiex jiġi evitat il-kummerċ f'dawn il-kumpanniji, ġie introdott l-Artikolu 8(4) tal-KStG fl-1997. Skont dik ir-regola, il-possibbiltà tar-riportar ta' telf kienet limitata għal entitajiet korporattivi li kienu legalment u ekonomikament identiċi għall-entità li ġarrbet telf (ir-"regola l-antika tat-tneħħija ta' telf"). Ir-regola ma kinitx tinkludi definizzjoni ta' "ekonomikament identika", iżda tat eżempju negattiv u żewġ eżempji pożittivi:

"(a) Entità korporattiva ma hijiex ekonomikament identika jekk iktar minn nofs l-ishma tagħha jiġu ttrasferiti u jekk imbagħad l-entità tkompli l-attività ekonomika tagħha jew terġa' tibda b'assi predominantement ġodda;

(b) Entità korporattiva hija ekonomikament identika, madankollu, jekk l-injezzjoni ta' assi ġodda hija biss għall-għan tar-ristrutturazzjoni tal-entità 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;

(c) Entità korporattiva hija ekonomikament identika wkoll jekk, iktar milli tinjetta assi ġodda, l-entità akkwirenti tkopri t-telf li jkun akkumula fl-entità li qed tagħmel telf."

10. L-eċċezzjoni għat-tneħħija ta' telf (punti b u c) kienet ġeneralment imsejħa *Sanierungsklausel*, klawżola li tippermetti r-ristrutturazzjoni ta' kumpanniji f'diffikultà.

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

6 Sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, *Il-Portugall* vs *Il-Kummissjoni*, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56, u tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55.

11. F'Jannar 2008, tħassret ir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf stabbilita fl-Artikolu 8(4) tal-KStG. Ġie introdott Artikolu 8c(1) ġdid fil-KStG (ir-"regola tat-tneħħija ta' telf"). Dik id-dispożizzjoni llimitat il-possibbiltà tar-riportar ta' telf għal każ ta' akkwist ta' 25 % jew iktar tal-ishma f'kumpannija (l-"akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju"). B'mod iktar speċifiku, jekk bejn 25 % u 50 % tal-kapital azzjonarju, id-drittijiet ta' sħubija, id-drittijiet ta' sjieda jew id-drittijiet tal-vot jiġu ttrasferiti, u telf mhux użat jitneħħa fuq bażi *pro rata*. Jekk iktar minn 50 % tal-kapital azzjonarju, id-drittijiet ta' sħubija, id-drittijiet ta' sjieda jew id-drittijiet tal-vot jiġu ttrasferiti lil akkwirent, u t-telf jitneħħa għalkollox.

12. Fiż-żmien meta r-regola tat-tneħħija ta' telf daħlet fis-seħħ, ma kinitx tippermetti eċċezzjonijiet. 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 għall-Finanzi Ġermaniż, tas-27 ta' Marzu 2003.

13. F'Ġunju 2009, ġiet introdotta dispożizzjoni oħra fil-KStG, jiġifieri l-Artikolu 8c(1a). Skont dik id-dispożizzjoni, kien possibbli għal darba oħra li jiġi rriportat telf meta kumpannija f'diffikultà tiġi akkwistata għal skopijiet ta' ristrutturazzjoni (il-"klawżola ta' ristrutturazzjoni" jew il-"miżura kkontestata").

14. B'mod iktar speċifiku, skont dik il-klawżola, entità korporattiva li tkun ġiet akkwistata tista' tirriporta telf ukoll fil-każ tal-akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju, sakemm: (i) l-akkwist huwa intiż għar-ristrutturazzjoni tal-entità korporattiva, (ii) fil-mument tal-akkwist, il-kumpannija hija, jew x'aktarx tkun, insolventi jew fi stat ta' dejn eċċessiv, (iii) l-istrutturi kummerċjali essenzjali tal-kumpannija huma miżmuma, (iv) il-kumpannija ma tbiddilx is-settur ekonomiku tagħha matul il-ħames snin wara l-akkwist, u (v) fil-mument tal-akkwist, il-kumpannija ma waqqfitx l-attivitajiet tagħha.

15. Il-klawżola ta' ristrutturazzjoni daħlet fis-seħħ fl-10 ta' Lulju 2009. Din tapplika b'mod retroattiv mill-1 ta' Jannar 2008, li hija l-istess data li fiha daħlet fis-seħħ ir-regola tat-tneħħija ta' telf.

B. Id-deċiżjoni kkontestata

16. Id-deċiżjoni kkontestata ġiet adottata fis-26 ta' Jannar 2011. Skont l-Artikolu 1 tagħha, 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.

17. Rigward l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE, il-Kummissjoni qieset, b'mod partikolari, li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet tikkostitwixxi eċċezzjoni għar-regola ġenerali li kienet tistabbilixxi t-tneħħija ta' telf li ma kienx intuża minn kumpanniji li kienu għaddew minn bidla fis-sjieda. Il-klawżola inkwistjoni, fil-fehma tal-Kummissjoni, setgħet tagħti vantaġġ selettiv lill-kumpanniji li ssodisfaw ir-rekwiżiti sabiex jibbenefikaw minnha. Dik id-differenza fit-trattament ma kinitx iġġustifikata min-natura jew l-istruttura ġenerali tas-sistema. Barra minn hekk, skont id-deċiżjoni kkontestata, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet intiża sabiex tindirizza l-problemi dovuti għall-kriżi ekonomika u finanzjarja, u dan kien għan estrinsiku għas-sistema fiskali.

18. Fl-Artikoli 2 u 3 tad-deċiżjoni kkontestata, għajnuna individwali limitata mogħtija lil ċerti benefiċjarji taħt l-iskema ta' ristrutturazzjoni skont l-Artikolu 8c(1a) kienet, madankollu, iddikjarata kompatibbli mas-suq intern sakemm ikunu ġew issodisfatti ċerti kundizzjonijiet.

19. Fl-Artikoli 4 u 6 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ordnat lill-Ġermanja tirkupra l-għajnuna inkompatibbli mogħtija taħt il-miżura kkontestata u tagħti lill-Kummissjoni lista tal-benefiċjarji tal-iskema ta' għajnuna.

C. Il-fatti li wasslu għall-appell

20. Fil-mument meta ġiet adottata d-deċiżjoni kkontestata, HBH kienet fir-riskju ta' insolvenza. Fl-20 ta' Frar 2009, il-kumpannija omm ta' HBH, Heitkamp KG, xtrat l-ishma f'HBH bl-għan li dawn iż-żewġ kumpanniji jingħaqdu. Fid-data tat-tranżazzjoni, l-appellant issodisfa l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni. Dan joħroġ ċar mill-informazzjoni vinkolanti mill-Finanzamt Herne (l-Amministrazzjoni Fiskali ta' Herne, il-Ġermanja) tal-11 ta' Novembru 2009 (l-"informazzjoni vinkolanti"). Fid-29 ta' April 2010, l-appellant irċieva wkoll mill-awtoritajiet fiskali avviż għal ħlas bil-quddiem dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena fiskali 2009, li qies it-telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

21. Fl-24 ta' Frar 2010, il-Kummissjoni informat lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja bid-deċiżjoni tagħha li se tagħti bidu għall-proċedura prevista fl-Artikolu 108(2) TFUE fir-rigward tal-miżura kkontestata. Permezz ta' ittra tat-30 ta' April 2010, il-Ministeru għall-Finanzi Ġermaniż ordna lill-awtoritajiet fiskali sabiex ma japplikawx il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

22. Fis-27 ta' Diċembru 2010, l-avviż għal ħlas bil-quddiem tad-29 ta' April 2010 ġie ssostitwit b'avviż ġdid dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena fiskali 2009. Dak l-avviż ma kkunsidrax il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

23. Fl-1 ta' April 2011, HBH irċeviet id-deċiżjonijiet tat-taxxa relatati mat-taxxa fuq il-kumpanniji u t-taxxa tal-kummerċ bażika għas-sena fiskali 2009. Minħabba li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma ġietx applikata, l-appellant ma setax jirriporta t-telf eżistenti fil-31 ta' Diċembru 2008.

24. Fid-19 ta' April 2011, l-awtoritajiet fiskali annullaw l-informazzjoni vinkolanti.

25. Fit-22 ta' Lulju 2011, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja bagħtet lill-Kummissjoni, kif mitlub mid-deċiżjoni kkontestata, il-lista tal-kumpanniji li kienu bbenefikaw mill-miżura kkontestata. Hija bagħtet ukoll lill-Kummissjoni lista ta' kumpanniji li għalihom l-informazzjoni vinkolanti dwar l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet ġiet annullata. HBH kienet imsemmija f'din l-aħħar lista.

26. L-appellant ikkontesta l-avviżi ta' ħlas bil-quddiem imsemmija iktar 'il fuq u d-deċiżjoni tat-taxxa quddiem l-awtoritajiet fiskali u quddiem il-qrati nazzjonali kompetenti. B'digriet tal-1 ta' Awwissu 2011, il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster, il-Ġermanja) issospendiet l-applikazzjoni ta' dawk l-avviżi.

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

27. Permezz ta' rikors ippreżentat fis-6 ta' Ġunju 2011, HBH ippreżentat azzjoni quddiem il-Qorti Ġenerali għall-annullament tad-deċiżjoni kkontestata.

28. Permezz ta' att separat ippreżentat fis-16 ta' Settembru 2011, il-Kummissjoni qajmet eċċezzjoni ta' inammissibbiltà.

29. Permezz ta' att ippreżentat fid-29 ta' Awwissu 2011, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja talbet li tintervjeni insostenn tat-talbiet tar-rikorrenti. B'digriet tal-5 ta' Ottubru 2011, il-President tat-Tieni Awla tal-Qorti Ġenerali aċċetta dan l-intervent.

30. B'digriet tal-21 ta' Mejju 2014, il-kunsiderazzjoni tal-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà ġiet irriżervata għas-sentenza finali.

31. Insostenn tar-rikors tagħha, HBH invokat żewġ motivi: minn naħa, li l-miżura kkontestata ma kinitx selettiva u, min-naħa l-oħra, li kienet iġġustifikata min-natura jew mill-istruttura ġenerali tas-sistema.

32. Fir-rigward tal-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà, il-Kummissjoni sostniet li HBH ma kellhiex *locus standi* fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE. B'mod iktar partikolari, hija sostniet li HBH ma kinitx ikkonċernata individwalment mid-deċiżjoni kkontestata u li d-deċiżjoni kkontestata kienet tinkludi miżuri ta' implementazzjoni. Barra minn hekk, il-Kummissjoni sostniet li minħabba li HBH ma kinitx benefiċjarja ta' għajnuna, ma kellha l-ebda interess li tiftaħ proċeduri.

33. Fis-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali l-ewwel ċaħdet l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà. F'dak ir-rigward, hija kkunsidrat li HBH kienet ikkonċernata direttament u individwalment mid-deċiżjoni kkontestata. Il-Qorti Ġenerali mbagħad ċaħdet ir-rikors ippreżentat minn HBH bħala infondat.

III. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u t-talbiet tal-partijiet

34. Permezz tal-appell tagħha, HBH qed titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja:

– tannulla s-sentenza appellata sa fejn ċaħdet ir-rikors bħala infondat (punti 2 u 3 tad-dispożittiv tas-sentenza) u tannulla d-deċiżjoni kkontestata;

– sussidjarjament, tannulla s-sentenza appellata sa fejn ċaħdet ir-rikors bħala infondat (punti 2 u 3 tad-dispożittiv tas-sentenza) u tibgħat il-kawża lura quddiem il-Qorti Ġenerali;

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

35. Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad l-appell u tikkundanna lil HBH għall-ispejjeż.

36. Permezz tal-appell inċidentali tagħha, il-Kummissjoni titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tannulla l-punt 1 tad-dispożittiv tas-sentenza appellata;

– tiċħad ir-rikors ippreżentat fl-ewwel istanza bħala inammissibbli;

– tiċħad l-appell;

– tannulla l-punt 3 tad-dispożittiv tas-sentenza appellata li jordna lill-Kummissjoni tħallas terz tal-ispejjeż tagħha;

– tikkundanna lil HBH għall-ispejjeż tal-proċedura quddiem il-Qorti Ġenerali u l-Qorti tal-Ġustizzja.

37. HBH tallega li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiċħad l-appell inċidentali bħala infondat u tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

38. HBH, il-Kummissjoni u l-Gvern Ġermaniż ippreżentaw osservazzjonijiet orali fis-seduta tad-19 ta' Ottubru 2017.

IV. Analiżi

39. HBH tinvoka żewġ aggravji insostenn tal-appell tagħha. L-ewwel aggravju jallega li fis-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali naqset milli twettaq l-obbligu ta' motivazzjoni. Is-sentenza appellata hija allegatament ivvizzjata minn motivazzjoni insuffiċjenti jew kontradittorja. It-tieni aggravju jallega li l-Qorti Ġenerali interpretat b'mod żbaljat l-Artikolu 107(1) TFUE. Fih jiġu identifikati bosta żbalji ta' liġi fl-evalwazzjoni tas-selettività tal-miżura kkontestata.

40. Il-Kummissjoni ssostni li ż-żewġ aggravji għandhom jiġu miċħuda bħala inammissibbli jew infondati.

41. Il-Kummissjoni ppreżentat ukoll appell inċidentali mis-sentenza appellata. Fl-aggravju uniku tagħha, hija tallega li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ppermettiet ir-rikors għal annullament ippreżentat minn HBH. Dan minħabba li HBH allegatament ma għandhiex *locus standi*: ma hijiex ikkonċernata individwalment mid-deċiżjoni kkontestata. Konsegwentement, ir-rikors ippreżentat minn HBH fl-ewwel istanza kellu jiġi miċħud bħala inammissibbli.

42. HBH tikkunsidra li l-appell inċidentali għandu jiġi miċħud bħala infondat.

43. Għal raġunijiet ta' proċedura, l-ewwel se nittratta l-appell inċidentali.

A. L-appell inċidentali: L-appellant huwa kkonċernat individwalment mid-deċiżjoni kkontestata?

44. Il-Kummissjoni ssostni li, fis-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali interpretat b'mod żbaljat il-kunċett ta' interess individwali fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE [7]. B'mod partikolari, billi tagħti *locus standi* lil HBH, is-sentenza appellata titbiegħed mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar dan il-kriterju fil-kuntest speċifiku tar-rikorsi għal annullament ippreżentati kontra deċiżjonijiet adottati mill-Kummissjoni li jiddikjaraw skemi ta' għajnuna inkompatibbli mas-suq intern.

45. Il-Kummissjoni ssostni li s-sentenza appellata ċċajpar id-distinzjoni ċara, stabbilita mill-ġurisprudenza, bejn il-benefiċjarji reali tal-għajnuna li għandhom *locus standi* u benefiċjarji potenzjali u futuri li ma għandhomx. B'mod iktar speċifiku, hija tikkontesta l-fatt li fl-evalwazzjoni tagħha, fir-rigward tal-kriterju ta' interess individwali, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq l-asserzjoni li HBH kellha "dritt miksub" għal iffrankar tat-taxxa.

46. HBH ma taqbilx.

47. Sabiex nispjega għaliex nikkunsidra li HBH għandha *locus standi*, se nibda b'xi osservazzjonijiet introduttorji dwar il-kriterju ta' interess individwali fil-kuntest speċifiku tal-liġi dwar l-għajnuna mill-Istat.

7 Il-punti 50 sa 79 tas-sentenza appellata.

1. Kummenti preliminari dwar il-kriterju ta' interess individwali fil-liġi dwar l-għajnuna mill-Istat

48. L-aċċess għall-qrati u — b'estensjoni — għall-istħarriġ ġudizzjarju jikkostitwixxi l-pedament ta' sistema legali bbażata fuq il-prinċipju ta' responsabbiltà u l-istat tad-dritt. Validament, għalhekk, il-kwistjoni tal-*locus standi* tar-rikorrenti privati fid-dritt tal-Unjoni ngħatat attenzjoni mill-komunità legali tal-Unjoni sa mis-sentenza seminali (jekk mhux qabel) tal-Qorti tal-Ġustizzja fi *Plaumann*[8]. Dik is-sentenza stabbilixxiet il-pedamenti li għadhom jinformaw l-interpretazzjoni tar-rekwiżiti ta' *locus standi* stabbiliti fir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE.

49. Bħala regola ġenerali, għall-finijiet tal-ftuħ ta' proċeduri kontra att tal-istituzzjonijiet tal-Unjoni, rikorrent privat li ma huwiex destinatarju tal-att inkwistjoni għandu juri li huwa kkonċernat direttament u individwalment minn dak l-att. Dan huwa hekk ħlief fil-każ partikolari ta' att regolatorju li ma jinvolvix il-miżuri ta' implementazzjoni msemmija fir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE. Fil-każ ta' dawn l-atti regolatorji, huwa biżżejjed li jiġi stabbilit interess dirett.

50. Fir-rigward ta' deċiżjonijiet relatati ma' għajnuna mill-Istat, madankollu, għandu jintwera interess dirett u individwali jekk impriża tkun tixtieq tippreżenta rikors għal annullament kontra deċiżjoni adottata mill-Kummissjoni li tiddikjara għajnuna inkompatibbli mas-suq intern[9].

51. Il-Qorti adottat approċċ strett għar-rekwiżiti ta' *locus standi* li jikkonċernaw rikorrent privati. Il-kriterju ta' interess individwali huwa partikolarment diffiċli sabiex jiġi ssodisfatt.

52. Fi *Plaumann*, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li persuni oħra minbarra d-destinatarji ta' deċiżjoni jistgħu jsostnu li huma kkonċernati individwalment biss jekk dik id-deċiżjoni taffettwahom minħabba ċerti karatteristiċi li huma partikolari għalihom jew minħabba ċirkustanzi li jindividwawhom mill-persuni l-oħra kollha u, bis-saħħa ta' dawk il-karatteristiċi, tiddistingwixxihom individwalment bħal fil-każ tad-destinatarju[10].

53. Il-Qorti tal-Ġustizzja żammet soda fl-approċċ tagħha, minkejja stediniet biex terġa' tikkunsidra dak it-test u proposti li jiddeskrivu l-alternattivi għalih[11].

54. It-test ġie adattat ukoll għall-kuntest speċifiku tal-liġi dwar l-għajnuna mill-Istat, fejn id-deċiżjonijiet adottati mill-Kummissjoni huma indirizzati biss lill-Istat Membru kkonċernat.

8 Sentenza tal-15 ta' Lulju 1963, *Plaumann* vs *Il-Kummissjoni*, 25/62, EU:C:1963:17.

9 Jiena nosserva li l-Qorti Ġenerali reċentement ikkunsidrat li deċiżjoni adottata mill-Kummissjoni — deċiżjoni li parzjalment ma ssib ebda għajnuna mill-Istat u li parzjalment tiddikjara għajnuna inkompatibbli mas-suq intern iżda ma tordnax l-irkupru tagħha — tikkostitwixxi att regolatorju li ma jinvolvix miżuri ta' implementazzjoni fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE. Ara s-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, *Ferracci* vs *Il-Kummissjoni*, T-219/13, EU:T:2016:485, punti 50 sa 55, u *Scuola Elementare Maria Montessori* vs *Il-Kummissjoni*, T-220/13, mhux ippubblikata, EU:T:2016:484. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja għadha trid tiddeċiedi dwar dik il-kwistjoni appellata (*Scuola Elementare Maria Montessori* vs *Il-Kummissjoni*, C-622/16; *Il-Kummissjoni* vs *Scuola Elementare Maria Montessori*, C-623/16; u *Il-Kummissjoni* vs *Ferracci*, C-624/16, pendenti).

10 Sentenza tal-15 ta' Lulju 1963, *Plaumann* vs *Il-Kummissjoni*, 25/62, EU:C:1963:17, p. 107.

11 Iktar notevolment il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs f'*Unión de Pequeños Agricultores* vs *Il-Kunsill*, C-50/00 P, EU:C:2002:197, punt 59 *et seq*, u s-sentenza tat-3 ta' Mejju 2002, *Jégo-Quéré* vs *Il-Kummissjoni*, T-177/01, EU:T:2002:112, punt 49. Għall-kuntrarju, il-leġiżlatura kienet kemxejn iktar miftuħa għall-possibbiltà li r-rekwiżiti ta' *locus standi* tar-rikorrenti privati jsiru inqas stretti. Dak il-ftuħ huwa muri permezz tal-introduzzjoni tal-kategorija ta' "atti regolatorji" fir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, mit-Trattat ta' Lisbona.

55. F'dak il-kuntest partikolari, impriża li tixtieq tieħu azzjoni kontra deċiżjoni tal-Kummissjoni li tipprojbixxi skema ta' għajnuna ma hijiex se tissodisfa l-kriterju ta' interess individwali fuq il-bażi unika li dik l-impriża tappartjeni għas-settur inkwistjoni u li hija benefiċjarju potenzjali tal-iskema [12]. F'dak ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li l-possibbiltà li jiġu ddeterminati b'mod xi ftit jew wisq preċiż il-persuni li għalihom tapplika miżura, ma timplikax awtomatikament li din il-miżura tikkonċernahom individwalment [13].

56. B'mod iktar speċifiku, l-interess individwali jeħtieġ aderenza għal grupp magħluq u identifikabbli fiż-żmien meta d-deċiżjoni kkontestata ġiet adottata [14]. Dan huwa notevolment il-każ tal-benefiċjarji reali tal-għajnuna, jiġifieri, dawk l-impriżi li rċevew benefiċċju pożittiv [15]. Madankollu dan ma huwiex l-uniku każ. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppermettiet ukoll azzjonijiet, taħt ċerti ċirkustanzi speċifiċi, imressqa minn kompetituri ta' benefiċjarji ta' miżuri ta' għajnuna mill-Istat [16].

57. L-approċċ tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tal-liġi dwar l-għajnuna mill-Istat juri li l-kriterju ta' interess individwali kif stabbilit fi *Plaumann* huwa ssodisfatt meta r-rikorrent privat jista' jiġi individwalizzat fuq il-bażi ta' ċerti karatteristiċi speċifiċi. Dawk l-attributi jistgħu jirrelataw, *inter alia*, mal-impatt sostantiv tal-għajnuna fuq il-pożizzjoni tal-kompetitur fis-suq jew mal-fatt li l-impriża tkun effettivament irċeviet benefiċċju pożittiv mir-riżorsi tal-Istat.

58. Fis-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali kkunsidrat li fid-dawl tas-sitwazzjoni fattwali u legali speċifika applikabbli għal HBH, dik l-impriża kienet ikkonċernata individwalment mid-deċiżjoni kkontestata fis-sens ta' *Plaumann*. Il-Qorti Ġenerali bbażat din il-konklużjoni fuq il-fatt li HBH kienet se tibbenefika mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni sa tmiem is-sena fiskali (2009). L-awtoritajiet Ġermaniżi ma żammewx libertà fir-rigward tal-applikazzjoni tal-klawżola. F'dak ir-rigward, il-Qorti Ġenerali għamlet enfasi partikolari fuq id-"dritt miksub" ta' HBH, li kien iċċertifikat mill-awtoritajiet Ġermaniżi permezz tal-informazzjoni vinkolanti. Dan jiddistingwixxiha minn kull impriża oħra li ssodisfat il-kundizzjonijiet sabiex tibbenefika mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni [17].

59. Il-Kummissjoni tqis li meta għamlet hekk il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi. Madankollu, kuntrarjament għal dak li tissuġġerixxi l-Kummissjoni, id-determinazzjoni dwar jekk rikorrent privat huwiex ikkonċernat individwalment minn deċiżjoni tal-Kummissjoni fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat ma hija bl-ebda mod eżerċizzju aritmetiku: il-ġurisprudenza ma ssegwix loġika binarja bbażata fuq id-distinzjoni bejn benefiċjarji potenzjali u reali tal-għajnuna. Kif se nuri iktar 'il quddiem, dak li huwa deċiżiv skont it-test ta' *Plaumann* — kif applikat fil-kuntest tal-liġi dwar l-għajnuna mill-Istat — huwa li r-rikorrent jista' jiġi distint minn impriżi oħra fuq il-bażi ta' karatteristiċi speċjali. Dawk il-karatteristiċi jistgħu jvarjaw skont il-każ.

12 Ara, fost ħafna, is-sentenzi tat-2 ta' Frar 1988, *Kwekerij van der Kooy et* vs *Il-Kummissjoni*, 67/85, 68/85 u 70/85, EU:C:1988:38, punt 15; tad-19 ta' Ottubru 2000, *L-Italja u Sardegna Lines* vs *Il-Kummissjoni*, C-15/98 u C-105/99, EU:C:2000:570, punt 33; u tad-19 ta' Diċembru 2013, *Telefónica* vs *Il-Kummissjoni*, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punt 49.

13 Sentenza tat-22 ta' Novembru 2001, *Antillean Rice Mills* vs *Il-Kunsill*, C-451/98, EU:C:2001:622, punt 52.

14 Sentenzi tas-27 ta' Frar 2014, *Stichting Woonpunt et* vs *Il-Kummissjoni*, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punti 59 sa 62, u tas-27 ta' Frar 2014, *Stichting Woonlinie et* vs *Il-Kummissjoni*, C-133/12 P, EU:C:2014:105, punti 46 sa 49.

15 Sentenza tad-9 ta' Ġunju 2011, *Comitato "Venezia vuole vivere" et* vs *Il-Kummissjoni*, C-71/09 P, C-73/09 P u C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 53.

16 Ara, pereżempju, is-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1986, *COFAZ et* vs *Il-Kummissjoni*, 169/84, EU:C:1986:42, punt 25; tad-19 ta' Mejju 1993, *Cook* vs *Il-Kummissjoni*, C-198/91, EU:C:1993:197, punt 23; tat-13 ta' Diċembru 2005, *Il-Kummissjoni* vs *Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum*, C-78/03 P, EU:C:2005:761, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata; u tad-9 ta' Lulju 2009, *3F*, C-319/07 P, EU:C:2009:435, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata.

17 Punti 66 sa 79 tas-sentenza appellata.

2. Determinazzjoni tal-interess individwali fil-kuntest tal-miżuri tat-taxxa: il-każ ineżami

60. Kif juri l-każ ineżami, huwa diskutibbli kif il-kunċett ta' benefiċjarju effettiv ta' għajnuna għandu jiġi interpretat fil-kuntest partikolari tat-tassazzjoni. Fil-fatt, jista' jkun partikolarment diffiċli li ssir distinzjoni ċara bejn benefiċjarji potenzjali u reali f'dak il-kuntest. Dan minħabba li l-miżuri tat-taxxa mhux soltu jinvolvu ħlas konkret ta' għajnuna.

61. Essenzjalment, il-Kummissjoni targumenta li din id-distinzjoni hija kruċjali għaliex il-benefiċjarji reali li effettivament irċevew għajnuna biss jissodisfaw il-kriterju ta' interess individwali. Dawk il-benefiċjarji biss jistgħu, fil-fehma tagħha, jippreżentaw rikors għal annullament kontra deċiżjoni li tiddikjara għajnuna inkompatibbli mas-suq intern.

62. Il-ġurisprudenza ma tappoġġjax il-pożizzjoni tal-Kummissjoni. Fil-fatt, jidhirli li l-Kummissjoni tipprova tagħmel estrapolazzjoni artifiċjali mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ta' regola ta' applikazzjoni ġenerali li sempliċement ma hijiex hemm.

63. Sabiex tappoġġja l-pożizzjoni tagħha, il-Kummissjoni tinvoka essenzjalment żewġ linji ta' kawżi. Hija tibbaża l-interpretazzjoni tagħha fuq l-awtorità li toħroġ mis-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja f' *L-Italja u Sardegna Lines*[18] u *Comitato "Venezia vuole vivere"*[19]. Fiż-żewġ kawżi, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li l-benefiċjarji ta' għajnuniet individwali mogħtija taħt skema ta' għajnuna li l-Kummissjoni ordnat l-irkupru tagħhom, minħabba dak il-fatt, huma kkonċernati individwalment fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE. Barra minn hekk, jirriżulta minn *L-Italja u Sardegna Lines* li, b'kuntrast ma' dawk il-benefiċjarji, benefiċjarji potenzjali li sempliċement jagħmlu parti mis-settur ikkonċernat ma għandhomx *locus standi*[20].

64. Fil-fehma tiegħi, it-tagħlimiet li jistgħu jittieħdu minn dawn il-kawżi huma limitati. Minn naħa, dawn il-kawżi jikkonfermaw li l-benefiċjarji reali tal-għajnuna (jiġifieri, dawk li effettivament irċevew għajnuna li ġiet ordnata li tiġi rkuprata) għandhom jitħallew jieħdu azzjoni kontra deċiżjoni li tiddikjara għajnuna bħala inkompatibbli mas-suq intern. Min-naħa l-oħra, dak id-dritt ma jestendix għal impriżi li huma sempliċement benefiċjarji futuri potenzjali ta' skema ta' għajnuna.

65. Il-loġika inerenti hawnhekk hija li l-grupp ta' benefiċjarji reali jista' jiġi distint — fis-sens ta' *Plaumann* — minn impriżi li ma bbenefikawx mill-għajnuna. Sabiex ikun hemm ċertezza, din id-distinzjoni hija partikolarment utli fil-kuntest ta' skemi ta' għajnuna li jinvolvu trasferiment ta' fondi mill-Istat lill-impriżi kkonċernati.

66. Madankollu, fil-fehma tiegħi, ma tista' ssir ebda konklużjoni definittiva minn dawn il-kawżi fir-rigward ta' impriżi oħra li jistgħu, f'ċirkustanzi speċifiċi, ikunu kkonċernati individwalment minn deċiżjoni li tiddikjara għajnuna bħala inkompatibbli mas-suq intern.

67. Fundamentalment, id-distinzjoni bejn benefiċjarji reali u potenzjali hija sempliċement għodda terminoloġika użata sabiex tiddistingwi, b'mod astratt, bejn ċerti kategoriji ta' impriżi li huma, jew ma humiex ikkonċernati individwalment minn tali deċiżjoni.

68. Fil-fehma tiegħi, it-test legali rilevanti jibqa' dak stabbilit fi *Plaumann*: ir-rikorrent huwa parti minn grupp magħluq li jista' jiġi identifikat fid-dawl ta' karatteristiċi speċifiċi li jagħmluh differenti minn oħrajn?

18 Sentenza tad-19 ta' Ottubru 2000, *L-Italja u Sardegna Lines* vs *Il-Kummissjoni*, C-15/98 u C-105/99, EU:C:2000:570.

19 Sentenza tad-9 ta' Ġunju 2011, *Comitato "Venezia vuole vivere" et* vs *Il-Kummissjoni*, C-71/09 P, C-73/09 P u C-76/09 P, EU:C:2011:368.

20 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 53, u tad-19 ta' Ottubru 2000, *L-Italja u Sardegna Lines* vs *Il-Kummissjoni*, C-15/98 u C-105/99, EU:C:2000:570, punti 33 u 34.

69. Meta jitqies minn dak l-angolu, huwa ċar li karatteristiċi differenti minn dawk relatati mal-istatus tar-rikorrent bħala benefiċjarju effettiv tal-għajnuna jistgħu jkunu rilevanti f'dik l-evalwazzjoni. Ovvjament, x'inhuma dawk il-karatteristiċi hija kwistjoni li ma tistax tiġi solvuta b'mod astratt. Pjuttost, dik l-evalwazzjoni tiddependi ħafna fuq iċ-ċirkustanzi.

70. Fuq dan l-isfond, insibha diffiċli li naċċetta l-argument tal-Kummissjoni li *Il-Belġju u Forum 187*[21] u *FrieslandCampina*[22] ma jistgħux jiġu invokati fiċ-ċirkustanzi ineżami. Dawk il-kawżi, li qamu fil-kuntest ta' miżuri tranżitorji rigward għajnuna ddikjarata inkompatibbli mas-suq intern, juru r-rieda tal-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti *locus standi* lir-rikorrenti li jkunu ħadu l-passi meħtieġa sabiex jibbenefikaw mill-miżura nazzjonali kkontestata mingħajr ma jkunu effettivament irċevew benefiċċju[23].

71. Għall-kuntrarju tal-argument tal-Kummissjoni, lanqas ma nara għaliex *Stichting Woonpunt*[24] u *Stichting Woonlinie*[25] ma humiex rilevanti hawnhekk. F'dawn il-kawżi, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-interess individwali ġie stabbilit miċ-ċirkustanza li qabel ġiet adottata d-deċiżjoni kkontestata, ir-rikorrenti kienu kisbu d-dritt li jużaw il-vantaġġ fiskali sussegwentement iddikjarat inkompatibbli mas-suq intern[26].

72. Minħabba n-natura tal-miżura kkontestata hawnhekk, jagħmel sens li l-Qorti Ġenerali sabet ispirazzjoni mill-kawżi msemmija iktar 'il fuq. Fil-fatt, meta d-deċiżjoni kkontestata ġiet adottata, HBH ma ssodisfatx biss il-kundizzjonijiet ġenerali għall-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni b'mod astratt. Hija kienet irċeviet ukoll informazzjoni vinkolanti u avviż għal ħlas bil-quddiem dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena fiskali 2009, li qies it-telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni. Dan huwa dak li l-Qorti Ġenerali ddeskriviet bħala "dritt miksub".

73. Preċiżament minħabba l-informazzjoni vinkolanti u l-avviż għal ħlas bil-quddiem, il-pożizzjoni ta' HBH hija fundamentalment differenti minn impriżi li sempliċement jissodisfaw il-kundizzjonijiet ġenerali għall-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni[27]. Din hija r-raġuni għaliex l-appellant jissodisfa l-kriterju ta' interess individwali.

74. Ċertament, l-għażla tal-kliem tal-Qorti Ġenerali ma hijiex ideali. Kif muri mill-argumenti tal-Kummissjoni, dik l-għażla tista' twassal sabiex isiru paralleli mhux intenzjonati mal-prinċipju ta' aspettattivi leġittimi li jirriżulta mid-dritt tal-Unjoni. Madankollu, kif nifhimha jien, ir-riferiment għal "dritt miksub" sempliċement jipprova jiddeskrivi ċ-ċirkustanzi fattwali u legali li jisseparaw lil HBH minn impriżi oħra għall-finijiet ta' interess individwali fis-sens ta' *Plaumann* f'dan il-każ partikolari.

21 Sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006, *Il-Belġju u Forum 187* vs *Il-Kummissjoni*, C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416.

22 Sentenza tas-17 ta' Settembru 2009, *Il-Kummissjoni* vs *Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556.

23 Sentenzi tat-22 ta' Ġunju 2006, *Il-Belġju u Forum 187* vs *Il-Kummissjoni*, C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416, punti 60 sa 63, u tas-17 ta' Settembru 2009, *Il-Kummissjoni* vs *Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punti 56 sa 58. Ara wkoll is-sentenza tas-17 ta' Jannar 1985, *Piraiki-Patraiki et* vs *Il-Kummissjoni*, 11/82, EU:C:1985:18, punt 19.

24 Sentenza tas-27 ta' Frar 2014, *Stichting Woonpunt et* vs *Il-Kummissjoni*, C-132/12 P, EU:C:2014:100.

25 Sentenza tas-27 ta' Frar 2014, *Stichting Woonlinie et* vs *Il-Kummissjoni*, C-133/12 P, EU:C:2014:105.

26 Sentenzi tas-27 ta' Frar 2014, *Stichting Woonpunt et* vs *Il-Kummissjoni*, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punti 59 sa 62, u tas-27 ta' Frar 2014, *Stichting Woonlinie et* vs *Il-Kummissjoni*, C-133/12 P, EU:C:2014:105, punti 46 sa 49.

27 Bħala parenteżi żgħira, nixtieq nindika wkoll li l-fatti sottostanti tas-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2013, *Telefónica* vs *Il-Kummissjoni*, C-274/12 P, EU:C:2013:852, huma wkoll fundamentalment differenti minn dawk ta' din il-kawża. F'dik il-kawża, ir-rikorrent kien għamel investimenti fuq il-bażi tal-miżura nazzjonali li iktar tard ġiet iddikjarata inkompatibbli mas-suq intern mill-Kummissjoni. Għalhekk huwa kien ibbenefika mill-miżura nazzjonali kkontestata. Madankollu, ix-xebh jieqaf hemm. L-investimenti magħmula mill-appellant ġew magħmula qabel id-data tal-għeluq rilevanti: id-deċiżjoni tal-Kummissjoni speċifikament ippermettiet li l-miżura nazzjonali kkontestata tkompli tapplika għal investimenti magħmula qabel ma ġiet adottata d-deċiżjoni sabiex tinfetaħ investigazzjoni formali. Ara, f'dak ir-rigward, il-paragrafi 47 sa 50. Ara wkoll id-digriet tal-21 ta' Marzu 2012, *Telefónica* vs *Il-Kummissjoni*, T-228/10, mhux ippubblikata, EU:T:2012:140, punti 36 sa 40.

75. Jiena nirrileva li, fil-kuntest tat-tassazzjoni, jista' jkun partikolarment diffiċli li jiġi ddeterminat il-punt deċiżiv li fih impriża tkun effettivament irċeviet għajnuna. L-identifikazzjoni tal-mument rilevanti, sa ċertu punt, hija arbitrarja. Huwa l-mument li fih inħarġet informazzjoni vinkolanti jew il-mument meta HBH irċeviet l-avviż għal ħlas bil-quddiem? Jew huwa, kif issostni l-Kummissjoni, il-mument li fih l-iffrankar tat-taxxa huwa stabbilit f'deċiżjoni tat-taxxa finali (meta wieħed iżomm f'moħħu li tali deċiżjoni tista' tiġi stabbilita diversi snin wara t-tmiem tas-sena fiskali inkwistjoni)? Jew huwa xi mument ieħor?

76. Ovvjament, fid-determinazzjoni ta' jekk impriża hijiex ikkonċernata individwalment minn deċiżjoni li tiddikjara għajnuna bħala inkompatibbli mas-suq intern, l-inċertezzi u l-arbitrarjetà involuti fl-għażla ta' kwalunkwe waħda minn dawk l-alternattivi, jew tabilħaqq, alternattiva oħra, iqumu mingħajr ebda dubju.

77. Minħabba dawn l-inċertezzi, il-kwistjoni dwar jekk ir-rikorrent effettivament irċeviex għajnuna, hawnhekk għandu jkollha importanza sekondarja biss. Pjuttost, kif turi biċ-ċar il-ġurisprudenza, il-kriterju ta' interess individwali jiġi ssodisfatt meta r-rikorrent ikun jista', fuq il-bażi ta' karatteristiċi speċifiċi, jiġi distint minn impriżi oħra [28]. Dan huwa preċiżament il-każ ta' HBH.

78. Għal dawn ir-raġunijiet kollha, ma nsib ebda żball fis-sentenza appellata fir-rigward tal-evalwazzjoni ta' interess individwali fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE. Għaldaqstant, l-appell inċidentali ppreżentat mill-Kummissjoni għandu jiġi miċħud bħala infondat.

B. L-appell: Il-Qorti Ġenerali żbaljat meta kkunsidrat li l-miżura kkontestata tagħti vantaġġ selettiv lil kumpanniji f'diffikultà?

79. HBH ressqet żewġ aggravji. Dawn l-aggravji huma marbutin intrinsikament.

80. Fl-ewwel aggravju, l-appellant jikkontesta r-raġunament tal-Qorti Ġenerali. Huwa jallega li s-sentenza appellata hija vvizzjata minn żbalji proċedurali relatati mal-obbligu ta' motivazzjoni minħabba li r-raġunament tal-Qorti Ġenerali ma huwiex biżżejjed jew huwa kontradittorju fir-rigward 1) tad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza, 2) tal-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala "miżura ġenerali", u 3) tal-ġustifikazzjoni tal-miżura kkontestata.

81. It-tieni aggravju jikkontesta l-istess aspetti tas-sentenza, iżda minn perspettiva sostantiva. F'dak l-aggravju, HBH tallega li s-sentenza appellata tikser l-Artikolu 107(1) TFUE, minħabba żbalji ta' liġi jew distorsjoni tal-liġi nazzjonali (1) fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza, (2) fl-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt tal-impriża li teħtieġ ristrutturazzjoni u tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala "miżura ġenerali", u (3) fil-ġustifikazzjoni tal-miżura kkontestata.

82. Il-Kummissjoni toġġezzjona għall-argumenti tal-appellant. Fir-rigward tal-ewwel aggravju rigward il-motivazzjoni, dik l-istituzzjoni tqis, essenzjalment, li dik ir-raġuni hija bbażata fuq interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza appellata. Fir-rigward, min-naħa l-oħra, tat-tieni aggravju, il-Kummissjoni ssostni li dan l-aggravju huwa inammissibbli. Sussidjarjament, il-Kummissjoni ssostni li t-tieni aggravju huwa infondat.

83. Minħabba s-sovrappożizzjoni bejn iż-żewġ aggravji tal-appell, se nittrattahom b'mod konġunt fi stadji. Dan huwa meħtieġ, b'mod partikolari, peress li minflok ma jallega n-nuqqas ta' motivazzjoni, l-ewwel aggravju jikkontesta indirettament l-evalwazzjoni sostantiva magħmula mill-Qorti Ġenerali.

28 Għal dik ir-raġuni, l-oġġezzjoni tal-Kummissjoni li l-appellant ma kienx sostna li kien irċieva għajnuna quddiem il-Qorti Ġenerali ma għandhiex rilevanza hawn.

84. L-ewwel nett, se nevalwa l-argumenti dwar id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza. Għar-raġunijiet deskritti hawn taħt, jiena nemmen li l-ewwel parti tat-tieni aggravju hija fondata. Għal dik ir-raġuni, is-sentenza appellata, kif ukoll id-deċiżjoni kkontestata, għandhom jiġu annullati sa fejn is-sistema ta' referenza għall-evalwazzjoni tas-selettività tal-miżura kkontestata ġiet iddeterminata b'mod żbaljat.

85. F'każ li l-Qorti tal-Ġustizzja ma taqbilx mal-evalwazzjoni tiegħi tal-ewwel parti tat-tieni aggravju, se neżamina wkoll fil-qosor l-argumenti l-oħra mressqa mill-appellant.

86. It-tieni nett, għalhekk, se neżamina l-argumenti dwar l-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala "miżura ġenerali". It-tielet, u fl-aħħar nett, se nikkunsidra l-argumenti ppreżentati dwar il-ġustifikazzjoni tal-miżura kkontestata.

87. Qabel ma nagħmel dan, madankollu, għandhom isiru ċerti kummenti introduttorji dwar il-kunċett ta' selettività fil-kuntest partikolari tat-tassazzjoni.

1. Kummenti preliminari dwar l-evalwazzjoni tas-selettività fil-kuntest tal-miżuri tat-taxxa diretta

a) Il-kunċett ta' selettività — evalwazzjoni fi tliet stadji

88. Qabelxejn, huwa utli li jsiru xi osservazzjonijiet dwar il-loġika sottostanti l-kunċett ta' selettività u l-iskop tiegħu. Huwa ta' għajnuna wkoll li wieħed iżomm f'moħħu l-qafas analitiku li jinforma l-evalwazzjoni tas-selettività u d-diffikultajiet li jinqalgħu fl-applikazzjoni ta' dak il-qafas fil-kuntest tal-miżuri tat-taxxa diretta.

89. Skont l-Artikolu 107(1) TFUE, kull għajnuna, fi kwalunkwe forma, mogħtija minn Stat Membru jew permezz ta' riżorsi tal-Istat, li twassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni għall-kompetizzjoni billi tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti prodotturi hija, sa fejn tolqot il-kummerċ bejn l-Istati Membri, inkompatibbli mas-suq intern. Għaldaqstant, għandhom jiġu ssodisfatti erba' kriterji kumulattivi sabiex miżura ta' Stat Membru taqa' fil-portata ta' din id-dispożizzjoni. L-ewwel nett, għandu jkun hemm vantaġġ. It-tieni nett, dak il-vantaġġ irid ikun selettiv. It-tielet nett, għandu jkun hemm intervent mill-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat. Ir-raba' nett, l-intervent għandu jkun jista' jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri.

90. Fil-kuntest tat-tassazzjoni, il-kwistjoni ta' x'jikkostitwixxi vantaġġ selettiv hija probabbilment l-iktar waħda kontroversjali.

91. F'termini ġenerali, il-kriterju ta' selettività jgħin sabiex jidentifika miżuri li jiffavorixxu lil ċerti impriżi (persuni taxxabbli) jew il-produzzjoni ta' ċerti oġġetti fuq oħrajn.

92. Vantaġġ fiskali li jirriżulta minn "miżura ġenerali" applikabbli mingħajr distinzjoni fir-rigward tal-operaturi ekonomiċi kollha ma jikkostitwixxix għajnuna mill-Istat. Dan minħabba li miżura bħal din ma hijiex selettiva. Għall-kuntrarju, miżura li tqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni iktar favorevoli minn persuni taxxabbli oħra tista' tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarji u, għaldaqstant, tista' tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE [29].

29 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata.

93. Għalhekk, il-punt kruċjali tal-evalwazzjoni tas-selettività jinsab fil-paragun tal-impriżi. Kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, il-kwistjoni li għandha tiġi ddeterminata hija jekk miżura tiffavorixxix lil ċerti impriżi jew il-produzzjoni ta' ċerti oġġetti fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE *meta mqabbla ma'* impriżi oħra li jinsabu f'sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt paragunabbli [30].

94. Madankollu, qabel ma jkun jista' jiġi evalwat jekk il-benefiċjarji u l-impriżi l-oħra humiex f'sitwazzjoni paragunabbli, għandha tiġi stabbilita s-sistema ta' referenza.

95. Is-sentenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja f'*World Duty Free* [31] tistipula l-parametri li fuq il-bażi tagħhom għandha tiġi evalwata s-selettività ta' miżura tat-taxxa. Il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet distinzjoni bejn tliet stadji fl-evalwazzjoni tas-selettività tal-miżuri tat-taxxa.

96. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, għall-finijiet tal-klassifikazzjoni ta' miżura tat-taxxa bħala selettiva, għandha tiġi identifikata s-sistema fiskali ordinarja jew normali applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat (l-ewwel stadju). Sussegwentement, għandu jintwera li l-miżura tat-taxxa inkwistjoni tidderoga minn dik is-sistema ordinarja, sa fejn din tintroduċi differenzazzjonijiet bejn operaturi li, fir-rigward tal-għan imfittex minn din is-sistema, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni ta' fatt u ta' liġi paragunabbli (it-tieni stadju) [32]. Jekk dak ikun il-każ, għandu jiġi vverifikat jekk id-differenzazzjoni hijiex iġġustifikata sa fejn din tirriżulta min-natura jew mill-istruttura ġenerali tas-sistema li l-miżura tagħmel parti minnha (it-tielet stadju) [33].

97. B'mod iktar speċifiku, il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li l-kundizzjoni ta' selettività tiġi ssodisfatta meta l-Kummissjoni tkun tista' turi li l-miżura kkontestata tidderoga mis-sistema fiskali ordinarja jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u b'hekk, permezz tal-effetti konkreti tagħha, tintroduċi trattament differenzjat bejn operaturi, minkejja li l-operaturi li jikkwalifikaw għall-vantaġġ fiskali u dawk li jiġu esklużi minnu jkunu jinsabu f'sitwazzjoni ta' fatt u ta' liġi paragunabbli fir-rigward tal-għan imfittex mis-sistema fiskali ta' dan l-Istat Membru [34].

98. L-appell ineżami juri d-diffikultajiet involuti fid-determinazzjoni tas-selettività (materjali) ta' miżura tat-taxxa fuq il-bażi ta' dawk il-parametri. B'mod partikolari, huwa jenfasizza d-diffikultajiet involuti fid-determinazzjoni, fuq il-bażi ta' sett ta' kriterji oġġettivi, tas-sistema ta' referenza taħt l-ewwel stadju [35]. Din hija r-raġuni għaliex huwa utli wkoll li jsiru ċerti osservazzjonijiet introduttorji dwar il-kriterji li għandhom jinformaw id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza qabel ma jiġi indirizzat l-appell f'iktar dettall.

30 Hemm xi diskrepanza fil-ġurisprudenza rigward il-kwistjoni dwar jekk il-paragunabbiltà tal-impriżi għandhiex tiġi stabbilita fid-dawl tal-għan tas-sistema fiskali kollha kemm hi jew tal-miżura nazzjonali kkontestata. Pereżempju, f'*Adria-Wien Pipeline*, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-impriżi kellhom jiġu pparagunati fid-dawl tal-għan imfittex mis-*sistema fiskali ordinarja* (sentenza tat-8 ta' Novembru 2001, *Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għall-kuntrarju ta' dan, iktar reċentement, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet f'*World Duty Free* li l-impriżi għandhom jiġu pparagunati fid-dawl tal-għan segwit mis-sistema ta' referenza (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57 u l-ġurisprudenza ċċitata).

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

32 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57 u l-ġurisprudenza ċċitata. Ara wkoll is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19.

33 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58 u l-ġurisprudenza ċċitata.

34 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 57 u 67.

35 Għal dawk id-diffikultajiet, ara, pereżempju, Peiffert, O., "Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État", *Concurrences*, Nru 3, 2017, 52 f'60.

b) L-importanza kruċjali tas-sistema ta' referenza għall-evalwazzjoni tas-selettività u l-kriterji li għandhom jintużaw sabiex tiġi ddeterminata dik is-sistema

99. Il-kriterju ta' selettività jintuża sabiex jiġu identifikati miżuri li jinvolvu trattament differenzjat mhux iġġustifikat ta' impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt paragunabbli. Madankollu paragun bħal dan jagħmel sens biss fuq il-bażi ta' punt ta' riferiment. Huwa għalhekk li l-identifikazzjoni xierqa ta' sistema ta' referenza hija kruċjali għall-evalwazzjoni tas-selettività [36].

100. Madankollu, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tibqa' siekta dwar *kif* għandha tiġi ddeterminata s-sistema ta' referenza rilevanti. Il-Qorti tal-Ġustizzja sempliċement spjegat li s-sistema ta' referenza hija s-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat [37]. Bħala kriterju ta' evalwazzjoni dik id-dikjarazzjoni ma tipprovdi ebda għajnuna affattu.

101. Madankollu, ir-riluttanza tal-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tfassal kriterji eżatti ma hijiex sorprendenti. Dan minħabba li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza tinvolvi li l-livell ġenerali ta' tassazzjoni li l-impriżi huma suġġetti għalih taħt sistema fiskali nazzjonali għandu jiġi identifikat. B'kuntrast ma' tipi oħra ta' skemi ta' għajnuna, id-determinazzjoni bi preċiżjoni ta' tali sistema komuni u ġeneralment applikabbli hi mimlija inċertezzi fil-kuntest tat-tassazzjoni. Filwaqt li wieħed iżomm f'moħħu l-kumplessitajiet ta' kwalunkwe sistema fiskali u l-elementi varjabbli involuti fid-determinazzjoni tal-piż tat-taxxa fuq l-impriżi, jidher li huwa impossibbli li wieħed ikun jaf b'ċertezza liema hi s-"sitwazzjoni normali".

102. Dan ma huwiex il-każ tal-benefiċċji pożittivi. Pereżempju, fil-każ ta' kundizzjonijiet ta' self benefiċjarju jew awtorizzazzjonijiet ta' xogħol fil-minjieri li jibbenefikaw biss numru limitat ta' impriżi, l-identifikazzjoni tas-"sitwazzjoni normali" li kienet teżisti qabel ma ġiet adottata l-miżura kkontestata tibqa' eżerċizzju relattivament faċli.

103. Il-Kummissjoni tiddeskrivi s-sistema ta' referenza bħala waħda li hija magħmula minn sett konsistenti ta' regoli li japplikaw b'mod ġenerali fuq il-bażi ta' kriterji oġġettivi għall-impriżi kollha li jaqgħu fl-ambitu tagħha kif definit mill-objettiv tagħha: dawn ir-regoli jiddefinixxu mhux biss l-ambitu ta' din is-sistema, iżda wkoll il-kundizzjonijiet li taħthom tkun tapplika s-sistema, id-drittijiet u l-obbligi ta' impriżi suġġetti għaliha u t-teknikalitajiet tat-tħaddim tas-sistema. Rigward il-miżuri tat-taxxa b'mod partikolari, is-sistema ta' referenza hija bbażata fuq elementi bħall-bażi għat-taxxa, il-persuni taxxabbli, l-avveniment taxxabbli u r-rati tat-taxxa [38].

104. Probabbilment, kwalunkwe numru ta' dispożizzjonijiet fiskali, jew il-kombinament tagħhom, jistgħu jaqgħu taħt dik id-deskrizzjoni.

105. F'dak ir-rigward, saret domanda lill-Kummissjoni matul is-seduta. Mistoqsija dwar il-kriterji li għandhom jintużaw fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza, il-Kummissjoni ma kinitx kapaċi tispjega fuq liema bażi tiddetermina s-sistema ta' referenza. Hija ddeskriviet dak il-proċess bħala tfittxija għal-loġika fis-sistema. Jekk xejn, ir-risposta tal-Kummissjoni tidher li tikkonferma li, fir-realtà, id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza f'każ partikolari ma hijiex ibbażata fuq sett ta' kriterji oġġettivi.

36 Għal opinjoni differenti rigward l-importanza tal-identifikazzjoni tas-sistema fiskali ordinarja, ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott, f' *ANGED*, C-233/16, EU:C:2017:852, punt 88.

37 Sentenzi tat-8 ta' Settembru 2011, *Paint Graphos*, C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata; tat-18 ta' Lulju 2013, *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19; u tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57.

38 Avviż tal-Kummissjoni dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea, C/2016/2946 (ĠU 2016 C 262, p. 1), disponibbli fuq: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/MT/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2016.262.01.0001.01.MLT&toc=OJ:C:2016:262:TOC#ntc205-C_2016262EN.01000101-E0205, punti 133 u 134.

106. Minkejja dan, jistgħu jinsiltu ċerti konklużjonijiet mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Eżami ta' dik il-ġurisprudenza jissuġġerixxi li għandha tingħata preferenza lil approċċ wiesa' fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza. Approċċ bħal dan iqis id-dispożizzjonijiet leġiżlattivi rilevanti kollha fl-intier tagħhom, jew l-iktar punt ta' riferiment wiesa' possibbli [39]. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza jirriżulta li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza ma għandhiex tkun eżerċizzju formalistiku [40].

107. Jiena nosserva, pereżempju, li f'*World Duty Free* l-Qorti tal-Ġustizzja approvat il-fehma tal-Kummissjoni li l-punt ta' riferiment rilevanti ma kienx ir-regoli li jirregolaw l-investimenti barra mill-pajjiż, iżda pjuttost is-sistema Spanjola tat-taxxa fuq il-kumpanniji kollha kemm hi. Fid-dawl ta' dak il-punt ta' riferiment, il-Kummissjoni kienet ikkonkludiet li kien ingħata vantaġġ selettiv lil kategorija partikolari ta' impriżi. Impriżi taxxabbli fi Spanja li akkwistaw ishma ta' mill-inqas 5 % f'impriżi barranin ġew ittrattati b'mod iktar favorevoli meta mqabbla ma' impriżi taxxabbli fi Spanja li jagħmlu investimenti identiċi f'kumpanniji domestiċi anki jekk dawk iż-żewġ kategoriji ta' impriżi kienu f'sitwazzjonijiet paragunabbli fid-dawl tal-għan imfittex mis-sistema Spanjola ġenerali għat-tassazzjoni tal-kumpanniji [41].

108. Min-naħa l-oħra, fis-sentenza f'*Gibraltar*, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat li s-sistema ta' referenza tista' tkun magħmula minn numru ta' regoli tat-taxxa differenti. Kien fuq dik il-bażi li l-Kummissjoni kienet ikkonkludiet li ċerti impriżi (kumpanniji offshore) kienu ngħataw vantaġġ selettiv. Dan kien hekk minkejja li, b'mod formali, dawk l-impriżi kienu suġġetti għall-istess piż fiskali bħal impriżi oħra. F'dak il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat ukoll li t-teknika regolatorja ma għandhiex tingħata importanza fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza [42].

109. Fi kliem sempliċi, mill-ġurisprudenza jista' jiġi dedott li l-Qorti tal-Ġustizzja approvat approċċ li għandu l-għan li jidentifika l-ġabra sħiħa ta' regoli li jinfluwenzaw il-piż fiskali fuq l-impriżi. Fil-fehma tiegħi, tali approċċ huwa ġġustifikat. Dan jiżgura li s-selettività ta' miżura tat-taxxa tiġi evalwata fil-konfront ta' kuntest li jinkludi d-dispożizzjonijiet rilevanti kollha, u mhux fil-konfront ta' dispożizzjonijiet li ġew misluta b'mod artifiċjali minn kuntest leġiżlattiv usa'. Dan jiżgura wkoll li l-ewwel u t-tieni stadji ma jingħaqdux fl-evalwazzjoni tas-selettività. Dan għaliex approċċ iktar ristrett ikun jeħtieġ l-identifikazzjoni tal-impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt paragunabbli. Fil-fatt, ma għandux jintesa li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza għandha tiġi qabel il-paragun tal-impriżi.

110. Huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li se nipproċedi għal analiżi tal-appell ineżami.

39 Ara, f'dak ir-rigward, is-sentenzi tat-22 ta' Ġunju 2006, *Il-Belġju u Forum 187* vs *Il-Kummissjoni*, C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416, punti 95, 104, 107 u 122; tas-6 ta' Settembru 2006, *Il-Portugall* vs *Il-Kummissjoni*, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56; tas-17 ta' Settembru 2009, *Il-Kummissjoni* vs *Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punti 2 sa 7; u tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 68.

40 Sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, *Il-Kummissjoni u Spanja* vs *Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit*, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 92 u 93.

41 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 22 u 67 sa 69.

42 Sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, *Il-Kummissjoni u Spanja* vs *Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit*, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 92 sa 95.

2. L-ewwel stadju: determinazzjoni tas-sistema ta' referenza

a) L-argumenti tal-partijiet

111. Fl-ewwel parti tal-ewwel aggravju, HBH issostni li l-motivazzjoni tal-Qorti Ġenerali ma hijiex biżżejjed, jew hija kontradittorja, fir-rigward tad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza[43]. Fil-fehma tal-appellant dan huwa hekk minħabba li s-selettività tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija evalwata fis-sentenza appellata fir-rigward tar-regola tat-tneħħija ta' telf, minkejja li l-Qorti Ġenerali rrikonoxxiet li l-miżura kkontestata għandha tiġi evalwata fid-dawl ta' regola iktar ġenerali, jiġifieri r-regola tar-riportar ta' telf[44].

112. Il-Kummissjoni tikkunsidra li l-motivazzjoni tal-Qorti Ġenerali hija soda u bl-ebda mod ma hija kontradittorja.

113. Fl-ewwel parti tat-tieni aggravju, HBH issostni li l-Qorti Ġenerali interpretat l-Artikolu 107(1) TFUE b'mod żbaljat minħabba l-iżbalji relatati mad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza[45]. L-appellant jargumenta wkoll li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta għaqdet l-ewwel u t-tieni stadji tal-evalwazzjoni tas-selettività fis-sentenza appellata[46].

114. Bħala l-kontenzjoni primarja tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-argumenti ppreżentati mill-appellant huma relatati ma' konstatazzjonijiet ta' fatt u għandhom jiġu miċħuda bħala inammissibbli. Sussidjarjament, il-Kummissjoni ssostni li dawk l-argumenti huma infondati. Ma hemm xejn fil-proċess li jappoġġja l-pożizzjoni ta' HBH li r-regola tar-riportar ta' telf kellha tkun ikkunsidrata bħala r-regola rilevanti għall-evalwazzjoni tas-selettività tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

115. Se nibda billi nindirizza l-kwistjoni ta' ammissibbiltà.

b) Evalwazzjoni

1) Id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza hija kwistjoni ta' liġi li tista' tiġi mistħarrġa fil-kuntest ta' appell

116. Kif sar jiġri komunement fl-appelli quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-Kummissjoni tikkontesta l-ammissibbiltà tal-argumenti tal-appellant. Hija ssostni li l-argumenti tal-appellant dwar id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza ma jistgħux jiġu mistħarrġa mill-Qorti tal-Ġustizzja. Dan għaliex jikkonċernaw konstatazzjonijiet ta' fatt.

117. L-argumenti tal-Kummissjoni għandhom jiġu miċħuda kompletament.

118. Ċertament, il-Qorti Ġenerali, bis-saħħa tal-Artikolu 58 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja u l-Artikolu 256 TFUE, għandha ġurisdizzjoni esklużiva sabiex issib u tevalwa dawk il-fatti. Fil-fatt, l-appelli quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja huma limitati għal punti ta' liġi. F'dak ir-rigward, hija ġurisprudenza stabbilita li d-determinazzjoni tal-kontenut ta' liġi nazzjonali tifforma parti mill-evalwazzjoni ta' fatti li ma jistgħux jiġu mistħarrġa fil-kuntest ta' appell[47].

43 Punti 103 sa 106 tas-sentenza appellata.

44 Punti 107 sa 109 tas-sentenza appellata.

45 Punti 103 sa 106 tas-sentenza appellata.

46 Punt 104 tas-sentenza appellata.

47 Ara, pereżempju, is-sentenzi tal-24 ta' Ottubru 2002, *Aéroports de Paris* vs *Il-Kummissjoni*, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punt 63; tal-21 ta' Diċembru 2011, *A2A* vs *Il-Kummissjoni*, C-318/09 P, mhux ippubblikata, EU:C:2011:856, punt 125; u tat-3 ta' April 2014, *Franza* vs *Il-Kummissjoni*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punti 78 u 79 u l-ġurisprudenza ċċitata.

119. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tistħarreġ il-klassifikazzjoni ġuridika ta' dawk il-fatti u l-konklużjonijiet legali li l-Qorti Ġenerali siltet minnhom [48]. Hija tista' wkoll tiddetermina jekk kinitx saret distorsjoni tal-liġi nazzjonali meta l-allegata distorsjoni tista' tiġi skoperta mingħajr evalwazzjoni ġdida tal-fatti jew tal-provi [49].

120. L-argumenti mressqa minn HBH dwar id-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza ma jistgħux jevitaw stħarriġ fil-kuntest ta' appell.

121. Hawnhekk, punt li ma għandux jiġi injorat huwa li l-partijiet jaqblu dwar il-kontenut tal-liġi nazzjonali. Madankollu huma ma jaqblux dwar l-għanijiet ta' dik il-liġi. Hemm ukoll nuqqas ta' qbil li jippersisti fir-rigward tal-*klassifikazzjoni ġuridika* ta' dik il-liġi fid-dawl tar-regoli tal-Unjoni dwar l-għajnuna mill-Istat. B'mod iktar speċifiku, fir-rigward tal-ewwel stadju, hija kkontestata l-evalwazzjoni legali tas-selettività li għamlet il-Qorti Ġenerali abbażi tal-fatti rilevanti.

122. Ovvjament, il-kostruzzjoni xierqa tal-kunċett ta' selettività hija kwistjoni ta' liġi, u mhux ta' fatt.

123. L-adozzjoni tal-approċċ riġidu propost mill-Kummissjoni tfisser li kwistjoni ta' importanza fundamentali għall-evalwazzjoni tas-selettività tkun sistematikament taqa' barra mill-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja. Meta wieħed iqis li d-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza għandha impatt deċiżiv fuq iż-żewġ stadji li ġejjin fl-evalwazzjoni tas-selettività, fl-opinjoni tiegħi, approċċ bħal dan ma għandux jiġi approvat. Kif spjegajt, is-sistema ta' referenza tikkostitwixxi l-punt ta' riferiment li fuqu għandha tiġi evalwata s-selettività ta' miżura tat-taxxa.

2) Il-Qorti Ġenerali żbaljat fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza

i) Il-kuntest ġuridiku li fih taħdem il-miżura kkontestata u l-motivazzjoni tal-Qorti Ġenerali

124. Il-kuntest ġuridiku li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni tagħmel parti minnu jinkludi tliet settijiet ta' regoli.

125. L-ewwel nett, ir-regola tar-riportar ta' telf tapplika għall-impriżi kollha skont l-Artikolu 8(1) tal-KStG. Din tirrifletti l-prinċipju li l-persuni taxxabbli huma ntaxxati fuq il-bażi tal-kapaċità tagħhom li jħallsu. It-tieni nett, ir-regola tat-tneħħija ta' telf, kif stabbilita fl-Artikolu 8c(1) tal-KStG, hija eċċezzjoni għal dik ir-regola. Dan għaliex din teskludi l-akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju (25 % jew iktar) mill-portata tar-regola ġenerali. It-tielet nett, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni, kif stabbilita fl-Artikolu 8c(1a) tal-KStG, tislet 'il barra mill-portata tal-eċċezzjoni (jiġifieri, mir-regola tat-tneħħija ta' telf) ċerti sitwazzjonijiet speċifiċi. Permezz ta' dik il-miżura, is-sitwazzjonijiet iddefiniti fiha (jiġifieri r-ristrutturazzjoni ta' kumpanniji f'diffikultà) ma għadhomx koperti mir-regola tat-tneħħija ta' telf. Dawk is-sitwazzjonijiet jaqgħu taħt ir-regola iktar ġenerali li tippermetti lill-impriża tirriporta t-telf.

126. Minħabba t-teknika leġiżlattiva magħżula, is-selettività tal-miżura kkontestata hija dipendenti ħafna fuq il-perspettiva. Fil-fatt, skont jekk ir-regola ġenerali dwar ir-riportar ta' telf jew l-eċċezzjoni għal dik ir-regola, jiġifieri r-regola tat-tneħħija ta' telf, tiġix użata bħala l-punt ta' riferiment għall-evalwazzjoni tas-selettività tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, il-konklużjoni dwar is-selettività tkun differenti ħafna [50].

48 Ara, fost ħafna, is-sentenzi tas-17 ta' Diċembru 1998, *Baustahlgewebe* vs *Il-Kummissjoni*, C-185/95 P, EU:C:1998:608, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata, u tat-3 ta' April 2014, *Franza* vs *Il-Kummissjoni*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 78 u l-ġurisprudenza ċċitata.

49 Sentenza tat-3 ta' April 2014, *Franza* vs *Il-Kummissjoni*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punti 79 u 80 u l-ġurisprudenza ċċitata.

50 B'mod simili s-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 13 li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja tagħmel parafrażi tal-pożizzjoni tal-qorti tar-rinviju fir-rigward tal-alternattivi disponibbli għad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza.

127. B'mod iktar speċifiku, jekk ir-regola tat-tneħħija ta' telf tinħareġ tinstilet 'il barra mill-kuntest leġiżlattiv usa' tar-regola tar-riportar ta' telf, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni issir eċċezzjoni għar-regola tat-tneħħija ta' telf. Min-naħa l-oħra, jekk ir-regola tar-riportar ta' telf tkun inkluża fis-sistema ta' referenza, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma tibqax tikkostitwixxi deroga ovvja mis-sistema ta' referenza li tista' tagħti vantaġġ selettiv lil ċerti impriżi. Minflok, issir parti intrinsika mis-sistema ta' referenza nnifisha.

128. F'dak ir-rigward, is-sentenza appellata ma hijiex xempju ta' ċarezza.

129. B'mod partikolari, id-dikjarazzjoni li ġejja tista' tkun sors ta' konfużjoni: "[…] 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 [għandu jiġi vverifikat] jekk il-miżura kkontestata tagħmilx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli […]" [51].

130. Meta kkunsidrata waħedha, dik id-dikjarazzjoni tista' tiġi interpretata (kif jagħmel l-appellant) fis-sens li l-Qorti Ġenerali kkunsidrat li r-regola tar-riportar ta' telf *u* r-regola tat-tneħħija ta' telf flimkien jikkostitwixxu s-sistema ta' referenza. Madankollu, l-argumenti tal-appellant ibbażati fuq motivazzjoni insuffiċjenti jew kontradittorja huma, fil-fehma tiegħi, ibbażati fuq interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza appellata.

131. Eżami iktar mill-qrib tas-sentenza appellata juri li l-Qorti Ġenerali użat bħala punt tat-tluq li r-regola tat-tneħħija ta' telf tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza.

132. Huwa veru li l-Qorti Ġenerali rrikonoxxiet l-eżistenza ta' regola iktar ġenerali (ir-regola tar-riportar ta' telf). Hija nnotat ukoll li s-sistema ta' referenza kif iddeterminata mill-Kummissjoni tikkostitwixxi eċċezzjoni għal dik ir-regola ġenerali. Madankollu, hija kompliet billi tispjega r-raġunijiet għaliex qieset li r-regola tat-tneħħija ta' telf tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza rilevanti għall-evalwazzjoni tas-selettività tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

133. B'mod speċifiku, il-Qorti Ġenerali spjegat li r-regola tat-tneħħija ta' telf tillimita l-użu tar-regola tar-riportar ta' telf għall-akkwist ta' azzjonijiet ugwali jew superjuri għal 25 % tal-kapital azzjonarju u tipprojbixxiha għall-akkwist ta' azzjonijiet superjuri għal 50 % tal-kapital azzjonarju. Għalhekk, dik ir-regola tapplika sistematikament għall-każijiet kollha ta' bidla fl-azzjonisti ugwali jew superjuri għal 25 % tal-kapital azzjonarju ta' kumpannija, mingħajr ma tagħmel distinzjoni skont in-natura jew il-karatteristiċi tal-impriżi kkonċernati [52]. Il-Qorti Ġenerali osservat ukoll li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet ifformulata fil-forma ta' eċċezzjoni għar-regola tat-tneħħija ta' telf u tapplika biss għas-sitwazzjonijiet stabbiliti li huma suġġetti għal din ir-regola [53]. Fuq dik il-bażi, hija ddeċidiet li l-Kummissjoni kienet iddefinixxiet b'mod korrett is-sistema ta' referenza bħala li hija magħmula mir-regola tat-tneħħija ta' telf [54].

134. F'dak ir-rigward, ma nista' nidentifika ebda żball relatat mal-obbligu ta' motivazzjoni fis-sentenza appellata. Madankollu, jiena tal-fehma li s-sentenza appellata hija vvizzjata minn żball sostantiv ta' liġi fir-rigward tad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza. Dan l-iżball jammonta għal applikazzjoni żbaljata tal-Artikolu 107(1) TFUE.

51 Punt 106 tas-sentenza appellata.
52 Punt 104 tas-sentenza appellata.
53 Punt 105 tas-sentenza appellata.
54 Punt 107 tas-sentenza appellata.

135. Sabiex wieħed jifhem għaliex, huwa meħtieġ li jiġu eżaminati r-raġunijiet mogħtija fid-deċiżjoni kkontestata. Dan minħabba li l-Qorti Ġenerali affermat mill-ġdid l-evalwazzjoni tal-Kummissjoni tal-kuntest ġuridiku li fih topera l-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

ii) Il-Qorti Ġenerali ddeterminat is-sistema ta' referenza fid-dawl tat-teknika leġiżlattiva użata u, billi għamlet dan, għaqqdet l-ewwel u t-tieni stadji

136. Fid-deċiżjoni kkontestata, wara li stabbilixxiet il-kuntest ġuridiku nazzjonali u l-bidliet li ġew introdotti fih f'ordni kronoloġika, il-Kummissjoni spjegat li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni stabbilita fl-Artikolu 8c(1a) tal-KStG hija differenti mir-regola l-antika fir-rigward ta' aspett sinjifikattiv wieħed. Dak l-aspett kien, skont il-Kummissjoni, kruċjali għall-finijiet tal-għajnuna mill-Istat [55].

137. B'mod iktar speċifiku, il-Kummissjoni spjegat li skont l-Artikolu 8c(1) tal-KStG, kumpannija tneħħi r-riportar ta' telf tagħha kompletament meta iktar minn nofs l-ishma tagħha jiġu ttrasferiti, sakemm tkun applikabbli l-klawżola ta' ristrutturazzjoni. Ir-regola ġenerali hija għalhekk it-tneħħija ta' telf fuq bidliet sinjifikattivi fis-sjieda u l-klawżola ta' ristrutturazzjoni stabbilita fl-Artikolu 8c(1a) tal-KStG tikkostitwixxi l-eċċezzjoni għar-regola ġenerali [56].

138. Għall-kuntrarju ta' dan, skont ir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf (stabbilita fl-Artikolu 8(4) tal-KStG imħassar), ir-regola ġenerali kienet il-kontinwazzjoni ta' riportar ta' telf fil-każ ta' bidliet sinjifikattivi fis-sjieda, sakemm il-kumpannija kienet ekonomikament identika. Dik l-eċċezzjoni kienet intenzjonata li tipprevjeni l-abbuż, pereżempju fil-forma ta' kummerċ f'kumpanniji empty-shell [57].

139. Mal-ewwel daqqa ta' għajn, l-ispjegazzjoni għaliex ir-regola tat-tneħħija ta' telf għandha titqies bħala s-sistema ta' referenza hija attraenti. Madankollu, wara spezzjoni iktar mill-qrib, jidher ċar li dik l-ispjegazzjoni hija bbażata fuq distinzjoni mingħajr differenza.

140. Dan minħabba li l-unika differenza bejn is-sistema l-antika u dik ġdida tinsab fil-*forma* tal-miżura. Id-differenza allegata hija kkundizzjonata mit-teknika leġiżlattiva użata mill-Istat Membru kkonċernat. B'kunsiderazzjoni tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja *Gibraltar*, approċċ bħal dan huwa 'l bogħod milli jkun sodisfaċenti [58].

141. Wieħed ma għandux jinsa li, fis-sentenza appellata, ir-regola tat-tneħħija ta' telf titqies bħala s-sistema ta' referenza rilevanti minħabba li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni tikkostitwixxi eċċezzjoni għal dik ir-regola. Skont ir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf, dak ma kienx il-każ.

142. Paragun bejn ir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf u dik ġdida juri d-difetti fil-motivazzjoni bbażata fuq it-teknika leġiżlattiva. Dan juri li ż-żewġ regoli sempliċement jindirizzaw il-kwistjoni tar-restrizzjoni tar-riportar ta' telf minn angoli differenti.

143. Skont ir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf, saret enfasi fuq l-identità ekonomika tal-impriża akkwistata. Filwaqt li entitajiet ekonomikament identiċi tħallew jirriportaw telf, dawk li biddlu l-identità ekonomika bħala riżultat ta' bidla fis-sjieda ma tħallewx jagħmlu dan. Espressa f'termini ta' eżempju ta' "ekonomikament identika", il-klawżola ta' ristrutturazzjoni fformat parti inerenti mir-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf innifisha [59].

55 Premessa 21 tad-deċiżjoni kkontestata.

56 Premessa 22 tad-deċiżjoni kkontestata.

57 Premessa 23 tad-deċiżjoni kkontestata.

58 Fil-fatt, l-evalwazzjoni tas-selettività ma għandhiex tiddependi fuq il-forma. Ara, b'mod simili, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, *Il-Kummissjoni u Spanja* vs *Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit*, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 92 u 93.

59 Ara l-punt 9 iktar 'il fuq.

144. Għalkemm ir-regola l-ġdida tat-tneħħija ta' telf hija probabbilment iktar preċiża (kif inhi l-klawżola ta' ristrutturazzjoni), ma narax kif il-bidla fit-teknika leġiżlattiva — u preċiżjoni msaħħa fir-regoli inkwistjoni — tista' titqies kruċjali għall-finijiet ta' għajnuna mill-Istat. Tabilħaqq, bħar-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf, ir-regola (il-ġdida) tat-tneħħija ta' telf sempliċement tillimita l-possibbiltà li jitnaqqas telf imġarrab qabel fil-futur f'sitwazzjonijiet strettament iddefiniti relatati ma' bidla fis-sjieda. Apparti minn dik l-eċċezzjoni, il-possibbiltà ta' riportar ta' telf tibqa' possibbli.

145. B'mod materjali, għalhekk, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni sempliċement tillimita l-portata tar-regola tat-tneħħija ta' telf[60]. F'dak is-sens, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni tifforma parti inseparabbli mir-regola ġenerali, jiġifieri r-regola tar-riportar ta' telf.

146. Minbarra t-teknika leġiżlattiva użata, ma hemm xejn fil-proċess li jgħin sabiex jispjega għaliex, taħt ir-reġim taħt kunsiderazzjoni, ir-regola tar-riportar ta' telf ma għandhiex tifforma parti mis-sistema ta' referenza.

147. F'dak ir-rigward, fis-sentenza appellata tqum problema korollarja. Permezz tal-adozzjoni ta' approċċ strett ibbażat fuq teknika leġiżlattiva u billi tinstilet ir-regola tat-tneħħija ta' telf mill-kuntest leġiżlattiv usa' tagħha, is-sentenza appellata tgħaqqad ukoll l-ewwel u t-tieni stadji fl-evalwazzjoni tas-selettività. Fil-fatt, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq il-paragunabbiltà ta' impriżi li jgħaddu minn bidla fis-sjieda sabiex tiġi ddeterminata s-sistema ta' referenza. Eżami iktar mill-qrib juri li l-Qorti Ġenerali bdiet il-motivazzjoni tagħha bil-preżunzjoni li l-impriżi kollha li għaddew minn bidla sostanzjali fis-sjieda huma neċessarjament f'sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt paragunabbli, iktar milli l-ewwel identifikat is-sistema ta' referenza[61]. Fil-fatt, huwa possibbli biss li wieħed jikkonkludi li r-regola tar-riportar ta' telf ma tifformax parti mis-sistema ta' referenza jekk wieħed jippreżumi li l-impriżi li jgħaddu minn bidla fis-sjieda huma f'sitwazzjoni paragunabbli.

148. Għalhekk jiena nemmen li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta ddeterminat is-sistema ta' referenza. Speċifikament, billi bbażat il-konklużjoni tagħha fuq it-teknika leġiżlattiva użata u fuq il-paragunabbiltà ta' impriżi li għaddew minn bidla sostanzjali fis-sjieda, il-Qorti Ġenerali llimitat artifiċjalment is-sistema ta' referenza sabiex teskludi r-regola tar-riportar ta' telf minnha.

149. Fuq dik il-bażi, jiena tal-fehma li l-ewwel parti tat-tieni aggravju għandha tintlaqa'.

150. Bħala konklużjoni dwar dan il-punt, jiena nosserva li fis-sentenza appellata r-regola tat-tneħħija ta' telf tintuża bħala l-punt ta' riferiment għall-evalwazzjoni tas-selettività tal-miżura kkontestata (it-tieni u t-tielet stadji). Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' l-ewwel parti tat-tieni aggravju, kif nissuġġerixxi jien, ma jkun hemm ħtieġa li jiġu eżaminati l-bqija tal-argumenti li jikkonċernaw l-evalwazzjoni tas-selettività fir-rigward tat-tieni u t-tielet stadji. Dan minħabba li d-destin tal-miżura kkontestata jiddependi, fl-analiżi finali, mid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza.

151. Madankollu, f'każ li l-Qorti tal-Ġustizzja ma taqbilx miegħi, se nagħmel l-osservazzjonijiet li ġejjin dwar dik l-evalwazzjoni.

60 Hawnhekk, huwa utli wkoll li wieħed jinnota li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma hijiex l-unika dispożizzjoni li tillimita l-portata tar-regola tat-tneħħija ta' telf. F'Diċembru 2009, ġew introdotti żewġ eċċezzjonijiet ġodda għal dik ir-regola. Minn naħa, fir-rigward tar-ristrutturazzjonijiet kollha mwettqa esklużivament fi ħdan grupp ta' impriżi li jkunu taħt persuna jew kumpannija waħda li jkollha 100 % tal-ishma, ir-riportar ta' telf kellu jinżamm. Min-naħa l-oħra, dan kien hekk ukoll jekk fiż-żmien tal-akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju, it-telf kien jikkorrispondi għal riżervi moħbija tal-assi tal-kumpannija.

61 Ara punt 133 iktar 'il fuq dwar il-motivazzjoni tal-Qorti Ġenerali.

3. It-tieni stadju: paragun tas-sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt tal-impriżi

a) L-argumenti tal-partijiet

152. Fit-tieni parti tal-ewwel aggravju, HBH issostni li l-motivazzjoni tal-Qorti Ġenerali ma hijiex suffiċjenti jew hija kontradittorja. B'mod iktar speċifiku, fl-ewwel fergħa tat-tieni parti tal-ewwel aggravju, hija ssostni li — meta wieħed iżomm f'moħħu kif is-sistema ta' referenza ġiet iddefinita fis-sentenza appellata — il-Qorti Ġenerali ma spjegatx b'mod adegwat għaliex kien possibbli li wieħed iqabbel is-sitwazzjoni ta' liġi u ta' fatt tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni ma' dik ta' impriżi sodi [62]. Fit-tieni fergħa, l-appellant jikkontesta r-raġunijiet esposti fis-sentenza appellata sabiex jispjega għaliex il-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma kellhiex titqies bħala "miżura ġenerali" potenzjalment miftuħa għall-impriżi kollha [63].

153. Il-Kummissjoni ssostni li l-motivazzjoni tal-Qorti Ġenerali hija valida u suffiċjenti.

154. Fit-tieni parti tat-tieni aggravju, HBH tallega ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE. Hija targumenta li l-Qorti Ġenerali żbaljat fl-evalwazzjoni tagħha tas-selettività (*prima facie*) tal-miżura kkontestata. Billi kkunsidrat li l-impriżi f'diffikultà li jeħtieġu ristrutturazzjoni u l-impriżi sodi jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli fid-dawl tal-għan tas-sistema fiskali, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi [64].

155. Iktar speċifikament, HBH targumenta li l-Qorti Ġenerali wettqet żball meta ddefinixxiet l-għan tar-regola tat-tneħħija ta' telf (l-ewwel fergħa) [65]. Barra minn hekk, l-appellant isostni li meta qieset li l-miżura kkontestata kienet *prima facie* selettiva u mhux "miżura ġenerali" potenzjalment miftuħa għall-impriżi kollha, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi (it-tieni fergħa) [66]. Dan essenzjalment huwa minħabba li s-sentenza appellata ma segwietx il-ġurisprudenza stabbilita fis-sentenza tal-Qorti Ġenerali f'*Autogrill* [67].

156. Il-Kummissjoni ma ssib ebda żball fis-sentenza appellata fir-rigward tal-evalwazzjoni tas-selettività.

157. Madankollu, bħala l-kontenzjoni primarja tagħha, il-Kummissjoni ssostni li t-tieni parti tat-tieni aggravju hija inammissibbli. Minn naħa, l-argumenti mressqa fl-ewwel fergħa jikkonċernaw il-konstatazzjoni u l-evalwazzjoni tal-fatti. Min-naħa l-oħra, it-tieni fergħa tittratta kwistjoni li ma kinitx parti mis-suġġett tat-tilwima fl-ewwel istanza. Għalhekk, meta ppermettiet l-argumenti tal-appellant dwar il-kwistjoni tal-klassifikazzjoni tal-miżura kkontestata bħala miżura ġenerali, il-Qorti Ġenerali ddeċidiet *ultra petita* [68].

62 Punti 133 u 134 tas-sentenza appellata.
63 Punt 141 tas-sentenza appellata.
64 Punti 126 sa 133 tas-sentenza appellata.
65 Punti 128 sa 131 tas-sentenza appellata.
66 Punt 141 tas-sentenza appellata.
67 Sentenza tas-7 ta' Novembru 2014, *Autogrill España* vs *Il-Kummissjoni*, T-219/10, EU:T:2014:939.
68 Punt 122 tas-sentenza appellata.

b) Evalwazzjoni

1) L-argumenti tal-appellant rigward id-definizzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza

158. Minn naħa, l-argumenti ta' HBH dwar motivazzjoni insuffiċjenti jew kontradittorja fl-ewwel fergħa tat-tieni parti tal-ewwel aggravju jirrigwardaw punt eżaminat mill-Qorti Ġenerali għall-finijiet ta' kompletezza. Dawn huma ibbażati wkoll fuq l-istess premessa (difettuża) bħall-ewwel parti tal-ewwel aggravju; jiġifieri li l-Qorti Ġenerali kkunsidrat li kemm ir-regola tar-riportar ta' telf kif ukoll ir-regola tat-tneħħija ta' telf jikkostitwixxu s-sistema ta' referenza. Kif muri iktar 'il fuq, fis-sentenza appellata l-Qorti Ġenerali stabbilixxiet li hija r-regola tat-tneħħija ta' telf li tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza rilevanti[69]. Għaldaqstant, dawk l-argumenti għandhom jiġu miċħuda.

159. Min-naħa l-oħra, lanqas l-argumenti tal-appellant rigward il-ksur tal-Artikolu 107(1) TFUE fl-ewwel fergħa tat-tieni parti tat-tieni aggravju ma huma se jirnexxu. Dawk l-argumenti huma parzjalment inammissibbli u parzjalment ineffettivi.

160. Fl-ewwel lok, dawk l-argumenti jtennu l-pożizzjoni li l-Qorti Ġenerali qieset li r-regola tar-riportar ta' telf u r-regola tat-tneħħija ta' telf flimkien jikkostitwixxu s-sistema ta' referenza. Kif diġà ġie spjegat, dik il-pożizzjoni hija bbażata fuq interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza appellata.

161. Fit-tieni lok, permezz tal-argumenti tiegħu, l-appellant qiegħed jikkontesta l-konstatazzjoni tal-Qorti Ġenerali li r-regola tat-tneħħija ta' telf hija mfassla sabiex tiżgura li t-telf ma jiġix riportat fil-każ ta' bidla sostanzjali fis-sjieda ta' impriża li akkumulat telf[70]. Fil-fehma tal-appellant, dik ir-regola sempliċement għandha l-għan li tiġġieled l-abbuż billi timpedixxi l-kummerċ f'kumpanniji empty-shell.

162. Ċertament, kull reġim tat-taxxa jista' jsegwi għadd kbir ta' għanijiet differenti. Dawk l-għanijiet jinkludu, iżda ma humiex limitati għal, il-ġenerazzjoni ta' dħul għall-baġit tal-Istat, l-iggwidar tal-imġiba tal-konsumaturi u l-impriżi u l-ġlieda kontra l-problemi bħall-evitar tat-taxxa. Reġim tat-taxxa jista' jitfassal ukoll sabiex jirrimedja l-konsegwenzi ta' tnaqqis fir-ritmu ekonomiku.

163. B'mod simili għad-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza, il-paragunabbiltà tal-persuni taxxabbli fid-dawl tal-għan imfittex mis-sistema fiskali taħt it-tieni stadju tal-evalwazzjoni tas-selettività, fil-fehma tiegħi, hija kwistjoni ta' liġi. Dik id-domanda tikkonċerna l-klassifikazzjoni ġuridika tad-dispożizzjonijiet nazzjonali rilevanti taħt ir-regoli tal-Unjoni dwar l-għajnuna mill-Istat[71].

164. Hawnhekk, madankollu, l-appellant jitlob lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiddetermina (mill-ġdid) l-għan tar-regola tat-tneħħija ta' telf. Fil-fehma tiegħi, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex il-ġurisdizzjoni sabiex tittratta dak il-punt f'appell. Jiena naqbel mal-Kummissjoni li l-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja ma testendix għall-evalwazzjoni mill-ġdid tal-*għan* tas-sistema ta' referenza. Dik hija purament kwistjoni ta' fatt rigward l-evalwazzjoni tal-kontenut tal-liġi nazzjonali. Domandi bħal dawn ma humiex miftuħin għal stħarriġ, ħlief fejn mill-proċess jirriżulta ċar li saret distorsjoni tal-liġi nazzjonali. Dan ma huwiex il-każ hawnhekk.

69 Ara punt 131 *et seq* iktar 'il fuq.

70 Punt 128 tas-sentenza appellata.

71 Ara l-punt 118 iktar 'il fuq.

165. Fl-aħħar nett, u fit-tielet lok, fl-ewwel fergħa tat-tieni parti tat-tieni aggravju, HBH tikkontesta wkoll punt li l-Qorti Ġenerali eżaminat għall-finijiet ta' kompletezza. Fis-sentenza appellata l-Qorti Ġenerali eżaminat ukoll l-ipoteżi mressqa minn HBH li l-għan rilevanti tas-sistema ta' referenza huwa li timpedixxi l-abbuż tar-regola tar-riportar ta' telf billi toħloq deterrent għax-xiri ta' kumpanniji empty-shell. Hija kkonkludiet li, anki fuq dik l-ipoteżi, kumpanniji sodi u f'diffikultà li għaddew minn bidla sostanzjali fis-sjieda kienu f'sitwazzjoni paragunabbli [72].

166. Peress li l-appellant ma rnexxilux juri li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi fl-evalwazzjoni primarja tagħha, l-argumenti mressqa fir-rigward ta' dik l-evalwazzjoni alternattiva jibqgħu ineffettivi.

2) L-argumenti tal-appellant dwar il-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma hijiex miżura ġenerali

167. L-argumenti tal-appellant dwar il-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma hijiex "miżura ġenerali" potenzjalment miftuħa għall-impriżi kollha jistgħu jiġu eliminati malajr.

168. Qabelxejn, fir-rigward tat-tieni fergħa tat-tieni parti tal-ewwel aggravju (il-kwistjoni tal-motivazzjoni insuffiċjenti), fis-sentenza appellata r-raġunijiet għaliex il-miżura kkontestata ma hijiex miżura ġenerali li hija potenzjalment disponibbli għall-impriżi kollha huma murija fil-qosor, iżda b'mod ċar: din tkopri kategorija waħda biss ta' impriżi li jinsabu f'sitwazzjoni speċifika, jiġifieri impriżi f'diffikultà [73].

169. B'mod iktar fundamentali, fir-rigward tat-tieni fergħa tat-tieni parti tat-tieni aggravju, il-Qorti Ġenerali applikat il-ġurisprudenza rilevanti b'mod korrett.

170. Wara li ngħalqet il-proċedura bil-miktub fil-każ ineżami, is-sentenza tal-Qorti Ġenerali li l-appellant jinvoka hawnhekk ġiet annullata fl-appell [74]. Kuntrarjament għal dak li ssostni HBH, mill-ġurisprudenza għaldaqstant ma jirriżultax li s-selettività teħtieġ li l-miżura kkontestata tkun disponibbli biss għal kategorija partikolari ta' impriżi.

171. F'*World Duty Free*, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat dak il-punt. Hija ddeċidiet li sabiex miżura tat-taxxa tkun selettiva ma għandhiex neċessarjament taffettwa kategorija partikolari ta' impriżi li jistgħu jiġu distinti minħabba karatteristiċi speċifiċi li huma komuni għalihom u li huma tipiċi tagħhom. Pjuttost, id-determinazzjoni tas-selettività ta' miżura essenzjalment tikkonsisti fit-tiftix ta' jekk l-esklużjoni ta' ċerti operaturi mill-benefiċċju ta' vantaġġ fiskali li jirriżulta minn miżura li tidderoga minn sistema fiskali ordinarja tikkostitwixxix trattament diskriminatorju fir-rigward ta' dawk l-operaturi [75].

172. Dak huwa l-metodu analitiku użat mill-Qorti Ġenerali fis-sentenza appellata [76]. Għaldaqstant, ma jistax jiġi sostnut li l-ġurisprudenza rilevanti fir-rigward tal-evalwazzjoni tas-selettività ġiet applikata b'mod żbaljat fis-sentenza appellata.

173. Fuq il-bażi ta' dan, nikkonkludi li t-tieni parti tal-ewwel u t-tieni aggravji għandhom jiġu miċħuda bħala parzjalment inammissibbli u parzjalment infondati [77].

72 Punti 132 sa 134 tas-sentenza appellata.

73 Punt 141 tas-sentenza appellata.

74 Sentenzi tas-7 ta' Novembru 2014, *Autogrill España* vs *Il-Kummissjoni*, T-219/10, EU:T:2014:939, u tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981.

75 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, *Il-Kummissjoni* vs *World Duty Free Group et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 69 sa 71 u l-ġurisprudenza ċċitata.

76 Punti 140 u 141 tas-sentenza appellata.

77 Peress li t-tieni fergħa tat-tieni parti tat-tieni aggravju hija infondata, ma huwiex neċessarju li jiġi indirizzat l-argument tal-Kummissjoni li l-Qorti Ġenerali ddeċidiet *ultra petita*.

4. It-tielet stadju: l-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' ġustifikazzjoni intrinsika għas-sistema fiskali

a) L-argumenti tal-partijiet

174. Fit-tielet parti tal-ewwel aggravju, l-appellant isostni li l-Qorti Ġenerali ma spjegatx b'mod suffiċjenti r-raġunijiet għaliex ċaħdet l-argument imressaq mill-appellant fl-ewwel istanza dwar il-ġustifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni; jiġifieri li l-miżura kkontestata tiżgura li jiġi osservat il-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità tal-ħlas[78].

175. Il-Kummissjoni ma ssib l-ebda żball fil-motivazzjoni tal-Qorti Ġenerali.

176. Fit-tielet parti tat-tieni aggravju, HBH issostni li l-Qorti Ġenerali interpretat l-Artikolu 107(1) TFUE b'mod żbaljat meta kkunsidrat li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija intiża sabiex tippromwovi r-ristrutturazzjoni ta' impriżi f'diffikultà u għalhekk għandha għan estrinsiku għas-sistema fiskali[79].

177. Il-Kummissjoni tqis li l-Qorti Ġenerali identifikat b'mod korrett l-għan tal-miżura kkontestata fuq il-bażi tal-ġurisdizzjoni esklużiva tagħha sabiex issib il-fatti. Fir-rigward tal-argumenti relatati mal-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas, dawk l-argumenti, skont il-Kummissjoni huma ineffettivi, jew inkella, sussidjarjament, huma infondati.

b) Evalwazzjoni

178. Fit-tielet parti tal-ewwel u t-tieni aggravji, l-appellant jikkontesta b'mod partikolari l-konklużjoni tal-Qorti Ġenerali li l-għan tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma hijiex intrinsika għas-sistema fiskali, jiġifieri, li jiġi żgurat li t-tassazzjoni tkun ibbażata fuq il-kapaċità ta' ħlas tal-persuna taxxabbli.

179. L-ewwel nett, l-argument li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi billi identifikat b'mod żbaljat l-għan tal-miżura kkontestata għandu jiġi miċħud bħala inammissibbli. B'mod simili għad-determinazzjoni tal-għan tas-sistema ta' referenza, l-identifikazzjoni tal-*għan* tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija, fil-fehma tiegħi, kwistjoni ta' fatt[80]. Apparti fil-każ fejn issir distorsjoni ovvja, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex ġurisdizzjoni sabiex tistħarreġ sejbiet bħal dawn. Fil-każ ineżami, mill-proċess ma jidhirx li hemm distorsjoni.

180. It-tieni nett, l-argumenti li jifdal tal-appellant huma ineffettivi. Fil-fatt, l-argumenti relatati mal-iżbalji allegati fil-motivazzjoni tas-sentenza appellata u dawk li jikkonċernaw l-iżbalji fl-evalwazzjoni tal-argument ta' HBH li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija maħsuba sabiex jiġi żgurat li t-tassazzjoni tkun ibbażata fuq il-kapaċità ta' ħlas tal-persuna taxxabbli jirrigwardaw kwistjoni li l-Qorti Ġenerali eżaminat għall-finijiet ta' kompletezza.

181. Fi kliem ieħor, jiena naqbel mal-Kummissjoni li l-argumenti tal-appellant fit-tielet parti tal-ewwel u t-tieni aggravji huma parzjalment inammissibbli u parzjalment ineffettivi.

182. Bħala konklużjoni, nirrileva li jista' jkun partikolarment diffiċli li tiġi salvata miżura tat-taxxa f'dan it-tielet stadju tal-evalwazzjoni tas-selettività.

78 Punti 165 u 166 tas-sentenza appellata.

79 Punti 158 sa 160 u 164 sa 170 tas-sentenza appellata.

80 Ara l-punt 164 iktar 'il fuq.

183. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja adottat approċċ strett għall-ġustifikazzjoni. Tista' ssir biss ġustifikazzjoni li tirriżulta mill-prinċipji bażiċi jew ta' gwida tas-sistema fiskali. Dan ifisser li, miżura li nstabet li hija selettiva *a priori* tista' tiġi ġġustifikata biss minn motivazzjonijiet relatati man-natura jew l-iskema ġenerali tas-sistema fiskali. F'dak ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet distinzjoni bejn, minn naħa, l-għanijiet attribwiti lil skema ta' taxxa partikolari, li jkunu estrinsiċi għaliha u, min-naħa l-oħra, il-mekkaniżmi inerenti fis-sistema fiskali nnifisha li huma neċessarji biex jintlaħqu dawn l-għanijiet [81].

184. Minkejja li din id-distinzjoni tista' tidher ċara teoretikament, ir-realtà tal-kwistjoni hija ħafna iktar kumplessa.

185. L-ewwel nett, din id-distinzjoni tibda fuq il-bażi li motivazzjonijiet relatati maż-żamma tal-bażi għat-taxxa biss (jiġifieri, il-ħtieġa li jiġi żgurat dħul fil-baġit tal-Istat) jistgħu jiġu invokati b'mod validu. Dan jidher mill-eżempji mogħtija mill-Kummissjoni: pereżempju, il-ħtieġa li tiġi miġġielda l-evażjoni tat-taxxa, il-ħtieġa li jitqiesu r-rekwiżiti speċifiċi tal-kontabbiltà, il-kapaċità ta' ġestjoni amministrattiva u l-prinċipju ta' newtralità fiskali kif ukoll il-ħtieġa li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja jistgħu jifformaw il-bażi għal ġustifikazzjoni possibbli sabiex tiġi salvata miżura tat-taxxa [82]. Madankollu, jiena m'iniex konvint li dawk il-motivazzjonijiet jistgħu jiġu separati b'mod sinjifikattiv minn għanijiet oħra li l-Istat isegwi permezz tat-tassazzjoni. Punt li ma għandux jiġi injorat huwa li, fid-dinja tal-lum, it-tassazzjoni hija wkoll għodda użata mill-Istat sabiex jidderieġi l-imġiba. Fi kliem ieħor, il-motivazzjonijiet li fit-tassonomija tal-Qorti tal-Ġustizzja huma intrinsiċi għas-sistema fiskali huma marbuta b'mod inseparabbli ma' għanijiet li għandhom kuntest soċjali usa'. Qiegħed nirreferi, b'mod partikolari, għal għanijiet bħalma huma l-ħtieġa li jinżamm l-impjieg, li jitħares l-ambjent u li jiġi żgurat l-iżvilupp reġjonali jew it-trattament ugwali tal-persuni taxxabbli.

186. It-tieni nett, u iktar importanti, kull skema tat-taxxa li nstabet li tagħti vantaġġ selettiv (*a priori*) lil ċerti impriżi tgħawwar mill-bażi għat-taxxa. Dan minħabba li vantaġġ fiskali selettiv jtaffi l-piż tat-taxxa li jkollhom ċerti impriżi.

187. Għalhekk, ma huwiex sorprendenti li, fil-fehma tiegħi, il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma aċċettatx ir-raġunijiet invokati mill-Istati Membri taħt it-tielet stadju tal-evalwazzjoni tas-selettività. Minn dak jista' jiġi dedott li aħna qed nittrattaw preżunzjoni inkontestabbli *de facto* li l-miżuri tat-taxxa li jinstabu li jkunu selettivi *a priori*, fir-realtà, huma selettivi.

C. Il-konsegwenzi tal-evalwazzjoni

188. Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tannulla s-sentenza tal-Qorti Ġenerali jekk l-appell ikun fondat. Meta din tkun fi stat li tiġi deċiża, hija stess tista' tiddeċiedi definittivament il-kawża. Hija tista' wkoll tirrinvija l-kwistjoni quddiem il-Qorti Ġenerali.

189. Jiena kkonkludejt li l-ewwel parti tat-tieni aggravju għandha tintlaqa'. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja taqbel mal-evalwazzjoni tiegħi, nirrakkomanda li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi definittivament il-kawża.

81 Ara, pereżempju, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, *Il-Portugall* vs *Il-Kummissjoni*, C-88/03, EU:C:2006:511, punti 81 u 82; tat-8 ta' Settembru 2011, *Paint Graphos*, C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 69; tad-9 ta' Ottubru 2014, *Ministerio de Defensa u Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 42; u tat-18 ta' Lulju 2013, *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 29.

82 Għal dawk, u eżempji oħra, Avviż tal-Kummissjoni, *op. cit.*, punt 138. Jista' wkoll jiġi dedott mis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'*Paint Graphos* li l-evitar tat-tassazzjoni doppja jista' jitqies bħala raġuni intrinsika għas-sistema fiskali (sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, *Paint Graphos*, C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 71).

190. L-iżball ta' liġi identifikat fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza jimplika li s-sentenza appellata għandha tiġi annullata sa fejn ċaħdet ir-rikors tal-appellant bħala infondat. Dan minħabba li l-evalwazzjoni tas-selettività tal-miżura kkontestata hija vvizzjata minn dak l-iżball ta' liġi. Dan l-iżball ta' liġi wassal lill-Qorti Ġenerali sabiex tikkonferma li l-Kummissjoni kienet iddefinixxiet b'mod korrett is-sistema ta' referenza fid-deċiżjoni kkontestata. Is-selettività tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni għalhekk ġiet evalwata skont punt ta' riferiment (ir-regola tat-tneħħija ta' telf) li jiena sibt li hija legalment żbaljata. Fi kliem ieħor, l-evalwazzjoni tas-selettività fid-deċiżjoni kkontestata hija bbażata fuq premessa żbaljata. Huwa għalhekk li din id-deċiżjoni għandha tiġi annullata wkoll.

191. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja, għall-kuntrarju, ma taqbilx mal-evalwazzjoni tiegħi dwar dik il-kwistjoni, l-appell għandu allura jiġi miċħud fl-intier tiegħu.

D. L-ispejjeż

192. Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-parti li titlef għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu intalbu mill-parti li tirbaħ.

193. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja taqbel mal-evalwazzjoni tiegħi tal-appell, allura, skont l-Artikoli 137, 138 u 184 tar-Regoli tal-Proċedura, il-Kummissjoni għandha tiġi ordnata tbati l-ispejjeż ta' dawn il-proċeduri, kemm tal-ewwel istanza, kif ukoll tal-appell.

V. Konklużjoni

194. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja:

– tiċħad l-appell inċidentali ppreżentat mill-Kummissjoni;

– tannulla s-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-4 ta' Frar 2016 fil-Kawża T-287/11, *Heitkamp BauHolding* vs *Il-Kummissjoni*, sa fejn din ċaħdet ir-rikors bħala infondat;

– tannulla d-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 ("*Sanierungsklausel*");

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.