Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

28 ta’ Ġunju 2018*

“Appell – Għajnuna mill-Istat – Leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża dwar ċerti riportar ta’ telf għas-snin fiskali futuri (‘klawżola ta’ ristrutturazzjoni’) – Deċiżjoni li tiddikjara l-iskema ta’ għajnuna inkompatibbli mas-suq intern – Rikors għal annullament – Ammissibbiltà – Ir-raba’ paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE – Persuna individwalment ikkonċernata – Artikolu 107(1) TFUE – Kunċett ta’ ‘għajnuna mill-Istat’ – Kundizzjoni dwar is-selettività – Determinazzjoni tal-qafas ta’ referenza – Klassifikazzjoni ġuridika tal-fatti”

Fil-Kawża C-203/16 P

li għandha bħala suġġett appell skont l-Artikolu 56 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, ippreżentat fit-12 ta’ April 2016,

Dirk Andres, li qed jaġixxi bħala amministratur tal-proċedura ta’ falliment ta’ Heitkamp BauHolding GmbH, residenti f’Düsseldorf (il-Ġermanja), irrappreżentat minn W. Niemann, S. Geringhoff u P. Dodos, Rechtsanwälte,

appellant,

il-partijiet l-oħra fil-kawża huma:

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn R. Lyal u T. Maxian Rusche kif ukoll minn K. Blanck-Putz, bħala aġenti,

konvenuta fl-ewwel istanza,

Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, irrappreżentata minn T. Henze u R. Kanitz, bħala aġenti,

intervenjenti fl-ewwel istanza,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

komposta minn M. Ilešič, President tal-Awla, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal u E. Jarašiūnas (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Wahl,

Reġistratur: I. Illéssy, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-19 ta’ Ottubru 2017,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-20 ta’ Diċembru 2017,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tal-appell tiegħu, Dirk Andres, li qed jaġixxi bħala amministratur tal-proċedura ta' falliment ta' Heitkamp BauHolding GmbH (iktar 'il quddiem "HBH") jitlob, prinċipalment, l-annullament tas-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tal-4 ta' Frar 2016, Heitkamp BauHolding vs Il-Kummissjoni (T-287/11, iktar 'il quddiem is-"sentenza appellata", EU:T:2016:60), sa fejn, permezz tagħha, il-Qorti Ġenerali ċaħdet bħala infondat ir-rikors ta' HBH intiż għall-annullament tad-Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2011/527/UE tas-26 ta' Jannar 2011 dwar l-għajnuna mill-Istat C 7/10 (ex CP 250/09 u NN 5/10) implimentata mill-Ġermanja - Skema għar-riport ta' telf ta' taxxa fil-każ tar-ristrutturar ta' kumpaniji f'diffikultà ("Sanierungsklausel") (ĠU 2011, L 235, p. 26, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni kontenzjuża"), kif ukoll l-annullament ta' din id-deċiżjoni.

2 Permezz tal-appell inċidentali tagħha, il-Kummissjoni Ewropea titlob l-annullament tas-sentenza appellata sa fejn permezz tagħha l-Qorti Ġenerali ċaħdet l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà li kienet qajmet fir-rigward ta' dak ir-rikors u, konsegwentement, tiċħad ir-rikors fl-ewwel istanza bħala inammissibbli.

Il-fatti li wasslu għall-kawża u d-deċiżjoni kontenzjuża

3 Il-fatti li wasslu għall-kawża u d-deċiżjoni kontenzjuża, kif jirriżultaw mill-punti 1 sa 35 tas-sentenza appellata, jistgħu jiġu esposti fil-qosor kif ġej.

Id-dritt Ġermaniż

4 Fil-Ġermanja, skont l-Artikolu 10d(2) tal-Einkommensteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul, iktar 'il quddiem l-"EStG"), it-telf magħmul f'sena fiskali jista' jiġi ttrasferit fuq is-snin fiskali sussegwenti, u d-dħul taxxabbli tas-snin ta' wara mbagħad jitnaqqas billi jitnaqqas dak it-telf (iktar 'il quddiem ir-"regola tar-riportar ta' telf"). Skont l-Artikolu 8(1) tal-Körperschaftsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, iktar 'il quddiem il-"KStG"), ir-regola tar-riportar ta' telf tapplika għall-impriżi suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji.

5 Din il-possibbiltà ta' riportar ta' telf kienet twassal għall-akkwist, għall-finijiet biss ta' tfaddil ta' taxxi, ta' impriżi li jkunu waqqfu kull attività kummerċjali, iżda li jkun għad għandhom telf li jista' jiġi riportat. Sabiex jipprevjenu tali tranżazzjonijiet, meqjusa bħala abbużivi, il-leġiżlatur Ġermaniż, matul is-sena 1997, introduċa fil-KStG l-Artikolu 8(4), li jillimita l-possibbiltà ta' riportar ta' telf għal dawk l-impriżi legalment u ekonomikament identiċi għal dawk li ġarrbu t-telf.

6 L-Artikolu 8(4) tal-KStG tħassar b'effett mill-1 ta' Jannar 2008 permezz tal-Unternehmensteuerreformgesetz (il-Liġi dwar ir-Riforma tat-Tassazzjoni tal-Impriżi). Din il-liġi daħħlet fil-KStG Artikolu 8c(1) ġdid (iktar 'il quddiem, ukoll, ir-"regola tat-tneħħija ta' telf"), li tillimita, u saħansitra teskludi, il-possibbiltà ta' riportar tat-telf meta jseħħ l-akkwist ta' 25 % jew iktar tal-ishma ta' kumpannija (iktar 'il quddiem l-"akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju"). Skont din id-dispożizzjoni, minn naħa, fil-każ ta' trasferiment ta' 25 % sa 50 % tal-kapital sottoskritt, tad-drittijiet tal-imsieħba, tad-drittijiet għas-sjieda jew tad-drittijiet tal-vot miżmuma minn kumpannija fil-ħames snin ta' wara t-trasferiment, it-telf mhux użat jintilef fuq bażi *pro rata* għall-modifika mwettqa, espressa f'perċentwal. Min-naħa l-oħra, fil-każ ta' trasferiment lil akkwirent ta' iktar minn 50 % tal-kapital sottoskritt, tad-drittijiet ta' sħubija, tad-drittijiet għas-sjieda jew tad-drittijiet tal-vot miżmuma f'kumpannija, it-telf mhux użat ma jibqax deduċibbli.

7 L-ebda eċċezzjoni għar-regola tat-tneħħija ta' telf ma kienet prevista. Madankollu, l-awtoritajiet fiskali setgħu, f'sitwazzjoni ta' akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju biex titnaddaf impriża f'diffikultà, jagħtu eżenzjoni mit-taxxa f'ekwità, b'applikazzjoni tad-Digriet tal-Bundesministerium der Finanzen (il-Ministeru Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) tas-27 ta' Marzu 2003.

8 Fix-xahar ta' Ġunju 2009, permezz tal-Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (il-Liġi dwar l-Assigurazzjoni għall-Mard relatata mal-Ħelsien mit-Taxxa favur iċ-Ċittadini), il-paragrafu 1a ddaħħal fl-Artikolu 8c tal-KStG (iktar' il quddiem, ukoll, il-"klawżola ta' ristrutturazzjoni" jew il-"miżura kontenzjuża"). Skont din id-dispożizzjoni l-ġdida, entità tista' twettaq riportar tat-telf, anki fil-każ ta' akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju fis-sens tal-Artikolu 8c(1) tal-KStG, meta jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet li ġejjin: l-akkwist tal-azzjonijiet huwa intiż għar-ristrutturazzjoni tal-kumpannija; fil-mument tal-akkwist, din tkun insolventi, ikollha dejn eċċessiv jew tkun mhedda li ssir hekk; l-istrutturi essenzjali tagħha huma miżmuma, u dan iseħħ, essenzjalment, billi jiġu pprezervati l-impjiegi, billi jingħata kontribut essenzjali fil-kapital operattiv jew billi tingħata l-maħfra ta' djun li għadhom jistgħu jiġu rkuprati; ma jkunx hemm bdil tas-settur ekonomiku matul il-ħames snin wara l-akkwist tal-azzjonijiet u, fil-mument tal-akkwist tal-azzjonijiet, il-kumpannija ma waqqfitx l-attivitajiet tagħha.

9 Il-miżura kontenzjuża daħlet fis-seħħ fl-10 ta' Lulju 2009 u tapplika b'mod retroattiv mill-1 ta' Jannar 2008, data tad-dħul fis-seħħ tar-regola tat-tneħħija ta' telf.

Id-deċiżjoni kontenzjuża

10 Fl-Artikolu 1 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni kkonstatat li "l-għajnuna mill-istat mogħtija abbażi tal-Artikolu 8c(1a) [tal-KStG] illegalment [mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja] hija inkompatibbli mas-suq intern".

11 Għall-finijiet tal-klassifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, din l-istituzzjoni qieset b'mod partikolari li din il-klawżola kienet tistabbilixxi eċċezzjoni għar-regola, stabbilita fl-Artikolu 8c(1) tal-KStG, li kien jipprevedi t-tneħħija ta' telf mhux użat minn kumpanniji li l-azzjonisti tagħhom jinbidlu, u li l-imsemmija klawżola setgħet, għalhekk, tagħti vantaġġ selettiv lill-impriżi li kienu jissodisfaw il-kundizzjonijiet sabiex jibbenefikaw minnha, li ma kienx iġġustifikat min-natura jew mill-istruttura ġenerali tas-sistema fiskali, peress li l-miżura kontenzjuża hija intiża sabiex tiġġieled kontra l-problemi dovuti għall-kriżi ekonomika u finanzjarja, li kien jikkostitwixxi għan estrinsiku għal din is-sistema. Fl-Artikoli 2 u 3 ta' din id-deċiżjoni, hija madankollu ddeċidiet li ċerta għajnuna individwali mogħtija fil-kuntest ta' din il-leġiżlazzjoni kienet, bla ħsara għall-osservanza ta' ċerti kundizzjonijiet, kompatibbli mas-suq intern.

12 Fl-Artikolu 4 tad-deċiżjoni kontenzjuża, il-Kummissjoni ordnat lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tirkupra mingħand il-benefiċjarji l-għajnuna inkompatibbli mogħtija fil-kuntest tal-leġiżlazzjoni msemmija fl-Artikolu 1 ta' din id-deċiżjoni. Skont l-Artikolu 6 ta' din tal-aħħar, dak l-Istat Membru kellu b'mod partikolari jgħaddi lill-Kummissjoni lista ta' dawk il-benefiċjarji.

Il-fatti li wasslu għall-kawża

13 HBH hija kumpannija li, sa mill-2008, kienet f'riskju ta' insolvenza. Fl-20 ta' Frar 2009, il-kumpannija omm tagħha xtrat l-ishma tagħha lura, bil-ħsieb li tingħaqad magħha għall-fini tar-ristrutturazzjoni tagħha. Fid-data ta' dan l-akkwist, HBH kienet tissodisfa l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni. Dan kien ġie kkonstatat f'informazzjoni vinkolanti maħruġa fil-11 ta' Novembru 2009 mill-Finanzamt Herne (l-Amministrazzjoni Fiskali ta' Herne, il-Ġermanja)

(iktar ’il quddiem l-“informazzjoni vinkolanti”). Barra minn hekk, fid-29 ta’ April 2010, HBH rċeviet mill-amministrazzjoni fiskali ta’ Herne avviż għal ħlas dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena fiskali 2009, b’teħid inkunsiderazzjoni tat-telf riportat skont din il-klawżola.

14 Permezz ta’ ittra tal-24 ta’ Frar 2010, il-Kummissjoni informat lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja bid-deċiżjoni tagħha li tagħti bidu għall-proċedura ta’ investigazzjoni formali prevista fl-Artikolu 108(2) TFUE fir-rigward tal-miżura kontenzjuża. Permezz ta’ ittra tat-30 ta’ April 2010, il-Ministeru Federali tal-Finanzi ordna lill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża sabiex ma tibqax tapplika dik il-miżura.

15 Fis-27 ta’ Diċembru 2010, l-avviż għal ħlas tad-29 ta’ April 2010 ġie ssostitwit b’avviż għal ħlas ġdid dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena fiskali 2009, li ma kienx japplika l-klawżola ta’ ristrutturazzjoni. Fix-xahar ta’ Jannar 2011, HBH b’mod partikolari rċeviet avviżi għal ħlas dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji fir-rigward ta’ snin fiskali sussegwenti u li wkoll ma applikawhiex. Fl-1 ta’ April 2011, hija rċeviet avviż għal ħlas dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji fir-rigward tas-sena fiskali 2009. Peress li l-Artikolu 8c(1a) tal-KStG ma ġiex applikat, hija ma setgħetx tirriporta t-telf li kien eżistenti fil-31 ta’ Diċembru 2008.

16 Fid-19 ta’ April 2011, l-amministrazzjoni fiskali ta’ Herne annullat l-informazzjoni vinkolanti.

17 Fit-22 ta’ Lulju 2011, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja bagħtet lill-Kummissjoni lista tal-impriżi li bbenefikaw mill-miżura kontenzjuża. Dan l-Istat Membru bagħat ukoll lista tal-kumpanniji li għalihom l-informazzjoni vinkolanti dwar l-applikazzjoni tal-klawżola ta’ ristrutturazzjoni kienet ġiet annullata, fosthom HBH.

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

18 Permezz ta’ rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fis-6 ta’ Ġunju 2011, HBH ippreżentat azzjoni għall-annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża.

19 B’att separat ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fis-16 ta’ Settembru 2011, il-Kummissjoni qajmet eċċezzjoni ta’ inammissibbiltà skont l-Artikolu 114 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali tat-2 ta’ Mejju 1991.

20 Fid-29 ta’ Awwissu 2011, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja talbet li tintervjeni fil-proċedura insostenn tat-talbiet ta’ HBH. Din it-talba ntlaqgħet permezz ta’ digriet tal-President tat-Tieni Awla tal-Qorti Ġenerali tal-5 ta’ Ottubru 2011.

21 L-eċċezzjoni ta’ inammissibbiltà ġiet magħquda mal-mertu, skont l-Artikolu 114(4) ta’ dawn l-istess Regoli tal-Proċedura, permezz ta’ digriet tal-Qorti Ġenerali tal-21 ta’ Mejju 2014.

22 Insostenn tar-rikors tagħha, HBH invokat żewġ motivi, fejn l-ewwel wieħed huwa bbażat fuq l-assenza ta’ natura *a priori* selettiva tal-miżura kontenzjuża u t-tieni wieħed huwa bbażat fuq il-ġustifikazzjoni ta’ din il-miżura permezz tan-natura u tal-istruttura tas-sistema fiskali.

23 Permezz tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali, minn naħa, ċaħdet l-eċċezzjoni ta’ inammissibbiltà, meta ddeċidiet li HBH kienet direttament u individwalment ikkonċernata mid-deċiżjoni kontenzjuża peress li, essenzjalment, hija kellha, minn qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni tal-ftuħ tal-proċedura ta’ investigazzjoni formali, dritt miksub għal ekonomija fiskali, iċċertifikat mill-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi, u li hija kellha, barra minn hekk, interess ġuridiku. Il-Qorti Ġenerali, min-naħa l-oħra, ċaħdet ir-rikors ta’ HBH bħala infondat.

It-talbiet tal-partijiet u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

24 Permezz tal-appell tagħha, HBH qed titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja:

– tannulla l-punti 2 u 3 tad-dispożittiv tas-sentenza appellata kif ukoll id-deċiżjoni kontenzjuża;

– sussidjarjament, tannulla l-punti 2 u 3 tad-dispożittiv tas-sentenza appellata u tibgħat il-kawża lura quddiem il-Qorti Ġenerali, u

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

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

26 Permezz tal-appell inċidentali tagħha, il-Kummissjoni titlob lill-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, sa fejn jikkundanna lill-Kummissjoni għall-ħlas ta' terz tal-ispejjeż tagħha, u

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

27 HBH titlob li l-appell inċidentali jiġi miċħud u li l-Kummissjoni tiġi kkundannata għall-ispejjeż relatati miegħu.

28 Waqt is-seduta, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ppreżentat osservazzjonijiet orali, li minnhom jirriżulta li hija tappoġġa t-talbiet ta' HBH intiżi għaċ-ċaħda tal-appell inċidentali, għall-annullament tas-sentenza appellata sa fejn din ċaħdet ir-rikors fl-ewwel istanza bħala infondat u għall-annullament tad-deċiżjoni kontenzjuża.

Fuq l-appell inċidentali

29 Peress li l-appell inċidentali jirrigwarda l-ammissibbiltà tar-rikors fl-ewwel istanza, li hija kwistjoni preliminari għal dawk li jirrigwardaw il-mertu mqajma mill-appell prinċipali, huwa neċessarju li jiġi eżaminat fl-ewwel lok.

L-argumenti tal-partijiet

30 Il-Kummissjoni ssostni li, fil-punti 50 sa 79 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi fl-interpretazzjoni tagħha tal-kunċett ta' inċidenza individwali fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE.

31 Fl-ewwel lok, filwaqt li tirreferi għas-sentenzi tad-19 ta' Ottubru 2000, L-Italja u Sardegna Lines vs Il-Kummissjoni (C-15/98 u C-105/99, EU:C:2000:570), kif ukoll 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), il-Kummissjoni ssostni li l-kriterju rilevanti sabiex jiġi stabbilit jekk rikorrent huwiex individwalment ikkonċernat minn deċiżjoni tal-Kummissjoni li tiddikjara skema ta' għajnuna inkompatibbli mas-suq

intern jinsab fil-fatt jekk dan ir-rikorrent huwiex benefiċjarju effettiv jew benefiċjarju potenzjali ta' għajnuna mogħtija taħt din l-iskema. Huma biss il-benefiċjarji effettivi li huma individwalment ikkonċernati minn deċiżjoni bħal din.

32 Issa, fil-punti 62, 70 u 74 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali bbażat id-deċiżjoni tagħha mhux fuq din il-ġurisprudenza, iżda fuq sentenzi li ma humiex rilevanti għal din il-kawża. Fil-fatt, ebda waħda miċ-ċirkustanzi li wasslu għall-konklużjoni, fil-kawżi li taw lok għas-sentenzi tas-17 ta' Jannar 1985, Piraiki-Patraiki *et* vs Il-Kummissjoni (11/82, EU:C:1985:18), tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, EU:C:2006:416), tas-17 ta' Settembru 2009, Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), tas-27 ta' Frar 2014, Stichting Woonpunt *et* vs Il-Kummissjoni (C-132/12 P, EU:C:2014:100), kif ukoll tas-27 ta' Frar 2014, Stichting Woonlinie *et* vs Il-Kummissjoni (C-133/12 P, EU:C:2014:105), li fuqhom il-Qorti Ġenerali tibbaża ruħha f'dawn il-punti, li l-appellanti kienu kkonċernati individwalment ma hija preżenti f'dan il-każ.

33 B'hekk, kuntrarjament għal dak li l-Qorti Ġenerali indikat fil-punti 63 u 74 tas-sentenza appellata, l-evalwazzjoni tal-ammissibbiltà tar-rikors fl-ewwel istanza ma tiddependix fuq is-"sitwazzjoni fattwali u legali" ta' HBH jew fuq l-eżistenza ta' "dritt miksub", iżda biss fuq jekk din tal-aħħar effettivament ibbenefikatx minn għajnuna skont l-iskema ta' għajnuna inkwistjoni. Il-punti 75 u 76 tas-sentenza appellata huma wkoll ivvizzjati bi żball sa fejn, mis-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), li fuqha bbażat ruħha l-Qorti Ġenerali fil-punt 76, jista' biss jiġi dedott li huwa irrilevanti, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-inċidenza individwali, li d-deċiżjoni tal-Kummissjoni tkun jew ma tkunx tinkludi ordni ta' rkupru tal-għajnuna effettivament mogħtija.

34 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tosserva li l-element determinanti adottat mill-Qorti Ġenerali fl-analiżi tagħha tas-"sitwazzjoni fattwali u legali" ta' HBH, sabiex jiġi kkonstatat li din tal-aħħar hija individwalment ikkonċernata mid-deċiżjoni kontenzjuża, hija l-eżistenza ta' "dritt miksub", irrilevata fil-punt 74 tas-sentenza appellata. Issa, jekk dan id-"dritt miksub" kellu jinftiehem bħala dritt miksub fis-sens tad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi. Fil-fatt, tali dritt jista' jiġi rrikonoxxut biss b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi u, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-benefiċċju ta' din il-protezzjoni huwa, fil-prinċipju, eskluż fir-rigward tal-għajnuna mogħtija bi ksur tal-obbligu ta' notifika previst fl-Artikolu 108(3) TFUE.

35 Fit-tielet lok, abbażi ta' din l-istess osservazzjoni, il-Kummissjoni ssostni li, fil-każ fejn, permezz tal-espressjoni "dritt miksub", il-Qorti Ġenerali riedet tfisser dritt miksub fis-sens tad-dritt nazzjonali, hija wettqet ukoll żball ta' liġi, peress li l-benefiċċju ta' dritt miksub bis-saħħa tad-dritt nazzjonali, fiċ-ċirkustanzi tal-każ, imur ukoll kontra l-ġurisprudenza li teskludi, fil-każ ta' għajnuna mogħtija bi ksur tal-Artikolu 108(3) TFUE, il-benefiċċju ta' dan id-dritt.

36 Il-punt 1 tad-dispożittiv tas-sentenza appellata għandu, konsegwentement, jiġi annullat u, peress li HBH mhijiex benefiċjarja effettiva tal-iskema ta' għajnuna inkwistjoni, ir-rikors fl-ewwel istanza għandu jiġi miċħud bħala inammissibbli.

37 HBH u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja jsostnu li l-appell inċidentali mhuwiex fondat.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

38 Skont ir-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, kwalunkwe persuna fiżika jew ġuridika tista', taħt il-kundizzjonijiet previsti fl-ewwel u fit-tieni paragrafi ta' dan l-artikolu, tippreżenta rikors kontra att indirizzat lilha jew li jirrigwardaha direttament u individwalment, kif ukoll kontra att regolatorju li jirrigwardaha direttament u li ma jinvolvix miżuri ta' implimentazzjoni.

39 F'dan il-każ, minn naħa, huwa paċifiku li, kif il-Qorti Ġenerali rrilevat fil-punt 57 tas-sentenza appellata, id-deċiżjoni kkontestata għandha biss bħala destinatarja lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja. Min-naħa l-oħra, kif jirriżulta mill-punti 58 sa 79 ta' din is-sentenza, huwa billi qieset li HBH kienet direttament u individwalment ikkonċernata minn dik id-deċiżjoni, u għalhekk skont it-tieni ipoteżi prevista f'din id-dispożizzjoni, li l-Qorti Ġenerali ddeċidiet li HBH kellha *locus standi*.

40 Permezz tal-ewwel parti tal-uniku aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni, essenzjalment, li, fil-punti 62, 63, 70 u 74 sa 77 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi billi evalwat din il-kundizzjoni ta' ammissibbiltà tar-rikors ta' HBH fid-dawl tas-sitwazzjoni fattwali u legali ta' din tal-aħħar, filwaqt li l-uniku kriterju rilevanti kien jekk hija kinitx benefiċjarju effettiv jew potenzjali tal-iskema ta' għajnuna inkwistjoni.

41 Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-persuni li mhumiex id-destinatarji ta' deċiżjoni jistgħu jippretendu li huma kkonċernati individwalment minn din id-deċiżjoni biss jekk din tal-aħħar tikkonċernahom minħabba ċerti kwalitajiet li huma partikolari għalihom jew minħabba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzahom meta mqabbla ma' kull persuna oħra u, minħabba dan il-fatt, tindividwalizzahom b'mod simili għal dak tad-destinatarju (sentenzi tal-15 ta' Lulju 1963, Plaumann vs Il-Kummissjoni, 25/62, EU:C:1963:17, p. 223, kif ukoll tas-27 ta' Frar 2014, Stichting Woonpunt *et* vs Il-Kummissjoni, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punt 57).

42 Il-possibbiltà li jiġu ddeterminati, bi ftit jew wisq preċiżjoni, in-numru jew anki l-identità tal-persuni li għalihom tapplika miżura bl-ebda mod ma timplika li dawn il-persuni għandhom jitqiesu li huma kkonċernati individwalment minn din il-miżura peress li din l-applikazzjoni ssir abbażi ta' sitwazzjoni oġġettiva ta' liġi jew ta' fatt iddefinita mill-att inkwistjoni (sentenzi tas-16 ta' Marzu 1978, Unicme *et* vs Il-Kunsill, 123/77, EU:C:1978:73, punt 16, kif ukoll tad-19 ta' Diċembru 2013, Telefónica vs Il-Kummissjoni, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li, bħala prinċipju, impriża ma tistax tikkontesta deċiżjoni tal-Kummissjoni li tipprojbixxi skema ta' għajnuna settorjali jekk hija tinsab biss ikkonċernata minn din id-deċiżjoni minħabba l-appartenenza tagħha għas-settur inkwistjoni u minħabba l-kwalità tagħha bħala benefiċjarju potenzjali tal-imsemmija sistema. Fil-fatt, fir-rigward ta' tali impriża, tali deċiżjoni tkun miżura ta' portata ġenerali li tapplika għal sitwazzjonijiet iddeterminati b'mod oġġettiv u jkollha effetti legali fir-rigward ta' kategorija ta' persuni previsti b'mod ġenerali u astratt (sentenzi 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 l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tad-19 ta' Diċembru 2013, Telefónica vs Il-Kummissjoni, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punt 49).

44 Għall-kuntrarju, meta d-deċiżjoni tkun tolqot grupp ta' persuni li kienu identifikati jew setgħu jiġu identifikati fil-mument meta ġie adottat dan l-att u abbażi ta' kriterji partikolari għall-membri tal-grupp, dawn il-persuni jistgħu jkunu kkonċernati individwalment minn dan l-att minħabba li jagħmlu parti minn grupp limitat ta' operaturi ekonomiċi (sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, Il-Kummissjoni vs Infront WM, C-125/06 P, EU:C:2008:159, punt 71 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-27 ta' Frar 2014, Stichting Woonpunt *et* vs Il-Kummissjoni, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punt 59).

45 Għaldaqstant, il-benefiċjarji effettivi ta' għajnuna individwali mogħtija skont skema ta' għajnuna li l-Kummissjoni ordnat l-irkupru tagħha huma, minħabba dan il-fatt, ikkonċernati individwalment fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-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, punti 34 u 35; ara wkoll is-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).

46 Ċertament, kif issostni l-Kummissjoni, minn din il-ġurisprudenza jirriżulta li l-Qorti tal-Ġustizzja, minn naħa, tirrikonoxxi li l-benefiċjarji effettivi ta' għajnuna individwali mogħtija abbażi ta' skema ta' għajnuna inkompatibbli mas-suq intern huma individwalment ikkonċernati minn deċiżjoni tal-Kummissjoni li tiddikjara lil din is-sistema bħala inkompatibbli mas-suq intern u tordna l-irkupru tagħha u, min-naħa l-oħra, teskludi li rikorrent jiġi kkunsidrat bħala kkonċernat individwalment minħabba l-fatt biss li huwa benefiċjarju potenzjali ta' din l-iskema. Madankollu, minn dan ma jistax jiġi dedott, kif issostni l-Kummissjoni, li, meta tkun involuta deċiżjoni ta' din tal-aħħar li tiddikjara skema ta' għajnuna inkompatibbli mas-suq intern, l-uniku kriterju rilevanti sabiex jiġi evalwat jekk rikorrent huwiex ikkonċernat individwalment, fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, minn tali deċiżjoni, jinsab fil-fatt ta' jekk dan ir-rikorrent huwiex benefiċjarju effettiv jew benefiċjarju potenzjali ta' għajnuna mogħtija taħt din l-iskema.

47 Fil-fatt, kif irrileva wkoll, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punti 57, 59, 67 u 68 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 43 u 45 ta' din is-sentenza, żviluppata fil-kuntest speċifiku tal-għajnuna mill-Istat, hija biss espressjoni partikolari tal-kriterju legali rilevanti għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-inċidenza individwali, fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, li joħroġ mis-sentenza tal-15 ta' Lulju 1963, Plaumann vs Il-Kummissjoni (25/62, EU:C:1963:17). Skont din is-sentenza, rikorrent huwa individwalment ikkonċernat minn deċiżjoni indirizzata lil persuna oħra jekk din id-deċiżjoni taffettwah minħabba ċerti kwalitajiet li huma partikolari għalih jew minħabba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzah meta mqabbel ma' kull persuna oħra (ara wkoll, fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, is-sentenzi 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 32, u 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 52, kif ukoll, f'oqsma oħra, is-sentenzi tas-17 ta' Jannar 1985, Piraiki-Patraiki et vs Il-Kummissjoni, 11/82, EU:C:1985:18, punti 11, 19 u 31, u tat-13 ta' Marzu 2018, European Union Copper Task Force vs Il-Kummissjoni, C-384/16 P, EU:C:2018:176, punt 93).

48 Għaldaqstant, il-fatt li rikorrent jista' jaqa', jew ma jaqax, fil-kategorija tal-benefiċjarji effettivi jew tal-benefiċjarji potenzjali ta' għajnuna individwali mogħtija taħt skema ta' għajnuna ddikjarata inkompatibbli mas-suq intern b'deċiżjoni tal-Kummissjoni ma jistax ikun deċiżiv sabiex jiġi stabbilit jekk dan ir-rikorrent huwiex ikkonċernat individwalment minn din id-deċiżjoni, fejn f'kull każ huwa stabbilit li l-imsemmi rikorrent huwa, barra minn hekk, milqut minnha minħabba ċerti kwalitajiet li huma partikolari għalih jew minħabba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzah meta mqabbel ma' kull persuna oħra.

49 Minn dak kollu li ntqal jirriżulta li mingħajr ma wettqet żball ta' liġi, wara li fakkret, fil-punti 60 sa 62 tas-sentenza appellata, il-ġurisprudenza esposta fil-punti 41 sa 44 ta' din is-sentenza, il-Qorti Ġenerali, fil-punt 63 tas-sentenza appellata, iddeċidiet li għandu "jiġi vverifikat jekk, fir-rigward tas-sitwazzjoni fattwali u legali tagħha, [HBH kellhiex] tkun ikkunsidrata li hija kkonċernata individwalment mid-deċiżjoni [kontenzjuża]."

50 Barra minn hekk, minn dan jirriżulta li huwa wkoll mingħajr ma wettqet żball ta' liġi li, fil-punti 62, 70 u 74 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali, insostenn tal-analiżi tagħha, ibbażat fuq is-sentenzi identifikati fil-punt 32 tas-sentenza preżenti, peress li dawn kollha jikkonsistu f'każijiet ta' applikazzjoni tal-kriterju tal-inċidenza individwali li ħareġ mis-sentenza tal-15 ta' Lulju 1963, Plaumann vs Il-Kummissjoni (25/62, EU:C:1963:17), f'kuntesti fejn, bħal f'dan il-każ, l-użu tal-espressjoni partikolari ta' din il-ġurisprudenza, fil-forma ta' distinzjoni bejn il-benefiċjarji effettivi u l-benefiċjarji potenzjali ta' għajnuna individwali mogħtija taħt skema ta' għajnuna ddikjarata inkompatibbli mas-suq intern, ma kienx jidher rilevanti.

51 Bl-istess mod, huwa dejjem mingħajr ma wettqet żball ta' liġi li, fil-punti 75 u 76 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ċaħdet l-argument tal-Kummissjoni li jgħid li huwa biss vantaġġ effettiv mogħti permezz ta' riżorsi tal-Istat li jista' jistabbilixxi li HBH kienet individwalment ikkonċernata, u dan billi bbażat ruħha fuq is-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). Fil-fatt, hekk kif diġà ġie kkonstatat fil-punt 47 ta' din is-sentenza, sabiex jiġi stabbilit li rikorrent huwa kkonċernat individwalment, fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, permezz ta' deċiżjoni tal-Kummissjoni li tiddikjara skema ta' għajnuna inkompatibbli mas-suq intern, il-kriterju rilevanti huwa dak dwar jekk ir-rikorrent huwiex milqut minn din id-deċiżjoni minħabba ċerti kwalitajiet li huma partikolari għalih jew minħabba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzah meta mqabbel ma' kull persuna oħra, u dan il-Qorti Ġenerali ġustament fakkritu wkoll fil-punt 76 tas-sentenza appellata.

52 Għaldaqstant, peress li l-ewwel parti tal-aggravju uniku tal-appell inċidentali mhix fondata, din għandha tiġi miċħuda.

53 F'dak li jirrigwarda t-tieni u t-tielet partijiet ta' dan l-aggravju uniku, hemm lok li jitfakkar li, permezz tagħhom, il-Kummissjoni tikkritika lill-Qorti Ġenerali talli, fil-punt 74 tas-sentenza appellata, wettqet żball ta' liġi meta ddeċidiet li HBH kienet individwalment ikkonċernata minħabba l-fatt li din il-kumpannija kellha "dritt miksub" li tibbenefika minn għajnuna b'applikazzjoni tal-miżura kontenzjuża.

54 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, f'dan il-punt 74, il-Qorti Ġenerali b'mod partikolari esprimiet li "f'din il-kawża […] ġie kkonstatat li, minħabba partikolaritajiet fil-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża, [HBH] kienet tibbenefika minn dritt miksub għal ekonomija fiskali, iċċertifikat mill-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi […], fejn din iċ-ċirkustanza tiddistingwiha minn operaturi oħra li huma kkonċernati biss bħala benefiċjarji potenzjali tal-miżura kkontestata", filwaqt li fir-rigward ta' dan is-suġġett tagħmel riferiment għall-punt 68 tal-istess sentenza.

55 Fil-punt 68, il-Qorti Ġenerali kkonstatat li ċ-ċirkustanzi li kienet identifikat fil-punti 66 u 67 ta' din is-sentenza bħala li jikkaratterizzaw is-sitwazzjoni fattwali u legali ta' HBH fis-sens tas-sentenza tal-15 ta' Lulju 1963, Plaumann vs Il-Kummissjoni (25/62, EU:C:1963:17), kienu ġew iċċertifikati mill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża, b'mod partikolari permezz tal-informazzjoni vinkolanti. Dawn iċ-ċirkustanzi kienu jikkonsistu, minn naħa, fil-fatt li, qabel il-ftuħ tal-proċedura ta' investigazzjoni formali mill-Kummissjoni, HBH kellha dritt ta' riportar tat-telf tagħha skont il-leġiżlazzjoni Ġermaniża, peress li l-kundizzjonijiet previsti mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienu ssodisfatti, u, min-naħa l-oħra, fil-fatt li, matul is-sena 2009, HBH kienet għamlet profitti taxxabbli li minnhom hija naqqset it-telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

56 Minn dan hija ddeduċiet, fil-punt 69 tas-sentenza appellata, li, "b'applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża kien ċert li, fil-mument ta' għeluq is-sena fiskali 2009, [HBH] kellha ekonomija fiskali li, barra minn hekk, hija kienet b'pożizzjoni li tikkwantifika bi preċiżjoni", minħabba li, "peress li l-awtoritajiet Ġermaniżi ma għandhom ebda marġni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-applikazzjoni tal-miżura kkontestata, il-kisba tal-imsemmija ekonomija fiskali [HBH] kien biss kwistjoni ta' żmien, skont il-modalitajiet ta' applikazzjoni tas-sistema fiskali". F'dan l-istess punt 69, hija kkonstatat li, konsegwentement, HBH "kellha […] dritt miksub, iċċertifikat mill-awtoritajiet Ġermaniżi qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni tal-ftuħ u mbagħad tad-deċiżjoni [kontenzjuża], għall-applikazzjoni ta' din l-ekonomija fiskali, li fin-nuqqas ta' dawn id-deċiżjonijiet, kienet tkun ikkonkretizzata permezz tal-ħruġ ta' avviż ta' tassazzjoni li jawtorizza r-riportar ta' telf u l-inklużjoni segwenti tiegħu fil-kontijiet tagħha" u li "[g]ħalhekk, hija kienet faċilment identifikabbli mill-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi u mill-Kummissjoni".

57 Minn dan hija kkonkludiet, fil-punt 70 tas-sentenza appellata, li HBH "ma tistax tkun ikkunsidrata biss bħala impriża kkonċernata mid-deċiżjoni [kontenzjuża] minħabba li tappartjeni għas-settur inkwistjoni u minħabba l-kwalità tagħha ta' benefiċjarja potenzjali, iżda [li] għall-kuntrarju għandha tkun ikkunsidrata bħala li tifforma parti minn ċirku magħluq ta' operaturi ekonomiċi, li kienu identifikati, jew tal-inqas faċilment identifikabbli fil-mument tal-adozzjoni tad-deċiżjoni [kontenzjuża], fis-sens tas-sentenza [tal-15 ta' Lulju 1963, Plaumann vs Il-Kummissjoni (25/62, EU:C:1963:17)]".

58 B'hekk, minn qari globali tas-siltiet rilevanti tas-sentenza appellata jirriżulta li l-użu, mill-Qorti Ġenerali, fil-punt 74 tas-sentenza appellata, tal-kliem "dritt miksub" kien jikkontempla biss riferiment b'mod konċiż għas-sitwazzjoni fattwali u legali partikolari ta' HBH, li jippermetti li titqies bħala individwalment ikkonċernata mid-deċiżjoni kontenzjuża fis-sens tas-sentenza tal-15 ta' Lulju 1963, Plaumann vs Il-Kummissjoni (25/62, EU:C:1963:17).

59 Billi t-tieni u t-tielet partijiet tal-uniku aggravju tal-appell inċidentali huma bbażati fuq qari żbaljat tas-sentenza appellata, huma għandhom jiġu miċħuda bħala infondati u, konsegwentement, l-appell inċidentali għandu jiġi miċħud fit-totalità tiegħu.

Fuq l-appell prinċipali

60 Insostenn tal-appell tagħha, HBH tinvoka żewġ aggravji, fejn l-ewwel wieħed huwa ibbażat fuq ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni li għandha l-Qorti Ġenerali u t-tieni wieħed huwa ibbażat fuq ksur tal-Artikolu 107 TFUE. Fl-ewwel lok għandu jiġi eżaminat it-tieni aggravju.

L-argumenti tal-partijiet

61 Permezz tat-tieni aggravju tagħha, HBH issostni, fl-ewwel lok, li l-Qorti Ġenerali kisret l-Artikolu 107 TFUE sa fejn, billi kkonfermat il-pożizzjoni tal-Kummissjoni li tgħid li r-regola tat-tneħħija ta' telf tikkostitwixxi l-qafas ta' referenza rilevanti f'din il-kawża, stabbilixxiet dan il-qafas ta' referenza b'mod żbaljat. Fil-punti 103 u 106 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali, fl-ewwel lok, ġustament identifikat is-sistema fiskali ġenerali, jiġifieri r-regola tar-riportar ta' telf. Madankollu, hija r-regola tat-tneħħija ta' telf previst fl-Artikolu 8c(1) tal-KStG, u għalhekk l-eċċezzjoni għal din is-sistema ġenerali, li kienet ikkunsidrata bħala li tikkostitwixxi s-sistema fiskali komuni jew normali rilevanti għall-finijiet tal-analiżi tal-kundizzjoni dwar is-selettività. Din, b'mod żbaljat, naqset milli tieħu inkunsiderazzjoni r-regola tar-riportar ta' telf. Billi għalhekk ikkwalifikat bħala "qafas ta' referenza" eċċezzjoni għas-sistema tat-taxxa ġenerali, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi jew, tal-inqas, żnaturat il-provi sottomessi lilha jew id-dritt nazzjonali.

62 Jikkostitwixxi wkoll żball ta' liġi l-fatt li tiġi ddeterminata s-sistema tat-taxxa komuni jew normali billi jitwettaq sommarju tar-regola ta' prinċipju u tal-eċċezzjoni, peress li r-regoli li s-sinteżi tagħhom hija magħmula mill-Qorti Ġenerali fil-punt 104 tas-sentenza appellata ma jinsabux fuq l-istess livell normattiv, u r-regola tar-riportar ta' telf tikkostitwixxi l-espressjoni tal-prinċipju kostituzzjonali tat-tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva.

63 Barra minn hekk, mill-punti 104 u 107 tas-sentenza appellata jirriżulta li l-Qorti Ġenerali, matul l-identifikazzjoni tal-qafas ta' referenza, "assimilat" ukoll l-ewwel u t-tieni stadji tal-eżami tal-kundizzjoni dwar is-selettività u għaldaqstant applikat il-ġurisprudenza b'mod żbaljat.

64 It-tieni nett, il-Qorti Ġenerali kisret l-Artikolu 107 TFUE meta eżaminat in-natura *a priori* selettiva tal-miżura kontenzjuża. Minn naħa waħda, hija wettqet żball ta' liġi billi kkunsidrat li s-sitwazzjoni fattwali u legali tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u dik tal-impriżi finanzjarjament b'saħħithom kienu komparabbli. B'mod partikolari, l-għan, segwit minn kwalunkwe dispożizzjoni fiskali, li jiġi ġġenerat dħul fiskali ma jistax ikun biżżejjed biex tinħoloq in-natura komparabbli tas-sitwazzjonijiet tal-operaturi kkonċernati.

65 Min-naħa l-oħra, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija miżura ġenerali. Il-punt 141 tas-sentenza appellata jmur kontra l-ġurisprudenza li tgħid li l-uniku element rilevanti fir-rigward tal-evalwazzjoni tan-natura ġenerali ta' miżura huwa li jkun magħruf jekk hija tapplikax indipendentement min-natura jew mill-iskop tal-attività tal-impriża jew jekk l-applikazzjoni tagħha teħtieġx li l-impriża tibdel l-attività tagħha.

66 Fit-tielet lok, il-Qorti Ġenerali kisret l-Artikolu 107 TFUE billi ċaħdet il-ġustifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni. Fil-punti 158 sa 160 u 164 sa 166 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali b'mod żbaljat ikkonstatat li l-għan ta' din il-klawżola huwa li tiffavorixxi r-ristrutturazzjoni tal-impriżi f'diffikultà u kkonkludiet li dan l-għan huwa estrinsiku għas-sistema fiskali. Fil-punti 166 sa 170 ta' din is-sentenza, b'mod żbaljat hija ċaħdet ukoll il-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-prinċipju ta' tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva.

67 Barra minn hekk, HBH issostni li t-tieni aggravju tal-appell tagħha huwa tabilħaqq ammissibbli, peress li jqajjem biss kwistjonijiet ta' liġi. B'mod partikolari, dan ma jirrigwardax l-evalwazzjoni ta' fatti, iżda l-applikazzjoni ta' kriterji żbaljati sabiex jiġi ddeterminat il-qafas ta' referenza u l-klassifikazzjoni ġuridika tal-fatti li ngħatat mill-Qorti Ġenerali, li jaqa' taħt l-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell.

68 Il-Kummissjoni ssostni, prinċipalment, li dan it-tieni aggravju huwa inammissibbli. L-ewwel u t-tielet partijiet tiegħu jirrigwardaw il-konstatazzjoni tad-dritt nazzjonali u, għaldaqstant, kwistjonijiet ta' fatt. Fi kwalunkwe każ, sa fejn, permezz tal-ewwel parti ta' dan l-aggravju, HBH tikkritika lill-Qorti Ġenerali talli ddeterminat il-qafas ta' referenza b'kont meħud ta' leġiżlazzjoni applikabbli biss għal ċertu grupp ta' impriżi, hija tibbaża ruħha fuq qari żbaljat tal-punti 103 sa 109 tas-sentenza appellata. Minn dan jirriżulta li l-Qorti Ġenerali llimitat ruħha li tidentifika d-dritt applikabbli għall-kumpaniji kollha, sal-punt li huma l-identità u l-kontinwità ekonomiċi li jikkostitwixxu l-element determinanti għall-kwistjoni tar-riportar ta' telf, u dawn huma kwistjonijiet fattwali.

69 It-tieni parti tat-tieni aggravju hija wkoll inammissibbli. Minn naħa, il-kwistjoni tal-komparabbiltà tas-sitwazzjoni tal-operaturi ekonomiċi u dik tal-identifikazzjoni tal-għan rilevanti f'dan ir-rigward huma kwistjonijiet ta' fatt. Min-naħa l-oħra, il-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta ddikjarat ammissibbli l-argumenti mressqa lilha minn HBH dwar il-klassifikazzjoni tal-miżura kontenzjuża bħala miżura ġenerali, peress li hija ma setgħetx tiġi kkunsidrata bħala amplifikazzjoni tal-ewwel parti tal-ewwel motiv invokat quddiemha.

70 Sussidjarjament, dan it-tieni aggravju ma huwiex fondat. Fl-ewwel lok, it-teżi difiża minn HBH fir-rigward tad-definizzjoni tal-qafas ta' riferiment la hija sostnuta mil-liġi Ġermaniża inkwistjoni u lanqas mid-dokumenti ppreżentati lill-Qorti Ġenerali. Barra minn hekk, il-leġiżlatur Ġermaniż innifsu ddefinixxa r-regola tat-tneħħija ta' telf bħala r-regola bażika l-ġdida. Għaldaqstant il-Qorti Ġenerali ma wettqitx żball meta stabbilixxiet li, wara l-introduzzjoni tal-Artikolu 8c(1) tal-KStG, it-tneħħija tar-riportar ta' telf f'każ ta' akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju tikkostitwixxi r-regola ta' prinċipju l-ġdida tad-dritt fiskali Ġermaniż.

71 Fit-tieni lok, l-argument ta' HBH dwar l-allegata assenza ta' komparabbiltà tas-sitwazzjoni tal-operaturi ekonomiċi kkonċernati tirriżulta minn interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza appellata. Minn naħa waħda, mill-perspettiva tat-tibdil tal-identità ekonomika, ma teżisti ebda differenza bejn l-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u dawk li ma jirrikjedux tali ristrutturazzjoni.

72 Min-naħa l-oħra, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma hijiex miżura ġenerali, iżda tabilħaqq miżura selettiva. F'dan ir-rigward, is-sentenza tas-7 ta' Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T‑219/10, EU:T:2014:939) ma tistax effettivament tappoġġja l-pożizzjoni ta' HBH.

73 Fit-tielet lok, il-Qorti Ġenerali ġustament stabbilixxiet, fil-kuntest tal-evalwazzjoni sovrana tagħha tal-fatti, li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni għandha l-għan li tgħin lill-kumpanniji f'diffikultà. Fi kwalunkwe każ, l-argument ibbażat fuq li din il-klawżola għandha l-għan li tipprevjeni taxxa eċċessiva huwa ineffettiv, peress li l-Qorti Ġenerali, fil-punti 167 sa 173 tas-sentenza appellata, ikkonstatat li ġustifikazzjoni hija eskluża anki jekk dan l-għan jiġi aċċettat. Barra minn hekk, il-Qorti Ġenerali kienet ukoll korretta meta ċaħdet l-argumenti bbażati fuq id-dritt kostituzzjonali Ġermaniż u fuq il-benefiċċji fittizji.

74 Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ssostni li l-Qorti Ġenerali, bħall-Kummissjoni, wettqet żball ta' liġi waqt id-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza. Permezz ta' riferiment għas-sentenzi tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u r-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), kif ukoll 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), dan l-Istat Membru josserva li, sabiex miżura tiġi kklassifikata bħala "selettiva", il-Kummissjoni għandha, l-ewwel nett, tidentifika s-sistema fiskali normali applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u sussegwentement turi li l-miżura eżaminata tintroduċi distinzjonijiet bejn impriżi li jkunu jinsabu, fir-rigward tal-għan imfittex minn din is-sistema, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli. Għal dawn il-finijiet, approċċ ibbażat biss fuq it-teknika leġiżlattiva ma jistax jiġi aċċettat.

75 Issa, f'dan il-każ, l-approċċ tal-Kummissjoni kien ibbażat biss fuq it-teknika leġiżlattiva u l-Qorti Ġenerali, billi ma qegħdithiex f'dubju filwaqt li madankollu din tmur kontra l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, wettqet żball ta' liġi. Għalhekk, fis-sentenza appellata, hija kkonstatat b'mod korrett il-kontenut u l-portata tad-dispożizzjonijiet fiskali rilevanti, iżda kienet attribwixxitilhom klassifikazzjoni ġuridika żbaljata.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

76 Permezz tal-ewwel parti tat-tieni aggravju tagħha, HBH, sostnuta mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, issostni, essenzjalment, li l-Qorti Ġenerali, fil-punti 103 sa 107 tas-sentenza appellata, stabbilixxiet b'mod żbaljat il-qafas ta' referenza li fih kellha tiġi eżaminata n-natura selettiva tal-miżura kontenzjuża.

77 Peress li l-Kummissjoni tikkontesta l-ammissibbiltà ta' din l-ewwel parti, u dan għar-raġuni li din tikkonċerna kwistjonijiet ta' fatt, għandu jitfakkar li, ċertament, l-evalwazzjoni tal-fatti u tal-provi ma tikkostitwixxix, ħlief fil-każ ta' żnaturament ta' dawn il-fatti u ta' dawn il-provi, kwistjoni ta' liġi suġġetta, bħala tali, għall-istħarriġ tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' appell. Madankollu, meta l-Qorti Ġenerali tkun ikkonstatat jew evalwat il-fatti, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-ġurisdizzjoni li teżerċita, skont l-Artikolu 256 TFUE, stħarriġ fuq il-klassifikazzjoni ġuridika tagħhom u l-konsegwenzi ta' dritt li nsiltu minnhom (sentenzi tas-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 78 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-20 ta' Diċembru 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco *et* vs Il-Kummissjoni, C-66/16 P sa C-69/16 P, EU:C:2017:999, punt 97).

78 Għaldaqstant, fir-rigward tal-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-evalwazzjonijiet tal-Qorti Ġenerali fir-rigward tad-dritt nazzjonali, li, fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, jikkostitwixxu evalwazzjonijiet ta' fatti, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni biss sabiex tivverifika jekk kienx hemm żnaturament ta' dan id-dritt (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 79 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-20 ta' Diċembru 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco *et* vs Il-Kummissjoni, C-66/16 P sa C-69/16 P, EU:C:2017:999, punt 98). Min-naħa l-oħra, peress li l-eżami, fil-kuntest ta' appell, tal-klassifikazzjoni ġuridika fir-rigward ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li ngħatat lil dan id-dritt nazzjonali mill-Qorti Ġenerali jikkostitwixxi kwistjoni ta' liġi, huwa jaqa' taħt il-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' April 2014, Franza vs Il-Kummissjoni, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 83, u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 61 sa 63).

79 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li, permezz ta' din l-ewwel parti, HBH ma tikkontestax il-kontenut jew il-portata tad-dritt nazzjonali kif ġew ikkonstatati mill-Qorti Ġenerali, iżda l-klassifikazzjoni ta' "qafas ta' referenza" li, bħalma għamlet il-Kummissjoni fid-deċiżjoni kontenzjuża, tat lir-regola tat-tneħħija ta' telf.

80 Issa, il-kunċett ta' "qafas ta' referenza" jirreferi għall-ewwel stadju tal-analiżi tal-kundizzjoni dwar is-selettività tal-vantaġġ, li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, hija stess tikkostitwixxi l-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (sentenzi tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 74 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll 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 54).

81 Peress li l-argument ta' HBH huwa għaldaqstant intiż li jikkontesta l-klassifikazzjoni ġuridika tal-fatti mwettqa mill-Qorti Ġenerali, l-ewwel parti tat-tieni aggravju tal-appell hija ammissibbli.

82 Fir-rigward tal-mertu, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-klassifikazzjoni ta' miżura bħala "għajnuna mill-Istat", fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, tirrikjedi li l-kundizzjonijiet segwenti kollha jkunu ssodisfatti. L-ewwel nett, għandu jkun hemm intervent tal-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat. It-tieni nett, dan l-intervent għandu jkun ta' natura li jista' jaffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet nett, dan għandu jagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju tiegħu. Ir-raba' nett, dan għandu joħloq distorsjoni jew jhedded li joħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni (sentenzi tal-10 ta' Ġunju 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53).

83 Fir-rigward tal-kundizzjoni marbuta mas-selettività tal-vantaġġ, minn ġurisprudenza daqstant ieħor stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-evalwazzjoni ta' din il-kundizzjoni teħtieġ li jiġi ddeterminat jekk, fil-kuntest ta' sistema legali partikolari, il-miżura nazzjonali inkwistjoni hijiex ta' natura li tiffavorixxi lil "ċerti impriżi jew ċerti produtturi" meta mqabbla ma' oħrajn li jinsabu, fid-dawl tal-għan imfittex minn din is-sistema, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli u li għalhekk iġarrbu trattament iddifferenzjat li essenzjalment ikun jista' jiġi kklassifikat bħala diskriminatorju (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 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

84 Barra minn hekk, meta l-miżura inkwistjoni tkun maħsuba bħala sistema ta' għajnuna u mhux bħala għajnuna individwali, tkun il-Kummissjoni li jkollha tistabbilixxi li din il-miżura, minkejja li hija tipprevedi vantaġġ ta' portata ġenerali, tagħti l-benefiċċju esklużiv lil ċerti impriżi jew lil ċerti setturi ta' attività (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 55 u l-ġurisprudenza ċċitata).

85 Fir-rigward, b'mod partikolari, ta' miżuri nazzjonali li jagħtu vantaġġ fiskali, għandu jitfakkar li miżura ta' din in-natura li, minkejja li ma tinvolvix trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, tqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni iktar favorevoli mill-persuni taxxabbli l-oħra tista' tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarji u tikkostitwixxi, għaldaqstant, għajnuna mill-Istat, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Għall-kuntrarju, ma jikkostitwixxix tali għajnuna, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, vantaġġ fiskali li jirriżulta minn miżura ġenerali applikabbli mingħajr distinzjoni għall-operaturi ekonomiċi kollha (ara, f'dan is-sens, 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 72 u 73 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata; ara wkoll is-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).

86 F'dan il-kuntest, għall-finijiet tal-klassifikazzjoni ta' miżura fiskali nazzjonali bħala "selettiva", il-Kummissjoni għandha tidentifika, l-ewwel nett, is-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat, u turi, sussegwentement, li l-miżura fiskali inkwistjoni tidderoga mill-imsemmija sistema komuni, sa fejn hija tintroduċi differenzi bejn operaturi li, fir-rigward tal-għan imfittex minn din is-sistema komuni, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli (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).

87 Il-kunċett ta' "għajnuna mill-Istat" madankollu ma jirrigwardax il-miżuri li jintroduċu differenzazzjoni bejn impriżi li, fir-rigward tal-għan imfittex mis-sistema legali inkwistjoni, jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli u, għaldaqstant, *a priori* selettivi, meta l-Istat Membru kkonċernat jasal juri sussegwentement li din id-differenzazzjoni hija ġġustifikata peress li din tirriżulta min-natura jew mill-istruttura tas-sistema li jagħmlu parti minnha (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 52; ara wkoll is-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).

88 L-eżami tal-kundizzjoni dwar is-selettività għaldaqstant timplika, bħala regola, li jiġi ddeterminat, l-ewwel nett, il-qafas ta' referenza li fih taqa' l-miżura kkonċernata, u din id-determinazzjoni għandha importanza ikbar fil-każ ta' miżuri fiskali, peress li l-eżistenza stess ta' vantaġġ jista' jiġi stabbilit biss b'rabta ma' impożizzjoni hekk imsejħa "normali" (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56, u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55).

89 Għalhekk, id-determinazzjoni tal-impriżi kollha li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli tiddependi mid-definizzjoni minn qabel tas-sistema legali fid-dawl tal-għan li tiegħu għandha, jekk ikun il-każ, tiġi eżaminata l-komparabbiltà tas-sitwazzjoni fattwali u legali rispettiva tal-impriżi ffavoriti mill-miżura inkwistjoni u ta' dawk li mhumiex (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 60).

90 Madankollu, il-klassifikazzjoni ta' sistema fiskali bħala "selettiva" ma hijiex suġġetta għall-fatt li din tkun stabbilita b'tali mod li l-impriżi li jibbenefikaw eventwalment minn vantaġġ selettiv huma, bħala regola ġenerali, suġġetti għall-istess piżijiet fiskali bħall-impriżi l-oħra iżda jibbenefikaw minn regoli derogatorji, b'mod li l-vantaġġ selettiv jista' jiġi identifikat bħala li huwa d-differenza bejn il-piż fiskali normali u dak sostnut minn dawn l-ewwel impriżi (sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 91).

91 Fil-fatt din l-interpretazzjoni tal-kriterju ta' selettività tippreżupponi li sabiex tkun tista' tiġi kklassifikata bħala "selettiva", sistema fiskali għandha tkun stabbilita skont ċerta teknika leġiżlattiva, fatt li jkollu bħala konsegwenza li regoli fiskali nazzjonali jaqgħu mill-ewwel barra l-kontroll fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat minħabba s-sempliċi fatt li dawn jaqgħu taħt teknika leġiżlattiva oħra minkejja li dawn jipproduċu, fid-dritt u/jew fil-fatt, permezz tal-aġġustament u l-għaqda ta' diversi regoli fiskali, l-istess effetti. Dan ikun imur kontra l-ġurisprudenza stabbilita li l-Artikolu 107(1) TFUE ma jagħmilx distinzjoni skont il-kawżi jew l-għanijiet tal-interventi mill-Istat, iżda jiddefinixxihom skont l-effetti tagħhom, u għaldaqstant indipendentement mit-tekniki użati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u r-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 87, 92 u 93 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

92 Jekk, skont din il-ġurisprudenza, l-użu ta' teknika leġiżlattiva partikolari ma jistax jippermetti li regoli fiskali nazzjonali immedjatament ma jkunux jaqgħu taħt il-kontroll previst mit-Trattat FUE fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, l-użu tat-teknika leġiżlattiva użata lanqas ma tista' tkun biżżejjed sabiex tiddefinixxi l-qafas ta' referenza rilevanti għall-finijiet tal-analiżi tal-kundizzjoni dwar is-selettività, ħlief biex tiġi sostnuta b'mod deċiżiv il-forma tal-interventi statali fuq l-effetti tagħhom. Għaldaqstant, hekk kif irrileva wkoll, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punt 108 tal-konklużjonijiet tiegħu, it-teknika leġiżlattiva użata ma tistax tkun fattur deċiżiv għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza.

93 Madankollu, jirriżulta barra minn hekk minn din l-istess ġurisprudenza li, għalkemm, sabiex tiġi stabbilita s-selettività ta' miżura fiskali, it-teknika leġiżlattiva użata mhijiex deċiżiva, hekk li ma huwiex dejjem neċessarju li din tkun ta' natura derogatorja meta mqabbla ma' sistema fiskali komuni, il-fatt li din tkun ta' tali natura permezz tal-użu ta' din it-teknika leġiżlattiva huwa rilevanti għal dawn l-għanijiet meta minn dan jirriżulta li żewġ kategoriji ta' operaturi huma distinti u *a priori* huma

suġġetti għal trattament differenzjat, jiġifieri dawk li jaqgħu taħt il-miżura derogatorja u dawk li jibqgħu jaqgħu taħt is-sistema fiskali komuni, minkejja l-fatt li dawn iż-żewġ kategoriji jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli fir-rigward tal-għan imfittex mill-imsemmija sistema (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group SA *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 77).

94 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li l-fatt li huma biss il-persuni taxxabbli li jissodisfaw il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' miżura li jistgħu jibbenefikaw minnha ma jistax, fih innifsu, jagħti natura selettiva lil din il-miżura (sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42, kif ukoll tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group SA *et*, C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59).

95 Huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li għandu jiġi eżaminat jekk, kif isostnu HBH u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, il-Qorti Ġenerali, f'dan il-każ, kisritx l-Artikolu 107(1) TFUE, kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja, meta ddeċidiet li l-Kummissjoni ma kinitx wettqet żball meta qieset li l-qafas ta' referenza rilevanti sabiex tiġi evalwata n-natura selettiva tal-miżura kontenzjuża kien ikkostitwit mill-unika regola tat-tneħħija ta' telf.

96 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, fil-punt 103 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali fakkret li, "fid-deċiżjoni [kontenzjuża], il-Kummissjoni ddefinixxiet [...] ir-regola tat-tneħħija ta' telf bħala r-regola ġenerali li fid-dawl tagħha għandu jiġi eżaminat jekk hemmx distinzjoni bejn il-kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, filwaqt li [HBH] tirreferi għar-regola iktar ġenerali tar-riportar ta' telf, li tapplika għat-tassazzjoni kollha".

97 Hija fakkret ukoll, fil-punt 104 ta' din is-sentenza, li "r-regola tar-riportar ta' telf tikkostitwixxi għażla li minnha jibbenefikaw il-kumpanniji kollha waqt l-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji" u li "r-regola tat-tneħħija ta' telf tillimita l-imsemmija għażla għall-akkwist ta' azzjonijiet ugwali jew superjuri għal 25 % tal-kapital u tipprojbixxiha għall-akkwist ta' azzjonijiet superjuri għal 50 % tal-kapital", u sussegwentement ikkonstatat li "[d]in l-aħħar regola tapplika, għalhekk, sistematikament għal każijiet kollha ta' bidla fl-azzjonisti ugwali jew superjuri għal 25 % tal-kapital, mingħajr ma tagħmel distinzjoni skont in-natura jew il-karatteristiċi tal-impriżi kkonċernati".

98 Fil-punt 105 tal-imsemmija sentenza, il-Qorti Ġenerali żiedet li "[b]arra minn hekk, il-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija fformulata taħt il-forma ta' eċċezzjoni għar-regola tat-tneħħija ta' telf u tapplika biss għas-sitwazzjonijiet, stabbiliti, li huma suġġetti għal din l-aħħar regola".

99 Fil-punt 106 tal-istess sentenza, minn dan hija ddeduċiet li "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", li, "[f]i 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 [li] huwa preċiżament f'dan il-kuntest li għandu jiġi [vverifikat] jekk il-miżura kkontestata tagħmilx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fis-sens tal-ġurisprudenza".

100 Fil-punt 107 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali minn dan ikkonkludiet li "l-Kummissjoni ma [kinitx wettqet] żball meta, filwaqt li kkonstatat l-eżistenza ta' regola iktar ġenerali, jiġifieri dik tar-riportar ta' telf, hija [kienet] stabbilixxiet li s-sistema leġiżlattiva ta' referenza għall-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata hija kkostitwita mir-regola tat-tneħħija ta' telf".

101 Kif isostnu HBH u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, dan ir-raġunament wassal lill-Qorti Ġenerali sabiex b'mod żbaljat tattribwixxi lill-unika regola tat-tneħħija ta' telf il-klassifikazzjoni ta' qafas ta' referenza fis-sens tal-ġurisprudenza dwar l-Artikolu 107(1) TFUE, filwaqt li eskludiet minn dan il-qafas ta' referenza ir-regola ġenerali tar-riportar ta' telf.

102 Fil-fatt, minn dan ir-raġunament jirriżulta li, minkejja li l-Qorti Ġenerali kkonstatat l-eżistenza ta' regola fiskali ġenerali applikabbli għall-impriżi kollha suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji, jiġifieri r-regola tar-riportar ta' telf, hija madankollu qieset li l-Kummissjoni ma kinitx wettqet żball meta qieset li l-qafas ta' referenza rilevanti għall-finijiet tal-eżami tan-natura selettiva tal-miżura inkwistjoni kien ikkostitwit mill-unika regola tat-tneħħija ta' telf, u dan filwaqt li kien stabbilit li din tal-aħħar kienet hija stess eċċezzjoni mir-regola tar-riportar ta' telf u filwaqt li l-eżami globali tal-kontenut ta' dawn id-dispożizzjonijiet kellu jippermetti li jiġi kkonstatat li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet tistabbilixxi sitwazzjoni koperta mir-regola ġenerali tar-riportar ta' telf.

103 Issa, kif irrileva wkoll, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punt 109 tal-konklużjonijiet tiegħu, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, imfakkra fil-punti 90 sa 93 ta' din is-sentenza, jirriżulta li s-selettività ta' miżura fiskali ma tistax tiġi ġustament evalwata fid-dawl tal-kuntest ta' referenza ikkostitwit minn xi dispożizzjonijiet li ġew artifiċjalment estratti minn qafas leġiżlattiv usa'. Għaldaqstant, bl-esklużjoni għalhekk, mill-qafas ta' referenza rilevanti f'dan il-każ, tar-regola ġenerali tar-riportar tat-telf, il-Qorti Ġenerali ddefinixxietu b'mod manifestament ristrett wisq.

104 Sa fejn, sabiex tasal għal din il-konklużjoni, il-Qorti Ġenerali bbażat ruħha fuq il-fatt li l-miżura kkontestata kienet ifformulata fil-forma ta' eċċezzjoni għar-regola tat-tneħħija ta' telf, għandu jitfakkar li, hekk kif diġà ġie rrilevat fil-punt 92 ta' din is-sentenza, it-teknika leġiżlattiva użata ma tistax tkun element deċiżiv għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza.

105 Barra minn hekk, l-ebda argument utli insostenn tas-sentenza appellata ma jista', f'dan il-każ, jinsilet mis-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), peress li, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ddeċidietx fuq dak li kellu jikkostitwixxi l-kuntest ta' referenza fil-kawża li tressqet quddiemha.

106 Jirriżulta minn dak kollu li ntqal li l-ewwel parti tat-tieni aggravju ta' HBH hija fondata, mingħajr ma huwa meħtieġ f'dan ir-rigward li tiġi eżaminata t-tieni parti tal-argumenti mressqa insostenn tiegħu. Għandu wkoll jiġi rrilevat li huwa fuq il-bażi tal-evalwazzjoni tagħha, li hija żbaljata fid-dritt, li tgħid li l-Kummissjoni ma kinitx wettqet żball meta stabbilixxiet li l-qafas ta' referenza rilevanti f'dan il-każ sabiex tiġi evalwata n-natura selettiva tal-miżura kkontestata kien ikkostitwit biss mir-regola tat-tneħħija ta' telf, li l-Qorti Ġenerali analizzat il-kumplament tal-argumenti mressqa lilha minn HBH, intiżi li juru, minn naħa, l-assenza ta' natura *a priori* selettiva tal-miżura kontenzjuża u, min-naħa l-oħra, il-ġustifikazzjoni tal-miżura kontenzjuża min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali.

107 Issa, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 83 u 86 sa 89 ta' din is-sentenza, żball fid-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza li fid-dawl tiegħu n-natura selettiva ta' miżura għandha tiġi evalwata neċessarjament jivvizzja l-analiżi kollha tal-kundizzjoni dwar is-selettività. F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li l-appell jintlaqa' u li jiġu annullati l-punti 2 u 3 tad-dispożittiv tas-sentenza appellata mingħajr ma huwa neċessarju li jiġu eżaminati la t-tieni u t-tielet partijiet tat-tieni aggravju, u lanqas l-ewwel aggravju tiegħu.

Fuq ir-rikors quddiem il-Qorti Ġenerali

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

109 Dan huwa l-każ hawnhekk. F'dan il-kuntest huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li mill-motivi stabbiliti fil-punti 82 sa 107 ta' din is-sentenza jirriżulta li l-ewwel parti tal-ewwel motiv tar-rikors ta' HBH quddiem il-Qorti Ġenerali, sa fejn din hija intiża sabiex tistabbilixxi li l-Kummissjoni wettqet żball fid-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza rilevanti għall-finijiet tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kontenzjuża meta hija ddefinixxietu bħala kkostitwit mill-unika regola tat-tneħħija ta' telf,

hija fondata. Peress li n-natura selettiva tal-miżura kontenzjuża għaldaqstant ġiet evalwata mill-Kummissjoni fid-dawl ta' qafas ta' referenza ddeterminat b'mod żbaljat, hemm lok li d-deċiżjoni kontenzjuża tiġi annullata.

Fuq l-ispejjeż

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

111 Skont l-Artikolu 138(1) tal-istess regoli, applikabbli għall-proċedura ta' appell skont l-Artikolu 184(1) ta' dawn, il-parti li titlef għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu.

112 Peress li l-Kummissjoni tilfet fl-appell inċidentali u fl-appell prinċipali, u peress li d-deċiżjoni kontenzjuża hija annullata u HBH talbet il-kundanna tal-Kummissjoni għall-ispejjeż, hemm lok li din tal-aħħar tiġi kkundannata tbati, minbarra l-ispejjeż tagħha, l-ispejjeż sostnuti minn HBH, relatati kemm mal-proċedura tal-ewwel istanza kif ukoll mal-proċedura tal-appell.

113 Skont l-Artikolu 184(4) tal-istess Regoli tal-Proċedura, meta ma jkunx ippreżenta l-appell huwa stess, intervenjent fl-ewwel istanza jista' jiġi kkundannat għall-ispejjeż tal-proċedura fl-appell biss jekk ikun ipparteċipa fil-fażi bil-miktub jew orali tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Meta tali intervenjent jipparteċipa fil-proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tiddeċiedi li huwa għandu jbati l-ispejjeż tiegħu.

114 Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, intervenjenti fl-ewwel istanza li pparteċipat fil-fażi orali tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ma talbitx li l-Kummissjoni tiġi kkundannata għall-ispejjeż. F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li jiġi deċiż li hija għandha tbati l-ispejjeż tagħha relatati mal-proċedura tal-appell.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tieni Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-appell inċidentali huwa miċħud.**

2) **Il-punti 2 u 3 tad-dispożittiv tas-sentenza tal-Qorti Ġenerali tal-Unjoni Ewropea tal-4 ta' Frar 2016, Heitkamp BauHolding vs Il-Kummissjoni (T-287/11, EU:T:2016:60), huma annullati.**

3) **Id-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' kumpanniji f'diffikultà ("Sanierungsklausel"), hija annullata.**

4) **Il-Kummissjoni Ewropea hija kkundannata tbati, minbarra l-ispejjeż tagħha stess, l-ispejjeż sostnuti minn Dirk Andres, li qed jaġixxi bħala amministratur tal-falliment ta' Heitkamp BauHolding GmbH, relatati kemm mal-proċedura tal-ewwel istanza kif ukoll mal-proċedura tal-appell.**

5) **Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha tbati l-ispejjeż tagħha stess relatati mal-proċedura tal-appell.**

Firem