Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI ?ENERALI (Id-Disa’ Awla)

4 ta’ Frar 2016 (*)

“G?ajnuna mill-Istat – Le?i?lazzjoni fiskali ?ermani?a dwar ir-riport ta’ telf g?as-snin fiskali futuri (Sanierungsklausel) – De?i?joni li tiddikjara l-g?ajnuna inkompatibbli mas-suq intern – Rikors g?al annullament – Interess individwali – Ammissibbiltà – Kun?ett ta’ g?ajnuna mill-Istat – Natura selettiva – Natura u struttura tas-sistema fiskali”

Fil-Kaw?a T?287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, stabbilita f’Herne (il-?ermanja), irrappre?entata inizjalment minn W. Niemann, M. Kiera-Nöllen u S. Geringhoff, sussegwentement minn Niemann, Geringhoff u P. Dodos, avukati,

rikorrenti,

sostnuta minn

Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, irrappre?entata minn T. Henze u K. Petersen, b?ala a?enti,

intervenjenti,

vs

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappre?entata inizjalment minn R. Lyal, T. Maxian Rusche u M. Adam, sussegwentement minn Lyal, Maxian Rusche u C. Egerer, b?ala a?enti,

konvenuta,

li g?andha b?ala su??ett talba g?all-annullament tad-De?i?joni tal-Kummissjoni 2011/527/UE, tas-26 ta’ Jannar 2011, dwar l-g?ajnuna mill-Istat C 7/10 (ex CP 250/09 u NN 5/10) implimentata mill??ermanja Skema g?ar-riport ta’ telf ta’ taxxa fil-ka? tar-ristrutturar ta’ kumpaniji f’diffikultà (“[KStG], Sanierungsklausel”) (?U L 235, p. 26),

IL-QORTI ?ENERALI (Id-Disa’ Awla),

komposta minn G. Berardis, President, O. Czúcz u A. Popescu (Relatur), Im?allfin,

Re?istratur: K. Andová, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat-8 ta’ Lulju 2015,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

Il-kuntest ?uridiku nazzjonali

Ir-Regola tar-riportar ta’ telf

1 Fil-?ermanja, skont l-Artikolu 10d(2) tal-Einkommensteuergesetz (li?i dwar it-taxxa fuq id-

d?ul), it-telf mag?mul f’sena fiskali jista’ ji?i riportat g?as-snin fiskali fil-futur, li jfisser li t-telf inkwistjoni jista’ jitnaqqas mid-d?ul taxxabbli tas-snin segwenti (iktar ’il quddiem ir?“regola tar-riportar ta’ telf”).

2 Skont l-Artikolu 8(1) tal-Körperschaftsteuergesetz (li?i dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, iktar ’il quddiem il-“KStG”), ir-regola tar?riportar ta’ telf tapplika wkoll g?all-impri?i su??etti g?at-taxxa fuq il-kumpanniji.

Ir-Regola tat-tne??ija ta’ telf

3 Il-possibbiltà tar-riportar ta’ telf kienet twassal g?all-akkwist, g?all-finijiet ta’ ekonomija fiskali biss, ta’ “kumpanniji empty-shell”, ji?ifieri impri?i li jkunu waqqfu l-attività kummer?jali tag?hom ?mien ilu, i?da li jkun g?ad g?andhom riportar ta’ telf (tran?azzjonijiet imsej?a “Mantelkauf”).

4 Fl-1997, sabiex ji?i evitat l-akkwist ta’ “kumpanniji empty-shell”, il-le?i?latur ?ermani? introdu?a l-Artikolu 8(4) tal-KStG (iktar ’il quddiem ir?“regola l-antika tat-tne??ija ta’ telf”). Din ir-regola kienet tillimita r-riportar ta’ telf g?al dawk l-impri?i li kienu legalment u ekonomikament identi?i g?al dawk li ?arrbu telf. Skont din id-dispo?izzjoni, il?kumpanniji ma kinux ikkunsidrati identi?i jekk iktar minn nofs l?azzjonijiet ta’ kumpannija b’kapital azzjonarju kienu ji?u ttrasferiti u jekk il?kumpannija b’kapital azzjonarju kienet tkompli l-attività ekonomika tag?ha jew ter?a’ tibda b’assi prin?ipalment ?odda.

5 Ir-regola l-antika tat-tne??ija ta’ telf kienet tipprovdi madankollu e??ezzjoni, imsemmija fit-tielet sentenza tal-Artikolu 8(4) tal-KStG, li kienet tipprovdi li identità ekonomika te?isti, b’tali mod li t-tne??ija ta’ telf ma japplikax f’ka? ta’ “ristrutturazzjoni” tal-kumpannija li hija l-o??ett tal-akkwist. Dan huwa l-ka? f’?ew? sitwazzjonijiet: minn na?a meta l-investiment ta’ kapital operattiv ?did jservi biss g?all-g?an tar-ristrutturazzjoni tal-impri?a li qed tag?mel telf u jekk l-attività li ?olqot ir-riport ta’ telf mhux ikkumpensat tkompli fuq skala komparabbli g?all-?ames snin ta’ wara; min-na?a l-o?ra, meta iktar milli tinvesti fil-kapital operattiv, l-entità akkwirenti tkopri t-telf li jkun akkumula fl-entità li qed tag?mel telf.

6 Fl-2008, l-Unternehmensteuerreformgesetz (li?i li tirriforma t-tassazzjoni tal-kumpanniji) ?assret ir-regola l-antika tat-tne??ija ta’ telf u da?let l-Artikolu ?did 8c(1) fil-KStG (iktar ’il quddiem ir-“regola tat-tne??ija ta’ telf”). Din id-dispo?izzjoni tillimita l-possibbiltà tar-riportar ta’ telf g?al ka? tal-akkwist ta’ 25 % jew iktar tal-azzjonijiet tal-kumpanniji (iktar ’il quddiem l-“akkwist ta’ azzjonijiet li jikkaw?a pre?udizzju”). B’mod iktar pre?i?, id-dispo?izzjoni l-?dida tipprovdi li, l-ewwel nett, f’ka? ta’ trasferiment ta’ 25 % sa 50 % tal-kapital azzjonarju, tad-drittijiet ta’ s?ubija, tad-drittijiet ta’ sjieda jew tad-drittijiet tal-vot mi?muma f’kumpannija fil-?ames snin ta’ wara t-trasferiment, it-telf mhux u?at jintilef fuq ba?i *pro rata*, espress f’per?entwali u li, it-tieni nett, it-telf mhux u?at jintilef g?al kollox jekk iktar minn 50 % tal-kapital azzjonarju, tad-drittijiet ta’ s?ubija, tad-drittijiet ta’ sjieda jew tad-drittijiet tal-vot ji?u ttrasferiti lil akkwirent.

7 Ori?inarjament ir-regola l-?dida tat-tne??ija ta’ telf ma kienet tipprovdi ebda e??ezzjoni. Madankollu, l-awtoritajiet fiskali setg?u, f’sitwazzjoni ta’ akkwist ta’ azzjonijiet li jikkaw?a pre?udizzju inti? g?ar-ristrutturazzjoni ta’ impri?i f’diffikultà, jag?tu e?enzjonijiet mit-taxxa f’ekwità, b’applikazzjoni tad?Digriet ta’ Ristrutturazzjoni tal-Ministeru tal-Finanzi ?ermani?, tas-27 ta’ Marzu 2003 (iktar ’il quddiem id-“Digriet ta’ Ristrutturazzjoni”).

Il-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni

8 F'Settembru 2007, il-Gvern ?ermani? ippre?enta lill?Bundestag (il-kamra inferjuri tal-Parlament ?ermani?) abbozz ta' li?i, imsej?a "li?i MoRaKG", dwar il-modernizzazzjoni tal-kundizzjonijiet ?enerali li jirregolaw l-investimenti kapitali, li kien jipprovdi b'mod partikolari deroga mir-regola tat-tne??ija ta' telf.

9 Wara n-notifika tal-abbozz ta' li?i inkwistjoni skont l-Artikolu 108(3) TFUE, il-Kummissjoni Ewropea pprojbixxiet id-deroga prevista billi kklassifikatha b?ala g?ajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq intern, permezz tad-De?i?joni 2010/13/KE, tat-30 ta' Settembru 2009, dwar l-iskema ta' g?ajnuna Nru C 2/09 (ex N 221/08 u N 413/08) li l-?ermanja g?andha l-intenzjoni li tag?ti biex timmodernizza l-kundizzjonijiet ?enerali g?all-investimenti kapitali (?U 2010, L 6, p. 32).

10 F'?unju 2009, il-Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (li?i dwar l-assigurazzjoni g?all-mard relatata mat-tnaqqis fiskali favur i???ittadini) da?let l-Artikolu 8c(1a) tal-KStG (iktar 'il quddiem il?"klaw?ola ta' ristrutturazzjoni" jew il-"mi?ura kkontestata"), li jipprovdi li r-riportar ta' telf jibqa' possibbli meta l-akkwist ta' impri?a f'diffikultà isir g?all-finijiet ta' ristrutturazzjoni. Skont din il-klaw?ola, entità tista' tirriporta telf ukoll fil-ka? ta' akkwist ta' holding li jikkaw?a pre?udizzju, fil?kundizzjonijiet li ?ejjin:

a) l-akkwist tal-azzjonijiet huwa inti? g?ar-ristrutturazzjoni tal-kumpannija;

b) fil-mument tal-akkwist, l-impri?a hija insolventi jew fi stat ta' dejn e??essiv jew mhedda li ssir hekk;

?) l-istrutturi essenzjali tal-impri?a huma mi?muma, li jippre?umi:

– li l-entità tonora ftehim intern li jinkludi regola dwar i?-?amma ta' impjiegi,

– jew i?-?amma ta' 80 % tal-impjiegi (ikkalkolati skont l-ispi?a tal?pagi annwali medja) g?all-ewwel ?ames snin wara l-akkwist,

– jew li fit-tnax-il xahar wara l-akkwist, jing?ata kontribut essenzjali fil-kapital operattiv jew jit?assru djun li jkunu g?ad g?andhom valur ekonomiku; jitqies li jkun sar kontribut essenzjali meta l-kapital operattiv il??did jikkorrispondi tal?inqas g?al 25 % tal-attiv tas-sena finanzjarja pre?edenti; kull trasferiment imwettaq mill-kumpannija b'kapital azzjonarju fit-tliet snin ta' wara l-kontribut mill-?did tal?kapital operattiv inaqqas il-valur tal-kapital operattiv il-?did;

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

e) fil-mument tal-akkwist tal-azzjonijiet, l-impri?a ma waqqfitx l?attivitajiet tag?ha.

11 Il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni da?let fis-se?? fl-10 ta' Lulju 2009, b'effett retroattiv mill-1 ta' Jannar 2008, ji?ifieri fl-istess data tad-d?ul fis-se?? tar-regola tat-tne??ija ta' telf.

Il-klaw?oli dwar ir-ri?ervi mo?bija u dwar il-gruppi ta' impri?i

12 F'Di?embru 2009, il-Wachstumsbeschleunigungsgesetz (li?i dwar l-a??elerazzjoni tat-tkabbir ekonomiku) introdu?iet, b'effett mill-1 ta' Jannar 2010, ?ew? e??ezzjonijiet ?odda g?ar-regola tat-tne??ija ta' telf, ji?ifieri, minn na?a, il-?ames sentenza tal-Artikolu 8c(1) tal-KStG (iktar 'il quddiem il-"klaw?ola dwar il-gruppi ta' impri?i), u min-na?a l?o?ra, is-sitt sentenza tal-Artikolu 8c(1) tal-KStG (iktar 'il quddiem il?"klaw?ola dwar ir-ri?ervi mo?bija").

13 Il-klaw?ola dwar il-gruppi ta' impri?i tipprovdi li r-riportar ta' telf jin?amm g?al kull ristrutturazzjoni mwettqa esklu?ivament fi grupp ta' impri?i mmexxija minn persuna jew

kumpannija wa?da li g?andha 100 % tal-azzjonijiet.

14 Il-klaw?ola dwar ir-ri?ervi mo?bija tipprovdi li r-riportar ta’ telf jin?amm sa fejn, waqt l-akkwist ta’ azzjonijiet li jikkaw?a pre?udizzju, dan it-telf jikkorrispondi g?al ri?ervi mo?bija tal-kapital operattiv tal-kumpannija, filwaqt li “ri?ervi mo?bija” huma l-ammont li jirri?ulta mid-differenza bejn, minn na?a, il-kapital proprju kif jirri?ulta, fl-intier tieg?u, mill?kalkolu fiskali tal-profitti, u min-na?a l-o?ra, il-valur tal-azzjonijiet tal-kumpannija li jikkorrispondu g?al dan il-kapital proprju.

Il-fatti li wasslu g?all-kaw?a

15 Ir-rikorrenti, Heitkamp BauHolding GmbH, hija kumpannija li, wara l?2008, kienet f’riskju ta’ insolvenza u kienet te?tie? ristrutturazzjoni.

16 Fl-20 ta’ Frar 2009, il-kumpannija parent tar-rikorrenti, Heitkamp KG, xtrat l-azzjonijiet tar-rikorrenti sabiex dawn i?-?ew? kumpanniji jing?aqdu.

17 Fid-data tat-tran?azzjoni inkwistjoni, ir-rikorrenti kienet tissodisfa l?kundizzjonijiet g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni, kif jirri?ulta mill-informazzjoni vinkolanti tal-Finanzamt Herne (amministrazzjoni fiskali ta’ Herne) tal-11 ta’ Novembru 2009 (iktar ’il quddiem l-“informazzjoni vinkolanti”).

18 Barra minn hekk, fid-29 ta’ April 2010, ir-rikorrenti r?eviet mill?amministrazzjoni fiskali, avvi? g?al ?las dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji g?as-sena 2009, li kien jikkunsidra telf riportat skont il?klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni.

19 Wara d-de?i?joni tal-Kummissjoni li tifta? pro?edura ta’ investigazzjoni formali (ara l-punt 25 iktar ’il quddiem), il-Ministeru tal-Finanzi ?ermani?, permezz ta’ ittra tat-30 ta’ April 2010, ordna lill?amministrazzjoni fiskali ma tapplikax iktar il-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni.

20 G?alhekk, fis-27 ta’ Di?embru 2010, l-avvi? g?al ?las tad-29 ta’ April 2010 ?ie ssostitwit b’avvi? g?al ?las ?did dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji g?as-sena 2009, li ma kienx jikkunsidra l-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni. Fix-xahar ta’ Jannar 2011, ir-rikorrenti r?eviet avvi?i g?al ?las dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji fir-rigward tas-snin sussegwenti jew taxxi o?ra, li wkoll kienu jinjoraw il-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni.

21 Fl-1 ta’ April 2011, ir-rikorrenti r?eviet l-avvi?i ta’ tassazzjoni dwar it?taxxa fuq il-kumpanniji u t-taxxa tal-kummer? ba?ika g?as-sena 2009. Min?abba n-nuqqas ta’ applikazzjoni tal-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni, ir-rikorrenti ma setg?etx tirriporta t-telf e?istenti fil-31 ta’ Di?embru 2008.

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

23 Fit-22 ta’ Lulju 2011, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja bag?tet lill-Kummissjoni, kif ordnat fid-de?i?joni kkontestata (ara l-punt 34 iktar ’il quddiem), il-lista ta’ kumpanniji li kienu bbenefikaw mill-mi?ura kkontestata. Ir-rikorrenti kienet fost il-kumpanniji li g?alihom l?informazzjoni vinkolanti dwar l-applikazzjoni tal-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni kienet ?iet annullata.

24 Ir-rikorrenti ppre?entat rikors kontra l-avvi? g?al ?las u l-avvi?i ta’ tassazzjoni fuq imsemmija ma?ru?a mill-amministrazzjoni fiskali u qrati fiskali kompetenti. B’digriet tal-1 ta’ Awwissu 2011, il?Finanzgericht Münster (qorti tal-finanzi ta’ Münster) laqg?et is?sospensjoni tal-e?ekuzzjoni tal-imsemmija avvi?i.

Il-pro?edura amministrattiva

25 Permezz tal-ittri datati l-5 ta’ Awwissu u t-30 ta’ Settembru 2009, il?Kummissjoni talbet lir-

Repubblika Federali tal-?ermanja informazzjoni dwar l-Artikolu 8c tal-KStG. L-awtoritajiet ?ermani?i rrispondew g?al din it-talba permezz tal-ittri datati l-20 ta' Awwissu u l-5 ta' Novembru 2009. Permezz ta' de?i?joni tal-24 ta' Frar 2010 (?U C 90, p. 8, iktar 'il quddiem id-"de?i?joni tal-ftu?"), il-Kummissjoni fet?et il-pro?edura ta' investigazzjoni formali prevista fl?Artikolu 108(2) TFUE dwar l-g?ajnuna mill-Istat C 7/10 (ex NN 5/10).

26 Wara l-pubblikazzjoni tad-de?i?joni tal-ftu? f'*Il-?urnal Uffi?jali tal?Unjoni Ewropea* fit-8 ta' April 2010, il-partijiet ikkon?ernati ?ew mistiedna jissottomettu l-osservazzjonijiet tag?hom. L-awtoritajiet ?ermani?i ssottomettew it-twe?iba tag?hom permezz ta' ittra bid-data tad-9 ta' April 2010.

27 Fid-9 ta' April u fit-3 ta' ?unju 2010, saru ?ew? laqg?at bejn is-servizzi tal-Kummissjoni u r-rappre?entanti tar-Repubblika Federali tal??ermanja. Fit-2 ta' Lulju 2010 din tal-a??ar issottomettiet iktar informazzjoni. Il-Kummissjoni ma r?eviet l-ebda osservazzjoni minn partijiet terzi kkon?ernati.

Id-de?i?joni kkontestata

28 Fis-26 ta' Jannar 2011, il-Kummissjoni adottat d-De?i?joni 2011/527/UE, dwar l-g?ajnuna mill-Istat C 7/10 (ex CP 250/09 u NN 5/10) implimentata mill-?ermanja Skema g?ar-riport ta' telf ta' taxxa fil-ka? tar-ristrutturar ta' kumpaniji f'diffikultà ("[KStG] Sanierungsklausel") (?U L 235, p. 26, iktar 'il quddiem id-"de?i?joni kkontestata").

29 Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni kklassifikat il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni b?ala g?ajnuna mill-Istat.

30 L-ewwel nett, il-Kummissjoni rrilevat li l-possibbiltà mog?tija mill?Gvern ?ermani? lil ?erti impri?i li jnaqqsu l-pi? fiskali tag?hom billi jirriportaw it-telf kienet twassal g?al telf ta' d?ul pubbliku u g?alhekk kienet mog?tija minn ri?orsi tal-Istat. Hija ?iedet tg?id li l-g?ajnuna kienet mog?tija abba?i ta' li?i u g?alhekk kienet imputabbli lill-Istat.

31 It-tieni nett, il-Kummissjoni kkunsidrat li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kienet tistabbilixxi e??ezzjoni g?ar-regola ?enerali, li kienet tistabbilixxi t-tne??ija ta' telf mhux u?at minn kumpanniji li l-azzjonisti tag?hom jinbidlu. L?imsemmija klaw?ola setg?et g?alhekk tag?ti vanta?? selettiv lill?impri?i li kienu jissodisfaw il-kundizzjonijiet sabiex jibbenefikaw minnha, vanta?? li ma kienx i??ustifikat min-natura jew l-istruttura ?enerali tas-sistema. Fil-fatt, skont il-Kummissjoni, il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kienet inti?a sabiex ti??ieled kontra l-problemi dovuti g?all-kri?i ekonomika u finanzjarja, li kien jikkostitwixxi g?an estrinsiku g?as-sistema fiskali.

32 It-tielet nett, il-Kummissjoni kkonstatat li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kienet tapplika g?all-ferg?at kollha tal-ekonomija ?ermani?a u li dawn kienu kwa?i kollha rrappre?entati fis-swieq fejn tirrenja l-kompetizzjoni u fejn kien sar kummer? bejn l-Istati Membri. G?alhekk, il-mi?ura setg?et kienet tali li taffettwa l-kummer? bejn l-Istati Membri u li twassal g?al distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni. Barra minn hekk, peress li l?impri?i benefi?jarji potenzjali kienu impri?i f'diffikultà fis-sens tal-Linji Gwida Komunitarji dwar l-g?ajnuna mill-Istat g?as-salvata?? u g?ar-ristrutturazzjoni ta' impri?i f'diffikultà (?U 2004, C 244, p. 2), ebda wa?da minnhom ma kienet koperta fis-sens tar-Regolament tal?Kummissjoni (KE) Nru 1998/2006, tal-15 ta' Di?embru 2006, dwar l-applikazzjoni tal-Artikoli 87 u 88 [KE] dwar l-g?ajnuna *de minimis* (?U L 314M, p. 654).

33 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni e?aminat jekk il-mi?ura setg?etx tkun ikkunsidrata kompatibbli mas-suq intern u kkonkludiet li l-g?ajnuna favur ?erti benefi?jarji setg?et' tkun awtorizzata ta?t il-forma ta' ammont ta' g?ajnuna limitata kompatibbli mas-suq intern, sa fejn din kienet tissodisfa r-rekwi?iti kollha ta' sistema ta' g?ajnuna ?ermani?a li hija kienet approvat fis-sens tal-Qafas

temporanju g?al mi?uri ta' g?ajnuna mill-Istat biex isostnu l-appo?? g?all-finanzjament fil-kri?i finanzjarja u ekonomika attwali (?U 2009, C 83, p. 1). Mill-banda l-o?ra, il-Kummissjoni eskludiet li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kienet kompatibbli mas-suq intern abba?i tal-Linji Gwida dwar l-g?ajnuna mill-Istat g?as-salvata?? u g?ar?ristrutturazzjoni ta' impri?i f'diffikultà, tal-Linji Gwida dwar l-g?ajnuna Re?jonali mill-Istat g?all-perijodu 2007-2013 (?U 2006, C 54, p. 13) u tal-Linji Gwida dwar l-g?ajnuna mill-Istat g?all-?arsien tal-ambjent (?U 2008, C 82, p. 1), kif ukoll fid-dawl tal-Artikolu 107(3) TFUE.

34 Fit-tielet lok, il-Kummissjoni ordnat lir-Repubblika Federali tal??ermanja sabiex tie?u kull mi?ura ne?essarja sabiex tirkupra l?g?ajnuna mog?tija illegalment ming?and il-benefi?jarji. Barra minn hekk, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja kellha tistabbilixxi lista ta' impri?i li kienu bbenefikaw mill-g?ajnuna sa mill-1 ta' Jannar 2008. Il?Kummissjoni ppre?i?at ukoll li l-iskadenza annwali g?all-?las tat?taxxa fuq il-kumpanniji kienet id-data rilevanti li fiha l?g?ajnuna kkon?ernata tqieg?det g?ad-dispo?izzjoni tal-benefi?jarji u li l-ammont tal-g?ajnuna li kellu ji?i rkuprat kellu jkun ikkalkolat abba?i tad-dikjarazzjonijiet fiskali tal-impri?i kkon?ernati. Skont il?Kummissjoni, l-ammont tal-g?ajnuna kien jikkorrispondi g?ad-differenza bejn l-ammont tat-taxxa li kienet tkun dovuta ming?ajr l-applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni u t-taxxa li fil-fatt t?allset wara l?applikazzjoni tag?ha.

35 Id-dispo?ittiv tad-de?i?joni kkontestata huwa fformulat kif ?ej:

"Artikolu 1

L-g?ajnuna mill-istat mog?tija abba?i tal-Artikolu 8c(1a) tal-[KStG], imda??la fis-se?? illegalment mill-?ermanja bi ksur tal-Artikolu 108(3) TFUE, hija inkompatibbli mas-suq intern.

Artikolu 2

L-g?ajnuna individwali mog?tija ta?t l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 hija kompatibbli mas-suq intern ta?t l-Artikolu 107(3)(b), kif interpretat mill-Qafas Temporanju, sakemm l-ammont tal-g?ajnuna ma jaqbi?x l?EUR 500,000, il-benefi?jarju ma kienx impri?a f'diffikultà fl-1 ta' Lulju 2008 u l-kondizzjonijiet l-o?ra kollha stipulati fit-taqsima 4.2.2 tal?Qafas Temporanju ji?u sodisfatti.

Artikolu 3

L-g?ajnuna individwali mog?tija ta?t l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 li, fil-?in li ting?ata, tissodisfa l-kondizzjonijiet stabbiliti minn kwalunkwe skema ta' g?ajnuna approvata mill-Kummissjoni fuq ba?i legali o?ra g?ajr ir-[Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 800/2008, tas-6 ta' Awwissu 2008, li jiddikjara ?erti kategoriji ta' g?ajnuna b?ala kompatibbli mas-suq komuni (Regolament g?al E?enzjoni ?enerali S?i?a) skont l-Artikoli 87 [KE] u 88 [KE] (?U L 214, p. 3)], il-Linji Gwida tal-G?ajnuna Re?jonali, il-Linji Gwida tar-Ri?erka, l-I?vilupp u l-Innovazzjoni [(?U 2006, C 323, p. 1)], u li ma teskludix lill-impri?i f'diffikultà b?ala benefi?jarji potenzjali, hija kompatibbli mas-suq intern, sal-intensitajiet massimi ta' g?ajnuna applikabbli g?al dik it-tip ta' g?ajnuna.

Artikolu 4

1. Il-?ermanja g?andha tirtira l-iskema msemmija fl-Artikolu 1.

2. Il-?ermanja g?andha tirkupra l-g?ajnuna inkompatibbli mog?tija ta?t l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 mill-benefi?jarji.

[…]

Artikolu 6

1. Fi ?mien xahrejn min-notifika ta’ din id-De?i?joni, il??ermanja g?andha tissottometti l-informazzjoni li ?ejja lill?Kummissjoni:

(a) Il-lista ta’ benefi?jarji li jkunu r?evew g?ajnuna ta?t l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 u l-ammont totali tal-g?ajnuna r?evuta minn kull wie?ed minnhom ta?t l-iskema;

[…]”

Il-pro?edura u t-talbiet tal-partijiet

36 Permezz ta’ rikors ippre?entat fir-Re?istru tal-Qorti ?enerali fis-6 ta’ ?unju 2011, ir-rikorrenti bdiet din l-azzjoni.

37 B’att separat ippre?entat fir-Re?istru tal-Qorti ?enerali fis-16 ta’ Settembru 2011, il-Kummissjoni qajmet e??ezzjoni ta’ inammissibbiltà skont l-Artikolu 114 tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti ?enerali tat-2 ta’ Mejju 1991. Ir-rikorrenti ppre?entat l-osservazzjonijiet tag?ha dwar din l-e??ezzjoni fl-20 ta’ Ottubru 2011.

38 Permezz ta’ att ippre?entat fir-Re?istru tal-Qorti ?enerali fid-29 ta’ Awwissu 2011, ir?Repubblika Federali tal-?ermanja talbet li tintervjeni f’din il?pro?edura insostenn tat-talbiet tar-rikorrenti. B’digriet tal-5 ta’ Ottubru 2011, il-President tat-Tieni Awla tal-Qorti ?enerali a??etta dan l-intervent. Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja ppre?entat in-nota ta’ intervent tag?ha, limitata g?all-ammissibbiltà, u l-partijiet l-o?ra ppre?entaw l-osservazzjonijiet tag?hom f’dan ir?rigward fit-termini mog?tija.

39 Peress li kien hemm bidla fil-kompo?izzjoni tal-Awli tal-Qorti ?enerali u l-Im?allef Relatur ?ie assenjat lit-Tmien Awla, din il-kaw?a ?iet g?alhekk assenjata lil din l-Awla.

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

41 Peress li kien hemm bidla fil-kompo?izzjoni tal-Awli tal-Qorti tal??enerali u l-Im?allef Relatur ?ie assenjat lid-Disa’ Awla, din il?kaw?a ?iet g?alhekk assenjata lil din l-Awla.

42 B’digriet tal-Qorti ?enerali (id-Disa’ Awla) tal-21 ta’ Mejju 2014, l?e??ezzjoni ta’ inammissibbiltà ?iet mag?quda mal-mertu, skont l-Artikolu 114(1) tar-Regoli tal-Pro?edura tat-2 ta’ Mejju 1991.

43 Fit-3 ta’ Lulju 2014, il-Kummissjoni ppre?entat ir-risposta tag?ha. Ir?replika u l-kontroreplika ?ew ippre?entati fil-15 ta’ Awwissu 2014 mir-rikorrenti u fit-13 ta’ Di?embru 2014 mill-Kummissjoni, rispettivament.

44 Fil-21 ta’ Awwissu 2014, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja ppre?entat in-nota ta’ intervent tag?ha u l-partijiet l-o?ra ppre?entaw l-osservazzjonijiet tag?hom f’dan ir-rigward fit-termini mog?tija.

45 Fil-kuntest tal-mi?uri ta’ organizzazzjoni tal-pro?edura, previsti fl?Artikolu 64 tar-Regoli tal-Pro?edura tat-2 ta’ Mejju 1991, il-Qorti ?enerali (id-Disa’ Awla) fid-19 ta’ Mejju 2015 g?amlet mistoqsijiet bil?miktub lill-partijiet, li wie?bu fit-termini mog?tija.

46 It-trattazzjoni tal-partijiet u r-risposti tag?hom g?all-mistoqsijiet tal?Qorti ?enerali nstemg?u

fis-seduta tat-8 ta’ Lulju 2015.

47 Ir-rikorrenti, sostnuta mir-Repubblika Federali tal-?ermanja, titlob li l?Qorti ?enerali sabiex jog??obha:

– ti??ad l-e??ezzjoni ta’ inammissibbiltà mqajma mill?Kummissjoni;

– tannulla d-de?i?joni kkontestata;

– tikkundanna lill-Kummissjoni g?all-ispejje?.

48 Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti ?enerali jog??obha:

– ti??ad ir-rikors b?ala inammissibbli u, sussidjarjament, b?ala infondat;

– tikkundanna lir-rikorrenti g?all-ispejje?.

Id-dritt

Fuq l-ammissibbiltà tar-rikors

49 Insostenn tal-e??ezzjoni tal-inammissibbiltà tag?ha, il-Kummissjoni targumenta li dan ir-rikors huwa inammissibbli g?ar-ra?uni li r?rikorrenti la wriet li l-kundizzjonijiet tar-raba’ paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE huma ssodisfatti, u lanqas li hija kellha interess ?uridiku.

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

50 Fl-ewwel lok, il-Kummissjoni tikkontesta l-*locus standi* tar-rikorrenti peress li ma hijiex ikkon?ernata individwalment mid-de?i?joni kkontestata.

51 Il-Kummissjoni targumenta li r-rikorrenti ma hijiex benefi?jarja effettiva tal-g?ajnuna individwali mog?tija skont il-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni u li tag?ha hija talbet l-irkupru. Fil-fatt, id-dejn fiskali jista’ jkun stabbilit b’mod legalment vinkolanti biss permezz tal-avvi? ta’ tassazzjoni skont l-Artikolu 155(1) tal-Kodi?i Fiskali ?ermani?.

52 Fin-nuqqas ta’ avvi? ta’ tassazzjoni li jistabbilixxi dan id-dejn fiskali bl?applikazzjoni tal-mi?ura kkontestata, ir-rikorrenti ma tistax tibba?a l?interess individwali tag?ha la fuq avvi?i g?al ?las u lanqas fuq informazzjoni vinkolanti. Hija lanqas ma tista’ tinvoka l?kwalità ta’ parti kkon?ernata fis-sens tal-Artikolu 108(2) TFUE. Il-Kummissjoni tag?mel distinzjoni, f’dan ir-rigward, bejn it-tnissil ta’ taxxa u l-iskadenza tag?ha u targumenta li hija biss il-konstatazzjoni legalment vinkolanti ta’ tnaqqis tad-dejn fiskali permezz ta’ avvi? ta’ tassazzjoni li setg?et issostni l-interess individwali tar-rikorrenti.

53 F’dawn i?-?irkustanzi, id-de?i?joni kkontestata ma tordnax ir-rimbors ta’ g?ajnuna di?à mog?tija lir-rikorrenti, i?da t?alli lill?amministrazzjoni nazzjonali tislet il-konsegwenzi tal?inkompatibbiltà tas-sistema ta’ g?ajnuna mas-suq intern permezz ta’ avvi?i ta’ tassazzjoni. Dawn tal-a??ar jistg?u ji?u kkontestati quddiem qorti nazzjonali, kif sar f’dan il-ka?, fejn il-Finanzgericht issospendiet l-e?ekuzzjoni tal-avvi?i ta’ tassazzjoni inkwistjoni.

54 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tenfasizza li r-rikors lanqas ma huwa ammissibbli skont it-tielet ka? previst mir-raba’ paragrafu tal?Artikolu 263 TFUE, peress li d-de?i?joni kkontestata tinkludi mi?uri ta’ e?ekuzzjoni, ji?ifieri l-istabbiliment ta’ avvi? ta’ tassazzjoni.

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

56 Skont ir-raba’ paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE, “[k]walunkwe persuna fi?ika jew ?uridika tista’ […] tressaq appell kontra att indirizzat lilha jew li jirrigwardha direttament u individwalment, kif ukoll kontra att regolatorju li jirrigwardha direttament u li ma jinvolvix mi?uri ta' implimentazzjoni”.

57 G?andu jitfakkar, preliminarjament, li r-rikorrenti ma hijiex id?destinatarja tad-de?i?joni kkontestata, peress li d-destinatarja unika tag?ha hija r-Repubblika Federali tal-?ermanja.

58 G?andu ji?i rrilevat ukoll li, peress li l-Artikolu 4 tad-de?i?joni kkontestata jobbliga lir-Repubblika Federali tal-?ermanja tannulla u tirkupra ming?and il-benefi?jarji l-g?ajnuna prevista fl-Artikolu 1 tal?imsemmija de?i?joni, ir-rikorrenti g?andha tkun ikkunsidrata li hija direttament ikkon?ernata minn din id-de?i?joni. Fil-fatt, i?-?ew? kriterji tal-interess dirett stabbiliti mill-?urisprudenza, ji?ifieri, l-ewwel, il-fatt li l-att inkwistjoni g?andu jipprodu?i direttament effetti fuq is-sitwazzjoni legali tar?rikorrenti, u t-tieni, il-fatt li l-imsemmi att ma g?andu j?alli ebda setg?a diskrezzjonali lid-destinatarji tieg?u li huma responsabbli g?all?implementazzjoni tieg?u, f’dan il-ka? huma ssodisfatti (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta’ Settembru 2009, Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCompina, C?519/07 P, ?abra, EU:C:2009:556, punt 48 u l-?urisprudenza ??itata). Barra minn hekk, il-Kummissjoni ma tqajjem ebda o??ezzjoni f’dan ir-rigward.

59 Peress li l-interess dirett tar-rikorrenti huwa stabbilit, g?andu ji?i vverifikat jekk ir-rikorrenti hijiex ukoll ikkon?ernata individwalment mid?de?i?joni kkontestata, ming?ajr ma huwa ne?essarju, fl-affermattiv, li ji?i vverifikat jekk id-de?i?joni kkontestata tikkostitwixxix att regolatorju li ma jinkludix mi?uri ta’ e?ekuzzjoni.

60 Skont ?urisprudenza stabbilita, il-persuni li ma humiex id-destinatarji ta’ de?i?joni ma jistg?ux jallegaw li huma kkon?ernati individwalment ?lief jekk din id-de?i?joni tolqothom min?abba ?erti kwalitajiet li huma partikolari g?alihom jew min?abba sitwazzjoni ta’ fatt li tikkaratterizzahom meta mqabbla mal-persuni l-o?ra kollha u, min?abba dan il-fatt, tindividwalizzahom bl-istess mod b?ad-destinatarju ta’ tali de?i?joni (sentenzi tal-15 ta’ Lulju 1963, Plaumann vs Il?Kummissjoni, 25/62, ?abra EU:C:1963:17, p. 223; tad-9 ta’ ?unju 2011, Comitato “Venezia vuole vivere” *et* vs Il-Kummissjoni, C?71/09 P, C?73/09 P u C?76/09 P, ?abra, EU:C:2011:368, punt 52, u tad-19 ta’ Di?embru 2013, Telefónica vs Il-Kummissjoni, C?274/12 P, ?abra, EU:C:2013:852, punt 46).

61 G?alhekk, b?ala regola, impri?a ma tistax tkun intitolata tippre?enta rikors g?all-annullament ta’ de?i?joni tal-Kummissjoni li tipprojbixxi skema ta’ g?ajnuna settorjali jekk tkun ikkon?ernata minn din id?de?i?joni biss min?abba li tag?mel parti mis-settur inkwistjoni u min?abba l-kwalità tag?ha ta’ benefi?jarja potenzjali tal-imsemmija skema. Fil-fatt, fir-rigward ta’ tali impri?a, tali de?i?joni tkun mi?ura ta’ portata ?enerali li tapplika g?al sitwazzjonijiet iddeterminati b’mod o??ettiv u jkollha effetti legali fir-rigward ta’ kategorija ta’ persuni previsti b’mod ?enerali u astratt (ara s-sentenzi tad-29 ta’ April 2004, L?Italja vs Il-Kummissjoni, C?298/00 P, ?abra, EU:C:2004:240, punt 37 u l-?urisprudenza ??itata, tal-11 ta’ ?unju 2009, Acegas vs Il?Kummissjoni, T-309/02, ?abra EU:T:2009:192, punt 47 u l??urisprudenza ??itata). F’dan ir-rigward, il-possibbiltà li ji?u ddeterminati, bi ftit jew wisq pre?i?joni, in-numru jew anki l-identità tal-persuni li g?alihom tapplika mi?ura b’ebda mod ma timplika li dawn il-persuni g?andhom jitqiesu b?ala kkon?ernati individwalment minn din il-mi?ura meta din l?applikazzjoni ssir abba?i ta’ sitwazzjoni o??ettiva ta’ dritt jew ta’ fatt iddefinita mill-att inkwistjoni (sentenza Telefónica vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar ’il fuq, EU:C:2013:852, punt 47).

62 Mill-banda l-o?ra, meta de?i?joni tolqot grupp ta’ persuni li kienu identifikati jew setg?u ji?u identifikati fil-mument meta ttie?ed dan l-att u abba?i ta’ kriterji partikolari g?all-membri ta’ dan il-

grupp, dawn il?persuni jistg?u jkunu kkon?ernati individwalment minn dan l-att min?abba li jag?mlu parti minn grupp limitat ta' operaturi ekonomi?i (sentenzi tas-17 ta' Jannar 1985, Piraiki-Patraiki *et* vs Il?Kummissjoni, 11/82, ?abra, EU:C:1985:18, punt 31; tat-22 ta' ?unju 2006, Il-Bel?ju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, C?182/03 u C?217/03, ?abra, EU:C:2006:416, punt 60, u Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 54).

63 Huwa fid-dawl ta' din il-?urisprudenza li hemm lok li ji?i vverifikat jekk, fir-rigward tas-sitwazzjoni fattwali u legali tag?ha, ir-rikorrenti g?andhiex tkun ikkunsidrata li hija kkon?ernata individwalment mid?de?i?joni kkontestata.

64 Preliminarjament, g?all-kuntrarju tal-argumenti tar-rikorrenti, hemm lok li ji?i esklu? li l-kwalità ta' persuna "interessata" fis-sens tal-Artikolu 108(2) TFUE tista' tag?ti lir-rikorrenti status partikolari ta' natura li jikkaratterizza l-interess individwali tag?ha, iktar u iktar meta hija ma u?atx id-drittijiet pro?edurali li jirri?ultaw minnha, b'mod partikolari dak li tippre?enta osservazzjoni waqt il-pro?edura ta' investigazzjoni formali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Di?embru 2005, Il-Kummissjoni vs Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C?78/03 P, ?abra, EU:C:2005:761, punt 37).

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

66 L-ewwel nett, fil-mument ta' g?eluq is-sena fiskali 2009 u g?alhekk qabel ftu? il-pro?edura mibdija mill-Kummissjoni, ir-rikorrenti kellha dritt ta' riportar ta' telf skont il-le?i?lazzjoni ?ermani?a, min?abba l-fatt li l-kundizzjonijiet previsti mill-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kienu ssodisfatti.

67 It-tieni nett, matul is-sena 2009, ir-rikorrenti g?amlet profitti taxxabbli li minnhom hija naqset it-telf riportat skont il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni.

68 Dawn i?-?irkustanzi kienu ??ertifikati mill-amministrazzjoni fiskali ?ermani?a permezz tal-informazzjoni vinkolanti u tal-avvi? g?al ?las dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji g?as-sena 2009, li kienu jie?du inkunsiderazzjoni t-telf riportat skont il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni (ara l?punti 17 u 18 iktar 'il fuq). Barra minn hekk, il-fatt li kienet ir?eviet l?imsemmija informazzjoni vinkolanti, wassal imbag?ad, g?all-inklu?joni ta' isem ir-rikorrenti fuq il-lista kkomunikata mill-awtoritajiet ?ermani?i lill-Kummissjoni skont l-Artikolu 6(1)(b) tad-de?i?joni kkontestata.

69 G?alhekk, b'applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni ?ermani?a kien ?ert li, fil?mument ta' g?eluq is-sena fiskali 2009, ir-rikorrenti kellha ekonomija fiskali li, barra minn hekk, hija kienet b'po?izzjoni li tikkwantifika bi pre?i?joni. Fil-fatt, peress li l-awtoritajiet ?ermani?i ma g?andhom ebda mar?ni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-applikazzjoni tal-mi?ura kkontestata, il-kisba tal-imsemmija ekonomija fiskali, permezz tal-?las ta' taxxa mnaqqsa, kien biss kwistjoni ta' ?mien, skont il-modalitajiet ta' applikazzjoni tas-sistema fiskali. Ir-rikorrenti kellha g?alhekk dritt miksub, i??ertifikat mill-awtoritajiet ?ermani?i qabel l-adozzjoni tad?de?i?joni tal-ftu? u mbag?ad tad-de?i?joni kkontestata, g?all?applikazzjoni ta' din l-ekonomija fiskali, li fin-nuqqas ta' dawn id-de?i?jonijiet, kienet tkun ikkonkretizzata permezz tal-?ru? ta' avvi? ta' tassazzjoni li jawtorizza r-riportar ta' telf u l-inklu?joni segwenti tieg?u fil-kontijiet tag?ha. G?alhekk, hija kienet fa?ilment identifikabbli mill-awtoritajiet fiskali ?ermani?i u mill-Kummissjoni.

70 G?aldaqstant, ir-rikorrenti ma tistax tkun ikkunsidrata biss b?ala impri?a kkon?ernata mid-de?i?joni kkontestata min?abba li tappartjeni g?as-settur inkwistjoni u min?abba l-kwalità tag?ha ta' benefi?jarja potenzjali, i?da g?all-kuntrarju g?andha tkun ikkunsidrata b?ala li tifforma parti minn ?irku mag?luq ta' operaturi ekonomi?i, li kienu identifikati, jew tal-inqas fa?ilment identifikabbli fil-mument tal?adozzjoni tad-de?i?joni kkontestata, fis-sens tas-sentenza Plaumann

vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar 'il fuq (EU:C:1963:17) (ara wkoll, b'analo?ija, is-sentenzi Il-Bel?ju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, punt 62 iktar 'il fuq, EU:C:2006:416, punt 63; Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 57; Comitato "Venezia vuole vivere" *et* vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar 'il fuq, EU:C:2011:368, punt 56; tas-27 ta' Frar 2014, Stichting Woonpunt *et* vs Il-Kummissjoni, C?132/12 P, ?abra, EU:C:2014:100, punti 59 sa 61, u Stichting Woonlinie *et* vs Il?Kummissjoni, C?133/12 P, ?abra, EU:C:2014:105, punti 46 sa 48).

71 Din il-konklu?joni ma hijiex ikkontestata bil-fatt li, wara d-de?i?joni tal-ftu? u mbag?ad tad-de?i?joni kkontestata, l-awtoritajiet ?ermani?i adottaw mi?uri inti?i sabiex il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni ma tkunx applikata, b?al b'mod partikolari, l-annullament tal-informazzjoni vinkolanti u l?adozzjoni ta' avvi? ta' tassazzjoni dwar it-taxxa fuq il?kumpanniji g?as-sena 2009 li ma ji?ux iktar inkunsiderazzjoni t-telf riportat skont il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni (ara l-punt 21 iktar 'il fuq).

72 Fil-fatt, l-awtoritajiet ?ermani?i dde?idew li jissospendu l-applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, ming?ajr madankollu ma ?assruha u li jo?or?u avvi? ta' tassazzjoni ming?ajr ma applikaw din il-klaw?ola, pre?i?ament sabiex jikkonformaw mad-de?i?joni tal-ftu? u mad?de?i?joni kkontestata. G?alhekk, fil-kuntest tal-e?ami tal?ammissibbiltà tar-rikors inti? sabiex jikkontesta d-de?i?joni kkontestata, li permezz tag?ha l-Kummissjoni kkonkludiet li l-mi?ura kkontestata tikkostitwixxi g?ajnuna mill-Istat u kkonstatat l?inkompatibbiltà tag?ha mas-suq intern, il-Kummissjoni ma tistax tie?u vanta?? mill-fatt li l-awtoritajiet ?ermani?i ?adu immedjatament il-mi?uri kollha ne?essarji sabiex ji?guraw li jkunu konformi ma' din id?de?i?joni, waqt li jistennew l-e?itu ta' appell eventwali kontra tag?ha.

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

74 Fil-fatt, i?-?irkustanzi fattwali f'dawn il-kaw?i ma humiex komparabbli ma' dawk inkwistjoni f'din il-kaw?a fejn ?ie kkonstatat li, min?abba partikolaritajiet fil-le?i?lazzjoni fiskali ?ermani?a, ir-rikorrenti kienet tibbenefika minn dritt miksub g?al ekonomija fiskali, i??ertifikat mill?awtoritajiet fiskali ?ermani?i (ara l-punt 68 iktar 'il fuq), fejn din i?-?irkustanza tiddistingwiha minn operaturi o?ra li huma kkon?ernati biss b?ala benefi?jarji potenzjali tal-mi?ura kkontestata (ara, f'dan is?sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 55).

75 Il-konklu?joni fil-punt 69 iktar 'il fuq lanqas ma hija kkontestata mill?argument tal-Kummissjoni li huwa biss vanta?? mog?ti permezz ta' ri?orsi statali li jista' jsostni l-interess individwali tar-rikorrenti u li jipprovdi li jkun hemm pi? finanzjarju g?all-Istat biss fil-mument fejn it-tnaqqis tat-taxxa jkun ?ie kkonstatat b'avvi? ta' tassazzjoni.

76 Fil-fatt, g?andu jitfakkar li l-elementi li fuqhom il-?urisprudenza tibba?a l-interess individwali fis-sens tar-raba' paragrafu tal?Artikolu 263 TFUE (ara l-punti 60 sa 62 iktar 'il fuq) ma jaqblux ne?essarjament mal-elementi li jikkostitwixxu g?ajnuna mill-Istat fis?sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (ara, b'analo?ija, is-sentenza Comitato "Venezia voule vivere" *et* vs Il-Kummissjoni, punt 60 hawn fuq, EU:C:2011:368, punti 56, 63 u 64). Fis-sens tas-sentenza Plaumann vs Il-Kummissjoni, punt 60 iktar 'il fuq (EU:C:1963:17, p. 223), il?persuna li ma hijiex id-destinatarja ta' de?i?joni hija kkon?ernata individwalment minn de?i?joni jekk din tolqotha min?abba ?erti kwalitajiet li huma partikolari g?aliha jew min?abba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzaha meta mqabbla mal-persuni l-

o?ra kollha u jekk hija tag?mel, g?alhekk, parti minn ?irku ristrett ta' operaturi ekonomi?i.

77 Issa, f'dan il-ka?, g?andu jitfakkar li, bl-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni nazzjonali, ir-rikorrenti kellha, qabel l-adozzjoni tad-de?i?joni tal-ftu? u mbag?ad tad-de?i?joni kkontestata, dritt miksub, i??ertifikat mill?awtoritajiet fiskali ?ermani?i, sabiex twettaq ekonomija fiskali g?as-sena fiskali 2009. Mill-bqija il-Kummissjoni stess ippre?i?at, fil?premessa 50 tad-de?i?joni kkontestata, li s-sempli?i possibbiltà mog?tija mill-Gvern ?ermani? lil ?erti impri?i li jnaqqsu l-pi? tat-taxxa tag?hom permezz tar-riport ta' telf kien iwassal g?al telf ta' d?ul pubbliku u kien jikkostitwixxi g?ajnuna mill-Istat.

78 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, hemm lok li ji?i konklu? li fi?-?irkustanzi tal-ka?, ir-rikorrenti hija kkon?ernata direttament u individwalment mid-de?i?joni kkontestata.

79 G?alhekk ir-rikorrenti g?andha *locus standi* fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE.

Fuq l-interess ?uridiku

80 Il-Kummissjoni targumenta li r-rikorrenti ma hijiex il-benefi?jarja ta' g?ajnuna u g?alhekk ma tista' tie?u l-ebda vanta?? mill-eventwali annullament tad-de?i?joni kkontestata mill-Qorti ?enerali. Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja ma hijiex marbuta, wara l-adozzjoni tad-de?i?joni kkontestata, li tirkupra l-g?ajnuna ming?and ir-rikorrenti, u indipendentement minn eventwali annullament tad-de?i?joni kkontestata, l-awtoritajiet ?ermani?i jistg?u jidde?iedu f'kull ?in li j?assru l-mi?ura kkontestata fl-intier tag?ha.

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

82 Minn ?urisprudenza stabbilita jirri?ulta li rikors g?al annullament imressaq minn persuna fi?ika jew ?uridika huwa ammissibbli biss sa fejn ir-rikorrent ikollu interess li l-att ikkontestat ji?i annullat. Tali interess jippre?umi li l-annullament ta' dan l-att jista' jkollu, minnu nnifsu, konsegwenzi legali u li r-rikors b'hekk jista', bl-e?itu tieg?u, jipprovdi benefi??ju lill-parti li tkun ippre?entatu (ara f'dan is-sens, is?sentenzi Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 63; Stichting Woonpunt *et* vs Il?Kummissjoni, punt 70 iktar 'il fuq, EU:C:2014:100, punti 50 sa 54, u Stichting Woonlinie *et* vs Il-Kummissjoni, punt 70 iktar 'il fuq, EU:C:2014:105, punt 54).

83 Il-kundizzjonijiet g?all-ammissibbiltà tar-rikors ji?u evalwati, ming?ajr ?sara g?all-kwistjoni differenti tat-telf tal-interess ?uridiku, fil-mument tal-introduzzjoni tar-rikors (ara s-sentenza tal-21 ta' Marzu 2002, Shaw u Falla vs Il-Kummissjoni, T?131/99, ?abra, EU:T:2002:83, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

84 F'dan il-ka?, ir-rikorrenti kienet tissodisfa l-kundizzjonijiet sabiex tibbenefika mill-applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni u kienet kisbet vanta?? li jirri?ulta minn din il-klaw?ola, kif jirri?ulta mill-punti 66 sa 69 iktar 'il fuq.

85 Minkejja li l-applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kienet sospi?a wara l-adozzjoni tad-de?i?joni kkontestata, skont l-Artikolu 34(6) tal?KStG, f'ka? ta' annullament tag?ha din il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni ter?a' tapplika mill-?did, b'effett retroattiv, g?al kull impri?a li l-avvi? ta' tassazzjoni tag?ha jkun g?adu ma sarx definittiv, inklu? ir-rikorrenti, b'tali mod li l-annullament tad-de?i?joni kkontestata huwa ta' benefi??ju g?aliha.

86 Barra minn hekk, anki jekk ji?i pre?unt, kif targumenta l-Kummissjoni, li r-rikorrenti ma tistax tibbenefika iktar fil-futur, peress li tpo??iet f'sitwazzjoni ta' likwidazzjoni, xorta jibqa' l-fatt li, peress

li bbenefikat qabel l-adozzjoni tad-de?i?joni kkontestata, f'ka? ta' annullament tag?ha, hija jkollha d-dritt li titlob l-applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, tal-inqas g?al dak li jirrigwarda t-tassazzjoni tad-d?ul tas?sena 2009.

87 G?aldaqstant, ir-rikorrenti g?andha interess ?uridiku kontra d-de?i?joni kkontestata.

88 G?alhekk ir-rikors huwa ammissibbli.

Fuq il-mertu

89 Insostenn tar-rikors tag?ha, ir-rikorrenti tqajjem ?ew? motivi, dwar in?nuqqas ta' natura selettiva tal-mi?ura kkontestata.

90 Preliminarjament, f'dan il-kuntest g?andu jitfakkar li l?Artikolu 107(1) TFUE jipprojbixxi l-g?ajnuna li "tiffavorixxi ?erti impri?i jew ?erti produtturi", ji?ifieri l-g?ajnuna selettiva.

91 Skont ?urisprudenza stabbilita, l-ewwel nett, il-klassifikazzjoni ta' mi?ura fiskali nazzjonali b?ala "selettiva" te?tie? l-identifikazzjoni u l?e?ami minn qabel tas-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkon?ernat. It-tieni nett, huwa fil-konfront ta' din is?sistema fiskali komuni jew "normali" li g?andha ti?i evalwata u stabbilita n-natura eventwalment selettiva tal-vanta?? mog?ti mill-mi?ura fiskali inkwistjoni, u dan filwaqt li jintwera li din il?mi?ura tidderoga mis-sistema komuni msemmija sa fejn tiddistingwi bejn operaturi li, fid-dawl tal-g?an segwit mill-imsemmija sistema, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, C?78/08 sa C?80/08, ?abra, EU:C:2011:550, punti 50 u 54, u tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Il-Gvern ta' ?ibilità u Ir-Renju Unit, C?106/09 P u C?107/09 P, ?abra, EU:C:2011:732, punt 75). Wara dawn i?-?ew? stadji ta' e?ami, mi?ura tista' tikklassifika b?ala selettiva *prima facie*.

92 Madankollu, mi?ura ma tissodisfax dan il-kundizzjoni ta' selettività, jekk g?alkemm tikkostitwixxi vanta?? g?al benefi?jarju, hija ??ustifikata min-natura jew mill-istruttura ?enerali tas-sistema li tag?mel parti minnha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2001, Adria?Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C?143/99, ?abra, EU:C:2001:598, punt 42, u Paint Graphos *et*, punt 91 iktar 'il fuq, EU:C:2011:550, punt 64). Wara dan l-eventwali tielet stadju, mi?ura hija kklassifikata b?ala selettiva.

93 G?andu jitfakkar li, sabiex ji?i pprovat li l-mi?ura inkwistjoni tapplika b'mod selettiv g?al ?erti impri?i jew g?al ?erti produtturi, il?Kummissjoni g?andha turi li din tintrodu?i distinzjonijiet bejn impri?i li jinsabu, fid-dawl tal-g?an tas-sistema inkwistjoni, f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli, filwaqt li, huwa l-Istat Membru li introdu?a din id-distinzjoni bejn l-impri?i fil-qasam tal-ispejje? li g?andu juri li din hija effettivament i??ustifikata min-natura u mill?istruttura tas-sistema inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?8 ta' Settembru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Pajji?i l-Baxxi, C?279/08 P, ?abra, EU:C:2011:551, punt 62 u l-?urisprudenza ??itata).

94 Huwa fid-dawl ta' din l-anali?i fi tliet stadji, kif tirri?ulta mill??urisprudenza, li g?andhom ji?u e?aminati ?-?ew? motivi mressqa mir-rikorrenti, li l-ewwel wie?ed huwa bba?at, essenzjalment, fuq in?nuqqas ta' natura selettiva *prima facie* tal-mi?ura kkontestata u t-tieni wie?ed jargumenta li din hija ??ustifikata min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali.

Fuq l-ewwel motiv, ibba?at fuq l-assenza ta' natura selettiva *prima facie* tal-mi?ura kkontestata

95 L-ewwel motiv jinqasam fi tliet partijiet. L-ewwel parti bba?ata fuq ?ball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza. It-tieni hija bba?ata fuq ?ball fl-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni legali u fattwali tal-kumpanniji li je?tie?u ristrutturazzjoni u tar-rifjut tal-Kummissjoni li tikklassifika l?klaw?ola ta'

ristrutturazzjoni b?ala mi?ura ?enerali, filwaqt li t-tielet hija bba?ata fuq il-ksur tal-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi.

– Fuq l-ewwel parti, ibba?ata fuq ?ball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza

96 Fid-de?i?joni kkontestata, g?all-finijiet tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-mi?ura kkontestata, il-Kummissjoni kkunsidrat, l-ewwel nett, l-e?istenza tar-regola, ta' applikazzjoni ?enerali, tar-riportar ta' telf u t-tieni nett, ir-regola tat-tne??ija ta' telf, li tidderoga minn dik tal?ewwel fil-ka?ijiet ta' akkwist ta' azzjonijiet li jikkaw?a pre?udizzju, u t?tielet nett, il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, li tippermetti deroga mit-tieni regola u l?applikazzjoni tal-ewwel regola f'?erti sitwazzjonijiet partikolari.

97 Billi telqet minn dawn l-elementi, fil-premessa 66 tad-de?i?joni kkontestata, il-Kummissjoni tikkonkludi li, fil-kuntest tas-sistema fiskali ?ermani?a dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, it-tne??ija ta' telf kienet tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza, ji?ifieri r-regola ?enerali applikabbli f'kull ka? ta' bidla fl-azzjonisti, u li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kienet tikkostitwixxi e??ezzjoni g?al din ir-regola.

98 Ir-rikorrenti sostnuta mir-Repubblika Federali tal-?ermanja, targumenta li l-Kummissjoni wettqet ?ball fid-determinazzjoni tas-sistema ta' referenza g?all-finijiet tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-mi?ura kkontestata. Il-Kummissjoni kkunsidrat b'mod ?baljat li r-regola tat-tne??ija ta' telf kienet tikkostitwixxi r-regola ?enerali u li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kienet e??ezzjoni g?al din ir-regola.

99 Skont ir-rikorrenti, is-sistema ta' referenza hija kkostitwita mir-regola tar-riportar ta' telf b?ala korollarja tal-prin?ipju kostituzzjonali ta' tassazzjoni skont il-kapa?ità kontributtiva. Ir-regola tat-tne??ija ta' telf hija e??ezzjoni g?all-imsemmi prin?ipju u ma tistax tkun ikkunsidrata b?ala s-sistema ta' referenza, filwaqt li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, li tintrodu?i e??ezzjoni g?al din l-e??ezzjoni, hija limitata sabiex tistabbilixxi mill-?did ir-regola ?enerali, ji?ifieri r-regola tar-riportar ta' telf, b?al e??ezzjonijiet o?ra, b?al klaw?ola dwar il-gruppi ta' impri?i u dik dwar ir-ri?ervi mo?bija.

100 Il-Kummissjoni te??epixxi, preliminarjament, l-inammissibbiltà tal?ewwel parti tal-ewwel motiv, peress li huwa bba?at fuq fatti ?odda li ma kinux invokati fil-pro?edura amministrattiva. Hija tfakkar li ddefinixxiet ir-regola tat-tne??ija ta' telf b?ala d-dispo?izzjoni ta' referenza, fid-de?i?joni tal-ftu? u fid-De?i?joni 2010/13 dwar il-li?i MoRaKG, ming?ajr ma r-rikorrenti, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja jew partijiet o?ra kkon?ernati ma kkontestaw din id-definizzjoni waqt il-pro?edura amministrattiva. Hija tippre?i?a wkoll li d-dritt fiskali nazzjonali jikkostitwixxi, mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni Ewropea, element fattwali, li tieg?u hija ma kellhiex konoxxenza s?i?a fil-mument tal?adozzjoni tad-de?i?joni kkontestata u li dwarha ma hijiex marbuta li tinvestiga *ex officio*.

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

102 Preliminarjament hemm lok li l-e??ezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni ti?i mi??uda. Fil-fatt, mill-?urisprudenza anki invokata mill-Kummissjoni stess insostenn tal-argument tag?ha, jirri?ulta li l?evalwazzjoni tal-legalità ta' de?i?joni skont l-informazzjoni li l-Kummissjoni seta' kellha fi?-?mien meta ?iet adottata, taqa' fir-realtà, fil-mertu u mhux fl-ammissibbiltà tal-motiv inkwistjoni (ara, f'dan is?sens, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 1996, Franza vs Il?Kummissjoni, C?241/94, ?abra, EU:C:1996:353, punt 33; tal-24 ta' Settembru 2002, Falck u Acciaierie di Bolzano vs Il-Kummissjoni, C?74/00 P u C?75/00 P, ?abra, EU:C:2002:524, punt 168; u tas-7 ta' Di?embru 2010, Frucona Košice vs Il-Kummissjoni, T?11/07, ?abra, EU:T:2010:498, punt 49).

103 Fir-rigward tal-fondatezza tal-argumenti mressqa mir-rikorrenti, g?andu jitfakkar li, fid-de?i?joni kkontestata, il-Kummissjoni ddefinixxiet, essenzjalment, ir-regola tat-tne??ija ta' telf b?ala r-regola ?enerali li fid?dawl tag?ha g?andu ji?i e?aminat jekk hemmx distinzjoni bejn il-kumpanniji li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, filwaqt li r-rikorrenti tirreferi g?ar-regola iktar ?enerali tar-riportar ta' telf, li tapplika g?at-tassazzjoni kollha.

104 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar, minn na?a, li r-regola tar-riportar ta' telf tikkostitwixxi g?a?la li minnha jibbenefikaw il-kumpanniji kollha waqt l-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji u, min-na?a l?o?ra, li r-regola tat-tne??ija ta' telf tillimita l-imsemmija g?a?la g?all?akkwist ta' azzjonijiet ugwali jew superjuri g?al 25 % tal-kapital u tipprojbixxiha g?all-akkwist ta' azzjonijiet superjuri g?al 50 % tal-kapital. Din l-a??ar regola tapplika, g?alhekk, sistematikament g?al ka?ijiet kollha ta' bidla fl-azzjonisti ugwali jew superjuri g?al 25 % tal-kapital, ming?ajr ma tag?mel distinzjoni skont in-natura jew il-karatteristi?i tal?impri?i kkon?ernati.

105 Barra minn hekk, il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni hija fformulata ta?t il-forma ta' e??ezzjoni g?ar-regola tat-tne??ija ta' telf u tapplika biss g?as?sitwazzjonijiet, stabbiliti, li huma su??etti g?al din l-a??ar regola.

106 G?alhekk, g?andu ji?i kkonstatat li r-regola tat-tne??ija ta' telf, b?ar?regola tar-riportar ta' telf, tag?mel parti mis-sistema le?i?lattiva li fiha taqa' l-mi?ura kkontestata. Fi kliem ie?or is-sistema le?i?lattiva rilevanti f'dan il-ka? hija komposta mir-regola ?enerali tar-riportar ta' telf, kif limitat mir-regola tat-tne??ija ta' telf, u huwa pre?i?ament f'dan il-kuntest li g?andu ji?i jivverifika jekk il-mi?ura kkontestata tag?milx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fis-sens tal-?urisprudenza ??itata fil-punt 91 iktar 'il fuq, peress li din il-kwistjoni hija esposta fil-kuntest tat-tieni parti tal-ewwel motiv.

107 G?alhekk, hemm lok li ji?i konklu? li l-Kummissjoni ma wettqitx ?ball meta, filwaqt li kkonstatat l-e?istenza ta' regola iktar ?enerali, ji?ifieri dik tar-riportar ta' telf, hija stabbilixxiet li s-sistema le?i?lattiva ta' referenza g?all-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-mi?ura kkontestata hija kkostitwita mir-regola tat-tne??ija ta' telf.

108 Din il-konklu?joni ma hijiex ikkontestata mill-argumenti tar-rikorrenti, ibba?ati fuq id-dubji tal-qrati nazzjonali dwar il-kostituzzjonalità tar?regola tat-tne??ija ta' telf u tal-b?onn ta' interpretazzjoni restrittiva ta' din ir-regola fid-dawl tal-prin?ipji kostituzzjonali. Fil-fatt, dawn l?argumenti ma jipprekludux li ji?i konklu? li din ir-regola tag?mel parti mid-dritt nazzjonali sakemm hija ma t?assritx u l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni tapplika biss skont l-applikazzjoni tal-imsemmija regola. G?alhekk, il-Kummissjoni ma setg?etx tinjora din ir-regola fid?definizzjoni tas-sistema ta' referenza, anki jekk g?andha tkun interpretata, jekk ikun il-ka?, b'mod ristrettiv.

109 Bl-istess mod, l-argumenti inti?i sabiex juru n-natura derogatorja tar?regola tat-tne??ija ta' telf fid-dawl tal-prin?ipji kostituzzjonali lanqas ma huma rilevanti, peress li l-klassifikazzjoni tal-imsemmija regola b?ala e??ezzjoni g?al regola superjuri tad-dritt, b?all-prin?ipju ta' tassazzjoni skont il-kapa?ità kontributtiva, ma jipprekludix li hija tag?mel parti mis-sistema ta' referenza li fiha taqa' l-mi?ura kkontestata u li fir-rigward tag?ha g?andha ti?i evalwata n-natura selettiva ta' din tal-a??ar.

110 G?alhekk l-ewwel parti tal-ewwel motiv g?andha ti?i mi??uda.

– Fuq it-tieni parti, ibba?ata fuq ?ball fl-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impri?i li je?tie?u ristrutturazzjoni u fuq il-klassifikazzjoni tal?klaw?ola ta' ristrutturazzjoni b?ala mi?ura ?enerali

111 Fid-de?i?joni kkontestata, il-Kummissjoni sostniet li r-regola tat-tne??ija ta' telf kellha kamp ta' applikazzjoni iktar wiesa' minn dak tar-regola l-antika (premessa 10), li inizjalment ir-regola ma kienet tipprovdi l?ebda e??ezzjoni (premessa 11) u li, kif jirri?ulta mill-espo?izzjoni tal?motivi tal-li?i li tirriforma t-tassazzjoni tal-kumpanniji tal-2008 (ara l-punt 6 iktar 'il fuq), ir-regola kellha g?an doppju: minn na?a, dak li tissimplifika r-regoli u min-na?a l-o?ra, dak li ji?i mmirat a?jar l?abbu? (premessa 12). Hija enfasizzat wkoll li n-nuqqas ta' e??ezzjoni espli?ita sabiex tippermetti r-riportar ta' telf f'ka? ta' ristrutturazzjoni kien ikkumpensat mill-possibbiltà, g?all-awtoritajiet fiskali, li jirrinunzjaw g?al djun tat-taxxa abba?i tad-Digriet ta' ristrutturazzjoni (premessa 12; ara l-punt 7 iktar 'il fuq).

112 Billi telqet minn dawn l-elementi, fil-premessi 68 sa 79 tad-de?i?joni kkontestata, l-ewwel nett, il-Kummissjoni sostniet li l-g?an tas-sistema tat-taxxa fuq il-kumpaniji huwa li ji??enera d?ul g?all-ba?it u li l-g?an tar-regola tat-tne??ija ta' telf hija li tipprevjeni lil impri?i li jbiddlu l-azzjonisti milli jirriportaw it-telf tag?hom. Imbag?ad, hija kkunsidrat li, fid-dawl ta' dan l-g?an, l-impri?i kollha li jbiddlu 25 % jew iktar mill-azzjonisti tag?hom, jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli. Fl-a??ar nett, hija tikkonstata li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, tag?mel distinzjoni, f'din il-kategorija, bejn minn na?a, l-impri?i li, g?alkemm irre?istraw telf, baqg?u finanzjarjament b'sa??ithom, u min?na?a l-o?ra, l-impri?i li, skont il-kundizzjonijiet stabbiliti mill?klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, huma insolventi jew fi stat ta' dejn e??essiv jew mhedda li jsiru hekk.

113 Fl-ewwel lok, ir-rikorrenti targumenta li l-impri?i li jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni ma humiex f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, fid-dawl tal-g?an li jrid jintla?aq mil?le?i?lazzjoni, ji?ifieri l-prevenzjoni tal-abbu?, ma' dik ta' impri?i o?ra su??etti g?ar-regola tat-tne??ija ta' telf. B'hekk, ir-regola tat-tne??ija ta' telf ma tapplikax g?al sitwazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' impri?i li ma jo?olqux riskju ta' skemi abbu?ivi.

114 Ir-rikorrenti sostnuta mir-Repubblika Federali tal-?ermanja, targumenta fit-tieni lok, li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni tikkostitwixxi mi?ura ?enerali, g?aliex minnha jibbenefikaw l-impri?i kollha g?addejjin minn diffikultajiet ekonomi?i, indipendentement mill-kobor, mis-settur jew mill-importanza tal-attività ekonomika tag?hom.

115 Il-Kummissjoni te??epixxi, preliminarjament, li l-argumenti bba?ati fuq is-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impri?i li je?tie?u ristrutturazzjoni u fuq il?klassifikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni b?ala mi?ura ?enerali, mag?mula fir-replika, jikkostitwixxu motivi ?odda u huma, g?alhekk, inammissibbli.

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

117 Fir-rigward tal-ammissibbiltà tal-argumenti mag?mula mir-rikorrenti, hemm lok li jitfakkar li, skont l-Artikolu 48(2) tar-Regoli tal-Pro?edura tat-2 ta' Mejju 1991, ebda motiv ?did ma jista' ji?i ppre?entat fil-mori tal-kaw?a sakemm dan il-motiv ma jkunx ibba?at fuq punti ta' dritt jew ta' fatt li jo?or?u matul il-pro?edura. Madankollu, motiv li jikkostitwixxi estensjoni ta' motiv imressaq pre?edentement, direttament jew impli?itament, u li jkun marbut mill-qrib ma' dan il-motiv g?andu ji?i ddikjarat ammissibbli (sentenza tal-11 ta' Lulju 2013, Ziegler vs Il?Kummissjoni, C?439/11, ?abra, EU:C:2013:513, punt 46). Soluzzjoni analoga tapplika g?al ilment invokat insostenn ta' motiv (sentenza tal?21 ta' Marzu 2002, Joynson vs Il-Kummissjoni T?231/99, ?abra, EU:T:2002:84, punt 156, ikkonfermata bid-digriet tal-10 ta' Di?embru 2003 Joynson vs Il-Kummissjoni, C?204/02 P, ?abra, EU:C:2003:660).

118 G?alhekk, fid-dawl tal-?urisprudenza ??itata iktar 'il fuq, g?andu ji?i vverifikat, jekk l-argumenti bba?ati fuq is-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impri?i li je?tie?u ristrutturazzjoni u fuq il-klassifikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni b?ala mi?ura ?enerali, ?viluppati mir-rikorrenti fir-

replika, jikkostitwixxux motivi ?odda jew pjuttost l-estensjoni tal-ewwel parti tal-ewwel motiv.

119 Hemm lok li jitfakkar li, permezz tal-ewwel parti tal-ewwel motiv, ibba?at fuq ?ball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza, il?kontestazzjoni tar-rikorrenti ssemmi l-assenza ta' wie?ed mill?elementi kostituttivi ta' g?ajnuna mill-Istat fis-sens tal?Artikolu 107(1) TFUE, ji?ifieri l-kundizzjoni tas-selettività. Issa l?ilmenti bba?ati, minn na?a, fuq in-nuqqas ta' komparabbiltà tas?sitwazzjoni legali u fattwali tal-impri?i li je?tie?u ristrutturazzjoni, u min?na?a l-o?ra, il-klassifikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni b?ala mi?ura ?enerali huma inti?i wkoll sabiex jikkontestaw, minn angoli differenti, il-kundizzjoni ta' selettività.

120 Fil-fatt, skont ?urisprudenza stabbilita, i??itata iktar 'il fuq fil-punt 91, il-klassifikazzjoni ta' mi?ura fiskali b?ala selettiva *prima facie* tippre?umi, l-ewwel nett, l-identifikazzjoni u l-e?ami minn qabel tas?sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkon?ernat, u t-tieni, li jintwera li l-mi?ura fiskali inkwistjoni tag?mel distinzjoni bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-g?an li jrid jintla?aq mill-imsemmija sistema, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli.

121 F'dan il-ka?, hemm lok li ji?i kkonstatat li, permezz tal-ewwel motiv tag?ha, ir-rikorrenti kkontestat, essenzjalment, l-evalwazzjoni tal?Kummissjoni dwar in-natura selettiva *prima facie* tal-mi?ura kkontestata, u b'mod iktar partikolari, id-definizzjoni tas-sistema ta' referenza.

122 G?andu ji?i rrilevat ukoll li l-argumenti, iktar spe?ifi?i, ibba?ati fuq is?sitwazzjoni legali u fattwali tal-impri?i li je?tie?u ristrutturazzjoni u fuq il?klassifikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni b?ala mi?ura ?enerali ?ew ?viluppati b'risposta g?all-argument tal-Kummissjoni, li, fir-risposta tag?ha, spe?ifikat li d-definizzjoni tas-sistema ta' referenza ma setg?etx issir fir-rigward tas-sistema fiskali b'mod ?enerali, i?da pjuttost fir?rigward tal-impri?i li hija tqis li huma f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli g?al dik ta' impri?i li jibbenefikaw mill-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni. Issa, il-kwistjoni dwar jekk l-identifikazzjoni tal-impri?i li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli g?andhiex issir fil-kuntest tal?ewwel u t-tieni stadju tal-e?ami fuq imsemmi huwa l-o??ett ta' dibattitu bejn il-partijiet.

123 G?alhekk, hemm lok ji?i konklu?, g?all-kuntrarju ta' dak li tallega l?Kummissjoni, li l-ilment inkwistjoni jikkostitwixxi estensjoni tal?ewwel parti tal-ewwel motiv u mhux motiv ?did.

124 G?alhekk, it-tieni parti tal-ewwel motiv hija ammissibbli.

125 Fir-rigward tal-fondatezza tal-argumenti mressqa mir-rikorrenti, peress li s-sistema ta' referenza ?iet identifikata b?ala li hija kkostitwita mir?regola tat-tne??ija ta' telf, g?andu ji?i vverifikat fl-ewwel lok, jekk fid-dawl tal-g?an li jrid jintla?aq mis-sistema fiskali rilevanti, l-impri?i li jibbenefikaw mill-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni jinstabux f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli g?al dik ta' impri?i o?ra li huma su??etti g?ar?regola tat-tne??ija ta' telf, li hija l-Kummissjoni li g?andha turi fis?sens tal-?urisprudenza ??itata iktar 'il fuq fil-punt 93.

126 Essenzjalment, skont il-Kummissjoni, peress li l-g?an tas-sistema fiskali rilevanti f'dan il-ka? huwa li tipprojbixxi li l-kumpanniji li l-azzjonisti tag?hom inbidlu jirriportaw it-telf tag?hom, l-impri?i kollha li l?azzjonisti tag?hom inbidlu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, kemm jekk jibbenefikaw mill-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kif ukoll jekk le. Il-mi?ura kkontestata hija g?alhekk selettiva *prima facie*, peress li jibbenefikaw minnha biss l-impri?i li jissodisfaw il-kundizzjonijiet tal?imsemmija klaw?ola.

127 Mill-banda l-o?ra, skont ir-rikorrenti, peress li l-g?an tas-sistema inkwistjoni huwa li ji?i evitat abbu? tar-riportar ta' telf, l-impri?i li jissodisfaw il-kundizzjonijiet tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni biss jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, g?aliex dawn ma humiex f'po?izzjoni li jabbu?aw mir-riportar ta' telf.

128 Kif stabbilit fil-punt 106 iktar 'il fuq, is-sistema le?i?lattiva rilevanti f'dan il-ka? hija kompost mir-regola ?enerali tar-riportar ta' telf, kif limitata mir-regola tat-tne??ija ta' telf. G?alhekk, g?andu ji?i kkunsidrat, kif jirri?ulta mill-premessa 71 tad-de?i?joni kkontestata, li l?g?an rilevanti tas-sistema fiskali ta' referenza huwa li tipprekludi li l?impri?i li l-azzjonisti tag?hom inbidlu jirriportaw it-telf tag?hom. Fi kliem ie?or, il-possibbiltà li jirriportaw telf hija ristretta jew ipprojbita fil-ka? fejn, wara akkwist ta' azzjonijiet ugwali jew superjuri g?al 25 % tal-azzjonijiet tag?ha, l-impri?a li akkumulat it-telf tibdel l-azzjonisti tag?ha b'mod sostanzjali.

129 Minn dan isegwi li l-impri?i kollha li l-azzjonisti tag?hom inbidlu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk jinsabux f'sitwazzjoni ta' diffikultà jew le fis?sens tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni.

130 Mill-banda l-o?ra, il-mi?ura kkontestata ma tkoprix l-impri?i kollha li l-azzjonisti tag?hom inbidlu b'mod sostanzjali, i?da tapplika g?al kategorija partikolari ta' impri?i, ji?ifieri l-impri?i li, skont il?formulazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, fil-mument tal-akkwist huma "insolventi jew fi stat ta' dejn e??essiv jew mhedda li jsiru hekk" (iktar 'il quddiem l-"impri?i f'diffikultà").

131 G?andu ji?i kkonstatat li din il-kategorija ma tkoprix l-impri?i kollha li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-g?an tas-sistema fiskali inkwistjoni.

132 Anki jekk ji?i pre?unt, kif issostni r-rikorrenti, li l-g?an rilevanti tas?sistema fiskali huwa li tevita l-abbu? tar-riportar ta' telf billi tevita l?akkwist ta' "kumpanniji empty-shell", xorta jibqa' l-fatt li l-mi?ura kkontestata tapplika biss g?all-impri?i li jissodisfaw ?erti kundizzjonijiet, b'mod partikolari l-impri?i f'diffikultà.

133 Filwaqt li ji?i pre?unt li, fis-sitwazzjonijiet li huma l-o??ett tal-mi?ura kkontestata, ma hemmx riskju ta' abbu?, g?andu ji?i kkonstatat li l?imsemmija mi?ura ma tippermettix ir-riportar ta' telf f'ka? ta' bidla importanti fl-azzjonisti tal-kumpannija kkon?ernata, meta din il-bidla ma tirrigwardax impri?i f'diffikultà, anki jekk l-imsemmija bidla fl-azzjonisti ma tipprevedix l-akkwist ta' "kumpanniji empty-shell" u ma to?loqx g?alhekk riskju ta' abbu?. Ir-riportar ta' telf huwa pprojbit anki jekk il?kundizzjonijiet l-o?ra tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, b'mod partikolari dwar i?-?amma ta' strutturi essenzjali tal-kumpannija, ji?ifieri l?kundizzjonijiet li jinsabu fil-paragrafi (c) sa (e) tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, ikunu ssodisfatti. Fi kliem ie?or, il-kundizzjonijiet li jinsabu fil-paragrafi (a) u (b) tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni ma humiex marbuta mal-g?an li ji?i evitat l-abbu?. G?alhekk g?andhom l-effett li jiffavorixxu l-impri?i f'diffikultà.

134 G?alhekk hemm lok li ji?i konklu? li l-Kummissjoni ma wettqitx ?ball meta kkunsidrat li l-mi?ura kkontestata kienet tag?mel distinzjoni bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-g?an mog?ti lis-sistema fiskali, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, fis-sens tal-?urisprudenza ??itata fil-punt 91 iktar 'il fuq.

135 Din il-konklu?joni ma hijiex ikkontestata mi?-?irkustanza, invokata mir-rikorrenti, li derogi o?ra, b?all-klaw?ola dwar il-gruppi ta' impri?i u dik dwar ir-ri?ervi mo?bija, ikopru sitwazzjonijiet fejn ma hemmx riskju ta' abbu?.

136 Pre?unt li dawn l-e??ezzjonijiet, b?all-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni, huma ??ustifikati mill-fatt li jipprevedu sitwazzjoni fejn l-impri?i kkon?ernati ma humiex f'po?izzjoni li jabbu?aw mir-riportar

ta’ telf, xorta jibqa’ l?fatt li s-sistema le?i?lattiva inkwistjoni, tittratta b’mod differenti operaturi li jinsabu, fir-rigward tal-g?an tas-sistema fiskali rilevanti, f’sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli.

137 Fil-fatt, barra l-e??ezzjonijiet fuq imsemmija, impri?a ma tistax tevita t?tne??ija ta’ telf, anki fl-assenza ta’ kwalunkwe riskju ta’ abbu?. Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-e?istenza ta’ vanta?? selettiv g?all-impri?i benefi?jarji ta’ e?enzjoni mit-tassazzjoni normali ma tistax tkun ikkontestata abba?i ta’ e?enzjonijiet o?ra tal-istess tassazzjoni li je?istu g?all-benefi??ju ta’ impri?i o?ra (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi Il-Bel?ju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, punt 62 iktar ’il fuq, EU:C:2006:416, punt 120, u tal-1 ta’ Lulju 2010, BNP Paribas u BNL vs Il-Kummissjoni, T?335/08, ?abra, EU:T:2010:271, punt 162).

138 Fi kwalunkwe ka?, kif spjegat fil-punt 133 iktar ’il fuq, hija l-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni fiha nnifisha, li g?all-finijiet tal-applikazzjoni tag?ha, tag?mel distinzjoni, li ma hijiex ibba?ata fuq l-g?an rilevanti tas-sistema fiskali kif iddefinit fil-punt 106 iktar ’il fuq, bejn l-impri?i li jissodisfaw biss il-kundizzjonijiet li jinsabu fil-paragrafi (c) sa (e) tal-imsemmija klaw?ola u l-impri?i li jissodisfaw ukoll il-kundizzjonijiet li jinsabu fil?paragrafi (a) u (b) tal-istess klaw?ola, ji?ifieri l-impri?i f’diffikultà.

139 Fit-tieni lok, l-argument tar-rikorrenti u tal-intervenjenti li l-mi?ura kkontestata hija mi?ura ?enerali, peress li minnha jibbenefikaw l-impri?i kollha f’diffikultà, ma jistax jintlaqa’.

140 Fil-fatt, minn na?a, il-kwistjoni dwar jekk il-mi?ura g?andhiex natura ?enerali, fil-kuntest tal-e?ami tal-selettività ta’ mi?ura fiskali, hija bba?ata fuq il-kwistjoni dwar jekk, fir-rigward tas-sistema fiskali komuni jew normali, il-mi?ura inkwistjoni tag?milx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-g?an li jrid jintla?aq mill-imsemmija sistema, f’sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli. Issa, kif stabbilit fil-punti pre?edenti, fid-de?i?joni kkontestata, il-Kummissjoni ?ustament ikkunsidrat li l-mi?ura kkontestata tag?mel distinzjoni bejn impri?i, ji?ifieri l-impri?i li jissodisfaw il-kundizzjonijiet previsti mill?mi?ura inkwistjoni u l-impri?i l-o?ra, li jinsabu f’sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-g?an li jrid jintla?aq mis?sistema inkwistjoni. Anki jekk ji?i pre?unt li dan l-g?an, kif argumentat mir-rikorrenti, huwa li ji?i evitat abbu? tar-riportar ta’ telf, g?andu ji?i kkonstatat li l-mi?ura kkontestata, meqjusa wa?edha jew ma?-?ew? e??ezzjonijiet fuq imsemmija, ma tapplikax g?all-impri?i kollha li huma l-o??ett ta’ akkwist ta’ azzjonijiet li jikkaw?a pre?udizzju li ma jo?olqux tali riskju ta’ abbu?.

141 Min-na?a l-o?ra, hemm lok li ji?i kkonstatat li g?all-kuntrarju tal?argumenti tar-rikorrenti, il-mi?ura kkontestata ma hijiex mi?ura ?enerali, peress li ma hijiex potenzjalment a??essibbli g?all-impri?i kollha fis-sens tas-sentenza tas-7 ta’ Novembru 2014, Autogrill España vs Il-Kummissjoni (T?219/10, ?abra, ta?t appell, EU:T:2014:939, punti 44 u 45). Fil-fatt, il-mi?ura kkontestata tiddefinixxi l-kamp ta’ applikazzjoni tag?ha *ratione personae*. Hija tipprevedi biss kategorija ta’ impri?i li jinsabu f’sitwazzjoni partikolari, ji?ifieri impri?i f’diffikultà. Min?abba dan il-fatt, hija g?alhekk selettiva *prima facie*.

142 Fl-a??ar nett, g?andu ji?i mi??ud ukoll l-argument tar-rikorrenti li jipprovdi essenzjalment, li jekk il-Kummissjoni ta??etta li n-nuqqas ta’ applikazzjoni tar-regola tat-tne??ija ta’ telf f’ka? ta’ bidla fl-azzjonisti li tirrigwarda tal-inqas 25 % tal-kapital ma tikkostitwixxix g?ajnuna mill-Istat, g?ar-ra?uni li tali bidla ma tippermettix effett fuq il-politika tal-impri?a, l-istess g?andu japplika g?al dak li jirrigwarda l-bidla fl-azzjonisti g?all-finijiet ta’ ristrutturazzjoni, li lanqas ma tag?ti l-possibbiltà li ji?i e?er?itat effett fuq il-politika tal-impri?a. Skont ir-rikorrenti, f’ka? negattiv, ir-ra?unament tal-Kummissjoni jwassal sabiex it-tkomplija tar-riportar ta’ telf f’ka? ta’ akkwist ta’ azzjonijiet inferjuri minn 25 % ti?i kklassifikata wkoll b?ala g?ajnuna mill-Istat.

143 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat li l-applikazzjoni tar-regola tat-tne??ija ta’ telf hija bba?ata fuq kriterji ?enerali, li huma applikabbli g?all-impri?i kollha. B’mod partikolari, kif tenfasizza ?ustament il?Kummissjoni, il-livell ta’ 25 % jidher b?ala livell ra?onevoli lil hinn minn dak

li wie?ed jista' jippre?umi li g?andu effett fuq l-impri?a akkwistata u g?alhekk li te?isti possibbiltà li l-akkwirent jibbenefika mit-telf riportat minnha. Mill-banda l-o?ra, il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni tipprovdi biss kategorija partikolari ta' impri?i, ji?ifieri l-impri?i f'diffikultà.

144 Fi kwalunkwe ka?, dan l-argument huwa ineffettiv, g?aliex, iktar milli jinvalida l-konklu?joni li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni tippre?enta natura selettiva, huwa inti? essenzjalment sabiex juri li je?istu sitwazzjonijiet o?ra, ji?ifieri l-akkwist ta' azzjonijiet ta' inqas minn 25 %, li peress li ma humiex su??etti g?ar-regola tat-tne??ija ta' telf, jistg?u jag?tu lok g?al vanta?? selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. F'dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat li r-rikorrenti ma tistax tinvoka l-e?istenza ta' mi?uri o?ra li jistg?u eventwalment ji?u kklassifikati b?ala g?ajnuna mill?Istat sabiex turi li l-mi?ura kkontestata ma tikkostitwixxix g?ajnuna mill-Istat.

145 G?alhekk it-tieni parti tal-ewwel motiv g?andha ti?i mi??uda.

– Fuq it-tielet parti, ibba?ata fuq il-ksur tal-prin?ipju ta' protezzjoni tal?aspettattivi le?ittimi

146 Fir-replika tag?ha r-rikorrenti targumenta li kemm il-prassi tal?Kummissjoni kif ukoll l-Avvi? fuq l-applikazzjoni tar?regoli ta' g?ajnuna tal-Istat g?all-mi?uri relatati mat-tassazzjoni tan-negozju dirett (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 8, Vol. 1, p. 277) ?olqu aspettattiva le?ittima li l?Kummissjoni ma tikklassifikax il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni b?ala mi?ura selettiva.

147 Il-Kummissjoni tirrispondi li dan l-ilment, ibba?at fuq il-ksur tal?prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, huwa ?did, g?aliex tqajjem fl?istadju tar-replika, u g?alhekk huwa inammissibbli. Hija ssostni wkoll li fi kwalunkwe ka?, dan l-ilment g?andu ji?i mi??ud.

148 F'dan il-ka?, g?andu ji?i kkonstatat li l-ilment ibba?at fuq il-ksur tal?prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi ma kienx stabbilit la espressament u lanqas impli?itament, fir-rikors. Huwa lanqas ma jikkostitwixxi estensjoni tal-motiv stabbilit fir-rikors.

149 G?alhekk, l-argument inkwistjoni jikkostitwixxi lment ?did, invokat g?all-ewwel darba fir-replika, li ma huwiex ibba?at fuq punti ta' li?i jew ta' fatt li tqajmu matul il-pro?edura. G?alhekk dan huwa lment inammissibbli skont l-Artikolu 48(2) tar-Regoli tal?Pro?edura tat-2 ta' Mejju 1991, skont il-?urisprudenza ??itata fil?punt 117 iktar 'il fuq.

150 G?alhekk hemm lok li t-tielet parti ti?i mi??uda u konsegwentement l-ewwel motiv kollu kemm hu.

Fuq it-tieni motiv, ibba?at fuq il-?ustifikazzjoni tal-mi?ura kkontestata min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali

151 Ir-rikorrenti ssostni li l-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni tippermetti, essenzjalment, l-applikazzjoni tal-prin?ipju ta' tassazzjoni skont il?kapa?ità kontributtiva, li jikkostitwixxi g?an inerenti tas-sistema fiskali. Hija tikkostitwixxi g?alhekk mi?ura ??ustifikata min-natura u l?istruttura interna tas-sistema fiskali.

152 Il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni hija, barra minn hekk, proporzjonata mal-g?an li g?andu jintla?aq, fid-dawl tal-fatt li, minn na?a, is-sistema pre?edenti, ibba?ata fuq id-digriet tar-ristrutturazzjoni, kienet irri?ultat insuffi?jenti fid-dawl tal-kri?i finanzjarja dinjija u li, min-na?a l-o?ra, is-sistema l??dida ma kienet tag?ti ebda setg?a diskrezzjonali lill-amministrazzjoni fiskali g?al dak li jirrigwarda l-applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni.

153 Qabel xejn, il-Kummissjoni te??epixxi l-inammissibbiltà tat-tieni motiv, li huwa bba?at fuq fatti ?odda, ji?ifieri argumenti bba?ati fuq id?dritt kostituzzjonali u d-dritt fiskali ?ermani?, li ma kinux invokati fil-pro?edura amministrattiva.

154 Imbag?ad hija targumenta li t-tieni motiv ma jinftiehemx. B’mod partikolari, ir-rikorrenti ma spjegatx ir-ra?uni li g?aliha l-prin?ipju ta’ tassazzjoni skont il-kapa?ità kontributtiva jikkostitwixxi ?ustifikazzjoni min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali, u mhux ?ustifikazzjoni abba?i ta’ g?an estern u ?enerali ta’ ekwità fiskali, u lanqas kif il?le?i?latur ippre?udika l-mar?ni ta’ diskrezzjoni wiesa’ tag?ha fl?applikazzjoni ta’ dan il-prin?ipju billi adotta r-regola tat-tne??ija ta’ telf, b’tali mod li l-adozzjoni tal-klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni saret ne?essarja.

155 Fl-a??ar nett, il-Kummissjoni tikkontesta l-fondatezza tal-argumenti tar?rikorrenti.

156 Preliminarjament hemm lok li ti?i mi??uda l-e??ezzjoni mqajma mill?Kummissjoni bba?ata fuq l-inammissibbiltà tal-motiv, kif sar fil?punt 102 hawn fuq. Fil-fatt, mill-?urisprudenza invokata mill?Kummissjoni u ??itata f’dan l-istess punt, jirri?ulta li l?evalwazzjoni tal-legalità ta’ de?i?joni skont l-informazzjoni li jkollha l-Kummissjoni fil-mument li fih tag?ti d-de?i?joni, taqa’ fir-realtà fil?mertu u mhux fl-ammissibbiltà.

157 Barra minn hekk, fir-rigward li l-motiv ma jinftiehemx, g?andu ji?i kkonstatat, kif tirrileva r-rikorrenti, li l-Kummissjoni kienet f’po?izzjoni li te?amina l-argumenti tar-rikorrenti fuq il-mertu, u b’mod partikolari l?argument ibba?at fuq il-prin?ipju ta’ tassazzjoni skont il-kapa?ità kontributtiva, li kif ?ie indikat, issemma fid-de?i?joni kkontestata.

158 Fir-rigward tal-fondatezza tal-argumenti tar-rikorrenti, g?andu jitfakkar li, skont il-?urisprudenza ??itata fil-punt 92 iktar ’il fuq, mi?ura ma tissodisfax ir-rekwi?it ta’ selettività, meta filwaqt li tag?mel distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f’sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-g?an li g?andu jintla?aq mis-sistema fiskali rilevanti, hija ??ustifikata min-natura jew mill-istruttura ?enerali tas-sistema li tag?mel parti minnha.

159 F’dan ir-rigward, g?andi issir distinzjoni bejn, minn na?a, l-g?anijiet mog?tija lil sistema fiskali partikolari u li huma esterni g?aliha, u min-na?a l-o?ra, il-mekkani?mi inerenti g?as-sistema fiskali nnifisha li huma me?tie?a sabiex jintla?qu tali g?anijiet, peress li dawn l-g?anijiet u mekkani?mi, b?ala prin?ipji fundamentali jew gwida tas-sistema fiskali inkwistjoni, jistg?u jwasslu g?al tali ?ustifikazzjoni, ?a?a li g?andha ti?i ppruvata mill?Istat Membru (ara s-sentenzi Paint Graphos *et*, punt 91 iktar ’il fuq, EU:C:2011:550, punt 65 u l-?urisprudenza ??itata, u tas-7 ta’ Marzu 2012, British Aggregates vs Il-Kummissjoni, T?210/02 RENV, ?abra, EU:T:2012:110, punt 84 u l-?urisprudenza ??itata). G?aldaqstant, e?enzjonijiet fiskali li jirri?ultaw minn g?an li ma jkunx relatat mas-sistema fiskali li jag?mlu parti minnha ma jistg?ux ji?u e?entati mir-rekwi?iti li jirri?ultaw mill?Artikolu 107(1) TFUE (sentenza Paint Graphos *et*, punt 91 iktar ’il fuq, EU:C:2011:550, punt 70).

160 G?andu jitfakkar ukoll li mi?ura nazzjonali tista’ tkun i??ustifikata min?natura u l-istruttura ?enerali tas-sistema fiskali inkwistjoni, biss jekk, minn na?a, hija koerenti mhux biss mal-karatteristi?i inerenti g?as-sistema fiskali inkwistjoni i?da wkoll fir-rigward tal?implementazzjoni ta’ din is-sistema, u min-na?a l-o?ra, hija konformi mal-prin?ipju ta’ proporzjonalità u ma tmurx lil hinn mil?limiti ta’ dak li huwa ne?essarju, fis-sens li l-g?an le?ittimu segwit ma jkunx jista’ jintla?aq permezz ta’ mi?uri b’portata iktar limitata (ara, f’dan is-sens, is-sentenza Paint Graphos *et*, punt 91 iktar ’il fuq, EU:C:2011:550, punti 73 sa 75).

161 Fid-de?i?joni kkontestata, il-Kummissjoni g?amlet distinzjoni bejn, minn na?a, l-g?an tar-regola tat-tne??ija ta' telf, u min-na?a l-o?ra, l?g?an tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni.

162 Fir-rigward tal-g?an tar-regola tat-tne??ija ta' telf, minkejja li, matul il?pro?edura amministrattiva, l-awtoritajiet ?ermani?i kienu invokaw l-g?an li "jipprevjeni l-abbu? tar-riport ta' telf [...] fil-forma ta' xiri ta' kumpaniji [empty-shell]" (ara l-premessa 85 tad-de?i?joni kkontestata), il-Kummissjoni kkunsidrat, hekk kif jirri?ulta mill-emendi mag?mula lir-regola l-antika tat-tne??ija ta' telf bir-regola l-?dida, li l?g?an kien li "ji?i ffinanzjat tnaqqis fir-rata tat-taxxa fuq id-d?ul tal?kumpaniji minn 25 % sa 15 %" (premessa 86 tad-de?i?joni kkontestata).

163 Mill-banda l-o?ra, l-g?an tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni kien, skont il?Kummissjoni, il-?lieda kontra l-problemi dovuti g?all-kri?i ekonomika u finanzjarja u li ji?u appo??jati impri?i f'diffikultà fil-kuntest ta' din il-kri?i (premessi 87 u 88 tad-de?i?joni kkontestata). Hija kkonkludiet li l-g?an ta' din il-klaw?ola kien estrinsiku g?as-sistema fiskali (premessa 89 tad-de?i?joni kkontestata).

164 G?andu ji?i kkonstatat li mill-formulazzjoni tal-mi?ura kkontestata jirri?ulta b'mod ?ar li l-g?an tag?ha huwa li tiffavorixxi r-ristrutturazzjoni tal-impri?i f'diffikultà. Jekk dan ma huwiex il-ka?, ma jistax ji?i spjegat g?aliex, fost il-kundizzjonijiet g?all-applikazzjoni tag?hom, l?Artikolu 8c(1a)(a) tal-KStG u l-Artikolu 8c(1a)(b) tal-KStG (ara l?punt 10 iktar 'il fuq), je?tie?u rispettivament, li l-akkwist ta' azzjonijiet huwa inti? g?ar-ristrutturazzjoni tal-kumpannija u li, fil-mument tal-akkwist, l-impri?a hija insolventi jew fi stat ta' dejn e??essiv jew mhedda li ssir hekk. Barra minn hekk, ir-rikorrenti stess tirrikonoxxi li, permezz tal-mi?ura kkontestata, il-le?i?latur ried jil?aq ukoll l-g?an li jippermetti lil kumpanniji milquta mill-kri?i u li jinsabu f'sitwazzjoni ta' insolvenza li jer?g?u jsiru finanzjarjament b'sa??ithom.

165 G?alhekk, huwa evidenti li l-g?an, tal-inqas l-g?an prin?ipali, tal?mi?ura kkontestata huwa li jiffa?ilita r-ristrutturazzjoni tal-impri?i f'diffikultà.

166 F'dan ir-rigward, hemm lok li ji?i kkonstatat li l-g?an fuq imsemmi ma jaqax fil-prin?ipji fundamentali jew gwida tas-sistema fiskali, u g?alhekk ma huwiex intrinsiku, i?da estrinsiku g?aliha (ara f'dan is-sens b'analo?ija, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il?Kummissjoni, C?88/03, ?abra, EU:C:2006:511, punt 82, u tat-18 ta' Lulju 2013, P, C?6/12, ?abra, EU:C:2013:525, punt 30), ming?ajr ma hemm b?onn li ji?i vverifikat jekk il-mi?ura kkontestata hijiex proporzjonata mal-g?an li g?andu jintla?aq.

167 Fi kwalunkwe ka?, il-mi?ura kkontestata lanqas ma hija ??ustifikata fid?dawl tal-argumenti mressqa mir-rikorrenti u mill-intervenjenti.

168 Qabel xejn, il-mi?ura ma tistax tkun i??ustifikata abba?i tal-prin?ipju ta' tassazzjoni skont il-kapa?ità kontributtiva.

169 Indipendentement mill-fatt li din il-?ustifikazzjoni ma tirri?ultax mill?espo?izzjoni tal-motivi tal-li?i inkwistjoni, donnha hija marbuta mal-g?an, relatat mar-regola tat-tne??ija ta' telf, li ti??ieled kontra l?abbu? fil-qasam tar-riportar ta' telf. Essenzjalment, skont dan l?argument, peress li minn na?a, ir-regola tat-tne??ija ta' telf hija inti?a sabiex tipprevjeni l-abbu? u li, min-na?a l-o?ra, fil-ka? ta' ristrutturazzjoni, ma hemmx abbu?, isegwi li l-applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni hija ??ustifikata bl-istess lo?ika wara l-applikazzjoni tar-regola tat-tne??ija ta' telf u hija limitata sabiex tistabbilixxi mill-?did l-applikazzjoni tal?prin?ipju ?enerali tar-riportar ta' telf b?ala espressjoni tal-prin?ipju ta' tassazzjoni skont il-kapa?ità kontributtiva.

170 Madankollu, pre?unt li din l-interpretazzjoni hija korretta, g?andu ji?i kkonstatat li l-mi?ura kkontestata ma tirri?ultax koerenti mal-g?an li g?andu jintla?aq. Fil-fatt, kif spjegat fil-kuntest tal-

ewwel motiv, il?mi?ura kkontestata tapplika biss g?all-impri?i f'diffikultà. F'dawn i???irkustanzi, ma jidhirx g?aliex il-prin?ipju ta' tassazzjoni skont il?kapa?ità kontributtiva je?tie? li impri?a f'diffikultà tibbenefika mir?riportar ta' telf, filwaqt li dan ir-riportar huwa mi??ud g?al impri?a finanzjarjament b'sa??itha li g?amlet telf u li tissodisfa l-kundizzjonijiet l-o?ra previsti mill-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni.

171 Imbag?ad, il-mi?ura kkontestata lanqas ma hija ??ustifikata, minn na?a, mid-differenzi bejn l-akkwist ta' azzjonijiet li jikkaw?a pre?udizzju u l-akkwist ta' ishma g?all-finijiet ta' ristrutturazzjoni, u min-na?a l-o?ra mid?differenzi o??ettivi bejn il-persuni taxxabbli. Skont ir-rikorrenti, sostnuta mir-Repubblika Federali tal-?ermanja, f'ka? ta' akkwist ta' azzjonijiet g?all-finijiet ta' ristrutturazzjoni, l-azzjonist il-?did ma g?andux il?kontroll s?i? tal-u?u tat-telf. Barra minn hekk, l-impri?i li je?tie?u ristrutturazzjoni, bid-differenza ta' impri?i finanzjarjament b'sa??ithom, ma g?andhomx il-possibbiltà li jiffinanzjaw ru?hom fis-suq kapital jew li jfittxu proprjetarju ?did. Huma lanqas ma g?andhom il-possibbiltà li j?ommu t-telf tag?hom skont il-klaw?ola dwar ir-ri?ervi mo?bija.

172 F'dan ir-rigward, minn na?a, g?andu ji?i kkonstatat li l-argument ibba?at fuq l-assenza tal-kontroll fuq l-u?u tat-telf ma huwiex koerenti. Fil-fatt, impri?i o?ra li ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni jista' jkollhom ukoll diffikultajiet ekonomi?i u ma jkunux f'po?izzjoni li jikkontrollaw l-u?u tat-telf, filwaqt li jkunu esklu?i mill-applikazzjoni tal-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni. Min-na?a l-o?ra, id-differenza tas?sitwazzjoni bejn impri?i li je?tie?u ristrutturazzjoni u impri?i finanzjarjament b'sa??ithom g?al dak li jirrigwarda l-a??ess g?al kapital u d-disponibbiltà ta' ri?ervi mo?bija ma hijiex rilevanti f'dan il?ka?. Kif ?ustament irrilevat il-Kummissjoni fil-premessa 91 tad?de?i?joni kkontestata, l-eventwali g?an li l-a??ess g?al kapital tal-kumpanniji f'diffikultà jsir fa?li ma huwiex inerenti g?as-sistema fiskali.

173 G?alhekk, hemm lok li ji?i konklu? li la r-rikorrenti u lanqas ir?Repubblika Federali tal-?ermanja ma pprodu?ew provi li ji??ustifikaw il-mi?ura kkontestata skont il-?urisprudenza ??itata fil?punti 158 sa 160 iktar 'il fuq.

174 G?alhekk, hemm lok li t-tieni motiv ji?i mi??ud u konsegwentement, ir-rikors kollu kemm hu.

Fuq l-ispejje?

175 Skont l-Artikolu 134(1) tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti ?enerali, il?parti li titlef il-kaw?a g?andha tbati l-ispejje?, jekk dawn ikunu ?ew mitluba. Madankollu, skont l-Artikolu 134(3) tal-istess regoli, jekk il?partijiet jitilfu rispettivament kap wie?ed jew iktar u jekk dan ikun i??ustifikat mi?-?irkustanzi tal-ka?, il-Qorti ?enerali tista' tidde?iedi li, barra l-ispejje? tag?ha, xi parti tbati parti mill-ispejje? tal-parti l-o?ra.

176 F'dan il-ka?, hemm lok li ji?i kkonstatat li g?andhom ji?u mi??uda, minn na?a, l-e??ezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni skont l-Artikolu 114 tar?Regoli tal-Pro?edura tat-2 ta' Mejju 1991, u min-na?a l-o?ra, ir-rikors kollu kemm hu b?ala infondat.

177 Fid-dawl ta' dawn i?-?irkustanzi, hemm lok li r-rikorrenti tkun ikkundannata tbati, barra l-ispejje? tag?ha, ?ew? terzi mill-ispejje? tal?Kummissjoni u li din tal-a??ar tkun ikkundannata tbati terz mill?ispejje? tag?ha.

178 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Pro?edura, l-Istati Membri intervenjenti fil-kaw?a g?andhom ibatu l-ispejje? rispettivi tag?hom. G?alhekk ir-Repubblika Federali tal-?ermanja g?andha tbati l-ispejje? tag?ha.

G?al dawn il-motivi,

IL-QORTI ?ENERALI (Id-Disa' Awla)

taqta' u tidde?iedi:

1) **L-e??ezzjoni ta' inammissibbiltà hija mi??uda.**

2) **Ir-rikors huwa mi??ud b?ala infondat.**

3) **Heitkamp BauHolding GmbH g?andha tbati l-ispejje? tag?ha kif ukoll ?ew? terzi mill-ispejje? tal-Kummissjoni Ewropea. Il?Kummissjoni g?andha tbati terz mill-ispejje? tag?ha.**

4) **Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja g?andha tbati l-ispejje? tag?ha.**

Berardis

Czúcz

Popescu

Mog?tija f'qorti bil-miftu? fil-Lussemburgu, fl-4 ta' Frar 2016.

Firem

Werrej

Il-kuntest ?uridiku nazzjonali

Regola tar-riportar ta' telf

Regola ta' tne??ija ta' telf

Il-klaw?ola ta' ristrutturazzjoni

Klaw?oli dwar ir-ri?ervi mo?bija u l-gruppi ta' kumpanniji

Il-fatti li wasslu g?all-kaw?a

Pro?edura amministrattiva

Id-de?i?joni kkontestata

Il-pro?edura u t-talbiet tal-partijiet

Id-dritt

Fuq l-ammissibbiltà tar-rikors

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

Fuq l-interess ?uridiku

Fuq il-mertu

Fuq l-ewwel motiv, ibba?at fuq in-nuqqas ta’ natura selettiva prima facie tal-mi?ura kkontestata

– Fuq l-ewwel parti, ibba?ata fuq ?ball fid-definizzjoni tas-sistema ta’ referenza

– Fuq it-tieni parti, ibba?ata fuq l-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni legali u fattwali tal-impri?i li je?tie?u ristrutturazzjoni u fuq il-klassifikazzjoni tal?klaw?ola ta’ ristrutturazzjoni b?ala mi?ura ?enerali

– Fuq it-tielet parti, ibba?ata fuq il-ksur tal-prin?ipju ta’ protezzjoni tal?aspettattivi le?ittimi

Fuq it-tieni motiv, ibba?at fuq il-?ustifikazzjoni tal-mi?ura kkontestata min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali

Fuq l-ispejje?

* Lingwa tal-kaw?a: il-?ermani?.