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

4 ta' Frar 2016*

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

Fil-Kawża T-620/11,

GFKL Financial Services AG, stabbilita f'Essen (il-Ġermanja), irrappreżentata inizjalment minn M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers u M. Knebelsberger, sussegwentement minn Schweda, Eggers, Knebelsberger u F. Loose, avukati,

rikorrenti,

sostnuta minn

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

intervenjenti,

vs

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

konvenuta,

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

IL-QORTI ĠENERALI (Id-Disa' Awla),

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

Reġistratur: K. Andová, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-9 ta' Lulju 2015,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

Sentenza

Il-kuntest ġuridiku nazzjonali

Ir-Regola tar-riportar ta' telf

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

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

Ir-Regola tat-tneħħija ta' telf

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

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

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

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

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

Il-klawżola ta' ristrutturazzjoni

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Il-fatti li wasslu għall-kawża

15 Ir-rikorrenti, GFKL Financial Services AG, hija kumpannija ta' servizzi finanzjarji li, fl-2009, sabet ruħha f'sitwazzjoni ta' riskju ta' insolvenza u kellha bżonn ristrutturazzjoni.

16 Fl-14 ta' Diċembru 2009, investitur xtara madwar 80 % tal-azzjonijiet tar-rikorrenti u, fl-4 ta' Diċembru 2010, l-ikbar azzjonarju l-ġdid investa iktar minn EUR 50 miljun permezz ta' tkabbir tal-kapital, li wassal sabiex jiġi evitat l-istat ta' insolvenza.

17 Fid-data tat-trasferiment tal-azzjonijiet, ir-rikorrenti kienet tissodisfa l-kundizzjonijiet li jippermettu benefiċċju mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni, kif jirriżulta mill-informazzjoni vinkolanti tal-Finanzamt Essen-NordOst (amministrazzjoni fiskali ta' Essen-NordOst) tat-3 ta' Settembru 2009, (iktar 'il quddiem l-"informazzjoni vinkolanti").

18 Wara d-deċiżjoni tal-Kummissjoni li tiftaħ proċedura ta' investigazzjoni formali (ara l-punt 21 iktar 'il quddiem), il-Ministeru tal-Finanzi Ġermaniż, permezz ta' ittra tat-30 ta' April 2010, ordna lill-amministrazzjoni fiskali ma tapplikax iktar il-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

19 Għalhekk l-amministrazzjoni fiskali annullat l-informazzjoni vinkolanti u bagħtet lir-rikorrenti avviż ta' tassazzjoni dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena fiskali 2009 u li ma kienx japplika l-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

20 Fit-22 Lulju 2011, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja bagħtet lill-Kummissjoni, kif ordnat fid-deċiżjoni kkontestata (ara l-punt 31 iktar 'il quddiem), il-lista ta' kumpanniji li kienu bbenefikaw mill-miżura kkontestata. Ir-rikorrenti kienet fost il-kumpanniji li għalihom l-informazzjoni vinkolanti dwar l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet ġiet annullata.

Il-proċedura amministrattiva

21 Permezz tal-ittri datati l-5 ta' Awwissu u t-30 ta' Settembru 2009, il-Kummissjoni talbet lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja informazzjoni dwar l-Artikolu 8c tal-KStG. L-awtoritajiet Ġermaniżi rrispondew għal din it-talba permezz tal-ittri datati l-20 ta' Awwissu u l-5 ta' Novembru 2009. Permezz ta'

deċiżjoni tal-24 ta' Frar 2010 (ĠU C 90, p. 8, iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni tal-ftuħ"), il-Kummissjoni fetħet il-proċedura ta' investigazzjoni formali prevista fl-Artikolu 108(2) TFUE dwar l-għajnuna mill-Istat C 7/10 (ex NN 5/10).

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

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

Id-deċiżjoni kkontestata

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

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

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

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

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

29 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni eżaminat jekk il-miżura setgħetx tkun ikkunsidrata kompatibbli mas-suq intern u kkonkludiet li l-għajnuna favur ċerti benefiċjarji setgħet' tkun awtorizzata taħt il-forma ta' ammont ta' għajnuna limitata kompatibbli mas-suq intern, sa fejn din kienet tissodisfa r-rekwiżiti kollha ta' sistema ta' għajnuna Ġermaniża li hija kienet approvat fis-sens tal-Qafas temporanju għal miżuri ta' għajnuna mill-Istat biex isostnu l-appoġġ għall-finanzjament fil-kriżi finanzjarja u ekonomika attwali (ĠU 2009, C 83, p. 1). Mill-banda l-oħra, il-Kummissjoni eskludiet li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet kompatibbli mas-suq intern abbażi tal-Linji Gwida dwar l-għajnuna mill-Istat

għas-salvataġġ u għar-ristrutturazzjoni ta' impriżi f'diffikultà, tal-Linji Gwida dwar l-għajnuna Reġjonali mill-Istat għall-perijodu 2007-2013 (ĠU 2006, C 54, p. 13) u tal-Linji Gwida dwar l-għajnuna mill-Istat għall-ħarsien tal-ambjent (ĠU 2008, C 82, p. 1), kif ukoll fid-dawl tal-Artikolu 107(3) TFUE.

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

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

"Artikolu 1

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

Artikolu 2

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

Artikolu 3

L-għajnuna individwali mogħtija taħt l-iskema msemmija fl-Artikolu 1 li, fil-ħin li tingħata, tissodisfa l-kondizzjonijiet stabbiliti minn kwalunkwe skema ta' għajnuna approvata mill-Kummissjoni fuq bażi legali oħra għajr ir-[Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 800/2008, tas-6 ta' Awwissu 2008, li jiddikjara ċerti kategoriji ta' għajnuna bħala kompatibbli mas-suq komuni (Regolament għal Eżenzjoni Ġenerali Sħiħa) skont l-Artikoli 87 [KE] u 88 [KE] (ĠU L 214, p. 3)], il-Linji Gwida tal-Għajnuna Reġjonali, il-Linji Gwida tar-Riċerka, l-Iżvilupp u l-Innovazzjoni [(ĠU 2006, C 323, p. 1)], u li ma teskludix lill-impriżi f'diffikultà bħala benefiċjarji potenzjali, hija kompatibbli mas-suq intern, sal-intensitajiet massimi ta' għajnuna applikabbli għal dik it-tip ta' għajnuna.

Artikolu 4

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

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

[…]

Artikolu 6

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

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

[…]"

Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet

32 Permezz ta' rikors ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fit-2 ta' Diċembru 2011, ir-rikorrenti bdiet din l-azzjoni.

33 Permezz ta' att separat ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali, fis-16 ta' Marzu 2012, il-Kummissjoni qajmet eċċezzjoni ta' inammissibbiltà skont l-Artikolu 114 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti Ġenerali tat-2 ta' Mejju 1991. Ir-rikorrenti ppreżentat l-osservazzjonijiet tagħha dwar din l-eċċezzjoni fit-2 ta' Mejju 2012.

34 Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti Ġenerali fid-29 ta' Frar 2012, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja talbet li tintervjeni f'din il-proċedura insostenn tat-talbiet tar-rikorrenti. Permezz ta' digriet tat-2 ta' Mejju 2012, il-President tat-Tmien Awla tal-Qorti Ġenerali laqa' dan l-intervent. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ppreżentat in-nota ta' intervent tagħha, limitata għall-ammissibbiltà, u l-partijiet l-oħra ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom f'dan ir-rigward fit-termini mogħtija.

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

36 Permezz ta' digriet tal-Qorti Ġenerali (id-Disa' Awla) tas-17 ta' Lulju 2014, l-eċċezzjoni tal-inammissibbiltà ġiet magħquda mal-mertu, skont l-Artikolu 114(4) tar-Regoli tal-Proċedura tat-2 ta' Mejju 1991.

37 Fit-2 ta' Settembru 2014, il-Kummissjoni ppreżentat ir-risposta tagħha. Ir-replika u l-kontroreplika ġew ippreżentati fis-27 ta' Ottubru 2014 mir-rikorrenti u fis-16 ta' Jannar 2015 mill-Kummissjoni, rispettivament.

38 Fis-27 ta' Ottubru 2014, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ppreżentat in-nota ta' intervent tagħha u l-partijiet l-oħra ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom f'dan ir-rigward fit-termini mogħtija.

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

40 It-trattazzjoni tal-partijiet u t-tweġibiet tagħhom għall-mistoqsijiet tal-Qorti Ġenerali nstemgħu fis-seduta tad-9 ta' Lulju 2015.

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

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

— tannulla d-deċiżjoni kkontestata;

— tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

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

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

— tikkundanna lir-rikorrenti għall-ispejjeż.

Id-dritt

Fuq l-ammissibbiltà tar-rikors

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

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

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

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

46 F'dan il-każ, is-sempliċi bidla fl-azzjonisti, jiġifieri t-tranżazzjoni li tagħti lok għall-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, ma kinitx tinkludi l-għoti legalment vinkolanti tal-għajnuna, b'tali mod li fil-mument tal-akkwist tal-azzjonijiet, kien għadu mhux stabbilit jekk u meta r-rikorrenti kienet ser tirreġistra profitt mill-ġdid sabiex ir-riportar ta' telf jagħti effettivament lok għal tnaqqis fiskali. Ir-rikorrenti lanqas ma tista' tibbaża l-interess individwali tagħha fuq l-informazzjoni vinkolanti. Din tal-aħħar ma tagħtix, fiha nnifisha, dritt għal vantaġġ fiskali u tilfet l-effett obbligatorju tagħha qabel ma nħareġ l-avviż ta' tassazzjoni li ħa inkunsiderazzjoni l-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

47 F'dawn iċ-ċirkustanzi, id-deċiżjoni kkontestata ma tordnax ir-rimbors ta' għajnuna diġà mogħtija lir-rikorrenti, iżda tħalli lill-amministrazzjoni nazzjonali tislet il-konsegwenzi tal-inkompatibbiltà tas-sistema ta' għajnuna mas-suq intern permezz ta' avviżi ta' tassazzjoni.

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

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

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

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

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

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

54 Skont ġurisprudenza stabbilita, il-persuni li ma humiex id-destinatarji ta' deċiżjoni ma jistgħux jallegaw li huma kkonċernati individwalment ħlief jekk din id-deċiżjoni tolqothom minħabba ċerti kwalitajiet li huma partikolari għalihom jew minħabba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzahom meta mqabbla mal-persuni l-oħra kollha u, minħabba dan il-fatt, tindividwalizzahom bl-istess mod bħad-destinatarju ta' tali deċiżjoni (sentenzi tal-15 ta' Lulju 1963, Plaumann vs Il-Kummissjoni, 25/62, Ġabra EU:C:1963:17, p. 223; tad-9 ta' Ġunju 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" *et* vs Il-Kummissjoni, C-71/09 P, C-73/09 P u C-76/09 P, Ġabra, EU:C:2011:368, punt 52, u tad-19 ta' Diċembru 2013, Telefónica vs Il-Kummissjoni? C-274/12 P, Ġabra, EU:C:2013:852, punt 46).

55 Għalhekk, bħala regola, impriża ma tistax tkun intitolata tippreżenta rikors għall-annullament ta' deċiżjoni tal-Kummissjoni li tipprojbixxi skema ta' għajnuna settorjali jekk tkun ikkonċernata minn din id-deċiżjoni biss minħabba li tagħmel parti mis-settur inkwistjoni u minħabba l-kwalità tagħha ta' benefiċjarja potenzjali tal-imsemmija skema. Fil-fatt, fir-rigward ta' tali impriża, tali deċiżjoni tkun miżura ta' portata ġenerali li tapplika għal sitwazzjonijiet iddeterminati b'mod oġġettiv u jkollha effetti legali fir-rigward ta' kategorija ta' persuni previsti b'mod ġenerali u astratt (ara s-sentenzi tad-29 ta' April 2004, L-Italja vs Il-Kummissjoni, C-298/00 P, Ġabra, EU:C:2004:240, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata, tal-11 ta' Ġunju 2009, Acegas vs Il-Kummissjoni, T-309/02, Ġabra EU:T:2009:192, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata). F'dan ir-rigward, il-possibbiltà li jiġu ddeterminati, bi ftit jew wisq preċiżjoni, in-numru jew anki l-identità tal-persuni li għalihom tapplika miżura b'ebda mod ma timplika li dawn il-persuni għandhom jitqiesu bħala kkonċernati individwalment minn din il-miżura meta din l-applikazzjoni ssir abbażi ta' sitwazzjoni oġġettiva ta' dritt jew ta' fatt iddefinita mill-att inkwistjoni (sentenza Telefónica vs Il-Kummissjoni, punt 54 iktar 'il fuq, EU:C:2013:852, punt 47).

56 Mill-banda l-oħra, meta deċiżjoni tolqot grupp ta' persuni li kienu identifikati jew setgħu jiġu identifikati fil-mument meta ttieħed dan l-att u abbażi ta' kriterji partikolari għall-membri ta' dan il-grupp, dawn il-persuni jistgħu jkunu kkonċernati individwalment minn dan l-att minħabba li jagħmlu parti minn grupp limitat ta' operaturi ekonomiċi (sentenzi tas-17 ta' Jannar 1985, Piraiki-Patraiki *et* vs Il-Kummissjoni, 11/82, Ġabra, EU:C:1985:18, punt 31; tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, C-182/03 u C-217/03, Ġabra, EU:C:2006:416, punt 60, u Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 52 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 54 sa 57).

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

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

59 Fir-rigward tal-interess individwali fis-sens tas-sentenza Plaumann vs Il-Kummissjoni, punt 54 hawn fuq (EU:C:1963:17) għandu jiġi rrilevat li s-sitwazzjoni fattwali u legali li fiha tinsab ir-rikorrenti hija kkaratterizzata mill-elementi segwenti.

60 L-ewwel nett, fil-mument ta' għeluq is-sena fiskali 2009 u għalhekk qabel ftuħ il-proċedura mibdija mill-Kummissjoni, ir-rikorrenti kellha dritt ta' riportar ta' telf skont il-leġiżlazzjoni Ġermaniża, minħabba l-fatt li l-kundizzjonijiet previsti mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienu ssodisfatti. Barra minn hekk, ir-rikorrenti kienet daħlet ir-riportar ta' telf eżistenti fil-31 ta' Diċembru 2009 fil-kontijiet tagħha bħala taxxa differita tal-assi.

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

62 Dawn iċ-ċirkustanzi kienu ċċertifikati mill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża permezz tal-informazzjoni vinkolanti li kienu jieħdu inkunsiderazzjoni t-telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni (ara l-punt 17 iktar 'il fuq). Barra minn hekk, il-fatt li kienet irċeviet l-imsemmija informazzjoni vinkolanti, wassal imbagħad, għall-inklużjoni ta' isem ir-rikorrenti fuq il-lista kkomunikata mill-awtoritajiet Ġermaniżi lill-Kummissjoni skont l-Artikolu 6(1)(b) tad-deċiżjoni kkontestata.

63 Għalhekk, b'applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża kien ċert li, fil-mument ta' għeluq is-sena fiskali 2009, ir-rikorrenti kellha ekonomija fiskali li, barra minn hekk, hija kienet b'pożizzjoni li tikkwantifika bi preċiżjoni. Fil-fatt, peress li l-awtoritajiet Ġermaniżi ma għandhom ebda marġni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-applikazzjoni tal-miżura kkontestata, il-kisba tal-imsemmija ekonomija fiskali, permezz tal-ħlas ta' taxxa mnaqqsa, kien biss kwistjoni ta' żmien, skont il-modalitajiet ta' applikazzjoni tas-sistema fiskali. Ir-rikorrenti kellha għalhekk dritt miksub, iċċertifikat mill-awtoritajiet Ġermaniżi qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni tal-ftuħ u mbagħad tad-deċiżjoni kkontestata, għall-applikazzjoni ta' din l-ekonomija fiskali, li fin-nuqqas ta' dawn id-deċiżjonijiet, kienet tkun ikkonkretizzata permezz tal-ħruġ ta' avviż ta' tassazzjoni li jawtorizza r-riportar ta' telf u l-inklużjoni segwenti tiegħu fil-kontijiet tagħha. Għalhekk, hija kienet faċilment identifikabbli mill-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi u mill-Kummissjoni.

64 Għaldaqstant, ir-rikorrenti ma tistax tkun ikkunsidrata biss bħala impriża kkonċernata mid-deċiżjoni kkontestata minħabba li tappartjeni għas-settur inkwistjoni u minħabba l-kwalità tagħha ta' benefiċjarja potenzjali, iżda għall-kuntrarju għandha tkun ikkunsidrata bħala li tifforma parti minn ċirku magħluq ta' operaturi ekonomiċi, li kienu identifikati, jew tal-inqas faċilment identifikabbli fil-mument tal-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, fis-sens tas-sentenza Plaumann vs Il-Kummissjoni, punt 54 iktar 'il fuq (EU:C:1963:17) (ara wkoll, b'analoġija, is-sentenzi Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, punt 56 iktar 'il fuq, EU:C:2006:416, punt 63; Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 52 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 57; Comitato "Venezia vuole vivere" *et* vs Il-Kummissjoni, punt 54 iktar 'il fuq, EU:C:2011:368, punt 56; tas-27 ta' Frar 2014, Stichting Woonpunt *et* vs Il-Kummissjoni, C-132/12 P, Ġabra, EU:C:2014:100, punti 59 sa 61, u Stichting Woonlinie *et* vs Il-Kummissjoni, C-133/12 P, Ġabra, EU:C:2014:105, punti 46 sa 48).

65 Dan il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata bil-fatt li, wara d-deċiżjoni tal-ftuħ u mbagħad tad-deċiżjoni kkontestata, l-awtoritajiet Ġermaniżi adottaw miżuri intiżi sabiex il-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma tkunx applikata, bħal b'mod partikolari, l-annullament tal-informazzjoni vinkolanti u l-adozzjoni ta' avviż ta' tassazzjoni dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għas-sena 2009 li ma jiħux iktar inkunsiderazzjoni t-telf riportat skont il-klawżola ta' ristrutturazzjoni (ara l-punt 19 iktar 'il fuq).

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

67 Din il-konklużjoni lanqas ma hija kkontestata mill-ġurisprudenza invokata mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha u waqt is-seduta, u b'mod partikolari mis-sentenzi Telefónica vs Il-Kummissjoni, punt 54 iktar 'il fuq (EU:C:2013:852), tal-11 ta' Ġunju 2009, AMGA vs Il-Kummissjoni (T-300/02, Ġabra, EU:T:2009:190), Acegas vs Il-Kummissjoni, punt 55 iktar 'il fuq (EU:T:2009:192), u tat-8 ta' Marzu 2012, Iberdrola vs Il-Kummissjoni (T-221/10, Ġabra, EU:T:2012:112).

68 Fil-fatt, iċ-ċirkustanzi fattwali f'dawn il-kawżi ma humiex komparabbli ma' dawk inkwistjoni f'din il-kawża fejn ġie kkonstatat li, minħabba partikolaritajiet fil-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża, ir-rikorrenti kienet tibbenefika minn dritt miksub għal ekonomija fiskali, iċċertifikat mill-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi (ara l-punt 63 iktar 'il fuq), fejn din iċ-ċirkustanza tiddistingwiha minn operaturi oħra li huma kkonċernati biss bħala benefiċjarji potenzjali tal-miżura kkontestata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 52 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 55).

69 Il-konklużjoni fil-punt 64 iktar 'il fuq lanqas ma hija kkontestata mill-argument tal-Kummissjoni li huwa biss vantaġġ mogħti permezz ta' riżorsi statali li jista' jsostni l-interess individwali tar-rikorrenti u li jipprovdi li jkun hemm piż finanzjarju għall-Istat biss fil-mument fejn it-tnaqqis tat-taxxa jkun ġie kkonstatat b'avviż ta' tassazzjoni.

70 Fil-fatt, għandu jitfakkar li l-elementi li fuqhom il-ġurisprudenza tibbaża l-interess individwali fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 263 TFUE (ara l-punti 54 sa 56 iktar 'il fuq) ma jaqblux neċessarjament mal-elementi li jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE (ara, b'analoġija, is-sentenza Comitato "Venezia voule vivere" *et* vs Il-Kummissjoni, punt 54 hawn fuq, EU:C:2011:368, punti 56, 63 u 64). Fis-sens tas-sentenza Plaumann vs Il-Kummissjoni, punt 54 iktar 'il fuq (EU:C:1963:17, p. 223), il-persuna li ma hijiex id-destinatarja ta' deċiżjoni hija kkonċernata individwalment minn deċiżjoni jekk din tolqotha minħabba ċerti kwalitajiet li huma partikolari għaliha jew minħabba sitwazzjoni ta' fatt li tikkaratterizzaha meta mqabbla mal-persuni l-oħra kollha u jekk hija tagħmel, għalhekk, parti minn ċirku ristrett ta' operaturi ekonomiċi.

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

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

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

Fuq l-int eress ġuridiku

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

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

76 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li rikors għal annullament imressaq minn persuna fiżika jew ġuridika huwa ammissibbli biss sa fejn ir-rikorrent ikollu interess li l-att ikkontestat jiġi annullat. Tali interess jippreżumi li l-annullament ta' dan l-att jista' jkollu, minnu nnifsu, konsegwenzi legali u li r-rikors b'hekk jista', bl-eżitu tiegħu, jipprovdi benefiċċju lill-parti li tkun ippreżentatu (sentenzi Il-Kummissjoni vs Koninklijke FrieslandCampina, punt 52 iktar 'il fuq, EU:C:2009:556, punt 63; Stichting Woonpunt *et* vs Il-Kummissjoni, punt 64 iktar 'il fuq, EU:C:2014:100, punti 50 sa 54, u Stichting Woonlinie *et* vs Il-Kummissjoni, punt 64 iktar 'il fuq, EU:C:2014:105, punt 54).

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

78 F'dan il-każ, ir-rikorrenti kienet tissodisfa l-kundizzjonijiet sabiex tibbenefika mill-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni u kienet kisbet vantaġġ li jirriżulta minn din il-klawżola, kif jirriżulta mill-punti 59 sa 61 iktar 'il fuq..

79 Minkejja li l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni kienet sospiża wara l-adozzjoni tad-deċiżjoni kkontestata, skont l-Artikolu 34(6) tal-KStG, f'każ ta' annullament tagħha din il-klawżola ta' ristrutturazzjoni terġa' tapplika mill-ġdid, b'effett retroattiv, għal kull impriża li l-avviż ta' tassazzjoni tagħha jkun għadu ma sarx definittiv, inkluż ir-rikorrenti, b'tali mod li l-annullament tad-deċiżjoni kkontestata huwa ta' benefiċċju għaliha, għaliex hija jkollha d-dritt li titlob l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni, tal-inqas għal dak li jirrigwarda t-tassazzjoni tad-dħul tal-2009.

80 Konsegwentement, ir-rikorrenti għandha interess ġuridiku kontra d-deċiżjoni kkontestata.

81 Għalhekk ir-rikors huwa ammissibbli.

Fuq il-mertu

82 Insostenn tar-rikors, ir-rikorrenti tinvoka erba' motivi, l-ewwel, ibbażat fuq l-assenza ta' natura selettiva tal-miżura kkontestata, it-tieni, fuq l-assenza ta' użu ta' riżorsi tal-Istat, it-tielet, fuq nuqqas ta' motivazzjoni, u r-raba', fuq il-ksur tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi.

83 Il-Qorti Ġenerali tqis opportun li tittratta, qabel xejn, it-tielet motiv, ibbażat fuq nuqqas ta' motivazzjoni, u mbagħad, il-motivi l-oħra fl-ordni li fihom ġew invokati.

Fuq it-tielet motiv, ibbażat fuq nuqqas ta' motivazzjoni

84 Permezz tat-tielet motiv tagħha, ir-rikorrenti targumenta essenzjalment li l-Kummissjoni ma mmotivatx b'mod suffiċjenti fid-dritt l-evalwazzjoni tagħha li tipprovdi li r-regola tat-tneħħija ta' telf tikkostitwixxi s-sistema ta' referenza u l-klawżola ta' ristrutturazzjoni l-eċċezzjoni tal-imsemmija sistema. B'mod partikolari, fil-premessa 67 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tirreferi sempliċement għall-motivi diġà invokati fid-deċiżjoni dwar il-liġi MoRaKG.

85 Barra minn hekk, il-Kummissjoni kkunsidrat b'mod żbaljat li t-tnaqqis tar-riportar ta' telf kien limitat għal EUR 1 miljun u injorat ukoll diversi fatti. Dan jinkludi b'mod partikolari ċ-ċirkustanzi li ġejjin: il-klawżola l-antika tat-tneħħija ta' telf tapplika b'mod parallel mar-regola tat-tneħħija ta' telf sal-aħħar tas-sena 2012; it-telf mhux użat ma jistax jiġi eliminat ħlief meta akkwist isir minn persuna jew grupp ta' persuni marbuta bejniethom, matul perijodu ta' ħames snin; il-klawżola ta' ristrutturazzjoni tapplika wkoll għar-riportar ta' interessi u tipprevedi tliet tipi ta' sitwazzjonijiet differenti; l-introduzzjoni retroattiva tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija sempliċement intiża sabiex tikkorreġi l-iżball imwettaq mil-leġiżlatur meta kkunsidrat b'mod żbaljat li d-digriet ta' ristrutturazzjoni jista' jikkumpensa b'mod xieraq it-tneħħija tar-riportar ta' telf.

86 Għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-portata tal-obbligu ta' motivazzjoni tiddependi min-natura tal-att inkwistjoni u mill-kuntest li fih ikun ġie adottat. Il-motivazzjoni għandha turi b'mod ċar u inekwivoku r-raġunament tal-istituzzjoni awtriċi tal-att, b'mod, minn naħa, li l-qorti tal-Unjoni Ewropea tkun tista' teżerċita l-istħarriġ ġudizzjarju tagħha, u min-naħa l-oħra, li l-persuni kkonċernati jkunu jafu l-ġustifikazzjonijiet tal-miżura meħuda sabiex ikunu jistgħu jiddefendu d-drittijiet tagħhom u jivverifikaw jekk id-deċiżjoni hijiex fondata jew le. Ma huwiex meħtieġ li l-motivazzjoni tispeċifika l-punti kollha ta' fatt u ta' liġi rilevanti, peress li l-kwistjoni dwar jekk il-motivazzjoni ta' att tissodisfax ir-rekwiżiti tal-Artikolu 296 TFUE għandha tkun evalwata mhux biss fid-dawl tal-formulazzjoni tagħha, iżda wkoll fid-dawl tal-kuntest tagħha kif ukoll tar-regoli legali kollha li jirregolaw il-qasam ikkonċernat (ara s-sentenzi tat-2 ta' April 1998, Il-Kummissjoni vs Sytraval u Brink's France, C-367/95 P, Ġabra, EU:C:1998:154, punt 63 u l-ġurisprudenza ċċitata, tas-6 ta' Marzu 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale u Land Nordrhein-Westfalen vs Il-Kummissjoni, T-228/99 u T-233/99, Ġabra, EU:T:2003:57, punti 278 u 279 u l-ġurisprudenza ċċitata). B'mod partikolari, il-Kummissjoni ma hijiex marbuta tieħu pożizzjoni fuq l-argumenti kollha invokati quddiemha mill-persuni kkonċernati. Huwa biżżejjed li hija tesponi l-fatti u l-kunsiderazzjonijiet legali li għandhom importanza essenzjali fil-kuntest tad-deċiżjoni kkontestata (ara s-sentenza Westdeutsche Landesbank Girozentrale u Land Nordrhein-Westfalen vs Il-Kummissjoni, iċċitata iktar 'il fuq, EU:T:2003:57, punt 280 u l-ġurisprudenza ċċitata).

87 B'mod iktar partikolari, fir-rigward tal-klassifikazzjoni ta' miżura bħala għajnuna mill-Istat, l-obbligu ta' motivazzjoni jirrikjedi li jiġu indikati r-raġunijiet li għalihom il-Kummissjoni tqis li l-miżura inkwistjoni taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE (sentenza tat-13 ta' Ġunju 2000, EPAC vs Il-Kummissjoni, T-204/97 u T-270/97, Ġabra, EU:T:2000:148, punt 36).

88 Għandu jitfakkar ukoll li l-obbligu ta' motivazzjoni previst fl-Artikolu 296 TFUE jikkostitwixxi rekwiżit proċedurali sostanzjali li għandha tiġi distinta mill-kwistjoni tal-fondatezza tal-motivazzjoni, li taqa' taħt il-legalità materjali tal-att kontenzjuż (ara s-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2015, Ipatau vs Il-Kunsill, C-535/14 P, Ġabra, EU:C:2015:407, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

89 Fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tfakkar qabel xejn il-kuntest leġiżlattiv rilevanti. B'mod partikolari, il-premessa 5 ssemmi l-prinċipju ta' riportar ta' telf u l-premessi 10 u 14 jirriproduċu l-kontenut tar-regola tat-tneħħija ta' telf u tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni.

90 Il-Kummissjoni tiddedika mbagħad il-premessi 64 sa 102 tad-deċiżjoni kkontestata għall-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata. B'mod iktar partikolari, fil-premessi 66 u 67 tad-deċiżjoni kkontestata, hija tipprovdi definizzjoni tas-sistema ta' referenza.

91 Fil-premessa 66 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni tispjega li "s-sistema ta' referenza hija s-sistema Ġermaniża tat-taxxa fuq id-dħul tal-kumpaniji fil-forma preżenti tagħha, u partikolarment ir-regoli […] li huma stabbiliti fl-Artikolu 8c(1) KStG". Imbagħad hija tfakkar il-kontenut ta' din id-dispożizzjoni u tikkonkludi li "t-tneħħija ta' telf hija r-regola ġenerali, jiġifieri is-sistema ta' referenza, fil-każ ta' bidla fis-sjieda [fl-azzjonisti] ta' kumpanija".

92 Fil-premessa 67 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni żżid tgħid li, fil-kawża li kienet l-oġġett tad-deċiżjoni dwar il-liġi MoRaKG, il-Kummissjoni kienet ikkunsidrat li l-Artikolu 8c(1) tal-KStG kien jikkostitwixxi s-sistema ta' referenza applikabbli, billi ddikjarat bħala inkompatibbli mas-suq intern eċċezzjoni għall-Artikolu 8c(1) tal-KStG li tippermetti li impriżi akkwistati minn kumpanniji b'kapital ta' riskju jirriportaw telf minkejja l-bidla fl-azzjonisti. Hija tippreċiża li "[i]r-raġunament żviluppat f'dik id-deċiżjoni japplika wkoll għal dan il-każ".

93 Hemm lok li jiġi kkonstatat li, fil-premessi fuq imsemmija tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ddefinixxiet b'mod ċar is-sistema ta' referenza li hija tikkunsidra bħala applikabbli għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' vantaġġ selettiv, b'konformità mal-obbligu tagħha ta' motivazzjoni.

94 B'mod partikolari, hija kkunsidrat il-prinċipju ġenerali ta' riportar ta' telf u ta' sistema leġiżlattiva rilevanti u spjegat li hija tqis li t-tneħħija ta' telf tikkostitwixxi s-sistema leġiżlattiva ta' referenza f'dan il-każ.

95 F'dan il-kuntest, għandu jiġi kkonstatat li r-referenza għad-deċiżjoni dwar il-liġi MoRaKG, fil-premessa 67 tad-deċiżjoni kkontestata, tikkostitwixxi spjegazzjoni addizzjonali li ma hijiex indispensabbli għal dak li jirrigwarda d-definizzjoni tas-sistema ta' referenza.

96 Barra minn hekk, l-allegati żbalji mwettqa mill-Kummissjoni fl-eżami tas-sistema rilevanti (ara l-punt 85 iktar 'il fuq) ma għandhom l-ebda effett fuq in-natura suffiċjenti tal-motivazzjoni. Dawn l-argumenti jistgħu jaqgħu, jekk ikun il-każ, taħt l-evalwazzjoni tal-mertu tad-deċiżjoni kkontestata u ser ikunu eżaminati fil-kuntest ta' dan il-motiv (ara l-punt 125 iktar 'il quddiem).

97 Għaldaqstant, it-tielet motiv għandu jiġi miċħud.

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

98 L-ewwel motiv jirrigwarda, essenzjalment, il-premessi tal-Kummissjoni dwar in-natura selettiva tal-miżura kkontestata.

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

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

101 Madankollu, miżura ma tissodisfax dan il-kundizzjoni ta' selettività, jekk għalkemm tikkostitwixxi vantaġġ għal benefiċjarju, hija ġġustifikata min-natura jew mill-istruttura ġenerali tas-sistema li tagħmel parti minnha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Ġabra, EU:C:2001:598, punt 42, u Paint Graphos *et*, punt 100 iktar 'il fuq, EU:C:2011:550, punt 64). Wara dan l-eventwali tielet stadju, miżura hija kklassifikata bħala selettiva.

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

103 Huwa fid-dawl ta' din l-analiżi fi tliet stadji, kif tirriżulta mill-ġurisprudenza, li għandu jiġi eżaminat l-ewwel motiv imqajjem mir-rikorrenti.

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

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

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

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

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

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

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

110 Preliminarjament hemm lok li l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mill-Kummissjoni tiġi miċħuda. Fil-fatt, mill-ġurisprudenza anki invokata mill-Kummissjoni stess insostenn tal-argument tagħha, jirriżulta li l-evalwazzjoni tal-legalità ta' deċiżjoni skont l-informazzjoni li l-Kummissjoni seta' kellha fiż-żmien meta ġiet adottata, taqa' fir-realtà, fil-mertu u mhux fl-ammissibbiltà tal-motiv inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 1996, Franza vs Il-Kummissjoni, C-241/94, Ġabra, EU:C:1996:353, punt 33; tal-24 ta' Settembru 2002, Falck u Acciaierie di Bolzano vs Il-Kummissjoni, C-74/00 P u C-75/00 P, Ġabra, EU:C:2002:524, punt 168; tal-14 ta' Jannar 2004, Fleuren Compost vs Il-Kummissjoni, T-109/01, Ġabra, EU:T:2004:4, punt 49; tas-6 ta' April 2006, Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke vs Il-Kummissjoni, T-17/03, Ġabra, EU:T:2006:109, punt 54, u tas-7 ta' Diċembru 2010, Frucona Košice vs Il-Kummissjoni, T-11/07, Ġabra, EU:T:2010:498, punt 49).

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

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

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

114 Għalhekk, għandu jiġi kkonstatat li r-regola tat-tneħħija ta' telf, bħar-regola tar-riportar ta' telf, tagħmel parti mis-sistema leġiżlattiva li fiha taqa' l-miżura kkontestata. Fi kliem ieħor is-sistema leġiżlattiva rilevanti f'dan il-każ hija komposta mir-regola ġenerali tar-riportar ta' telf, kif limitat mir-regola tat-tneħħija ta' telf, u huwa preċiżament f'dan il-kuntest li għandu jiġi jivverifika jekk il-miżura kkontestata tagħmilx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 100 iktar 'il fuq, peress li din il-kwistjoni hija esposta fil-kuntest tat-tieni parti tal-ewwel motiv.

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

116 Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata mill-argumenti l-oħrajn imressqin mir-rikorrenti.

117 L-ewwel, sa fejn ir-rikorrenti riedet tinvoka nuqqas ta' motivazzjoni, ibbażat fuq il-fatt li, insostenn tal-pożizzjoni tagħha, il-Kummissjoni llimitat ruħha sabiex issemmi biss id-deċiżjoni dwar il-Liġi MoRaKG, għandu jiġi kkonstatat li dan l-ilment ġie miċħud fil-kuntest tat-tielet motiv, ibbażat fuq nuqqas ta' motivazzjoni (ara l-punti 84 sa 97 iktar 'il fuq). Barra minn hekk, il-fatt li l-awtoritajiet Ġermaniżi aċċettawx jew le matul il-proċedura amministrattiva li tat lok għad-deċiżjoni dwar il-liġi MoRaKG li l-miżura kkontestata kienet selettiva huwa ineffettiv f'dan il-każ, għaliex ma għandu l-ebda effett fuq l-evalwazzjoni, magħmula fil-punti preċedenti, tas-sistema leġiżlattiva ta' referenza kif iddefinita mill-Kummissjoni.

118 It-tieni, il-fatt li l-prinċipju ta' riportar ta' telf jaqa' taħt il-prinċipji fundamentali tad-dritt fiskali Ġermaniż huwa wkoll ineffettiv. Anki jekk jiġi preżunt li r-regola ta' riportar ta' telf taqa' taħt dawn il-prinċipji fundamentali u li t-tneħħija ta' telf tikkostitwixxi eċċezzjoni għal din ir-regola, xorta jibqa' l-fatt li din tal-aħħar tagħmel parti mis-sistema leġiżlattiva ta' referenza li fiha taqa' l-miżura kkontestata u li fir-rigward tagħha għandha tiġi evalwata n-natura selettiva tagħha.

119 It-tielet, fir-rigward tal-argument li jipprovdi li, minn naħa, id-dritt għar-riportar ta' telf, bħala applikazzjoni tal-prinċipji fundamentali, ma jistax jiġi ristrett mil-leġiżlatur ħlief għal raġunijiet serji, u min-naħa l-oħra, bidla fl-azzjonisti ma taffettwa bl-ebda mod it-tassazzjoni tal-kumpannija, peress li l-isfera tal-azzjonisti u dik tal-kumpannija huma distinti, tali argument ma għandu ebda effett fuq id-definizzjoni tas-sistema ta' referenza għall-finijiet ta' evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata. Dak li huwa rilevanti huwa li teżisti dispożizzjoni derogatorja għal prinċipju ta' riportar ta' telf li, bħal dan il-prinċipju, tagħmel parti mis-sistema ta' referenza li fiha taqa' l-miżura kkontestata.

120 Ir-raba', l-argument li r-regola ta' tneħħija ta' telf ma wasslitx għal bidla tas-sistema u tipprevedi, bħar-regola preċedenti, li jiġi evitat l-użu abbużiv tar-riportar ta' telf huwa ineffettiv ukoll. Fil-fatt, l-għan tal-ġlieda kontra l-abbuż jaqa' fil-kwistjoni dwar jekk il-miżura kkontestata tagħmilx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, li huwa l-oġġett tat-tieni parti ta' dan il-motiv. Barra minn hekk, il-fatt li l-Kummissjoni kkontestatx jew le l-legalità tal-klawżola l-antika ta' ristrutturazzjoni ma għandu l-ebda rilevanza għal dak li jirrigwarda l-klawżola l-ġdida.

121 Il-ħames, għandu jiġi kkonstatat li l-eżistenza ta' derogi oħra għar-regola tat-tneħħija ta' telf ma hijiex suffiċjenti waħedha, sabiex turi li din tal-aħħar ma tagħmilx parti mis-sistema ta' referenza rilevanti għall-finijiet tal-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata.

122 Is-sitta, l-istess japplika għall-argument ibbażat fuq dubji tal-qrati nazzjonali dwar il-kostituzzjonalità tar-regola tat-tneħħija ta' telf. Dan ma jipprekludix li jiġi konkluż li, sakemm ma tiġix abrogata, din ir-regola tagħmel parti mis-sistema ta' referenza.

123 Is-seba', il-konklużjoni msemmija fil-punt 115 iktar 'il fuq, lanqas ma hija kkontestata mill-argumenti mressqa mir-rikorrenti fir-replika u intiżi sabiex juru n-natura derogatorja tar-regola tat-tneħħija ta' telf, jiġifieri l-fatt li din ir-regola hija kkaratterizzata minn numru kbir ta' elementi kostituttivi li jirrestrinġu l-kamp ta' applikazzjoni tagħha, kif ukoll minn konsegwenzi ta' dritt dubjużi u li jeħtieġu interpretazzjoni, u li tali natura derogatorja hija barra minn hekk ikkonfermata mill-kuntest u t-teknika leġiżlattiva.

124 Dawn l-argumenti huma ineffettivi sa fejn il-klassifikazzjoni tal-imsemmija regola bħala eċċezzjoni għal regola superjuri tad-dritt ma tipprekludix li hija tagħmel parti mis-sistema ta' referenza li fiha taqa' l-miżura kkontestata.

125 Fl-aħħar nett, id-dikjarazzjoni żbaljata, li tinsab fil-premessa 5 tad-deċiżjoni kkontestata, li tipprovdi li r-riportar ta' telf kien limitat għal ammont totali ta' EUR 1 miljun ma kellhiex konsegwenzi fuq l-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata. L-istess japplika għal dak li jirrigwarda l-iżball imwettaq mill-Kummissjoni meta kkunsidrat li l-klawżola l-antika tat-tneħħija ta' telf kienet tħassret b'effett mill-1 ta' Jannar 2008, filwaqt li hija kienet tapplika tal-inqas sal-2012.

126 Bħala konklużjoni, hemm lok li jiġi kkonstatat li l-Kummissjoni ma wettqitx żball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza.

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

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

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

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

130 Fl-ewwel lok, ir-rikorrenti targumenta li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma tagħmilx distinzjoni bejn operaturi ekonomiċi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, iżda tikkostitwixxi miżura ġenerali ta' politika fiskali li taqa' taħt is-sovranità fiskali tal-Istati Membri, li tapplika skont l-istess kundizzjonijiet għall-kumpanniji kollha li għalihom jeżisti riskju imminenti ta' sospensjoni ta' ħlasijiet jew ta' dejn eċċessiv, u li l-imsemmija klawżola lanqas ma taqa' fis-setgħa diskrezzjonarja tal-awtoritajiet amministrattivi.

131 Hija tippreċiża li l-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u l-impriżi finanzjarjament b'saħħithom ma jinsabux fl-istess sitwazzjoni fattwali u legali. Ir-regola tat-tneħħija ta' telf teskludi r-riportar ta' telf meta l-azzjonarju l-ġdid jkun jista' jeżerċita influwenza determinanti fuq il-futur tal-kumpannija u għalhekk fil-prinċipju għandu kontroll sħiħ fuq l-użu tat-telf, filwaqt li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni, permezz tal-kundizzjonijiet stretti tagħha, tapplika f'sitwazzjoni fejn l-azzjonarju l-ġdid ma għandux il-possibbiltà li jikkontrolla t-telf.

132 Fit-tieni lok, ir-rikorrenti tinvoka nuqqas ta' motivazzjoni, għaliex il-Kummissjoni naqset milli tivverifika jekk il-klawżola ta' ristrutturazzjoni tikkostitwixxix miżura ġenerali.

133 Peress li s-sistema ta' referenza ġiet identifikata bħala li hija kkostitwita mir-regola tat-tneħħija ta' telf, għandu jiġi vverifikat fl-ewwel lok, jekk fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mis-sistema fiskali rilevanti, l-impriżi li jibbenefikaw mill-klawżola ta' ristrutturazzjoni jinstabux f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli għal dik ta' impriżi oħra li huma suġġetti għar-regola tat-tneħħija ta' telf, li hija l-Kummissjoni li għandha turi fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq fil-punt 102.

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

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

136 Kif stabbilit fil-punt 114 iktar 'il fuq, is-sistema leġiżlattiva rilevanti f'dan il-każ hija kompost mir-regola ġenerali tar-riportar ta' telf, kif limitata mir-regola tat-tneħħija ta' telf. Għalhekk, għandu jiġi kkunsidrat, kif jirriżulta mill-premessa 71 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-għan rilevanti tas-sistema fiskali ta' referenza huwa li tipprekludi li l-impriżi li l-azzjonisti tagħhom inbidlu jirriportaw it-telf tagħhom. Fi kliem ieħor, il-possibbiltà li jirriportaw telf hija ristretta jew ipprojbita fil-każ fejn, wara akkwist ta' azzjonijiet ugwali jew superjuri għal 25 % tal-azzjonijiet tagħha, l-impriża li akkumulat it-telf tibdel l-azzjonisti tagħha b'mod sostanzjali.

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

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

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

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

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

142 Għalhekk hemm lok li jiġi konkluż li l-Kummissjoni ma wettqitx żball meta kkunsidrat li l-miżura kkontestata kienet tagħmel distinzjoni bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-għan mogħti lis-sistema fiskali, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 100 iktar 'il fuq.

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

144 Fil-fatt, minn naħa, il-kwistjoni dwar jekk il-miżura għandhiex natura ġenerali, fil-kuntest tal-eżami tal-selettività ta' miżura fiskali, hija bbażata fuq il-kwistjoni dwar jekk, fir-rigward tas-sistema fiskali komuni jew normali, il-miżura inkwistjoni tagħmilx distinzjoni bejn operaturi li jinsabu, fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mill-imsemmija sistema, f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli. Issa, kif stabbilit fil-punti preċedenti, fid-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni ġustament ikkunsidrat li

l-miżura kkontestata tagħmel distinzjoni bejn impriżi, jiġifieri l-impriżi li jissodisfaw il-kundizzjonijiet previsti mill-miżura inkwistjoni u l-impriżi l-oħra, li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mis-sistema inkwistjoni. Anki jekk jiġi preżunt li dan l-għan, kif argumentat mir-rikorrenti, huwa li jiġi evitat abbuż tar-riportar ta' telf, għandu jiġi kkonstatat li l-miżura kkontestata, meqjusa waħedha jew maż-żewġ eċċezzjonijiet fuq imsemmija, ma tapplikax għall-impriżi kollha li huma l-oġġett ta' akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju li ma joħolqux tali riskju ta' abbuż.

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

146 Barra minn hekk, id-differenzi invokati mir-rikorrenti bejn l-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u l-impriżi finanzjarjament b'saħħithom għal dak li jirrigwarda l-aċċess għal kapital u d-disponibbiltà tar-riżervi moħbija ma humiex rilevanti fid-dawl tal-għan li jrid jintlaħaq mis-sistema fiskali, anki jekk jiġi kkunsidrat l-għan li jiġi evitat l-abbuż tar-riportar ta' telf. Dawn id-differenzi ma humiex rilevanti ħlief fid-dawl tal-għan li jiffavorixxi r-ristrutturazzjoni tal-impriżi li jibbenefikaw mill-miżura kkontestata. Madankollu, dan l-għan ma huwiex rilevanti f'dan il-każ, u wara kollox ir-rikorrenti lanqas ma tallega li huwa.

147 Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-argument li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija mekkaniżmu ta' applikazzjoni awtomatika u tal-argument li l-għanijiet li jridu jintlaħqu mil-leġiżlazzjoni fil-qasam tat-taxxa fuq il-kumpanniji ma humiex biss ta' natura fiskali, iżda ta' ordni pubbliku wkoll, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li tali argumenti huma ineffettivi peress li jekk jiġu preżunti fondati, dawn ma jistgħux jaffettwaw in-natura selettiva tal-miżura kkontestata.

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

– Fuq it-tielet parti, ibbażata fuq il-ġustifikazzjoni tal-miżura kkontestata min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali Ġermaniża

149 Fl-ewwel lok, ir-rikorrenti targumenta li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni, flimkien mal-klawżola dwar il-gruppi ta' impriżi u l-klawżola dwar ir-riżervi moħbija, tikkontribwixxi għall-applikazzjoni ta' prinċipji fundamentali inerenti għas-sistema Ġermaniża fil-qasam tat-taxxa fuq il-kumpanniji, b'mod partikolari l-prinċipju ta' trasferiment tat-telf bejn diversi perijodi ta' tassazzjoni, li jirriżulta mill-prinċipji gwida tas-sitwazzjoni netta oġġettiva u mit-tassazzjoni skont il-kapaċità kontributtiva, kif ukoll mill-prinċipju ta' separazzjoni, li jipprovdi, fil-kuntest tas-sistema ta' referenza applikabbli fid-dritt Ġermaniż fil-qasam tat-taxxa fuq il-kumpanniji, li t-tassazzjoni ta' kumpanniji ma tiddependix fuq l-azzjonisti tagħha.

150 Fit-tieni lok, ir-rikorrenti tosserva li l-limitazzjoni tal-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni għall-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni hija ġġustifikata wkoll fir-rigward tal-interess fiskali, jiġifieri fid-dawl tal-għan, inerenti għad-dritt fiskali, li jinġabar dħul intiż għall-finanzjament tal-ispejjeż tal-Istat. Fil-fatt, billi ma jagħmel ebda ostakolu fiskali għar-ristrutturazzjoni, il-leġiżlatur Ġermaniż jippermetti lill-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni jindirizzaw is-sitwazzjoni ekonomika tagħhom, u b'hekk ikabbru d-dħul fiskali futur.

151 Fit-tielet lok, ir-rikorrenti ssostni li r-restrizzjoni għall-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni huwa bbażat ukoll fuq differenzi oġġettivi bejn, minn naħa, l-impriżi finanzjarjament b'saħħithom, li jirreġistraw telf b'mod temporanju u huma f'pożizzjoni li jakkwistaw kapital fis-suq mingħajr ma jiddependu fuq bidla

fl-azzjonisti tagħhom, u min-naħa l-oħra, l-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni li ħafna drabi ma jkunux iktar f'pożizzjoni li jirrikorru għal din il-possibbiltà. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja żżid tgħid, minn naħa, li f'każ ta' akkwist ta' azzjonijiet għall-finijiet ta' ristrutturazzjoni, l-akkwirent ma għandux kontroll fuq it-telf, u min-naħa l-oħra, li peress l-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni ma għandhomx riżervi moħbija, ma jistgħux jibbenefikaw mill-klawżola relatata magħhom.

152 Għandu jitfakkar li, skont il-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 101 iktar 'il fuq, miżura ma tissodisfax ir-rekwiżit ta' selettività, meta filwaqt li tagħmel distinzjoni bejn operaturi li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli fid-dawl tal-għan li għandu jintlaħaq mis-sistema fiskali rilevanti, hija ġġustifikata min-natura jew mill-istruttura ġenerali tas-sistema li tagħmel parti minnha.

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

154 Għandu jitfakkar ukoll li miżura nazzjonali tista' tkun iġġustifikata min-natura u l-istruttura ġenerali tas-sistema fiskali inkwistjoni, biss jekk, minn naħa, hija koerenti mhux biss mal-karatteristiċi inerenti għas-sistema fiskali inkwistjoni iżda wkoll fir-rigward tal-implementazzjoni ta' din is-sistema, u min-naħa l-oħra, hija konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità u ma tmurx lil hinn mil-limiti ta' dak li huwa neċessarju, fis-sens li l-għan leġittimu segwit ma jkunx jista' jintlaħaq permezz ta' miżuri b'portata iktar limitata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Paint Graphos *et*, punt 100 iktar 'il fuq, EU:C:2011:550, punti 73 sa 75)..

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

167 L-istess japplika għal dak li jirrigwarda l-argument invokat mir-rikorrenti, li huwa fl-interess tal-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża li tippermetti lill-kumpanniji jistgħu jiġu rristrutturati sabiex jindirizzaw is-sitwazzjoni ekonomika tagħhom, sabiex jiġi llimitat ir-riskju li dawn isiru insolventi u li tkabbar l-opportunità tal-awtoritajiet fiskali li jiksbu, jew anki jkabbru d-dħul fiskali.

168 Dan l-argument jirriproduċi dak invokat mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja matul il-proċedura amministrattiva u miċħud mill-Kummissjoni fil-premessi 57 sa 63 tad-deċiżjoni kkontestata, li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni hija kompatibbli mal-prinċipju msejjaħ "ta' kreditur privat fl-ekonomija tas-suq", peress li hija tikkorrispondi għall-aġir ta' kreditur prudenti li miegħu d-debitur għandu relazzjoni kuntrattwali fit-tul.

169 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li l-vantaġġ inkwistjoni jingħata awtomatikament u mingħajr ebda eżami intiż sabiex jiddetermina b'mod konkret, bħal dak li jagħmel kreditur privat, minn naħa, liema huwa r-riskju li l-benefiċjarju ma jkunx iktar f'pożizzjoni li jkompli bl-attivitajiet ekonomiċi tiegħu u jkollu għalhekk jissospendi l-ħlasijiet kollha favur il-krediturі tiegħu, u min-naħa l-oħra, il-prospetti li l-benefiċjarju jkun kapaċi, ladarba d-dejn fiskali tiegħu jonqos, li jeżerċita l-attivitajiet tiegħu b'mod li jagħmel qliegħ sabiex ikun jista' jonora l-obbligi futuri tiegħu. Kif ġustament enfasizzat il-Kummissjoni fil-premessa 60 tad-deċiżjoni kkontestata, rinunzja ta' dejn fiskali, mingħajr ebda evalwazzjoni tal-prospetti futuri tad-debitur u l-importanza strateġika tiegħu ma hijiex konformi ma' aġir prudenti.

170 Għalhekk hemm lok li jiġi konkluż li la r-rikorrenti u lanqas ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma pproduċew provi li jiġġustifikaw il-miżura kkontestata skont il-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 152 sa 154 iktar 'il fuq.

171 Għalhekk bħala konklużjoni, it-tielet parti għandha tiġi miċħuda u, konsegwentement, l-ewwel motiv kollu kemm hu.

Fuq it-tieni motiv, ibbażat fuq l-assenza ta' użu ta' riżorsi tal-Istat

172 Permezz tat-tieni motiv, ir-rikorrenti targumenta li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni ma tikkonsistix fl-għoti ta' vantaġġ finanzjarju lil impriża, iżda biss ma ċċaħħadx lil din tal-aħħar minn sitwazzjoni finanzjarja diġà eżistenti. Peress li ż-żamma ta' riportar ta' telf tikkorrispondi għall-prinċipju ta' riportar illimitat ta' telf, ankrat fid-dritt kostituzzjonali Ġermaniż, ir-riportar ta' telf jikkostitwixxi, fil-prinċipju, attiv appartenenti lill-impriżi suġġetti għat-taxxa.

173 Għalhekk ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja fl-ebda mument ma kellha dħul fiskali minn dħul pożittiv, korrispondenti għal telf ekwivalenti li jirriżulta mill-istess perijodu ta' tassazzjoni jew ta' perijodi ta' tassazzjoni preċedenti.

174 Għandu jitfakkar li, fil-premessa 50 tad-deċiżjoni kkontestata, il-Kummissjoni kkonkludiet li l-possibbiltà, mogħtija lil ċerti impriżi mill-Gvern Ġermaniż li jnaqqsu l-piż tat-taxxa tagħhom permezz tar-riport ta' telf, kienet twassal għal telf ta' dħul pubbliku u kienet tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat.

175 Skont ġurisprudenza stabbilita, il-kunċett ta' għajnuna huwa iktar ġenerali minn dak ta' sussidju peress li ma jinkludix biss benefiċċji pożittivi, bħalma huma s-sussidji stess, iżda jinkludi wkoll interventi mill-Istat li, f'forom differenti, itaffu l-piżijiet li normalment jaffettwaw il-baġit ta' impriża u li, għalhekk, mingħajr ma jkunu sussidji fis-sens ristrett tal-kelma, ikunu tal-istess natura u jkollhom effetti identiċi (sentenza Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punt 101 hawn fuq, EU:C:2001:598, punt 38; ara wkoll, is-sentenza Paint Graphos *et*, punt 100 hawn fuq, EU:C:2011:550, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

176 Minn dan jirriżulta li miżura li permezz tagħha l-awtoritajiet pubbliċi jagħtu lil ċerti impriżi trattament fiskali vantaġġuż li, għalkemm ma jinvolvix trasferiment tar-riżorsi tal-Istat, ipoġġi lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar vantaġġjata mill-kontribwenti l-oħrajn tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Mill-banda l-oħra, vantaġġi li jirriżultaw minn miżura ġenerali applikabbli mingħajr distinzjoni għall-operaturi ekonomiċi kollha ma jikkostitwixxux għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE (ara s-sentenza Il-Kummissjoni u Spanja vs Il-Gvern ta' Ġibiltà u r-Renju Unit, punt 100 iktar 'il fuq, EU:C:2011:732, punti 72 u 73 u l-ġurisprudenza ċċitata).

177 F'dan il-każ, hemm lok li jiġi kkonstatat li l-vantaġġ mogħti lill-kumpanniji permezz tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni għandu l-oriġini tiegħu fir-rinunzja minn Stat Membru għal dħul fiskali li normalment huwa jirċievi, sa fejn din ir-rinunzja li tagħti lill-benefiċjarji l-possibbiltà tal-akkwist ta' azzjonijiet li jikkawża preġudizzju b'kundizzjonijiet fiskali iktar vantaġġjużi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni, C-156/98, Ġabra, EU:C:2000:467, punt 26).

178 Hemm lok ukoll li jiġi miċħud l-argument tar-rikorrenti bbażat, essenzjalment, fuq il-fatt li peress li ż-żamma ta' riportar ta' telf jikkorrispondi għall-prinċipju kostituzzjonali ta' riportar illimitat ta' telf, id-dħul li ma nġabarx, minħabba l-applikazzjoni tar-regola tar-riportar ta' telf, jikkostitwixxi attiv li qatt ma kien tal-Istat.

179 F'dan ir-rigward, għandha titfakkar il-ġurisprudenza stabbilita li tipprovdi li l-Artikolu 107(1) TFUE ma jiddistingwix skont il-kawżi jew l-għanijiet tal-interventi mill-Istat, iżda jiddefinixxihom skont l-effetti tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni u Spanja vs Il-Gvern ta' Ġibiltà u Ir-Renju Unit, punt 100 iktar 'il fuq, EU:C:2011:732, punt 87 u l-ġurisprudenza ċċitata).

180 Fil-fatt, kif ġie rrilevat waqt l-evalwazzjoni tan-natura selettiva tal-miżura kkontestata, il-Kummissjoni ġustament stabbilixxiet li r-regola tat-tneħħija ta' telf kienet tagħmel parti mis-sistema ta' referenza. Hija tagħmel parti integrali mil-leġiżlazzjoni tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja u għalhekk hija suġġetta għal preżunzjoni ta' legalità. Skont din ir-regola, ir-riżorsi fiskali miġbura minħabba n-nuqqas ta' applikazzjoni tar-regola tar-riportar ta' telf huma riżorsi intiżi, fil-prinċipju, għall-baġit tal-Istat.

181 Barra minn hekk, ir-regola tat-tneħħija ta' telf fil-mument tal-introduzzjoni tagħha, ma kienet tipprovdi ebda eċċezzjoni. Il-klawżola ta' ristrutturazzjoni, kif ukoll l-eċċezzjonijiet l-oħra għar-regola tat-tneħħija ta' telf, ġew introdotti wara din, anki jekk il-klawżola ta' ristrutturazzjoni tapplika b'mod retroattiv mill-istess data tad-dħul fis-seħħ tar-regola tat-tneħħija ta' telf. Dan juri li l-legalità kostituzzjonali tal-introduzzjoni tar-regola tat-tneħħija ta' telf ma kinitx suġġetta, skont il-leġiżlatur Ġermaniż, għall-preżenza ta' xi eċċezzjoni.

182 Fi kwalunkwe każ, anki jekk il-legalità tar-regola tat-tneħħija ta' telf hija kkontestata, il-fatt stess li din ir-regola kienet applikata matul ċertu perijodu huwa biżżejjed sabiex jistabbilixxi l-użu tar-riżorsi tal-Istat minħabba l-applikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni matul l-istess perijodu. Fil-fatt, il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat huwa kunċett oġġettiv li għandu jiġi eżaminat fid-dawl tal-effetti antikompetittivi kkawżati mill-miżura ta' għajnuna inkwistjoni, u mhux fid-dawl ta' elementi oħra bħal-legalità tal-miżura li permezz tagħha tingħata l-għajnuna (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni, C-487/06 P, Ġabra, EU:C:2008:757, punt 85 u l-ġurisprudenza ċċitata, u tas-7 ta' Ottubru 2010, DHL Aviation u DHL Hub Leipzig vs Il-Kummissjoni, T-452/08, EU:T:2010:427, punt 40).

183 Għalhekk għandu jiġi konkluż li, peress li fid-deċiżjoni kkontestata ġie kkonstatat li l-miżura kkontestata ngħatat permezz ta' riżorsi mill-Istat għaliex hija setgħet twassal għal tnaqqis tad-dħul fiskali, il-Kummissjoni ma wettqet ebda żball ta' liġi.

184 Għalhekk hemm lok li t-tieni motiv jiġi miċħud.

Fuq ir-raba' motiv, ibbażat fuq il-ksur tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi

185 Permezz tar-raba' motiv tagħha, ir-rikorrenti tinvoka essenzjalment l-eżistenza ta' aspettattivi leġittimi bbażati, minn naħa, fuq l-informazzjoni vinkolanti riċevuta mill-amministrazzjoni fiskali nazzjonali u min-naħa l-oħra, fuq id-diffikultà, jew anki l-impossibbiltà, fiċ-ċirkustanzi tal-każ, li l-klawżola ta' ristrutturazzjoni tiġi pperċepita bħala għajnuna mill-Istat u li jiġi vverifikat jekk il-proċedura prevista fl-Artikolu 108 TFUE kinitx ġiet osservata jew kellhiex tkun segwita, peress li din id-diffikultà akkumulat minħabba l-eżistenza fi Stati Membri oħra ta' dispożizzjonijiet simili li ma kinux innotifikati jew ikkontestati mill-perspettiva tal-Artikolu 107(1) TFUE.

186 Skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 14(1) tar-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 659/1999, tat-22 ta' Marzu 1999, li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 93 [KE] (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 8, Vol. 1, p. 339), il-Kummissjoni ma titlobx l-irkupru tal-għajnuna jekk, meta tagħmel dan, tmur kontra prinċipju ġenerali tal-liġi tal-Unjoni.

187 Skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt li wieħed jinvoka l-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi huwa miftuħ għal dawk li jinsabu f'sitwazzjoni li fiha jirriżulta li istituzzjoni tal-Unjoni, waqt li tagħtihom assigurazzjonijiet preċiżi, tkun ħolqot aspettattivi leġittimi fil-konfront tagħhom. Informazzjoni preċiża, inkundizzjonata u konkordanti tikkostitwixxi assigurazzjonijiet bħal dawn, tkun xi tkun il-forma li fiha tiġi kkomunikata (ara s-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, Kahla Thüringen Porzellan vs Il-Kummissjoni, C-537/08 P, Ġabra, EU:C:2010:769, punt 63 u l-ġurisprudenza ċċitata).

188 Għandu jitfakkar ukoll li, skont ġurisprudenza stabbilita, l-impriżi li jibbenefikaw minn għajnuna ma jistax ikollhom, bħala regola, aspettattivi leġittimi dwar il-legalità tal-għajnuna ħlief jekk din tingħata skont il-proċedura prevista mit-Trattat FUE. Fil-fatt, operatur ekonomiku diliġenti għandu jkun kapaċi jiddetermina normalment jekk din il-proċedura ġietx osservata jew le (ara s-sentenza tal-20 ta' Marzu 1997, Alcan Deutschland, C-24/95, Ġabra EU:C:1997:163, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

189 F'dan il-każ, qabel xejn, għandu jiġi kkonstatat li peress li l-miżura ma kinitx innotifika lill-Kummissjoni fis-sens tal-Artikolu 108(3) TFUE, id-dubji jew id-diffikultajiet ta' interpretazzjoni dwar in-natura ta' għajnuna mill-Istat tal-miżura kkontestata ma jistgħux, waħedhom, jiġġustifikaw aspettattiva leġittima fil-każ tar-rikorrenti.

190 Għalhekk, sa fejn ir-rikorrenti tibbaża l-aspettattivi leġittimi tagħha fuq l-informazzjoni vinkolanti, għandu jitfakkar li ċertament il-possibbiltà, għall-benefiċjarju ta' għajnuna illegali li jinvoka ċirkustanzi eċċezzjonali, li abbażi tagħhom seta' jkollu aspettattivi leġittimi rigward il-legalità tal-għajnuna u konsegwentement li jikkontesta l-ħlas lura tagħha ma tistax tiġi eskluża. Madankollu huwa dan il-benefiċjarju li għandu jargumenta dawn iċ-ċirkustanzi quddiem l-awtoritajiet nazzjonali jew il-qorti nazzjonali, billi jikkontesta d-deċiżjoni nazzjonali tal-irkupru li permezz tagħha dawn l-awtoritajiet jittrasponu d-deċiżjoni tal-Kummissjoni. F'dan il-kuntest, hija l-qorti nazzjonali eventwalment adita, li għandha tevalwa, jekk ikun il-każ wara li tkun għamlet domandi preliminari dwar l-interpretazzjoni lill-Qorti tal-Ġustizzja, iċ-ċirkustanzi inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-7 ta' Marzu 2002, L-Italja vs Il-Kummissjoni, C-310/99, Ġabra, EU:C:2002:143, punt 103; tas-27 ta' Jannar 1998, Ladbroke Racing vs Il-Kummissjoni, T-67/94, Ġabra, EU:T:1998:7, punti 182 u 183, u Fleuren Compost vs Il-Kummissjoni, punt 110 iktar 'il fuq, EU:T:2004:4, punti 136 u 137). Għalhekk, b'applikazzjoni ta' din il-ġurisprudenza, ir-rikorrenti ma tistax tinvoka l-eżistenza ta' informazzjoni vinkolanti, billi targumenta li d-deċiżjoni kkontestata tmur kontra l-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Lulju 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung vs Il-Kummissjoni, T-309/12, EU:T:2014:676, punt 237).

191 Għandu jitfakkar ukoll li l-aġir ta' awtorità nazzjonali responsabbli mill-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, li huwa f'kontradizzjoni ma' din tal-aħħar, ma jistax ikun il-bażi, għall-operatur ekonomiku, ta' aspettattivi leġittimi li jibbenefika minn trattament li jmur kontra d-dritt tal-Unjoni

(ara s-sentenza tal-4 ta' Ottubru 2007, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-217/06, EU:C:2007:580, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata) u li l-obbligu tal-benefiċjarju li jiżgura li l-proċedura prevista fl-Artikolu 108(3) TFUE kienet ġiet osservata ma jistax fil-fatt jiddependi fuq aġir tal-awtorità statali, anki jekk din tal-aħħar kienet f'dan il-punt responsabbli mill-illegalità tad-deċiżjoni li l-irtirar tagħha jidher li jmur kontra l-*bona fide* (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Alcan Deutschland, punt 188 iktar 'il fuq, EU:C:1997:163, punt 41).

192 Fl-aħħar nett, ir-rikorrenti ma tista' tibbaża ebda argument fuq l-eżistenza ta' miżuri allegatament simili fi Stati Membri oħra. Għandu jiġi kkonstatat, qabel xejn, li dawn huma miżuri li jinsabu f'sistemi leġiżlattivi differenti, imbagħad, li ebda element tal-fajl ma jippermetti li jiġi ddikjarat li l-Kummissjoni tat assigurazzjonijiet għal dak li jirrigwarda l-legalità ta' dawn il-miżuri fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, u fl-aħħar nett, li tali ċirkustanza ma tistax tkun invokata b'mod validu mir-rikorrenti, ladarba, fi kwalunkwe każ, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament għandu jirrikonċilja mal-prinċipju ta' legalità, li jipprovdi li ħadd ma jista' jinvoka favur tiegħu, illegalità mwettqa favur ħaddieħor (sentenzi tal-14 ta' Mejju 1998, SCA Holding vs Il-Kummissjoni, T-327/94, Ġabra, EU:T:1998:96, punt 160; Mayr-Melnhof vs Il-Kummissjoni, T-347/94, Ġabra, UE:T:1998:101, punt 334, u tal-20 ta Marzu 2002, LR AF 1998 vs Il-Kummissjoni, T-23/99, Ġabra, EU:T:2002:75, punt 367).

193 L-istess japplika għal dak li jirrigwarda r-riferiment għar-regola l-antika tat-tneħħija ta' telf, li kienet sistema differenti u li qatt ma kienet suġġetta għall-istħarriġ tal-Kummissjoni, mill-perspettiva tal-osservanza tar-regoli tat-Trattat dwar l-għajnuna mill-Istat.

194 Għalhekk hemm lok li r-raba' motiv jiġi miċħud u, konsegwentement, ir-rikors kollu kemm hu.

Fuq l-ispejjeż

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

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

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

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

Għal dawn il-motivi,

IL-QORTI ĠENERALI (Id-Disa' Awla)

Taqta' u tiddeċiedi:

1) L-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà hija miċħuda.

2) Ir-rikors huwa miċħud bħala infondat.

3) GFKL Financial Services AG għandha tbati l-ispejjeż tagħha kif ukoll żewġ terzi mill-ispejjeż tal-Kummissjoni Ewropea. Il-Kummissjoni għandha tbati terz mill-ispejjeż tagħha.

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

Berardis Czúcz Popescu

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

Firem

Werrej

Il-kuntest ġuridiku nazzjonali 2

Regola tar-riportar ta' telf 2

Regola tat-tneħħija ta' telf 2

Klawżola ta' Ristrutturazzjoni 3

Klawżoli dwar riżervi moħbija u gruppi ta' impriżi 4

Il-fatti li wasslu għall-kawża 4

Proċedura amministrattiva 5

Deċiżjoni kkontestata 5

Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet 7

Id-dritt 8

Fuq l-ammissibbiltà tar-rikors 8

Fuq il-locus standi fis-sens tar-raba' paragrafu tal-Artikolu 236 TFUE 8

Fuq l-interess ġuridiku 12

Fuq il-mertu 12

Fuq it-tielet motiv, ibbażat fuq nuqqas ta' motivazzjoni 13

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

– Fuq l-ewwel parti, ibbażata fuq żball fid-definizzjoni tas-sistema ta' referenza 15

– Fuq it-tieni parti, ibbażata fuq żball fl-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni ġuridika u fattwali tal-impriżi li jeħtieġu ristrutturazzjoni u tal-klassifikazzjoni tal-klawżola ta' ristrutturazzjoni bħala miżura ġenerali 18

– Fuq it-tielet parti, ibbażata fuq il-ġustifikazzjoni tal-miżura kkontestata min-natura u l-istruttura tas-sistema fiskali Ġermaniża 20

Fuq it-tieni motiv, ibbażat fuq in-nuqqas ta' użu ta' riżorsi tal-Istat 23

Fuq ir-raba' motiv, ibbażat fuq il-ksur tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettativi leġittimi 25

Fuq l-ispejjeż 26