KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI JÄÄSKINEN

ippreżentati fit-8 ta' Lulju 2010[1]

1. F'dawn il-kawżi, il-qorti nazzjonali qegħda tagħmel serje ta' domandi li jirrigwardaw prinċipalment il-punt dwar jekk is-sistema fiskali nazzjonali li tirrigwarda l-eżenzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol tistax tiġi kklassifikata bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87(1) KE[2].

2. Id-domandi preliminari saru fil-kuntest ta' tliet kawżi li għandhom bħala suġġett, minn naħa, ir-rifjut tal-awtoritajiet fiskali Taljani li jagħtu lill-kumpanniji Paint Graphos scarl (iktar 'il quddiem "Paint Graphos") u Adige Carni scrl (fi stralċ) (iktar 'il quddiem "Adige Carni") l-eżenzjonijiet fiskali li f'dak iż-żmien kienu jibbenefikaw minnhom is-soċjetajiet kooperattivi skont id-dritt Taljan u min-naħa l-oħra, il-problema tat-tassazzjoni personali ta' M. Franchetto, li kkontesta d-deċiżjonijiet tal-awtoritajiet fiskali nazzjonali li kienu intiżi li jaġġustaw id-dikjarazzjonijiet tad-dħul tiegħu għas-snin 1984-1988.

3. Qabel xejn, għandu jiġi enfasizzat li r-rinviji preliminari inkwistjoni jqajmu dubji serji fir-rigward tal-ammissibbilità tagħhom. Fil-fatt, waħda mid-diffikultajiet kbar ta' dan il-proċess qiegħda fid-differenza bejn l-informazzjoni limitata li ġiet ipprovduta lill-Qorti tal-Ġustizzja u l-portata wiesgħa tal-problema quddiemha, inkwantu hija trid teżamina, b'mod partikolari, is-sistema ta' tassazzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol.

4. Madankollu, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkontempla li tirrispondi d-domandi, li jeħtieġ li jiġu fformulati mill-ġdid, dawn il-proċeduri jikkostitwixxu okkażjoni interessanti sabiex tiġi analizzata l-portata tal-kunċetti ta' vantaġġ u tas-selettività tal-miżuri nazzjonali dwar it-tassazzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi. B'mod partikolari, iqumu l-mistoqsijiet dwar l-applikazzjoni tal-kriterju tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-loġika inerenti għas-sistema nazzjonali u tal-analiżi tal-għażliet magħmula mil-leġiżlatur Taljan fil-kuntest tas-sistema nazzjonali tat-tassazzjoni diretta.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — Peress li l-kawża prinċipali tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' digriet datat d-29 ta' Settembru 1973, ser isir riferiment għad-dispożizzjonijiet tat-Trattat KE skont in-numerazzjoni li kienet tapplika qabel id-dħul fis-seħħ tat-Trattat dwar il-funzjonament tal-Unjoni Ewropea.

I — Il-kuntest ġuridiku

A — *Id-dritt tal-Unjoni Ewropea*

5. L-Artikolu 87(1) KE jipprovdi li:

"Bla ħsara ta' kull deroga kontemplata f'dan it-Trattat, kull għajnuna, ta' kwalunkwe forma, mogħtija minn Stat Membru jew permezz ta' riżorsi ta' l-Istat, li twassal għal distorsjoni jew theddida ta' distorsjoni għall-kompetizzjoni billi tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi għandha, safejn tolqot il-kummerċ bejn l-Istati Membri, tkun inkompatibbli mas-suq komuni".

6. L-Artikolu 1 tar-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 659/1999, tat-22 ta' Marzu 1999, li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 93 tat-Trattat tal-KE (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 8, Vol. 1 p. 339), huwa redatt skont kif ġej:

"Għall-għan ta' dan ir-Regolament:

a) 'għajnuna' għandha tfisser kull miżura li taderixxi l-kriterja kollha mqiegħda fl-Artikolu 92(1) tat-Trattat;

b) 'għajnuna eżistenti' għandha tfisser:

i) […] l-għajnuna kollha li eżistiet qabel id-dħul fis-seħħ tat-Trattat fi Stati Membri rispettivi, li jfisser, skemi ta' għajnuna u għajnuna individwali li daħħlu fis-seħħ qabel, u għadhom jgħoddu wara, id-dħul fis-seħħ tat-Trattat;

[…]"

B — *Id-dritt nazzjonali*

7. Mill-biċċiet ta' informazzjoni fil-fajl jirriżulta li, meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali, is-soċjetajiet kooperattivi Taljani kienu suġġetti, minn naħa, għat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni ġuridiċi (l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, iktar 'il quddiem l-"IRPEG") u, min-naħa l-oħra, għat-taxxa lokali fuq id-dħul (l'imposta locale sui redditi, iktar 'il quddiem l-"ILOR"). Bejn l-1977 u l-2004, it-tassazzjoni tal-kumpanniji b'kapital azzjonarju [3] fl-Italja kienet ibbażata

3 — Fl-Italja s-soċjetajiet kooperattivi huma meqjusa wkoll li huma kumpanniji b'kapital azzjonarju u mhux, bħal f'diversi sistemi legali oħra tal-Istati Membri, assoċjazzjonijiet ta' persuni. Oriġinarjament, qabel ma r-regolamenti speċifiċi li japplikaw għall-kooperattivi ġew adottati fl-Italja, soċjetà kooperattiva kienet pjuttost ikklassifikata bħala kumpannija b'kapital azzjonarju varjabbli. Ara W. Klingberg, *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, p. 49-50.

fuq il-prinċipju tal-final imputation, li kien implementat bl-introduzzjoni ta' sistema ta' kreditu ta' taxxa għall-azzjonisti tal-kumpanniji. Skont din is-sistema, il-profitti ta' kumpannija kienu jiġu ntaxxati fil-livell tal-kumpannija skont ir-rati li japplikaw għaliha, iżda d-dividendi mqassma lill-azzjonisti kienu ntaxxati skont ir-rati progressivi ta' tassazzjoni tad-dħul tal-persuni fiżiċi. L-azzjonisti li kellhom dritt għall-kreditu tat-taxxa korrispondenti għat-taxxa dovuta mill-kumpannija, kienu obbligati jħallsu d-differenza bejn ir-rata li tapplika għall-kumpannija u r-rata progressiva li tapplika għat-taxxa personali tagħhom [4].

8. Inżid ngħid li mill-fajl jirriżulta li diversi dispożizzjonijiet fiskali speċifiċi li japplikaw għas-soċjetajiet kooperattivi huma motivati mill-prinċipju tal-mutwalità, ħaġa li għandha bħala konsegwenza li tillimita t-tqassim tal-profitti jew tal-fondi tas-soċjetajiet imsemmija lill-membri tagħhom.

9. Id-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 601, tad-29 ta' Settembru 1973, li jirregola l-vantaġġi fiskali [5], fil-verżjoni tiegħu li kienet fis-seħħ mill-1984 sal-1993 (iktar 'il quddiem id-"DPR Nru 601/01973"), kien jipprovdi fl-Artikolu 11 intitolat "Kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol" li:

"1. Id-dħul tal-kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol u tal-gruppi tagħhom għandu jkun eżentat mit-taxxa fuq id-dħul tal-persuni ġuridiċi u mit-taxxa lokali fuq id-dħul jekk l-ammont tar-remunerazzjoni effettivament imħallsa lill-membri li jaħdmu b'mod kontinwu, inklużi l-ammonti msemmija fl-aħħar paragrafu, ma jkunx inqas minn sittin fil-mija tal-ammont globali tal-ispejjeż l-oħra kollha, ħlief għal dawk li jirrigwardaw il-materja prima u l-provvisti. Jekk l-ammont ta' remunerazzjoni jkun inqas minn sittin fil-mija, iżda iktar minn erbgħin fil-mija tal-ammont globali tal-ispejjeż l-oħra, it-taxxa fuq id-dħul tal-persuni ġuridiċi u t-taxxa lokali fuq id-dħul għandhom jitnaqqsu bin-nofs.

2. Fir-rigward tas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni, id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu preċedenti għandhom japplikaw jekk il-membri jissodisfaw ir-rekwiżiti kollha previsti għall-membri tal-kooperattivi tax-xogħol mill-Artikolu 23 tad-Digriet leġiżlattiv […] tal-aġent kap tal-Istat [Nru 1577], tal-14 ta' Diċembru 1947, bl-emendi sussegwenti tiegħu.

3. Għall-kalkolu tad-dħul tas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol u tal-gruppi tagħhom, l-ammonti mħallsa bħala suppliment mar-remunerazzjoni tagħhom lill-membri impjegati jistgħu jitnaqqsu sal-ammont tal-pagi bażiċi miżjuda b'20 %."

4 — Skont is-sistema fis-seħħ bħalissa għall-kumpanniji b'kapital azzjonarju, dawn huma suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji (l'imposta sul reddito delle societa 1-"IRES") li hija taxxa proporzjonata, li tiġi applikata b'rata fissa. Il-membri jħallsu t-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi (l'imposta sul reddito delle persone fisiche l-"IRPEF") li hija taxxa progressiva fuq id-dividendi jew il-profitti mqassma lil dawn, fejn id-dħul tagħhom jiġi ntaxxat bl-40 %. Hekk ġiet introdotta eżenzjoni fuq 60 % mid-dividendi jew profitti tal-membri sabiex telimina ċ-chain taxation.

5 — Suppliment ordinarju għall-GURI Nru 268, tas-16 ta' Ottubru 1973, p. 3.

10. L-Artikolu 14 intitolat "Kundizzjonijiet biex japplikaw il-vantaġġi" tad-DPR Nru 601/1973 kien jipprovdi kif ġej:

"1. Il-vantaġġi fiskali previsti f'dan it-titolu japplikaw għas-soċjetajiet kooperattivi u għall-gruppi tagħhom, li huma rregolati mill-prinċipji tal-mutwalità previsti mil-liġijiet tal-Istat, u li huma reġistrati fir-reġistri tal-prefett jew imniżżla fil-lista ġenerali tal-kooperattivi.

2. Ir-rekwiżiti li jikkaratterizzaw l-għan mutwalistiku jitqiesu li jkunu sodisfatti jekk il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 26 tad-Digriet leġiżlattiv tal-aġent kap tal-Istat Nru 1577, tal-14 ta' Diċembru 1947, u l-emendi sussegwenti tiegħu, ikunu espressament previsti fl-istatuti, mingħajr possibbiltà ta' deroga minnhom, u jekk dawk il-kundizzjonijiet ikunu ġew effettivament ikkonstatati matul il-perijodu tat-taxxa u fil-ħames snin preċedenti, jew, jekk ikun il-każ, matul il-medda ta' żmien li tkun għaddiet mill-approvazzjoni tal-istatuti, jekk ma jkunux għaddew ħames snin.

3. Huma l-awtoritajiet fiskali, wara konsultazzjoni mal-ministeru tax-Xogħol jew mal-korpi ta' sorveljanza l-oħra, li għandhom jivverifikaw il-kundizzjonijiet għall-applikabbiltà tal-vantaġġi fiskali".

II — Il-fatti tal-proċeduri fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

A — *Il-Kawża C-78/08*

11. Wara kontrolli li saru mill-Guardia di Finanza, l-awtoritajiet fiskali tal-belt ta' Matera nnotifikaw lil Paint Graphos, soċjetà kooperattiva rreġistrata taħt id-dritt Taljan, b'avviż ta' taxxa, għas-sena 1993, li jaġġusta d-dħul tagħha għall-finijiet sabiex tiġi stabbilita l-IRPEG u l-ILOR. Permezz tal-istess avviż, l-awtoritajiet fiskali rrifjutaw li jagħtu lill-istess soċjetà d-dritt għall-eżenzjonijiet previsti fl-Artikoli 11, 12 u 14 tad-DPR Nru 601/1973. Wara serje ta' rikorsi ppreżentati kemm minn Paint Graphos kif ukoll mill-Ministero dell'Economia e delle Finanze u l-Agenzia delle Entrate, il-kawża bħalissa tinsab quddiem il-qorti tar-rinviju.

B — *Il-Kawża C-79/08*

12. Permezz ta' avviż ta' taxxa tat-8 ta' Ġunju 1999, l-awtoritajiet fiskali ta' Rovigo nnotifikaw lil Adige Carni, soċjetà kooperattiva rreġistrata taħt id-dritt Taljan, bit-tneħħija tal-vantaġġi fiskali previsti fl-Artikoli 10 *et seq* tad-DPR Nru 601/1973, biż-żieda tad-dħul taxxabbli tagħha

għas-sena 1993 kif ukoll iż-żieda konsekuttiva tal-IRPEG u tal-ILOR. L-awtoritajiet fiskali kkontestaw, b'mod partikolari, il-ħruġ ta' fatturi għal operazzjonijiet suġġettivament ineżistenti; peress li s-somma korrispondenti tqieset li kienet dħul, u b'hekk, peress li l-imsemmija somma ma ġietx ikkalkolata bħala dħul minn Adige Carni, l-awtoritajiet fiskali kienu ppreżumew li dan kien tqassam bejn il-membri tagħha bi ksur tal-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973. Wara serje ta' rikorsi, Adige Carni appellat fejn invokat b'mod partikolari n-nuqqas jew l-insuffiċjenza fil-motivazzjoni tar-rifjut għall-għoti tal-eżenzjonijiet fiskali inkwistjoni.

14. Il-Ministero delle Finanze talab fl-appell l-annullament tad-deċiżjoni tal-Commissione tributaria centrale, li, mingħajr ma eżaminat fil-mertu l-argumenti mressqa minn M. Franchetto, sostniet li l-benefiċċju tal-eżenzjonijiet fiskali ma setax jiġi rrifjutat lill-kooperattiva mingħajr ma tkun inkisbet minn qabel l-opinjoni obbligatorja tal-ministeru tax-xogħol. Il-Ministero delle Finanze jinvoka, b'mod partikolari, il-ksur tal-Artikolu 14 tad-DPR Nru 601/1973, minħabba li l-avviż ta' taxxa kien jolqot lill-membru tas-soċjetà kooperattiva, u mhux lill-kooperattiva nnifisha, u li minħabba f'hekk ma kienx meħtieġ li tinkiseb l-opinjoni tal-Ministeru tax-Xogħol.

C — *Il-Kawża C-80/08*

D — *Id-domandi preliminari*

13. L-awtoritajiet fiskali ta' Monfalcone aġġustaw id-dikjarazzjonijiet tad-dħul magħmula minn M. Franchetto għas-snin 1984 sa 1986 minħabba li, bħala membru fis-soċjetà reġistrata taħt id-dritt Taljan Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., li kellha bħala għan it-tkabbir u l-bejgħ ta' molluski, huwa ħadem b'mod indipendenti fis-suq filwaqt li s-soċjetà kooperattiva, li f'isimha kienu ħarġu l-fatturi għax-xiri u bejgħ, kienet tirċievi kummissjoni fuq kull bejgħ għal kull servizz li ngħata, u kienet tqassam iż-żieda fil-prezz lill-membri, minflok tallokahom għar-riżervi previsti għal dan il-għan.

15. Skont il-Corte suprema di cassazione (l-Italja), sabiex tiġi vverifikata l-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tal-vantaġġi fiskali li jibbenefikaw minnhom is-soċjetajiet kooperattivi meta mqabbla mas-soċjetajiet bi skop ta' lukru, għandu jiġi stabbilit jekk il-fatt li l-operaturi kkonċernati jiffrankaw it-taxxa jikkostitwixxix għajnuna illegali mill-Istat li, minħabba l-effett dirett tal-Artikolu 88(3) KE, jinvolvi l-obbligu li l-awtoritajiet nazzjonali, inklużi dawk ġudizzjarji, ma japplikawx id-dispożizzjonijiet nazzjonali kkonċernati kif ukoll l-obbligu li jordnaw ir-rifużjoni tal-għajnuna li tkun ngħatat. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar il-punt dwar jekk l-użu tas-soċjetà kooperattiva tikkostitwixxix abbuż tad-dritt.

16. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Corte suprema di cassazione ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Il-vantaġġi fiskali mogħtija lill-kooperattivi, skont l-Artikoli 10, 11, 12, 13 u 14 tad-DPR [Nru 601/1973], huma kompatibbli mar-regoli tal-kompetizzjoni u, b'mod iktar partikolari, jistgħu jiġu kkunsidrati bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87 [...] KE, partikolarment fid-dawl tal-fatt li s-sistema ta' kontroll u ta' korrezzjoni tal-abbużi prevista mid-[Digriet leġiżlattiv tal-aġent kap tal-Istat Nru 1577 tal-14 ta' Diċembru 1947] mhijiex adegwata?

2) B'mod partikolari, fir-rigward tal-kwistjoni jekk il-vantaġġi fiskali kkontestati jistgħux jiġu kkunsidrati bħala għanjuna mill-Istat, dawn il-miżuri jistgħu jiġu kkunsidrati bħala proporzjonati meta mqabbla mal-għanijiet ta' kooperattiva? Id-deċiżjoni dwar il-proprozjonalità tista' tieħu inkunsiderazzjoni wkoll, minbarra l-miżura individwali, il-vantaġġ mogħti mill-miżuri kollha f'daqqa, flimkien mad-distorsjoni li tirriżulta għall-kompetizzjoni?

3) Għall-għanjiet tar-risposta għad-domandi preċedenti, irid jiġi kkunsidrat il-fatt li s-sistema ta' kontroll ġiet gravament u ulterjorment imdgħajfa mir-riforma tal-liġi tal-kumpanniji, b'mod partikolari fir-rigward tal-kooperattivi li huma biss mutwali b'mod prevalenti u mhux b'mod totali, skont il-liġi Nru 311/2004[?]

4) Indipendentement mill-kwistjoni jekk il-vantaġġi fiskali inkwistjoni jistgħux jiġu kkunsidrati bħala għajnuna mill-Istat, l-użu tal-forma legali ta' kooperattiva, anki jekk ma jkunux involuti frodi jew simulazzjoni, jista' jiġi kkunsidrat bħala abbuż ta' dritt, meta din il-forma tintuża bl-għan esklużiv jew prinċipali li jinkiseb tnaqqis fit-taxxa?"

III — Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

17. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Frar 2008.

18. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn Paint Graphos u Adige Carni, mill-Gvern Taljan, Spanjol u Franċiż kif ukoll mill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej.

19. Paint Graphos, Adige Carni, M. Franchetto, il-Gvern Taljan, Spanjol, Franċiż, il-Kummissjoni kif ukoll l-Awtorità

tas-Sorveljanza EFTA kienu rrappreżentati fis-seduta li nżammet fil-11 ta' Marzu 2010 [6].

IV — Fuq l-ammissibbiltà tad-domandi preliminari

A — *Osservazzjonijiet tal-partijiet*

20. Paint Graphos u Adige Carni kif ukoll il-Gvern Taljan jipproponu lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiddikjara inammissibbli d-domandi preliminari. Skont il-Kummissjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddikjara li ma għandhiex kompetenza sabiex tirrispondi d-domandi preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju.

21. Dan ir-raġunament huwa bbażat, minn naħa, fuq in-nuqqas ta' indikazzjonijiet suffiċjenti f'dak li jikkonċerna l-kuntest ġuridiku u fattwali tal-kawżi prinċipali u, min-naħa l-oħra, fuq motivi ċari dwar ir-rilevanza tad-domandi magħmula. Fil-fatt, il-partijiet jiddubitaw li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja tista' tkun utli għas-soluzzjoni tal-kawżi prinċipali fejn jinvokaw l-intempestività tad-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja kif ukoll in-natura ipotetika, jiġifieri fittizja tagħhom.

22. Fi kwalunkwe każ, skont il-Kummissjoni kif ukoll skont il-Gvern Taljan u Spanjol, l-ewwel tliet domandi huma inammissibbli inkwantu jirreferu għal dispożizzjonijiet nazzjonali li ma japplikawx fil-kuntest tal-kawża prinċipali. Skont il-Kummissjoni, l-istess japplika għar-raba' domanda, minħabba li l-kwistjoni tal-prattiċi intiżi li jittieħed vantaġġ taħt id-dritt Komunitarju ma tqumx inkwantu, f'dan il-każ, il-vantaġġi msemmija joħorġu biss mid-dritt intern, u allura ma japplikax il-prinċipju Komunitarju tal-abbuż tad-dritt.

23. Fl-aħħar nett, tissemma l-problema tal-kompetenza esklużiva tal-Kummissjoni sabiex tiddeċiedi dwar il-kompatibbiltà ta' għajnuna mill-Istat mas-suq komuni. Għaldaqstant, skont il-Kummissjoni, it-tieni domanda hija wkoll inammissibbli.

B — *Evalwazzjoni dwar l-ammissibbiltà tad-domandi magħmula*

24. Preliminarjament, nirrileva li r-rinviji preliminari li saru lill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' din il-proċedura jqajmu problemi kunsiderevoli f'dak li jikkonċerna l-ammissibbiltà tagħhom.

25. L-ewwel nett, il-mod qasir li bih ġew ifformolati d-deċiżjonijiet tar-rinviju la jippermetti li jinġabru d-dettalji tad-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni u

6 — F'anness mal-avviż tas-seduta pubblika, il-partijiet preżenti ntalbu jikkonċentraw l-argumenti tagħhom fuq il-punt dwar jekk, u jekk ikun il-każ, taħt liema kundizzjonijiet, l-eżenzjonijiet fiskali bħalma huma dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali huma suxxettibbli li jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87(1) KE. Il-Gvern Taljan indirizza wkoll l-aspett tal-kawża li jirrigwarda l-għajnuna eżistenti.

lanqas il-fatti tal-kawża prinċipali. Id-dettalji pprovduti mill-qorti nazzjonali u d-diversi dokumenti li ġew ippreżentati mill-partijiet li ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom pjuttost jagħtu sensazzjoni ta' konfużjoni fir-rigward tal-kontenut tad-dritt nazzjonali li jirrigwarda s-suġġett. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ngħatatx informazzjoni preċiża dwar it-tassazzjoni ta' tipi oħra ta' soċjetajiet li ma humiex soċjetajiet kooperattivi, minkejja li din l-informazzjoni hija indispensabbli sabiex tkun tista' ssir evalwazzjoni tax-xebh bejn is-sitwazzjonijiet, li huwa inerenti għall-kunċetti ta' vantaġġ u tas-selettività, elementi li huma kruċjali għall-kunċett ta' għajnuna mill-Istat.

26. Fit-tieni lok, tidher li hija saħansitra iktar inċerta l-eżistenza ta' rabta bejn id-dritt tal-Unjoni u l-kawżi li għandha quddiemha l-qorti tar-rinviju. Fid-dawl tas-suġġett u n-natura tal-kawżi prinċipali, huwa diffiċli li wieħed jifhem b'mod preċiż kif ir-risposta mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja tista' tkun utli għas-soluzzjoni tal-kawżi pendenti quddiem il-qorti tar-rinviju. Fil-fatt, dawn il-kawżi jikkonċernaw il-validità tal-kontrolli magħmula mill-awtoritajiet fiskali filwaqt li d-domandi jirrigwardaw klassifikazzjoni eventwali tal-vantaġġi fiskali fir-rigward tal-Artikolu 87 KE. Barra minn hekk, ninnota li Paint Graphos tippreċiża li l-proċeduri pendenti jirrigwardaw dispożizzjonijiet dwar il-verifika tad-dħul u mhux in-natura jew il-kompatibbiltà tar-rati ta' taxxa mad-dispożizzjonijiet tad-dritt Komunitarju.

27. Barra minn hekk, f'dak li jikkonċerna l-każ ta' M. Franchetto, għandu jiġi kkonstatat li s-suġġett tal-kawża nazzjonali inkwistjoni ma jirrigwardax it-tassazzjoni tas-soċjetà kooperattiva inkwistjoni iżda t-tassazzjoni ta' M. Franchetto b'mod personali. B'kuntrast mad-diċitura tad-domanda preliminari, is-soċjetà kooperattiva li M. Franchetto huwa membru fiha, ma tidhirx li kienet kooperattiva tax-xogħol kif ikkontemplata fl-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973 iżda kooperattiva tal-ħut żgħir irregolata mill-Artikolu 10 tal-imsemmi DPR, li huwa dispożizzjoni li l-portata tagħha ma ġietx spjegata mill-qorti tar-rinviju.

28. Fit-tielet lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-kwistjoni tal-proporzjonalità tal-miżuri nazzjonali meta mqabbla mal-għanijiet tas-soċjetà kooperattiva li jidhru li huma definiti fl-ordni ġuridiku nazzjonali. L-eżami tal-kriterji li jirrigwardaw il-bilanċ bejn l-interessi protetti mill-miżuri fiskali nazzjonali u d-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni jirreferi għall-eżami tal-kompatibbilità tal-għajnuna eventwali mill-Istat mas-suq komuni.

29. Fir-raba' lok, fir-rigward tat-tielet domanda, din tikkostitwixxi pjuttost riflessjoni jew kumment li ma jistax jiġi ttrattat bħala domanda oħra.

30. Fl-aħħar nett, nirrileva li r-raba' domanda li saret, tidħol esklużivament fil-kuntest tad-dritt nazzjonali, u għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex kompetenza sabiex tirrispondi għaliha. Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju tistaqsi fuq ir-rabta bejn l-użu tal-forma ġuridika tas-soċjetà kooperattiva u l-fatt li tiġi ffrankata t-taxxa.

31. Fid-dawl tad-diffikultajiet identifikati b'dan il-mod, huwa biżżejjed li jitfakkar li skont ġurisprudenza stabbilita, ir-rifjut li tingħata deċiżjoni fuq domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt Komunitarju ma għandha ebda rabta mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex għad-dispożizzjoni tagħha l-elementi ta' fatt u ta' liġi meħtieġa sabiex tagħti risposta utli għad-domandi li jkunu sarulha [7].

32. Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju hija obbligata li tindika r-raġunijiet preċiżi li jkunu wassluha sabiex tistaqsi fuq l-interpretazzjoni u l-validità ta' ċerti dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li huwa indispensabbli li l-qorti nazzjonali tagħti minimu ta' spjegazzjonijiet fuq ir-raġunijiet li wassluha tagħżel ċerti dispożizzjonijiet Komunitarji li tagħhom hija tkun qegħda titlob l-interpretazzjoni jew il-validità u fuq ir-rabta li hija tagħmel bejn dawn id-dispożizzjonijiet u l-leġiżlazzjoni nazzjonali li tapplika għall-kawża [8].

33. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex il-ġurisdizzjoni li tiddeċiedi dwar il-kompatibbiltà ta' dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali mar-regoli ta' dritt tal-Unjoni [9]. Hija lanqas ma tista' tiddeċiedi dwar il-kompatibbiltà ta' miżuri ta' għajnuna mill-Istat, jew ta' skema ta' għajnuna mas-suq komuni, inkwantu l-evalwazzjoni tal-kompatibbiltà msemmija taqa' fil-kompetenza esklużiva tal-Kummissjoni, li hija suġġetta għall-istħarriġ tal-qorti tal-Unjoni [10]. Il-Qorti tal-Ġustizzja lanqas ma għandha l-kompetenza tevalwa l-fatti tal-kawża prinċipali jew tapplika r-regoli Komunitarji għal miżuri jew għal sitwazzjonijiet nazzjonali, peress li dawn jaqgħu fil-ġurisdizzjoni esklużiva tal-qorti nazzjonali [11].

34. Fid-dawl ta' dak li ġie espost iktar 'il fuq, id-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja għandhom għalhekk jiġu ddikjarati inammissibbli fit-totalità tagħhom.

35. Madankollu, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja jidhrilha li ma tistax issegwi din il-proposta daqshekk radikali, nipproponi li l-analiżi tikkonċentra dwar l-ewwel domanda preliminari.

36. F'dan ir-rigward, jidher li l-Corte suprema di cassazione bbażat ruħha fuq ipotesi li biha ssostni li anki jekk is-soċjetajiet kooperattivi inkwistjoni kellhom dritt għall-eżenzjonijiet, l-istess soċjetajiet ma setgħux jibbenefikaw mill-vantaġġi inkwistjoni peress li dawn jirrappreżentaw għajnuna mill-Istat li hija illegali.

7 — Sentenzi tas-16 ta' Lulju 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Ġabra p. I-4673, punt 20), kif ukoll tad-19 ta' Novembru 2009, Filipiak (C-314/08, Ġabra p. I-11049, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

8 — Sentenza tad-9 ta' Marzu 2000, EKW u Wein & Co (C-437/97, Ġabra p. I-1157, punt 52).

9 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-26 ta' Jannar 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Ġabra p. I-635, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

10 — Ara s-sentenza tat-23 ta' Marzu 2006, Enirisorse (C-237/04, Ġabra p. I-2843, punt 23).

11 — Ara s-sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (C-451/03, Ġabra p. I-2941, punt 69 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37. Permezz tad-domanda tagħha għal deċiżjoni preliminari u, b'mod partikolari, permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti nazzjonali trid li tħalli f'idejn il-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tanalizza l-kompatibbiltà tad-dispożizzjonijiet tas-sistema fiskali nazzjonali li tirrigwarda s-soċjetajiet kooperattivi mad-dritt tal-Unjoni. F'dan ir-rigward, hija tipprovdi studji twal dwar l-evoluzzjoni tad-dritt fiskali Taljan dwar is-suġġett, li fil-parti l-kbira tagħhom ma japplikawx għall-kawżi prinċipali, fejn hija tagħmel referenza wkoll kemm għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja kif ukoll għad-diversi komunikazzjonijiet tal-Kummissjoni dwar l-applikazzjoni tar-regoli tal-għajnuna mill-Istat għall-miżuri fiskali nazzjonali.

38. Għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex il-kompetenza, skont l-Artikolu 234 KE, li tagħti deċiżjoni preliminari dwar l-interpretazzjoni tar-regoli tad-dritt nazzjonali [12], hija madankollu kompetenti li tagħti lill-qorti tar-rinviju l-elementi ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni li jistgħu jippermettu lill-qorti nazzjonali tevalwa l-kompatibbiltà ta' miżura nazzjonali mal-istess dritt nazzjonali sabiex tiddeċiedi dwar il-kawża li jkollha quddiemha [13]. Fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat, hija tista' b'mod partikolari tagħti lill-qorti tar-rinviju l-elementi ta' interpretazzjoni li jistgħu jippermettulha tistabbilixxi jekk miżura nazzjonali tistax tiġi kklassifikata bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tad-dritt tal-Unjoni [14].

39. F'dan il-każ, b'kunsiderazzjoni għall-elementi ta' liġi u ta' fatt ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, jidhirli li jkun prudenti li jingħad li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha minimu ta' elementi sabiex tkun tista' tagħti deċiżjoni parzjali dwar it-talba għal deċiżjoni preliminari filwaqt li terġa' tiġi fformulata mill-ġdid l-ewwel domanda li saret [15] fis-sens li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi dwar il-kriterji tal-kunċett tal-għajnuna mill-Istat fid-dawl tas-sistema fiskali inkwistjoni. Wara din l-analiżi u fid-dawl tal-elementi mressqa mill-Qorti tal-Ġustizzja, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddeċiedi l-punt dwar jekk il-vantaġġ fiskali eventwali destinat għas-soċjetajiet kooperattivi jistax jikkostitwixxi għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87(1) KE.

40. Barra minn hekk, fil-kuntest ta' dan l-ifformular mill-ġdid, wieħed irid jillimita ruħu għad-dispożizzjonijiet nazzjonali applikabbli għall-kawżi prinċipali. Peress li l-qorti tar-rinviju tikkonferma fit-tliet digrieti tar-rinviju li s-soċjetajiet kooperattivi inkwistjoni huma dawk tal-produzzjoni u tax-xogħol, nipproponi għaldaqstant li l-analiżi tal-ewwel domanda preliminari tkun limitata għall-Artikolu 11 tad-DPR Nru-601/1973.

41. Fl-aħħar nett, ninnota li l-Qorti tal-Ġustizzja indikat espressament li, l-istess bħall-Kummissjoni, il-qrati nazzjonali

12 — Sentenza tas-26 ta' Settembru 1996, Allain (C-341/94, Ġabra p. I-4631, punt 11).

13 — Ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Enirisorse (punt 24), u Transportes Urbanos y Servicios Generales (punt 23).

14 — Ara s-sentenza tal-10 ta' Ġunju 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo (C-140/09, Ġabra p. I-5243, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

15 — Sentenzi tat-8 ta' Marzu 2007, Campina (C-45/06, Ġabra p. I-2089, punt 30); tat-23 ta' Settembru 2008, Bartsch (C-427/06, Ġabra p. I-7245, punt 31), u tal-5 ta' Marzu 2009, Kattner Stahlbau (C-350/07, Ġabra p. I-1513, punt 24).

għandhom kompetenza li jinterpretaw il-kunċett tal-għajnuna mill-Istat [16]. Konsegwentement, peress li l-qorti nazzjonali tidher li għandha dubju dwar l-interpretazzjoni ta' dan il-kunċett, l-istess qorti nazzjonali tista' tirreferi għall-Qorti tal-Ġustizzja. Il-kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja ma tistax madankollu twassal sabiex jitfixkel il-bilanċ tal-kompetenzi mogħtija lill-istituzzjonijiet tal-Unjoni. Fil-qasam tal-analiżi tal-kompatibbiltà, ir-rwol tal-qorti nazzjonali jibqa' inċidentali meta mqabbel mal-kamp ta' intervent tal-Kummissjoni.

V — Osservazzjonijiet preliminari fuq is-soċjetajiet kooperattivi

A — *Fuq il-karatteristiċi tas-soċjetajiet kooperattivi u t-trattament fiskali tagħhom*

42. Is-soċjetajiet kooperattivi huma gruppi ta' persuni fiżiċi jew ġuridiċi mogħnija b'*intuitu personæ* qawwi, li jsegwu prinċipji ta' funzjonament partikolari, fosthom il-prinċipju tal-istruttura u kontroll demokratiku u d-distribuzzjoni ġusta tal-profitti netti tan-negozju [17].

43. Il-partikolarità tas-soċjetajiet kooperattivi tidher fil-kunċett tal-vantaġġ mutwalistiku li jista' jintlaħaq permezz ta' żewġ tekniki distinti, jiġifieri dik tal-vantaġġ immedjat jew dik tal-vantaġġ pospost, jiġifieri r-rifużjoni. Fis-soċjetajiet kooperattivi huwa possibbli wkoll li ssir distinzjoni bejn id-dħul li jsir mill-attività mal-membri u dak li jsir mill-kummerċ ma' terzi persuni [18].

44. Fil-kuntest tal-attivitajiet tas-soċjetà kooperattiva mal-membri, id-dħul jitqassam bejn il-membri f'żewġ fażijiet. Il-vantaġġ immedjat jittieħed permezz ta' tnaqqis marbut mal-prezz imħallas jew permezz ta' skont li jittieħed fuq l-akkwist ta' oġġett mill-membru. Il-vantaġġ pospost jittieħed permezz ta' rifużjoni li hija somma li titqassam perjodikament minn soċjetà lill-membri tagħha, proporzjonalment skont ir-relazzjonijiet mal-kooperattiva u l-kapital sottoskritt.

45. Is-sistema fiskali prevista għas-soċjetajiet kooperattivi hija marbuta strettament mal-istruttura tal-kapital tagħhom u mas-sistema ekonomika li tkun ibbażata fuqha. B'hekk ikun jista' jiġi dedott li dawn is-soċjetajiet

16 — Sentenza tat-22 ta' Marzu 1977, Steinike & Weinlig (78/76, Ġabra p. 595, punt 14); tal-21 ta' Novembru 1991, Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires u Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, Ġabra p. I-5505, punt 10), tal-11 ta' Lulju 1996, SFEI *et* (C-39/94, Ġabra p. I-3547, punt 49), kif ukoll is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, Ġabra p. I-9957, punt 39).

17 — C. Cathiard, "La société coopérative européenne", *La semaine juridique. Entreprise et affaires.* Nru. 1 (2009), p. 34 sa 50.

18 — A. Bassi, *Le società cooperative*, UTET, Turin, 1995, p. 30.

joperaw f'kuntest ġuridiku u ekonomiku għalihom stess.

46. Il-kwistjoni kumplessa tat-trattament fiskali tad-dħul tas-soċjetajiet kooperattivi hija murija bid-diversità tas-soluzzjonijiet adottati fid-diversi Stati Membri [19]. Fid-duttrina ġie rilevat li din l-"eteroġeneità" fiskali tirrifletti l-"eteroġeneità" ċivili u tidher li hija neċessarja sabiex jintlaħqu l-għanijiet li, minkejja l-evoluzzjoni kompetittiva li għaddew minnha s-soċjetajiet kooperattivi, jibqgħu distinti mis-soċjetajiet li għandhom skop ta' lukru [20].

47. Għaldaqstant, f'ċerti sistemi nazzjonali s-soċjetajiet kooperattivi japplikaw ir-regoli ġenerali tat-tassazzjoni tas-soċjetajiet [21]. Stati Membri oħra japplikaw metodu ta' eżenzjoni li jittraduċi ruħu, minn naħa, f'sistema "ta' trasparenza" li hija bbażata fuq il-fatt li r-riżultati miksuba mill-kooperattiva jiġu mgħoddija lill-membri, u min-naħa l-oħra, fuq il-fatt li jiġu eżentati biss ir-riżultati tal-operazzjonijiet li jsiru mal-membri, fejn dawn ikunu obbligati jħallsu t-taxxa fuq id-dħul li jitqassmilhom fuq livell personali [22]. Ċerti sistemi nazzjonali jippermettu tnaqqis tar-rifużjoni tal-bażi taxxabbli tat-taxxa [23]. Fl-aħħar nett, teżisti l-possibbiltà li l-benefiċċji mqassma lill-membri jiġu ttrattati bħala dividendi filwaqt li japplikawlhom ukoll rata ta' taxxa iktar baxxa [24].

48. Spiss, il-metodu ta' tassazzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi jintrabat mal-obbligu li dawn isegwu komportament stabbilit għall-kooperattivi. Fin-nuqqas li jsegwu dan ir-rekwiżit, huma jkollhom isofru konsegwenzi fiskali serji. Għaldaqstant, ma huwiex dejjem possibbli li jiġu identifikati d-differenzi bejn il-prinċipji li jirregolaw it-tassazzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi u t-tassazzjoni tal-kumpanniji b'kapital azzjonarju inġenerali, sabiex ikun jista' jiġi kkonstatat jekk dawn id-differenzi humiex ibbażati fuq l-għan li jiġu ffavoriti l-kooperattivi jew fuq in-natura partikolari tagħhom [25].

49. Fl-Italja, is-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol żviluppaw minn naħa, bħala forma ta' kooperazzjoni bejn in-nies tas-sengħa - l-ewwel waħda

19 — Għal preżentazzjoni dwar it-tassazzjoni tal-kooperattivi fl-Istati Membri tal-Unjoni Ewropea tat-tnax ara B. Stracke, *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 — R. Lolli, "Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation", *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Lussemburgu, 2009, p. 89.

21 — M.P. Alguacil Marí, "Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato", *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), p. 51 sa 79. F'dan il-grupp l-awtur jinkludi l-Irlanda u l-parti l-kbira tal-kooperattivi fl-Awstrija u fil-Greċja.

22 — M.P. Alguacil Marí, iċċitat iktar 'il fuq, jinkludi f'din il-kategorija, b'mod partikolari, ir-Repubblika Portugiża f'dak li jikkonċerna l-kooperattivi tal-konsumaturi, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika Ellenika f'dak li jikkonċerna l-kooperattivi tal-agrikoltura u r-Repubblika Taljana f'dak li jikkonċerna l-kooperattivi tal-agrikoltura u tas-sajd.

23 — M.P. Alguacil Marí, iċċitat iktar 'il fuq, jindika, b'mod partikolari, lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju tad-Danimarka, ir-Repubblika tal-Finlandja u r-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq.

24 — Alguacil Marí, M.P, iċċitat iktar 'il fuq, jindika f'dan il-grupp, b'mod partikolari, lir-Repubblika Portugiża u lir-Renju ta' Spanja.

25 — Ara L. Mannio, *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, p. 73.

twieldet fl-1855 bejn il-produtturi tal-ħġieġ f'Altare - u min-naħa l-oħra, bħala forma ta' organizzazzjoni li tiġbor lill-ħaddiema tal-id mingħajr kwalifiki partikolari. Dawn tal-aħħar inħolqu - l-ewwel waħda fl-1883 f'Ravenna - sabiex itejbu l-aċċess għall-impjieg tal-membri li kienu qegħdin isofru l-qgħad strutturali jew staġjonali, fuq kollox oriġinarjament fil-kuntest tal-kostruzzjoni u bini iżda iktar reċenti fil-kuntest ta' attivitajiet pjuttost varji. F'dan ir-rigward ninnota li, fl-Italja, teżisti differenza bejn il-kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol imqabbda fis-settur agrikolu jew tas-sajd, u l-kooperattivi l-oħra tal-produzzjoni u tax-xogħol [26].

50. F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li fir-rigward tad-dispożizzjonijiet li kienu japplikaw meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali fl-ordinament ġuridiku Taljan, l-impriżi kooperattivi kienu jibbenefikaw minn eżenzjonijiet totali jew parzjali mit-taxxi kollha bl-iskop li jintlaħaq għan ekonomiku speċifiku, li l-Artikolu 45 tal-Kostituzzjoni Taljana kien jirrikonoxxi minħabba l-funzjoni soċjali u n-natura mutwalistika tal-kooperazzjoni.

51. Għandu jingħad li skont l-Artikolu 26 tad-Digriet Leġiżlattiv tal-kap provviżorju tal-Istat Nru 1577 tal-14 ta' Diċembru 1947 (iktar 'il quddiem "Basevi"), il-kwalitajiet marbuta mal-mutwaliżmu kienu meqjusa li ġew sodisfatti jekk fl-istatuti tas-soċjetà kooperattiva jkun hemm il-klawżoli segwenti. L-ewwel nett, il-projbizzjoni kontra t-tqassim ta' dividendi ogħla mir-rata ta' interessi legali li tapplika għall-kapital effettivament imħallas, it-tieni nett, il-projbizzjoni kontra t-tqassim tar-riżerva bejn il-membri matul il-ħajja tas-soċjetà u, it-tielet nett, id-devoluzzjoni fil-każ ta' xoljiment tas-soċjetà, tal-assi kollha minbarra l-kapital imħallas u d-dividendi eventwali, għal finijiet ta' utilità pubblika ta' natura mutwalistika.

52. Kif tenfasizza l-qorti tar-rinviju, is-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol huma kkaratterizzati bir-rwol tal-membru imprenditur jew impjegat. Fil-każ tal-kooperattivi msemmija, bħal f'dan il-każ, il-membri jwettqu l-attività professjonali tagħhom fi ħdan il-kooperattivi u l-eċċess prodott minħabba xogħolhom jista' jerġa' jitqassam bħala suppliment mar-remunerazzjoni [27].

53. Skont l-informazzjoni pprovduta mill-partijiet li ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom f'din il-proċedura, il-bażi taxxabbli tas-soċjetà kooperattiva tiġi stabbilita

26 — Dwar l-istorja tal-kooperattivi tal-produtturi u tax-xogħol fl-Italja, ara W. Klingberg, iċċitat iktar 'il fuq, p. 21 sa 27. Il-leġiżlazzjoni adottata fl-1911 kienet tipprovdi sistema speċjali li tikkonċerna t-tqassim tal-eċċess tas-soċjetajiet kooperattivi tal-produtturi u tax-xogħol li xtaqu jipparteċipaw fix-xogħlijiet pubbliċi. *Ibidem* p. 123 u 124.

27 — Skont Stracke, l-għan tal-kooperattivi ta' produtturi u tax-xogħol tipiċi tal-Istati Membri tal-Ewropa ta' Isfel huwa li jtejbu l-aċċess għall-impjieg tal-membri. It-trattament fiskali speċifiku tagħhom jieħu ħsieb li jippromwovi d-dewmien ta' dawn il-kooperattivi permezz tat-tiġmigħ tal-kapital komuni tal-kooperattiva. Ara B. Stracke, iċċitat iktar 'il fuq, p. 46.

bl-istess mod bħall-bażi taxxabbli ta' soċjetà li ma hijiex kooperattiva. Fil-prinċipju, hija tikkonsisti f'rata ta' profitt nett li jirriżulta f'sena finanzjarja tal-impriża. Għandu jingħad ukoll li mill-fajl jirriżulta li s-soċjetajiet kollha għandhom id-dritt inaqqsu r-remunerazzjoni mħallsa mid-dħul taxxabbli tagħhom.

54. Fl-aħħar nett, nirrileva li lil hinn mill-problema mqajma mid-domanda preliminari, it-tassazzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi ġiet diskussa mill-partijiet minn aspett iktar wiesa' minn dak li jirrigwarda l-eżenzjonijiet li jissemmew fl-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973. Jidher li l-Kummissjoni biddlet il-pożizzjoni tagħha fis-seduta meta mqabbla mal-pożizzjoni li ħadet fl-osservazzjonijiet bil-miktub, u qajmet il-kwistjoni dwar il-fatt li fid-dritt Taljan ir-riżervi indiviżibbli tas-soċjetajiet kooperattivi ma jintaxxawhomx.

55. F'dan ir-rigward, nirrileva li f'dak li jikkonċerna s-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol, din il-kwistjoni ma tkunx ta' rilevanza ħlief jekk il-kooperattiva kkonċernata ma setgħetx tibbenefika mill-eżenzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali. F'dan il-każ, l-evalwazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja għandha, fl-opinjoni tiegħi, tkun limitata għall-kwistjoni dwar jekk l-eżenzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973 għas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol jistgħux jissodisfaw il-kriterji tal-kunċett tal-għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87(1) KE.

B — *Fuq l-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973*

56. Skont l-Artikolu 11(1) tad-DPR Nru 601/1973, l-eżenzjoni fuq id-dħul tingħata lill-kumpanniji sakemm l-ammont tar-remunerazzjonijiet ma jkunx inqas minn 60 % tal-ammont globali tal-ispejjeż l-oħra kollha, ħlief għal dawk l-ispejjeż li jirrigwardaw il-materja prima u l-provvisti. Għaldaqstant, din l-eżenzjoni hija suġġetta għall-possibbiltà li tiġi stabbilita r-relazzjoni bejn il-kontribuzzjoni riżultanti mix-xogħol tal-membri u dik tal-fatturi l-oħra tal-produzzjoni - bħalma huma l-kapital u x-xogħol ta' terzi -, inkluż l-ispejjeż ġenerali u l-ispejjeż tal-beni u tat-tagħmir. Id-definizzjoni ta' dan il-parametru tippermetti li jkun hemm kontroll bejn ir-remunerazzjonijiet effettivament imħallsa u l-ammont globali tal-ispejjeż l-oħra kollha tas-soċjetà kooperattiva [28]. Fil-każ li l-ammont tar-remunerazzjonijiet ikun bejn is-60 % u l-40 %, it-taxxi msemmija jitnaqqsu bin-nofs [29].

57. Barra minn hekk, it-tnaqqis fiskali previst fl-Artikolu 11(1) tad-DPR Nru 601/1973 ma japplikax ħlief meta l-kumpanniji jkunu jissodisfaw il-kundizzjonijiet fl-Artikolu 23 tal-liġi Basevi msemmija iktar 'il fuq.

28 — G. Stillitani, "La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali", *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. Ara wkoll B. Stracke, iċċitat iktar 'il fuq, p. 180 u 181.

29 — Matematikament dan jikkorrispondi għal eżenzjoni ta' 50 % tad-dħul.

58. L-Artikolu 11(3) tad-DPR Nru 601/1973, jipprovdi għal tnaqqis tad-dħul tal-kumpannija bl-ammonti mħallsa lill-membri impjegati bħala suppliment mal-pagi tagħhom u dan sal-ammont tal-pagi bażiċi miżjud b'20 % peress li dawn l-ammonti jixbhu r-rifużjonijiet, jiġifieri l-vantaġġi mutwalistiċi posposti li jkunu ser igawdu minnhom il-membri. Fid-duttrina Taljana, ġie osservat għalhekk li dan it-tnaqqis ma jintroduċix deroga mis-sistema komuni ta' tassazzjoni tal-kumpanniji u tal-entitajiet kummerċjali [30].

59. Fil-fehma tiegħi, l-imsemmija dispożizzjoni tistabbilixxi limitazzjoni għall-possibbiltà li l-eċċess tas-soċjetà kooperattiva jitqassam lill-membri fil-forma ta' supplimenti mar-remunerazzjoni li jistgħu jitnaqqsu mid-dħul taxxabbli tagħha.

60. Għaldaqstant, kif ippreċiża l-Gvern Taljan fis-seduta, il-membru jirċievi remunerazzjoni għax-xogħol ipprovdut lis-soċjetà u dak id-dħul huwa suġġett għat-taxxa progressiva fuq id-dħul. L-ammonti mħallsa lill-membri bħala supplimenti mar-remunerazzjoni tagħhom jistgħu jitnaqqsu mid-dħul għall-finijiet tat-taxxa inkwantu dawn huwa dħul li jixbah lil dak ta' ħaddiem impjegat. Fil-fatt, dawn jiġu ntaxxati f'idejn il-ħaddiem membru [31].

30 — F. Pistolesi, "Le agevolazioni fiscali per le cooperative", *TributImpresa* Nru 3/2005.

31 — Mill-Artikolu 50 tat-Test uniku tat-taxxi diretti (Testo Unico del 22/12/1986 nru 917) jirriżulta li r-remunerazzjoni li jirċievu l-ħaddiema membri tal-kooperattivi ta' produtturi u tax-xogħol titqies bħala dħul minn impjieg sal-ammont tal-pagi bażiċi miżjud b'20 %.

VI — Fuq il-klassifikazzjoni tas-sistema fiskali bħala għajnuna mill-Istat

A — *Fuq il-kriterji ġenerali tal-kunċett ta' għajnuna mill-Istat*

61. Il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87(1) KE jkopri mhux biss benefiċċji pożittivi bħalma huma sussidji iżda wkoll interventi li, taħt forom differenti, inaqqsu l-piżijiet li normalment jaqgħu fuq il-baġit ta' impriża u li, għalhekk, għalkemm ma humiex sussidji fis-sens strett tal-kelma, huma tal-istess natura u għandhom effetti identiċi [32].

62. Minn dan jirriżulta li miżura li biha l-awtoritajiet pubbliċi jagħtu lil ċerti impriżi eżenzjoni fiskali li, minkejja li ma tinvolvix trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, tqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli minn dawk li jħallsu t-taxxi, tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87(1) KE [33].

32 — Sentenzi tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Ġabra p. I-8365, punt 38); tal-20 ta' Novembru 2003, GEMO (C-126/01, Ġabra p. I-13769, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata); tal-15 ta' Lulju 2004, Spanja vs Il-Kummissjoni (C-501/00, Ġabra p. I-6717, punt 90 u l-ġurisprudenza ċċitata); tal-15 ta' Diċembru 2005, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-66/02, Ġabra p. I-10901, punt 77); kif ukoll tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, Ġabra p. I-5479, punt 86).

33 — Sentenzi tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Ġabra p. I-877, punt 14), u L-Italja vs Il-Kummissjoni, ċċitata iktar 'il fuq (punt 78).

63. Għal dak li jikkonċerna s-soċjetajiet kooperattivi, kif jirriżulta mill-komunikazzjoni tal-Kummissjoni, tat-23 ta' Frar 2004 [34], ċerti Stati Membri (fosthom ir-Repubblika Taljana) jsostnu li r-restrizzjonijiet inerenti għan-natura speċifika tal-kapital tal-kooperattiva jeħtieġu trattament fiskali partikolari. Il-Kummissjoni stiednet għalhekk lill-Istati Membri sabiex jirrispettaw il-prinċipju li l-protezzjoni jew il-vantaġġi mogħtija lil xi tip ta' entità partikolari għandhom ikunu proporzjonati għall-eżiġenzi ġuridiċi, għall-valur miżjud soċjali jew għal-limitazzjonijiet inerenti għal dik it-tip ta' entità u ma għandhomx iwasslu għal kompetizzjoni żleali.

64. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet diversi drabi li l-finalità mixtieqa mill-interventi tal-Istat ma hijiex biżżejjed sabiex teżentahom għalkollox mill-kwalifika ta' "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 87 KE [35]. Fil-fatt, l-Artikolu 87(1) KE ma jiddistingwix skont il-kawżi jew l-għanijiet tal-interventi tal-Istat, iżda jiddefinixxihom skont l-effetti tagħhom [36].

65. L-applikazzjoni ta' din l-interpretazzjoni pjuttost sempliċi ma tonqosx milli tqajjem diffikultajiet fil-kuntest tat-tassazzjoni tal-impriżi li għandhom forom ġuridiċi differenti. F'dak li jikkonċerna l-impriżi żgħar jew medji, l-attivitajiet kważi simili jistgħu jitwettqu permezz ta' soċjetà bejn persuni [37], permezz ta' kumpannija b'kapital azzjonarju bi skop ta' lukru [38], permezz ta' soċjetà kooperattiva kif ukoll permezz ta' impriża individwali mingħajr personalità ġuridika.

66. F'dan ir-rigward, nosserva li għalkemm it-tipi ta' forom ġuridiċi tal-impriżi huma bejn wieħed u ieħor paragunabbli bejn l-Istati Membri, jeżistu varjazzjonijiet importanti li jikkonċernaw, b'mod partikolari, il-kunċett tal-personalità ġuridika, jew il-kapaċità ġuridika [39] tal-impriżi.

67. It-tassazzjoni tad-diversi forom ġuridiċi tista' tibbaża ruħha fuq il-prinċipju klassiku tat-tassazzjoni doppja fejn id-dħul iġġenerat mill-attività ekonomika jiġi ntaxxat fir-rigward tal-impriża u fir-rigward tal-proprjetarju. Min-naħa l-oħra, fis-sistemi tat-tassazzjoni unika, id-dħul kollu ta' dik l-attività jiġi ntaxxat jew f'idejn l-impriża, fejn id-dħul imqassam lill-membri jkun eżenti mit-taxxa, jew f'idejn il-membru, fejn

34 — Komunikazzjoni tal-Kummissjoni lill-Kunsill, lill-Parlament Ewropew, lill-Kumitat Ekonomiku u Soċjali Ewropew u lill-Kumitat tar-Reġjuni dwar il-promozzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi fl-Ewropa COM(2004) 18 finali.

35 — Sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, Ġabra p. I-10505, punt 84 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 — Sentenza British Aggregates vs Il-Kummissjoni, iċċitata iktar 'il fuq (punt 85).

37 — Soċjetà f'isem kollettiv, soċjetà in akkomandita.

38 — Kumpannija ta' responsabbiltà limitata jew kumpannija anonima/b'azzjonijiet.

39 — Id-dritt Taljan jidher li jagħmel distinzjoni bejn is-"suġġettività ġuridika" u l-"personalità ġuridika". Ara P.P. Magrini, *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, Munich, 2004, p. 8.

l-impriża ma tkunx intaxxata. Naturalment, jeżistu diversi varjanti li jinkludu ċerti aspetti minn dawn il-mudelli.

68. Għaldaqstant, fl-identifikazzjoni tal-kunċetti fundamentali tal-vantaġġ u tas-selettività fil-kuntest tal-għażliet li għamel il-leġiżlatur nazzjonali meta adotta d-dispożizzjonijiet tad-dritt fiskali, jeżisti ċertu perikolu ta' ċarezza kunċettwali apparenti li, fir-realtà, jista' jrendi iktar diffiċli l-analiżi tal-problema inkwistjoni.

69. Fuq kollox, nixtieq inżid ngħid li l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni li tirrigwarda n-natura jew l-iskema ġenerali tas-sistema fiskali jidhirli li hija rilevanti kemm f'dak li jikkonċerna l-analiżi tal-kunċett ta' vantaġġ kif ukoll dak tas-selettività.

70. Fil-fatt, fiż-żewġ każijiet imsemmija hemm eżami ta' trattament differenti li jkun jeżisti f'sistema fiskali fid-dawl ta' sitwazzjoni ipotetika fejn ma jkunx jeżisti dan it-trattament, inkluż l-evalwazzjoni tal-portata u tar-raġunijiet ta' dik l-għażla tal-leġiżlatur nazzjonali. Għal raġunijiet ta' ekonomija fil-preżentazzjoni tiegħi, iddeċidejt li nittratta l-kwistjoni dwar l-eżistenza ta' vantaġġ mill-aspett pjuttost formali u li niddiskuti l-karatteristiċi li, minnhom innifishom, jistgħu wkoll ipoġġu f'dubju l-eżistenza ta' vantaġġ fis-sens ekonomiku, fil-kuntest tas-selettività.

B — *Fuq il-vantaġġ*

71. Għandu jiġi kkonstatat li l-vantaġġ fis-sens tal-Artikolu 87(1) KE ma jkunx jeżisti ħlief meta l-miżura tipprovdi għal tnaqqis tal-piż fiskali meta mqabbla mas-sitwazzjoni normali prevista fis-sistema fiskali. Il-kunċett fundamentali sabiex jiġi stabbilit il-vantaġġ fil-kuntest ta' sistema fiskali, huwa allura dak tas-sistema ġenerali tat-tassazzjoni [40].

72. F'dan il-kuntest, sabiex jiġi stabbilit jekk hemmx vantaġġ, għandu jiġi identifikat il-livell ġenerali ta' tassazzjoni li għaliha huma suġġetti l-persuni ġuridiċi f'sistema fiskali nazzjonali. Peress li dan l-eżerċizzju huwa partikolarment kumpless, irid isir paragun bejn is-sitwazzjoni tal-impriża benefiċjarja fil-konfront ta' oħrajn li jinsabu, fir-rigward tal-għan li l-miżura kkonċernata tfittex li tilħaq, f'sitwazzjoni fattwali u ġuridika paragunabbli [41].

73. Fuq kollox, għandha ssir distinzjoni fuq livell kunċettwali bejn il-vantaġġ pur u l-vantaġġ reali. Fil-fatt, minkejja l-identifikazzjoni ta' ċertu tip ta' vantaġġ, pereżempju fil-forma ta' tnaqqis fiskali, għandu jiġi eżaminat jekk dan huwiex

40 — P. Rossi-Macanico, "The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures", *EC tax review*, vol. 16 (2007), nru 2, p. 90-103, p. 91.

41 — F'dan is-sens ara s-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ċċitata iktar 'il fuq (punt 41); tad-29 ta' April 2004, GIL Insurance *et* (C-308/01, Ġabra p. I-4777, punt 68 u l-ġurisprudenza ċċitata), kif ukoll tat-3 ta' Marzu 2005, Heiser (C-172/03, Ġabra p. I-1627, punt 40).

mezz sabiex teskludi l-applikazzjoni ta' dispożizzjoni fiskali favur dispożizzjoni oħra. Bħala eżempju, l-eżenzjoni fiskali tista' twassal sabiex ċerta attività tkun intaxxata b'sistema oħra [42]. Il-benefiċċju fiskali jista' jkun ukoll ibbilanċjat jew ġustifikat bl-obbligi li jirriżultaw mill-istruttura ġuridika ta' ċertu tip ta' persuni ġuridiċi, ħaġa li ma tieħux in-natura ta' vantaġġ fis-sens ekonomiku [43].

74. F'dan il-każ, l-Artikolu 11(1) tad-DPR Nru 601/1973 jeżenta d-dħul taxxabbli ta' soċjetà kooperattiva tal-produzzjoni u tax-xogħol b'mod totali jew parzjali, skont l-importanza tax-xogħol tal-membri fil-ġenerazzjoni tal-valur ekonomiku fil-kuntest tal-attivitajiet tas-soċjetà msemmija. Il-portata tal-eżenzjoni tiġi stabbilita b'mod approssimattiv. Id-dispożizzjoni msemmija iktar 'il fuq ma tirregolax it-tnaqqis tar-remunerazzjonijiet tal-membri li jridu effettivament jitħallsu peress li t-tnaqqis imsemmi joħroġ mid-dispożizzjonijiet ġenerali li jirregolaw il-kalkolu tad-dħul taxxabbli ta' persuna ġuridika.

75. Konsegwentement, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tagħżel li tieħu approċċ formali, ma hemmx dubju li l-eżenzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi vantaġġ. B'deroga mir-regola li tapplika b'mod ġenerali għall-persuni ġuridiċi, id-dħul taxxabbli tas-soċjetajiet kooperattivi kkonċernati huwa eżentat.

76. Madankollu, jiena nistaqsi jekk tali approċċ formali huwiex ġustifikat mill-aspett tal-analiżi tal-effetti ekonomiċi tad-dispożizzjoni inkwistjoni.

77. Fil-fatt, ma hemmx għalfejn jingħad li hu impossibbli li wieħed japplika l-istess regoli għad-diversi tipi ta' soċjetajiet mingħajr ma jkunu saru ċerti preżunzjonijiet arbitrarji dwar it-tassazzjoni tal-fatturi ekonomiċi li jikkontribwixxu għall-ħolqien tad-dħul. Fil-kuntest tal-politika fiskali, l-Istati Membri jibbenefikaw minn marġni ta' diskrezzjoni wiesa' f'dak li jikkonċerna l-għażla u l-portata tat-tassazzjoni tal-fatturi ta' produzzjoni [44].

42 — Dan jidher li kien il-każ tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 10 tad-DPR Nru 601/1973 fir-rigward tal-attivitajiet agrikoli. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-kitbiet ta' Paint Graphos, skont ir-regoli ġenerali għall-iffissar tal-IRES, id-dħul effettiv tas-soċjetajiet kooperattivi huwa kompletament intaxxat. Minn dan isegwi li l-bidwi li jieħu l-prodotti tiegħu lill-kooperattiva jibqa' suġġett għat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi skont id-dħul mill-valur mill-art, minħabba s-sempliċi fatt li huwa għandu art agrikola, bħal kull bidwi ieħor, u li iktar minn hekk, il-kooperattiva — u permezz tagħha, il-membru — tibqa' suġġetta għall-IRES fuq id-dħul li jirriżulta mit-trasformazzjoni, mill-bejgħ eċċ tal-prodotti tagħha, filwaqt li l-bidwi indipendenti ma jħallas ebda taxxa fuq dan it-tip ta' dħul. Il-funzjoni tal-eżenzjoni inkwistjoni għalhekk hija li terġa' tibbilanċja t-trattament differenti, li — kieku ma jiġix ibbilanċjat — jiskoraġġixxi kompletament l-użu tal-forma tal-kooperattiva bħala mod ta' assoċjazzjoni bejn il-bdiewa. Nosserva wkoll li t-tassazzjoni tas-soċjetajiet ta' persuni spiss hija rregolata mill-prinċipju tat-trasparenza msemmi iktar 'il fuq, li bih is-soċjetà hija eżentata mit-taxxa iżda d-dħul tagħha jiġi ntaxxat f'idejn il-membri indipendentement mill-fatt dwar jekk id-dħul ikunx tqassam jew le.

43 — P. Rossi-Macanico, iċċitat iktar 'il fuq, p. 92 u 93. L-awtur ikkonstata li d-distinzjonijiet inklużi fil-loġika tas-sistema fiskali mhumiex eċċezzjonijiet u, konsegwentement, ma jikkostitwixxux vantaġġi li jridu jiġu ġġustifikati.

44 — Jiena tal-opinjoni li dan il-marġni ta' diskrezzjoni jeżisti, pereżempju, f'dak li jikkonċerna l-klassifikazzjoni ta' ċerti partijiet mid-dħul tal-proprjetarju/membru ta' impriża bħala dħul mix-xogħol jew mill-kapital, jew f'dak li jikkonċerna l-adozzjoni ta' skali differenti ta' tassazzjoni.

78. Madankollu, mil-lat ekonomiku, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 11(1) tad-DPR Nru 601/9173 ma jidhirlix li tikkostitwixxi vantaġġ kif previst fl-Artikolu 87(1) KE. Fil-fatt, jirriżulta mill-proċess li s-sistema ġenerali ta' tassazzjoni tal-persuni ġuridiċi, ħlief għal ċerti eċċezzjonijiet, ma hijiex intiża li tapplika għas-soċjetajiet skont il-prinċipju mutwalistiku. Jidhirli li meta r-regoli ġenerali dwar it-tassazzjoni ta' persuni ġuridiċi japplikaw għas-soċjetajiet kooperattivi, l-istess regoli huma intiżi li jirregolaw l-elementi rilevanti sabiex tiġi stabbilita l-bażi taxxabbli u l-kalkolu tad-dħul taxxabbli. Madankollu, it-tassazzjoni definittiva hija suġġetta għal dispożizzjonijiet derogatorji li japplikaw jew għall-kooperattivi kollha jew għall-kooperattivi ta' ċerti tipi inkella ta' ċerti setturi. Għaldaqstant, is-sistema ġenerali ma tistax tapplika kollha kemm hi għal soċjetà kooperattiva ħlief meta l-istess soċjetà ma tkunx issodisfat il-kriterji li joħorġu mid-dispożizzjonijiet stretti li jikkonċernaw in-natura mutwalistika tagħha; fi kliem ieħor meta hija ma aġġixxietx bil-mod tal-kooperattivi.

C — *Fuq is-selettività*

79. L-Artikolu 87(1) KE jipprojbixxi l-għajnuna mill-Istat li "tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi", jiġifieri l-għajnuna selettiva. Sabiex tiġi evalwata s-selettività ta' miżura, għandu jiġi eżaminat jekk, fil-kuntest ta' sistema legali partikolari, din il-miżura tikkostitwixxix vantaġġ għal ċerti impriżi meta mqabbla ma' oħrajn li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ġuridika simili [45]. Il-kundizzjoni tas-selettività tagħmel parti mill-kunċett ta' għajnuna mill-Istat [46].

80. Minkejja ġurisprudenza abbundanti ħafna, il-kunċett tas-selettività ma ngħatax interpretazzjoni uniformi, b'mod partikolari, f'dak li jikkonċerna l-miżuri fiskali.

81. Hekk kif jirriżulta mill-komunikazzjonijiet tal-Kummissjoni, il-fatt li ċerti impriżi jew ċerti setturi, iktar minn oħrajn, jibbenefikaw minn xi wħud minn dawn il-miżuri fiskali mhux neċessarjament ifisser li l-istess miżuri fiskali jidħlu mbagħad fil-kamp ta' applikazzjoni tar-regoli tal-kompetizzjoni fil-qasam tal-għajnuna mill-Istat [47]. Il-miżuri jistgħu, min-naħa l-oħra, jirriżultaw li huma selettivi mingħajr ma

45 — Ara s-sentenza British Aggregates vs Il-Kummissjoni, iċċitata iktar 'il fuq (punt 82).

46 — Sentenza tas-6 ta' Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni (C-88/03, Ġabra p. I-7115, punt 54).

47 — Avviż [Komunikazzjoni] tal-Kummissjoni, tal-10 ta' Diċembru 1998, dwar l-applikazzjoni tar-regoli ta' għajnuna tal-istat għall-miżuri relatati mat-tassazzjoni tan-negozju dirett (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti; Kapitolu 8, Vol. 1, p. 277: "Għaldaqstant, miżuri disinjati sabiex inaqqsu t-tassazzjoni fuq xogħol għad-ditti kollha għandhom relattivament effett akbar fuq industriji bażati fuq xogħol minn industriji bażati fuq kapital, mingħajr ma neċessarjament jikkostitwixxu għajnuna ta' l-Istat. Bl-istess mod, huma inċentivi fuq taxxa għall-ambjent, għall-R&D jew għall-investiment ta' taħriġ li jiffavorixxu biss id-ditti li għandhom din ir-responsabbiltà ta' investiment, iżda għal darb'oħra mhux neċessarjament jikkostitwixxu għajnuna ta' l-Istat".

jkunu formalment limitati għal ċerti setturi [48]. Għaldaqstant, il-miżuri miftuħin għas-setturi kollha jistgħu madankollu jkunu kklassifikati bħala selettivi meta l-kundizzjonijiet għall-eliġibbiltà ta' dawn il-miżuri jillimitaw, fil-fatt, in-numru ta' benefiċjarji potenzjali [49].

82. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza, minn naħa, l-għajnuna fil-forma ta' programm ta' għajnuna tista' tolqot settur ekonomiku sħiħ u taqa' madankollu taħt l-Artikolu 92(1) tat-Trattat KE [li, wara emenda, sar l-Artikolu 87(1) KE] u, min-naħa l-oħra, miżura intiża li teżenta b'mod parzjali l-impriżi ta' settur industrijali partikolari mill-pożijiet finanzjarji li jirriżultaw mill-applikazzjoni normali ta' sistema ġenerali ta' benefiċċji soċjali, mingħajr ma din l-eżenzjoni tkun ġustifikata minħabba n-natura jew l-iskema ta' din is-sistema, għandha titqies bħala għajnuna [50].

83. Skont it-termini tal-Artikolu 87(1) KE kull għajnuna li tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi hija inkompatibbli mas-suq komuni. Madankollu, it-Trattat ma jgħid xejn dwar dak li jikkonċerna l-kriterju tal-forma ġuridika tal-persuna ġuridika.

84. Ċertament, l-użu ta' ċertu tip ta' persuna ġuridika jista' jkun partikolari għal xi settur partikolari jew għal xi impriża partikolari. F'dan il-każ, il-kriterji dwar il-forma tal-persuna ġuridika u l-kriterji tat-Trattat li taħthom huma projbiti l-miżuri li jiffavorixxu ċerti impriżi jew ċerti setturi, jgħaqqdu jew pjuttost huma bbażati wieħed fuq l-ieħor [51].

85. Fil-kawża li wasslet għas-sentenza Cassa di Risparmio di Firenze *et* [52] il-Kummissjoni sostniet li, il-fatt li l-liġi nazzjonali tivvantaġġja ċerti impriżi skont il-forma ġuridika tagħhom (fondazzjonijiet jew persuni ġuridiċi tad-dritt pubbliku) kif ukoll ċerti setturi speċifiċi (edukazzjoni, saħħa pubblika, eċċ) li joperaw fihom, l-istess liġi nazzjonali kienet tissodisfa *prima facie* l-kriterju tas-selettività.

86. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li l-miżura inkwistjoni ma tapplikax għall-operaturi ekonomiċi kollha. Hija b'hekk ma setgħatx tiġi kkunsidrata bħala miżura ġenerali ta' politika fiskali jew ekonomika [53] peress li l-vantaġġ fiskali kkonċernat ingħata skont il-forma ġuridika tal-impriża, persuna ġuridika tad-dritt pubbliku jew fondazzjoni, u skont is-setturi li fihom dik l-impriża wettqet l-attività tagħha. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li d-deroga ma kinitx ibbażata fuq il-loġika tal-miżura jew it-teknika ta' impożizzjoni, imma

48 — Ara d-Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2003/755/KE, tas-17 ta' Frar 2003, dwar l-iskema ta' għajnuna implementata mill-Belġju favur iċ-ċentri ta' koordinazzjoni stabbiliti fil-Belġju (ĠU L 282, p. 25).

49 — Rapport fuq l-implementazzjoni tal-komunikazzjoni tal-Kummissjoni fuq l-applikazzjoni tar-regoli ta' għajnuna tal-Istat għall-miżuri relatati mat-tassazzjoni tan-negozju dirett.

50 — Sentenza tas-17 ta' Ġunju 1999, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-75/97, Ġabra p. I-3671, punt 33).

51 — Bħala eżempju, jeżistu forom ġuridiċi ta' persuni ġuridiċi limitati u speċifiċi għal ċerti setturi ekonomiċi, bħalma huwa s-settur bankarju u s-settur tal-assigurazzjoni. Ara l-punt 20 tal-komunikazzjoni tal-Kummissjoni tal-10 ta' Diċembru 1998.

52 — Sentenza tal-10 ta' Jannar 2006 (C-222/04, Ġabra p. I-289).

53 — *Ibidem* (punt 135).

rriżultat mill-għan tal-leġiżlatur nazzjonali li jiffavorixxi finanzjarjament dawk il-korpi li soċjalment huma kkunsidrati li jkun ħaqqhom [54].

87. Għaldaqstant, tali approċċ dwar il-forma ġuridika ta' impriża ma jistax jitqies bħala xi regola li ma għandha l-ebda eċċezzjoni. Minn dan nikkonkludi li l-miżuri fiskali adattati għall-forma u għall-istruttura tal-persuna ġuridika jistgħu jiġu kklassifikati bħala li ma humiex selettivi jekk huma jkunu ġustifikati minħabba n-natura u l-iskema tas-sistema.

88. Fil-fatt, il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat ġie interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala li ma jirreferix għall-miżuri tal-Istat li jintroduċu differenzazzjoni bejn l-impriżi fil-qasam tal-ispejjeż meta din id-differenzazzjoni tirriżulta min-natura jew mill-iskema ġenerali tas-sistema ta' spejjeż inkwistjoni [55]. F'dak il-każ, il-klassifikazzjoni tal-miżura bħala għajnuna mill-Istat tista' tiġi eskluża.

89. Fir-rigward il-qasam tat-tassazzjoni, skont il-ġurisprudenza jirriżulta li miżura li tidderoga mill-applikazzjoni tas-sistema fiskali ġenerali tista' tiġi ġġustifikata min-natura u mill-iskema ġenerali tas-sistema fiskali jekk l-Istat Membru kkonċernat jista' jipprova li din il-miżura tirriżulta direttament mill-prinċipji bażiċi jew ta' gwida tas-sistema fiskali tiegħu. F'dan ir-rigward, għandha ssir distinzjoni bejn, min-naħa, l-għanijiet assenjati għal skema fiskali partikolari u li huma esterni għaliha u, min-naħa l-oħra, il-mekkaniżmi inerenti għas-sistema fiskali nfisha li huma neċessarji sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet [56].

90. Fil-prattika tagħha, il-Kummissjoni aċċettat l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni minħabba n-natura u l-iskema ġenerali tas-sistema fil-każ ta' taxxa li tkun ta' natura progressiva, fil-każ ta' nuqqas ta' taxxa meta ma jkunx hemm profitti, u fil-każ ta' trattament partikolari ta' organizzazzjonijiet mingħajr skop ta' lukru [57]. Din kienet ukoll is-sitwazzjoni ta' art agrikola li kienet tibbenefika minn eżenzjonijiet jew tnaqqis fit-taxxa meta mqabbla ma' dak li japplika fis-sistema ta' tassazzjoni fuq proprjetà immobbli li tapplika fid-dritt komuni [58]. Għaldaqstant, il-vantaġġ kien ġustifikat minħabba r-rwol speċifiku tal-proprjetarju tal-art fil-produzzjoni agrikola.

91. Il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat ġustifikazzjoni bbażata fuq in-natura u l-iskema ġenerali tas-sistema nazzjonali ta' tassazzjoni tal-assigurazzjonijiet, f'kuntest partikolari fejn kienet tapplika rata ogħla ta' taxxa għal parti speċifika tal-kuntratti tal-assigurazzjoni li qabel kienu suġġetti għal rata normali [59].

54 — *Ibidem* (punt 137).

55 — Ara s-sentenza British Aggregates vs Il-Kummissjoni, iċċitata iktar 'il fuq (punt 83).

56 — Sentenza C-88/03, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, iċċitata iktar 'il fuq (punt 81).

57 — Komunikazzjoni tal-Kummissjoni tal-10 ta' Diċembru 1998, punti 24 sa 27.

58 — Deċiżjonijiet N 20/2000 (il-Pajjiżi l-Baxxi) u N 53/99 (id-Danimarka) disponibbli fuq is-sit tas-segretarjat ġenerali tal-Kummissjoni: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3

59 — Sentenza GIL Insurance *et* iċċitata iktar 'il fuq.

92. Id-diffikultà tal-kriterju dwar in-natura u l-iskema ġenerali tas-sistema qiegħda, madankollu, fil-fatt li meta l-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li l-miżura titbiegħed mis-sistema fiskali ġenerali nazzjonali, il-miżura tiġi kklassifikata bħala selettiva. Din il-ġurisprudenza twassal għalhekk għal *status quo* li biha ebda miżura ma tkun tista' tiġi kklassifikata bħala ġustifikata minħabba n-natura u l-iskema ġenerali tas-sistema [60].

93. Dak li hu rilevanti f'dan ir-rigward, fil-fatt, ma humiex l-għanijiet tal-miżura iżda l-loġika inerenti għas-sistema fiskali nazzjonali.

94. L-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973 jikkostitwixxi miżura kumplessa li tinkludi diversi soluzzjonijiet fiskali intiżi li jintroduċu trattament fiskali speċifiku għas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol [61].

95. Minkejja din in-natura derogatorja *prima facie*, dan ma jfissirx bilfors li wieħed għandu jasal għall-konklużjoni li l-vantaġġi fiskali maħsuba għas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol huma selettivi. Min-naħa l-oħra, jidhirli li fid-dawl tan-natura trażversali tas-soċjetajiet imsemmija, jiġifieri l-varjetà tas-setturi li fihom huma jistgħu jkunu attivi, in-natura selettiva tal-miżura inkwistjoni tista' tkun dubjuża. Fi kwalunkwe każ, anki jekk wieħed jippreżumi li s-sistema ta' eżenzjonijiet tas-soċjetajiet imsemmija hija, *a priori*, ta' natura selettiva, l-istess sistema tista' tkun iġġustifikata bl-iskema ġenerali u n-natura tas-sistema.

96. F'dan ir-rigward, nosserva li mill-ġurisprudenza [62] jirriżulta li l-kundizzjoni tas-selettività tkun sodisfatta jekk il-miżura tikkostitwixxi vantaġġ għal ċerti impriżi meta mqabbla ma' oħrajn li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ġuridika simili, minkejja li l-għajnuna tkun tikkonċerna settur ekonomiku sħiħ.

97. Għal dan il-għan, jeħtieġ li qabel xejn tiġi deċiża l-kwistjoni dwar jekk is-soċjetajiet kooperattivi b'għan mutwalistiku u s-soċjetajiet l-oħra bi skop ta' lukru jinsabux f'sitwazzjoni simili. Imbagħad, ikun jeħtieġ li titqabbel is-sitwazzjoni ta' soċjetà kooperattiva tal-produzzjoni u tax-xogħol fil-każ fejn japplika l-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973 mas-soċjetajiet l-oħra bi skop ta' lukru u mas-soċjetajiet kooperattivi l-oħra.

98. Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, il-Kummissjoni sostniet li s-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol jikkorrispondu mal-mudell mutwalistiku pur u s-soċjetajiet bi skop ta' lukru ma ma humiex

60 — F'dan is-sens, ara K. Lenaerts, "State Aid and Direct Taxation", *EU competition law in context : essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, p. 305.

61 — Il-miżura inkwistjoni tidher li hija l-implementazzjoni ta' għan ta' portata iktar ġenerali stabbilit fid-dritt fiskali Taljan li huwa intiż li jiffavorixxi l-kapitalizzazzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi u sabiex jiskoraġġixxi r-rifużjonijiet. Ara, B. Stracke, iċċitata iktar 'il fuq. p. 176 sa 183.

62 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Il-Belġju vs Il-Kummissjoni; Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke; Heiser, kif ukoll L-Italja vs Il-Kummissjoni.

f'sitwazzjoni ta' fatt u ta' dritt paragunabbli f'dak li jirrigwarda l-ammonti mħallsa lill-membri impjegati bħala remunerazzjoni, inklużi l-eventwali supplimenti tar-remunerazzjoni tagħhom.

99. Fuq dan il-punt, hija kienet sostnuta mill-Gvern Franċiż, li jirrileva li huwa loġiku li ma jingħatax l-istess trattament lis-soċjetajiet li jqassmu l-profitti tagħhom lill-membri tagħhom u l-entitajiet l-oħra, bħalma huma l-kooperattivi li, minħabba l-istatut tagħhom, ma jistgħux jagħmlu dan it-tqassim.

100. Kif enfasizza fis-seduta r-rappreżentant ta' Adige Carni, il-parteċipazzjoni tal-azzjonisti jew tal-membri (tas-soċjetà) f'kumpannija b'kapital azzjonarju hija waħda limitata sabiex jinkiseb il-kapital. Min-naħa l-oħra, ir-relazzjoni mutwalista jew ir-relazzjoni ta' skambju hija tipika tas-soċjetà kooperattiva. Id-differenza fit-trattament fiskali hija bbażata fuq id-differenza li teżisti bejn dawn ir-relazzjonijiet. Barra minn hekk, wara li enfasizza li din ma kinitx problema ta' tassazzjoni doppja, ir-rappreżentant ta' Adige Carni fakkar li fl-iskema ġenerali tas-sistema fiskali tat-tassazzjoni li kienet tapplika fiż-żmien tal-fatti fil-kawża prinċipali, l-għan tas-sistema nazzjonali kien jikkonsisti fil-fatt li d-dħul jiġi ntaxxat darba waħda, jew fir-rigward tal-kooperattiva, inkella fir-rigward tal-membru.

101. F'dan ir-rigward, nenfasizza li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973 tidher li twassal għan-nuqqas ta' ntaxxar fuq id-dħul eżentat kemm f'idejn il-membru kif ukoll f'idejn is-soċjetà kooperattiva. Huwa biss fil-każ fejn is-soċjetà kooperattiva ma tissodisfax il-kundizzjonijiet li japplikaw għall-kooperattivi li tibda tapplika s-sistema ġenerali ta' tassazzjoni tal-persuni ġuridiċi.

102. Skont il-leġiżlazzjoni li kienet tapplika fiż-żmien tal-fatti fil-kawża prinċipali, id-differenza sostantiva bejn soċjetà bi skop ta' lukru u soċjetà kooperattiva kienet fil-fatt li, għas-soċjetà bi skop ta' lukru, l-unika taxxa li kienet imposta, kemm jekk fir-rigward tal-membru jew inkella fir-rigward tas-soċjetà, kienet tikkonċerna l-profitt li l-azzjonisti setgħu jieħdu fi stadju ulterjuri, pereżempju, jew fil-mument tat-tqassim tad-dividendi, jew meta jbiegħu l-ishma inkella max-xoljiment tal-impriża. Għaldaqstant, huwa ġustifikat li jingħad li dak huwa speċi ta' dħul ta' kapital intermedju.

103. L-ideoloġija li fuqha huwa bbażat il-kunċett ta' "shareholder value" bħala prinċipju li jirregola l-kumpanniji b'kapital azzjonarju bi skop ta' lukru hija bbażata fuq l-ipoteżi li, fis-sens ekonomiku, l-assi huma dejjem tal-membri.

104. Min-naħa l-oħra, fis-sistema ċivili tas-soċjetajiet kooperattivi mutwalistiċi, il-membri tas-soċjetà kooperattiva ma jistgħu qatt jieħdu dawn it-tip ta' profitti. Ħlas akkont simili għal dak li huwa permess f'kumpannija b'kapital azzjonarju huwa għalhekk esklużż. L-akkumulazzjoni tal-kapital fi ħdan soċjetà

kooperattiva ma jibbenefikawx minnu l-membri.

105. F'dak li jikkonċerna, b'mod partikolari, il-kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol, infakkar li, b'konformità mal-kundizzjonijiet ta' natura mutwalistika stretti, l-Artikolu 11(1) tad-DPR Nru 601/1973 huwa intiż li jeskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni li tinsab prevista fih lis-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol li d-dħul taxxabbli tagħhom jiġi ġġenerat mill-fatturi ta' produzzjoni apparti mix-xogħol tal-membri li huma obbligati jipparteċipaw fl-attività tas-soċjetà b'kontribuzzjoni sostanzjali fix-xogħol [63]. Min-naħa l-oħra, peress li d-dħul ta' soċjetà kooperattiva tal-produzzjoni u tax-xogħol jista' jitqies bħala li huwa ġġenerat mill-kontribuzzjonijiet tax-xogħol tal-membri, l-istess dħul ma jiġix intaxxat.

106. Dan huwa diffiċli li jiġi applikat fil-każ ta' persuni ġuridiċi bi skop ta' lukru li huma suġġetti għar-regola ġenerali ta' tassazzjoni u dan peress li, minn naħa, il-membri tagħhom ma għandhomx l-obbligu li jaħdmu għas-soċjetà u, min-naħa l-oħra, il-profitti ta' dik is-soċjetà jistgħu jitqassmu lill-membri.

107. Fl-aħħar nett, nixtieq niġbed l-attenzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fuq il-kwistjoni dwar l-aspett tal-paragunabbiltà bejn is-sitwazzjonijiet tal-kumpanniji b'kapital azzjonarju u s-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol. Dan l-aspett jidhirli li huwa rilevanti, b'mod partikolari, fir-rigward tal-pożizzjoni meħuda mill-Kummissjoni, li fis-seduta sostniet li peress li t-taxxa ma hijiex dovuta mill-membru, it-taxxa għandha tolqot il-profitti tas-soċjetà sabiex il-miżura ma tiġix ikklassifikata bħala għajnuna mill-Istat.

108. Kif osservajt iktar 'il fuq, l-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973 jipprova jagħmel distinzjoni skematika bejn id-dħul "intern" jew mutwalistiku ġġenerat mix-xogħol tal-membri u d-dħul "estern" li jiġi mill-kapital jew mir-relazzjonijiet mal-persuni li ma humiex membri, fejn dan l-aħħar dħul imsemmi ma jiġix ezentat. Fil-fatt, l-eċċessi ġġenerati mill-fatturi l-oħra tal-produzzjoni li jikkorrispondu għall-profitt li tkun għamlet realment is-soċjetà kooperattiva ma humiex koperti mill-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973.

109. F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li fil-parti l-kbira tal-każijiet, il-kontribuzzjoni tal-membru fil-kapital azzjonarju ta' kumpannija ma jikkostitwixxix dħul taxxabbli għall-kumpannija iżda huma l-profitti, inkwantu huma l-frott li jiġi minn dak il-kapital, li jiġi ntaxxat f'idejn il-kumpannija. Għaldaqstant, il-kontribuzzjoni fil-kapital permezz ta' parteċipazzjoni in natura, bħalma huwa x-xogħol, normalment

63 — Dan l-obbligu huwa tas-soċjetajiet ta' persuni li f'diversi Stati Membri ma jikkostitwixxux entitajiet taxxabbli indipendenti, iżda d-dħul tas-soċjetà huwa attribwit lil u ntaxxat f'idejn il-membri minkejja li l-istess dħul ma jkunx tqassmilhom. Minkejja l-personalità ġuridika tagħhom, is-soċjetajiet kooperattivi għandhom diversi karatteristiċi tas-soċjetajiet ta' persuni. Ara B. Stracke, iċċitata iktar 'il fuq, p. 16 sa 19, u Mannio, L. iċċitat iktar 'il fuq, p. 69.

ikun eskluż fil-każ ta' kumpannija b'kapital azzjonarju.

110. F'soċjetà kooperattiva tal-produzzjoni u tax-xogħol, wieħed mill-obbligi prinċipali li għandhom il-membri huwa dak li jikkontribwixxu bix-xogħol tagħhom b'mod kontinwu. Il-valur miżjud fil-kapital iġġenerat mix-xogħol ta' membru tas-soċjetà kooperattiva li jaqbeż ir-remunerazzjonijiet imħallsa lill-istess membri jibqa' tas-soċjetà. Ekonomikament, dik il-parti mill-eċċess li ma toħroġx bħala remunerazzjoni u li l-membru jrid iħalli fil-kapital tas-soċjetà għandha n-natura ta' kontribuzzjoni fil-kapital. Skont din il-loġika, din il-parti trid tiġi eżentata mit-taxxa fir-rigward tas-soċjetà.

111. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, is-sistema fiskali tas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol, kif prevista, b'mod partikolari, fl-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973, ma tistax titqies bħala selettiva, peress li l-istess soċjetajiet ma kinux jinsabu f'sitwazzjoni simili għal ta' soċjetajiet bi skop ta' lukru u lanqas għal ta' soċjetajiet kooperattivi l-oħra.

112. Fi kwalunkwe każ, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni tista' tiġi ġġustifikata minħabba n-natura u l-iskema ġenerali tas-sistema nazzjonali tat-tassazzjoni applikata fil-kuntest tas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol. Fil-fatt, it-tnaqqis fiskali destinat għas-soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol jidher li joħroġ direttament mill-prinċipji bażiċi jew ta' gwida tas-sistema fiskali Taljana.

113. Peress li fil-fehma tiegħi, f'dan il-każ, lanqas wieħed mill-kriterji li jikkostitwixxu l-kunċett ta' għajnuna mill-Istat ma huwa sodisfatt, u peress li l-istess kriterji huma ta' natura kumulattiva, ma hemmx bżonn li jiġu eżaminati l-kriterji l-oħra li jinsabu fl-Artikolu 87(1) KE.

114. Min-naħa l-oħra, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ma tkunx fi ħsiebha ssegwi l-proposta tiegħi, tkun trid tiġi studjata l-kwistjoni tal-kundizzjonijiet li jolqtu l-kummerċ bejn l-Istati Membri u dik tal-eventwali distorsjoni tal-kompetizzjoni. F'dan ir-rigward, jien tal-opinjoni li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tipprovdi indikazzjonijiet biżżejjed lill-qorti tar-rinviju [64]. Fi kwalunkwe każ, hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa fil-fatt jekk, fid-dawl tal-elementi ta' interpretazzjoni li joħorġu mill-ġurisprudenza, iż-żewġ kundizzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq humiex sodisfatti f'dan il-każ.

115. Madankollu, xorta għandha tiġi eżaminata l-kwistjoni tal-għajnuna eżistenti eventwali kif ukoll dik tal-applikabbiltà tal-prinċipju *de minimis*.

64 — Ara s-sentenza Cassa di Risparmio, iċċitata iktar 'il fuq (punti 140 u 141).

VII — Fuq il-kunċetti ta' għajnuna eżistenti u de minimis

A — *Fuq il-kunċett ta' għajnuna eżistenti*

116. Skont il-ġurisprudenza, il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat, eżistenti jew ġdida, jikkorrispondi għal sitwazzjoni oġġettiva. Dan il-kunċett ma jistax jiddependi fuq l-aġir jew id-dikjarazzjonijiet tal-istituzzjonijiet [65].

117. Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, il-Gvern Taljan kif ukoll Paint Graphos u Adige Carni sostnew li l-miżuri fiskali partikolari destinati għas-soċjetajiet kooperattivi huma "għajnuna eżistenti" peress li kienu diġà previsti mil-leġiżlazzjoni Taljana li kienet tapplika qabel id-dħul fis-seħħ tat-Trattat ta' Ruma fl-1957 [66].

118. Il-Gvern Taljan ippreċiża li l-leġiżlazzjoni li kienet tapplika qabel id-dħul fis-seħħ tat-Trattat ta' Ruma fl-1957 kienet tipprevedi sistema fiskali li, essenzjalment, kienet teżenta kompletament lis-soċjetajiet kooperattivi mit-tassazzjoni li normalment tapplika għas-soċjetajiet bi skop ta' lukru, fejn l-eżenzjoni, naturalment, ma kinitx tapplika ħlief għas-soċjetajiet bi skop mutwalist biss, skont il-prinċipju previst dak iż-żmien mil-liġi Basevi [67].

119. Kif ippreċiżat ukoll il-Kummissjoni, fis-sistema legali Taljana sa mill-1957, is-soċjetajiet kooperattivi kienu jibbenefikaw mill-possibbiltà li jnaqqsu mill-ammont taxxabbli l-perċentwali mill-profitt annwali kollu, vantaġġ li, bħala regola ġenerali, baqa' jonqos minn dik id-data 'l hawn. Is-servizzi tal-Kummissjoni kkonstataw ukoll li l-bdil li sar fil-miżuri inkwistjoni mid-data tad-dħul fis-seħħ tat-Trattat KEE kienu intiżi li jagħmlu bdil tekniku sabiex jadattaw is-sistema ta' tassazzjoni tal-kooperattivi għas-sistema ta' tassazzjoni ġenerali emendata wara r-riformi tal-1973, 1986 u 2004.

120. Fis-seduta, Adige Carni, Paint Graphos, il-Gvern Taljan kif ukoll il-Kummissjoni esprimew ruħhom favur l-idea li l-miżuri inkwistjoni, għalkemm jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87 KE, huma l-għajnuna eżistenti fis-sens tal-Artikolu 1(1)(b)(i) tar-Regolament Nru 659/1999.

121. *Prima facie*, jidher li kien ġustifikat li jiġi kkunsidrat li, fil-każ li huma jissodisfaw il-kriterji tal-Artikolu 87(1) KE, il-miżuri

65 — Sentenza tat-2 ta' Diċembru 2009, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda *et* (C-89/08 P, Ġabra p. I-11245, punt 72).

66 — Ara l-Artikolu 1(b)(i) tar-Regolament Nru 659/1999.

67 — Din il-liġi rregolat sal-2003 id-dispożizzjonijiet ta' natura fiskali intiżi sabiex jiġi vverifikat li ġiet osservata l-kundizzjoni tal-għan mutwalist, kundizzjoni li hija neċċessarja għall-applikazzjoni tal-miżuri fiskali partikolari previsti favur is-soċjetajiet kooperattivi.

inkwistjoni jistgħu jikkostitwixxu għajnuna eżistenti.

122. Madankollu, peress li, minn naħa, is-sistema tal-1954 [68] kienet ikkaratterizzata b'sistema ta' tassazzjoni kemm fuq il-kapital kif ukoll fuq id-dħul u, min-naħa l-oħra, skont is-sistema stabbilita permezz tad-DPR Nru 601/1973, kien biss id-dħul li kien taxxabbli u kienu jeżisti ċerti limiti fuq l-applikazzjoni tal-vantaġġi fiskali marbuta mal-kapital tas-soċjetà kooperattiva, jiena tal-opinjoni li hija l-qorti nazzjonali wkoll li għandha tevalwa, b'mod globali, il-kontinwità eventwali bejn is-sistemi msemmija. F'dan il-kuntest, hija tkun trid tivverifika, b'mod partikolari, jekk it-tnaqqis tal-piż fiskali fid-data tad-dħul fis-seħħ tat-Trattat ta' Ruma kienx paragunabbli jew ikbar minn dak introdott mid-DPR Nru 601/1973. Huwa biss jekk dan kien minnu li, f'dan il-każ, ikun hemm għajnuna eżistenti.

B — *Fuq il-prinċipju de minimis*

123. Fl-iskrittura tagħha, Paint Graphos qajmet il-kwistjoni tar-regola magħrufa bħala "*de minimis*". F'dan ir-rigward, hija rreferiet għad-diversi rapporti u komunikazzjonijiet tal-Kummissjoni magħmula bejn l-1984 u l-1993 [69], u sostniet li fid-dawl, minn naħa, tar-rata ta' taxxa fuq id-dħul tal-impriżi u, min-naħa l-oħra, tal-limiti li fihom japplika l-prinċipju *de minimis* fiż-żmien tad-dikjarazzjonijiet tad-dħul ikkontestati, l-ammont ta' taxxa evitata hija fi kwalunkwe każ inqas mil-limitu li kien fis-seħħ matul is-snin milquta bl-aġġustamenti.

124. Għandu jitfakkar li r-regola *de minimis* tirrifletti rekwiżiti ta' simplifikazzjoni amministrattiva kemm għall-Istati Membri kif ukoll għas-servizzi tal-Kummissjoni, li għandha tkun tista' tikkonċentra r-riżorsi tagħha fuq il-każijiet ta' importanza reali f'livell tal-Unjoni [70].

125. Anki jekk wieħed jippreżumi li r-regola *de minimis* tista' tapplika għas-soċjetajiet kooperattivi inkwistjoni, ħaġa li fil-prinċipju ma jidhirlix li hija eskluża, l-effett tal-prinċipju msemmi ma huwiex xi ħaġa sempliċi f'dan il-każ, b'mod partikolari, mill-aspett tal-applikazzjoni tad-dritt *ratione temporis*.

126. F'dan ir-rigward, jidhirli li, jekk il-qorti nazzjonali tqis li d-dritt għall-eżenzjonijiet kien ġie kkontestat, u għaldaqstant, is-soċjetajiet inkwistjoni ma setgħux effettivament jibbenefikaw mill-vantaġġi

68 — Liġi nru 603, tas-6 ta' Awwissu 1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI nru 182, tal-11 ta' Awwissu 1954.

69 — Ara r-rapport XIV dwar il-politika tal-kompetizzjoni — 1985, paragrafu 203, *in fine* u l-komunikazzjoni tal-Kummissjoni tas-6 ta' Marzu 1996 dwar l-għajnuna *de minimis* (ĠU C 68, p. 9).

70 — Sentenza tas-7 ta' Marzu 2002, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-310/99, Ġabra p. I-2289, punt 94).

fiskali, l-identifikazzjoni tal-miżura bħala għajnuna *de minimis* trid issir fid-dawl tal-kriterji li kienu fis-seħħ fil-mument li fih in-natura tagħhom ta' għajnuna mill-Istat tkun ġiet definittivament stabbilita u l-vantaġġ fiskali eventwali li l-impriża tieħu minnhom jiġi kkalkolat fid-dawl tar-Regolament Nru 1998/2006.

127. Madankollu, jekk il-qorti tar-rinviju tqis li s-soċjetajiet ibbenefikaw diġà mill-eżenzjonijiet, ħaġa li jidhirli li hija eskluża peress li t-taxxi kkonċernati ma sarux legalment definittivi, il-verifika trid issir fid-dawl tal-kriterji definiti fil-komunikazzjonijiet tal-Kummissjoni li kienu japplikaw fiż-żmien tal-fatti tal-kawżi prinċipali.

VIII — Konklużjoni

128. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja:

— tiddikjara inammissibbli d-domandi preliminari magħmula mill-Corte suprema di cassazione;

— sussidjarjament, tiddikjara ammissibbli biss l-ewwel domanda preliminari u li tirrispondi għaliha fis-sens li sistema fiskali li tolqot soċjetajiet kooperattivi tal-produzzjoni u tax-xogħol li, għalkemm tapplika b'mod sistematiku, hija intiża li teżenta d-dħul li jikkorrispondi għall-eċċess tas-soċjetà ġġenerat mix-xogħol tal-membri, bħal dik prevista fl-Artikolu 11 tad-DPR Nru 601/1973, inkwantu din tirriżulta direttament mill-prinċipji bażiċi jew ta' gwida tas-sistema fiskali li tapplika f'dak li jikkonċerna t-tassazzjoni tas-soċjetajiet kooperattivi, ma tistax titqies bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 87(1) KE.