Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla)

18 ta’ Lulju 2013 (*)

“G?ajnuna mill-Istat – Artikoli 107 TFUE u 108 TFUE – Kundizzjoni ta’ ‘selettività’ – Regolament (KE) Nru 659/1999 – Artikolu 1(b)(i) – G?ajnuna e?istenti – Le?i?lazzjoni nazzjonali fil-qasam tat-taxxi fuq id-d?ul tal-kumpanniji – Tnaqqis tat-telf sostnut – Nuqqas ta’ tnaqqis fil-ka? ta’ bidla fil-proprjetarju – Awtorizzazzjoni g?al derogi – Setg?a diskrezzjonali tal-amministrazzjoni fiskali”

Fil-Kaw?a C-6/12,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Korkein hallinto-oikeus (il-Finlandja), permezz ta’ de?i?joni tat-30 ta’ Di?embru 2011, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit-3 ta’ Jannar 2012, fil-pro?edura

P Oy

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, A. Rosas, E. Juhász (Relatur), D. Šváby u C. Vajda, Im?allfin,

Avukat ?enerali: E. Sharpston,

Re?istratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat-22 ta’ Novembru 2012,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al P Oy, minn O. A. Haapaniemi, avukat,

– g?all-Gvern Finlandi?, minn J. Heliskoski u S. Hartikainen, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern ?ermani?, minn T. Henze u K. Petersen, b?ala a?enti,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn I. Koskinen, R. Lyal u T. Maxian Rusche, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tas-7 ta’ Frar 2013,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet rilevanti tad-dritt tal-Unjoni li jikkon?ernaw l-g?ajnuna mill-Istat.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ kaw?a bejn P Oy (iktar ’il quddiem “P”) u l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti fil-qasam tat-taxxi fuq id-d?ul tal-kumpanniji, dwar ir-rifjut ta’ dawn l-awtoritajiet li jag?tuha l-benefi??ju tat-tnaqqis tat-telf fiskali li hija kienet sostniet, previst, b?ala prin?ipju, mil-le?i?lazzjoni nazzjonali applikabbli, u t-tpa?ija ta’ dan it-telf matul is-snin sussegwenti.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Fl-Artikolu 1 tieg?u, intitolat “Definizzjonijiet”, ir-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 659/1999, tat-22 ta’ Marzu 1999, li jistabbilixxi regoli dettaljati g?all-applikazzjoni tal-Artikolu [108 TFUE] (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kaptitolu 8, Vol. 1, p. 339):

“G?all-g?an ta’ dan ir-Regolament:

[…]

(b) “g?ajnuna e?istenti” g?andha tfisser:

(i) ming?ajr pre?udizzju g?all-Artikoli 144 u 172 ta’ l-Att [dwar il-kundizzjonijiet tal-ade?joni tar-Repubblika tal-Awstrija, tar-Repubblika tal-Finlandja u tar-Renju tal-Isvezja u dwar l-a??ustamenti tat-trattati li fuqhom hija bba?ata l-Unjoni Ewropea (?U 1994, C 241, p. 21, u ?U 1995, L. 1, p. 1, iktar ’il quddeim l-“Att ta’ Ade?joni”] kull g?ajnuna li kienet te?isti qabel id-d?ul fis-se?? tat-Trattat fl-Istati Membri rispettivi, ji?ifieri, skemi ta’ g?ajnuna u g?ajnuna individwali li da?lu fis-se?? qabel, u li g?adhom applikabbli wara, id-d?ul fis-se?? tat-Trattat;

[…]”

Id-dritt Finlandi?

4 Fl-Artikolu 117 tag?ha, intitolat “Telf u tnaqqis tat-telf”, il-Li?i Nru 1535/1992, tat-30 ta’ Di?embru 1992, dwar it-taxxa fuq id-d?ul (Tuloverolaki, iktar ’il quddiem it-“TVL”), tipprovdi:

“It-telf ikkonstatat g?andu jitnaqqas mir-ri?ultat tas-snin fiskali sussegwenti skont id-dispo?izzjonijiet ta’ din il-parti.

It-telf g?andu jitnaqqas fl-ordni li fih ikun se??.”

5 L-Artikolu 119 ta’ din il-li?i, intitolat “Telf li jirri?ulta minn attività ekonomika jew agrikola”, jipprovdi:

“It-telf tas-sena fiskali, li jirri?ulta minn attività ekonomika jew agrikola, g?andu jitnaqqas mir-ri?ultat i??enerat mill-attività ekonomika jew agrikola fuq l-g?axar snin fiskali sussegwenti, kif u meta dan ir-ri?ultat ji?i ??enerat.

Telf li jirri?ulta minn attività ekonomika g?andu jfisser l-ammont tat-telf ikkalkolat skont il-li?i dwar l-impo?izzjoni tad-d?ul professjonali (laki elinkeinotulon verottamisesta), […]”

6 L-Artikolu 122 tal-istess li?i, intitolat “Effett ta’ bidla fil-proprjetarju fuq it-tnaqqis tat-telf”, fl-ewwel paragrafu tieg?u jipprovdi li t-telf sostnut minn kumpannija ma jkunx dedu?ibbli jekk, matul is-sena fiskali li fiha jkun twettaq it-telf jew sussegwentement, iktar minn nofs l-ishma jew l-azzjonijiet ikunu bidlu l-proprjetarju, esklu?i bdil fil-proprjetarju pemezz ta’ wirt jew testment, jew iktar min-nofs ta’ dawn il-kumpanniji jkunu ?ew issostitwiti.

7 L-imsemmi Artikolu 122 tat-TVL, fit-tielet paragrafu tieg?u jipprovdi li, minkejja dak previst fl-ewwel paragrafu, l-uffi??ju kompetenti g?at-taxxa jista', f'?irkustanzi partikolari, meta dan ikun me?tie? sabiex kumpannija tkompli bl-attivitajiet tag?ha, jawtorizza t-tnaqqis tat-telf fuq talba g?al dan l-g?an.

8 G?al fini ta' ?arezza tad-dispo?izzjoni li tinsab fit-tielet paragrafu tal-Artikolu 122 tat-TVL u ta' armonizzazzjoni tal-prattiki amministrattivi, fl-14 ta' Frar 1996 id-Direttorat ?enerali tat-Taxxi tal-Finlandja ppubblika l-ittra ta' gwida Nru 634/348/96, li d-dispo?izzjonijiet rilevanti tag?ha huma dawn li ?ejjin:

"2. Pro?edura ta' awtorizzazzjoni derogatorja

2.1 Kundizzjonijiet tal-awtorizzazzjoni

Skont l-Artikolu 122 tat-TVL, [kumpannija] tista', fuq talba u meta dan ikun ne?essarju sabiex tkompli bl-attività tag?ha, tikseb awtorizzazzjoni ta' tnaqqis tat-telf ikkonstatat.

Jistg?u jitqiesu li huma ra?unijiet partikolari, b'mod partikolari:

– it-trasferimenti marbuta ma' bdil fil-?enerazzjoni;

– il-bejg? ta' impri?i lil kollaboraturi;

– ix-xiri ta' impri?a ?dida li g?adha ma bdietx te?er?ita l-attività;

– il-bdil ta' proprjetà fi ?dan il-grupp;

– il-bdil ta' proprjetà marbuta ma' pjan ta' ristrutturazzjoni;

– konsegwenzi partikolari fuq l-impjiegi; u

– bdil tal-proprjetà tal-kumpanniji kkwotati.

2.1.1. Kundizzjonijiet partikolari

L-g?an tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 122 tat-TVL huwa li ji?i evitat li l-impri?i li jesperjenzaw telf ma ji?ux ittrasformati f'merkanzija. Jekk il-bdil tal-proprjetarji tal-impri?i ma jkollux il-karatteristi?i msemmija, l-awtorizzazzjoni g?at-tnaqqis tag?hom tista' ting?ata.

[...]

2.1.2 Tkomplija tal-attività

L-awtorizzazzjoni sabiex it-telf jitnaqqas jista' jing?ata jekk it-tnaqqis huwa ne?essarju sabiex il-[kumpannija] tkompli bl-attività tag?ha. Kundizzjoni assoluta tista' tkun li l-[kumpannija] tkompli bl-attività tag?ha wara l-bidla fil-proprjetarju. Jekk, fil-prattika, il-[kumpannija] tkun waqqfet l-attività tag?ha u l-valur tag?ha jibba?a ru?u essenzjalment fuq it-telf ikonstatat, ma jkunx hemm lok li l-awtorizzazzjoni derogatorja ting?ata."

9 I?-?irkulari Nru 2/1999, ippubblikata mid-Direttorat ?enerali tat-Taxxi tal-Finlandja fis-17 ta' Frar 1999, issemmi wkoll, b?ala ra?uni partikolari, l-estensjoni tal-attività permezz tax-xiri mill-?did ta' impri?i.

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

10 Mill-pro?ess ippre?entat lill-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li fit-3 ta' Settembru 1998, P, kumpannija stabbilita fl-1998, ressqet talba quddiem l-amministrazzjoni fiskali kompetenti sabiex, skont it-tielet paragrafu tal-Artikolu 122 tat-TVL, tag?tiha l-benefi??ju tat-tnaqqis tat-telf li hija kienet sostniet matul is-snin fiskali 1998 sa 2004, minkejja li l-bdil fil-proprjetarju se?? f'Awwissu 2004. L-attività ekonomika tal-impri?a kompliet wara l-bdil fil-proprjetarju, kif ukoll wara bidliet ulterjuri fil-proprjetarju. Din it-talba ?iet mi??uda mill-amministrazzjoni fiskali kompetenti fl-24 ta' Ottubru 2008, g?ar-ra?uni li abba?i tag?hom l-g?oti ta' din l-awtorizzazzjoni kien ?ustifikat, minkejja l-bidlet fil-proprjetarju li se??ew.

11 Permezz ta' de?i?joni tat-2 ta' Di?embru 2009, il-Helsingin hallinto-oikeus (it-Tribunal Amministrattiv ta' Helsinki) ?a?ad ir-rikors ta' P g?all-istess ra?unijiet imsemmija mill-amministrazzjoni fiskali kompetenti. P appellat minn din id-de?i?joni quddiem il-Korkein hallinto-oikeus, li essenzjalment qieg?da tistaqsi jekk id-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-g?ajnuna mill-Istat, u b'mod partikolari l-kriterju ta' selettività interpretat mill-angolu tas-setg?a diskrezzjonali li l-awtorità fiskali g?andha f'dan il-ka?, ixekklux l-adozzjoni ta' de?i?joni li permezz tag?ha ji?i awtorizzat it-tnaqqis tat-telf ta' kumpannija minkejja li jkun sar bdil fil-proprjetarju tag?ha, tant li din il-mi?ura ma ?ietx debitament innotifikata lill-Kummissjoni Ewropea skont l-Artikolu 108(3) TFUE.

12 Skont il-qorti tar-rinviju, sabiex ti?i evalwata s-selettività ta' mi?ura, g?andu ji?i e?aminat jekk, fil-kuntest ta' sistema legali partikolari, din il-mi?ura tikkostitwixxix vanta?? g?al ?erti impri?i meta mqabbla ma' o?rajn li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ?uridika komparabbli. Id-determinazzjoni tal-kuntest ta' referenza g?al dan l-g?an ikollha importanza ikbar fil-ka? ta' mi?uri fiskali g?aliex l-e?istenza nfisha ta' vanta?? tista' ti?i stabbilita biss billi ti?i mqabbla ma' tassazzjoni msej?a "normali".

13 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li f'dak li jikkon?erna d-determinazzjoni ta' dan il-kuntest ta' referenza je?istu ?ew? possibbiltajiet. Skont l-ewwel possibbiltà, dan il-kuntest jista' ji?i kkostitwit permezz tar-regola ?enerali tat-tpa?ija tat-telf prevista fl-Artikoli 117 u 199 tat-TVL. Skont din ir-regola, l-awtorizzazzjoni ta' deroga fil-ka? ta' bdil fil-proprjetarju ma twassalx lill-kumpannija benefi?jarja g?al sitwazzjoni iktar vanta??u?a minn dik prevista bir-regola ?enerali. Skont it-tieni possibbiltà, il-kuntest ta' referenza huwa kkostitwit mir-regola tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 122 tat-TVL, li skont tali regola t-telf ma jistax jitnaqqas wara bdil fil-proprjetarju. Fir-rigward ta' dan il-kuntest ta' referenza, ir-regola derogatorja tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 122 tat-TVL tag?ti lill-amministrazzjoni fiskali setg?a diskrezzjonali li tista' tqieg?ed lill-impri?a benefi?jarja f'sitwazzjoni iktar vanta??u?a minn dik ta' impri?a li, fil-pro?edura ta' awtorizzazzjoni, ma tkunx ing?atalha d-dritt g?at-tnaqqis.

14 Il-qorti tar-rinviju tirrileva wkoll li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, il-mi?uri tal-Istat li jintrodu?u differenzazzjoni bejn impri?i u, g?aldaqstant, huma selettivi *a priori*, jistg?u ji?u ??ustifikati meta din id-differenzazzjoni tirri?ulta min-natura jew mill-istruttura tas-sistema li jkunu jinsabu fiha. F'dan ir-rigward hija tosserva li s-sistema fiskali stabbilita bil-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija inti?a li tevita milli t-telf tal-impri?a jsir kummer? jew abbu? minnu. Dan ir-riskju jikkon?erna b'mod partikolari l-impri?i inattivi li jkunu sostnew xi telf, li kumpanniji o?ra jistg?u, permezz ta' diversi mezzi, jippruvaw jakkwistaw sabiex inaqqsu dan it-telf mill-profitti tag?hom. Is-setg?a diskrezzjonali li l-amminsitrazzjoni fiskali g?andha f'dan il-ka? tista' tkun ikkunsidrata fil-kuntest ta' din is-sistema fiskali fit-totalità tag?ha, li l-g?an tag?ha huwa li tag?ti l-benefi??ju tat-tnaqqis tat-telf fil-ka? fejn ma ji?ix stabbilit riskju ta' abbu?.

15 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, il-Korkein hallinto-oikeus idde?idiet li tissospendi l-

pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) Fil-kuntest ta’ pro?edura ta’ awtorizzazzjoni b?al dik tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 122 [tat-TVL], il-kundizzjoni ta’ selettività li tirri?ulta mil-Artikolu 107(1) tat-TFUE g?andha ti?i interpretata b?ala li tipprekludi d-dritt li jitnaqqas it-telf fil-ka? ta’ tibdil tal-proprjetarju jekk il-pro?edura prevista fl-a??ar sentenza tal-Artikolu 108(3) tat-TFUE ma hijiex osservata?

2) Fil-kuntest tal-interpretazzjoni tal-kundizzjoni ta’ selettività, b’mod partikolari sabiex ji?i ddeterminat il-grupp ta’ riferiment, g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni r-regola ?enerali tat-tnaqqis tat-telf ikkonstatat li tidher fl-Artikoli 117 u 118 [tat-TVL] jew id-dispo?izzjonijiet li jirrigwardaw il-ka?ijiet ta’ tibdil tal-proprjetarju?

3) Jekk il-kundizzjoni ta’ selettività tal-Artikolu 107 TFUE hija kkunsidrata a priori b?ala ssodisfatta, is-sistema li tirri?ulta mit-tielet paragrafu tal-Artikolu 122 [tat-TVL] tista’ ti?i kkunsidrata b?ala ?ustifikata mill-fatt li dan huwa mekkani?mu inerenti g?an-natura tas-sistema fiskali, li huwa ne?essarju pere?emju g?all-prevenzjoni tal-eva?joni fiskali?

4) Fl-evalwazzjoni tal-e?istenza ta’ ?ustifikazzjoni u ta’ mekkani?mu inerenti g?an-natura tas-sistema fiskali, x’importanza g?andha ting?ata lill-portata tas-setg?a diskrezzjonali tal-awtoritajiet? G?al dak li jirrigwarda l-mekkani?mu inerenti g?an-natura tas-sistema fiskali, huwa me?tie? li l-korp li japplika l-li?i ma jkollu l-ebda setg?a diskrezzjonali u li l-le?i?lazzjoni tiddefinixxi b’mod pre?i? il-kundizzjonijiet ta’ applikazzjoni tad-deroga?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq it-tieni sar-raba’ domandi

16 Permezz tat-tieni sar-raba’ domandi, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien u fl-ewwel lok, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk sistema fiskali b?alma hija dik li tirri?ulta mill-ewwel u t-tielet paragrafi tal-Artikolu 122 tat-TVL tissodisfax il-kundizzjoni ta’ selettività b?ala element tal-kun?ett ta’ “g?ajnuna mill-Istat”, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, u, fil-ka? ta’ risposta fl-affermattiv, jekk l-e??ezzjoni prevista fit-tielet paragrafu ta’ dan l-artikolu hijiex ?ustifikata mill-fatt li din hija inerenti g?an-natura tas-sistema fiskali. Il-qorti tar-rinviju tixtieq ukoll kjarifika milll-Qorti tal-?ustizzja dwar l-importanza li l-portata tas-setg?a diskrezzjonali tal-awtoritajiet kompetenti fl-applikazzjoni ta’ din is-sistema jista’ jkollha.

17 Preliminarjament, g?andu jitfakkar li l-Artikolu 107(1) TFUE, b?ala prin?ipju jipprojbixxi l-g?ajnuna li “tiffavorixxi ?erti impri?i jew ?erti prodotturi”, ji?ifieri l-g?ajnuna selettiva.

18 G?alhekk, mi?ura li permezz tag?ha l-awtoritajiet pubbli?i jag?tu lil ?erti impri?i trattament fiskali vanta??u? li, g?alkemm ma tinkludix trasferiment ta’ ri?orsi tal-Istat, tqieg?ed lill-benefi?jarji f’sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli mill-kontribwenti l-o?ra tikkostitwixxi g?ajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. G?all-kuntrarju, vanta??i li jirri?ultaw minn mi?ura ?enerali applikabbli ming?ajr distinzjoni g?all-operaturi ekonomi?i kollha ma jikkostitwixxux g?ajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107 TFUE (sentenza tal-15 ta’ Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, C-106/09 P u C-107/09 P, ?abra p. I-11113, punti 72, 73 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

19 Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-klassifikazzjoni ta’ mi?ura fiskali nazzjonali b?ala “selettiva” te?tie?, qabel kollox, l-identifikazzjoni u l-e?ami minn qabel tas-sistema fiskali komuni jew “normali” applikabbli fl-Istat Membru kkon?ernat. Huwa fil-konfront ta’ din is-sistema fiskali komuni jew “normali” li mbag?ad g?andha ti?i evalwata u stabbilita n-natura eventwalment selettiva tal-vanta?? mog?ti mill-mi?ura fiskali inkwistjoni, u dan billi jintwera li din il-mi?ura

tidderoga mill-imsemmija sistema komuni, sa fejn tiddistingwi bejn operaturi li, fid-dawl tal-g?an marbut mas-sistema fiskali ta' dan l-Istat Membru, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ?uridika komparabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos *et*, C-78/08 sa C-80/08, ?abra p. I-7611, punt 49 u l-?urisprudenza ??itata).

20 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat li din il-klassifikazzjoni tippre?umi mhux biss l-g?arfien tal-kontenut tar-regoli tad-dritt rilevanti, i?da te?tie? ukoll l-e?ami tal-portata tag?hom ibba?at fuq il-prassi amministrattiva u ?udizzjarja u fuq l-informazzjoni li tikkon?erna l-portata tal-kopertura personali ta' dawn ir-regoli.

21 Billi l-qorti tar-rinviju ma g?addietx din l-informazzjoni kollha, il-Qorti tal-?ustizzja tqis li hija ma tistax tie?u po?izzjoni dwar din il-klassifikazzjoni.

22 Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, mi?ura li, g?alkemm tikkostitwixxi vanta?? g?all-benefi?jarju, ti??ustifika ru?ha permezz tan-natura jew tal-istruttura ?enerali tas-sistema li fiha hija tinsab, ma tissodisfax din il-kundizzjoni ta' selettività (sentenza tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ?abra p. I-8365, punt 42 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata). B'hekk, mi?ura li tikkostitwixxi e??ezzjoni g?all-applikazzjoni tas-sistema fiskali ?enerali tista' tkun i??ustifikata jekk l-Istat Membru kkon?ernat jirnexxielu juri li din il-mi?ura tirri?ulta direttament mill-prin?ipji fundamentali jew prin?ipali tas-sistema fiskali tieg?u (ara s-sentenza Paint Graphos *et*, i??itata iktar 'il fuq, punt 65 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

23 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li l-pre?enza ta' sistema ta' awtorizzazzjoni fiha nnifisha ma teskludix tali ?ustifikazzjoni.

24 Fil-fatt, il-?ustifikazzjoni hija possibbli fil-ka? fejn, fil-kuntest tal-pro?edura ta' awtorizzazzjoni, is-setg?a ta' evalwazzjoni tal-awtorità kompetenti tkun limitata g?all-verifika tal-kundizzjonijiet li huma stabbiliti sabiex iservu g?an fiskali identifikabbli u l-kriterji li g?andhom ji?u applikati minn din l-awtorità huma inerenti g?an-natura tas-sistema fiskali.

25 Fir-rigward tal-awtorità kompetenti, huwa stabbilit mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja li setg?a diskrezzjonali li tippermetti li din l-awtorità tiddetermina l-benefi?jarji jew il-kundizzjonijiet tal-mi?ura mog?tija ma tistax titqies li hija ta' natura ?enerali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' ?unju 1999, DM Transport, ?abra p. I-3913, punt 27 u l-?urisprudenza ??itata).

26 B'hekk, l-applikazzjoni ta' sistema ta' awtorizzazzjoni li tippermetti li ssir tpa?ija tat-telf fi snin fiskali sussegwenti, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, b?ala prin?ipju ma tistax titqies li hija selettiva jekk l-awtoritajiet kompetenti jkollhom, meta jidde?iedu dwar l-azzjoni li g?andha tittie?ed fir-rigward ta' talba g?al awtorizzazzjoni, biss setg?a diskrezzjonali limitata g?as-sistema fiskali stabbilita bil-le?i?lazzjoni inkwistjoni, b?alma huwa l-g?an li jsir kummer? mit-telf.

27 G?all-kuntrarju, jekk l-awtoritajiet ikollhom setg?a dikrezzjonali esti?a sabiex jiddeterminaw il-benefi?jarji u l-kundizzjonijiet tal-mi?ura mog?tija abba?i ta' kriterji li ma jag?mlux parti mis-sistema fiskali, b?alma hija ?-?amma tal-impjiegi, allura l-e?er?izzju ta' din is-setg?a g?andu jitqies li jiffavorixxi "?erti impri?i jew ?erti produtturi" meta mqabbla ma' o?rajn, li, fir-rigward tal-g?an segwit, ikunu jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ?uridika komparabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit, i??itata iktar 'il fuq, punt 75).

28 Issa, f'dan ir-rigward, mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li d-Direttorat ?enerali tat-Taxxi tal-Finlandja ?are? ittra ta' gwida, imsemmija fil-punt 8 tal-pre?enti sentenza, li telenka b?ala "ra?uni partikolari" bl-g?an ta' awtorizzazzjoni derogatorja g?all-projbizzjoni ta' tnaqqis tat-telf, fost o?rajn, konsegwenzi partikolari fuq l-impjiegi.

29 F’dan il-kuntest, g?andu jitfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-applikazzjoni ta’ politika ta’ ?vilupp re?jonali jew ta’ koe?joni so?jali b?ala tali ma tistax tippermetti li mi?ura adottata fil-kuntest ta’ din il-politika titqies li hija ?ustifikata min-natura u l-istruttura ta’ sistema fiskali nazjonali (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta’ Settembru 2006, Il-Portugall vs Il-Kummissjoni, C-88/03, ?abra p. I-7115, punt 82).

30 Minkejja li, f’dan ir-rigward, mid-de?i?joni tar-rinviju, jirri?ulta li l-ittra ta’ gwida msemmija iktar ’il fuq ma hijiex ta’ natura legalment vinkolanti, g?andu ji?i rrilevat li jekk l-awtorità kompetenti kellha tkun tista’ tiddetermina l-benefi?jarji tat-tnaqqis tat-telf abba?i ta’ kriterji li ma je?istux fis-sistema fiskali, b?alma huma ?-?amma tal-impjiegi, allura tali e?er?izzju ta’ din is-setg?a jkollu jitqies li jiffavorixxi “?erti impri?i jew ?erti produtturi” meta mqabbla ma’ o?rajn, li, fid-dawl tal-g?an segwit, ikunu f’sitwazzjoni fattwali u ?uridika komparabbli.

31 Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja ma g?andhiex elementi bi??ejjed sabiex tevalwa l-?ustifikazzjoni tan-natura possibbilment selettiva tas-sistema fiskali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

32 F’dawn i?-?irkustanzi, ir-risposta g?at-tieni sar-raba’ domandi g?andha tkun li sistema fiskali, b?alma hija dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, tista’ tissodisfa l-kundizzjoni ta’ selettività b?ala element tal-kun?ett ta’ “g?ajnuna mill-Istat”, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, kieku kellu ji?i stabbilit li s-sistema ta’ referenza, ji?ifieri s-sistema “normali”, tikkonsisti fil-projbizzjoni tat-tnaqqis tat-telf fil-ka? ta’ bdil fil-proprjetarju, fis-sens tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 122 tat-TVL, li, meta mqabbla mag?ha, is-sistema ta’ awtorizzazzjoni prevista fit-tielet paragrafu ta’ dan l-artikolu tkun tikkostitwixxi e??ezzjoni. Tali sistema tista’ tkun i??ustifikata bin-natura jew l-istruttura ?enerali tas-sistema li fiha hija tkun tinsab, fejn tali ?ustifikazzjoni teskludi li l-awtorità nazzjonali kompetenti, f’dak li jikkon?erna l-awtorizzazzjoni g?al deroga mill-projbizzjoni ta’ tnaqqis tat-telf, tista’ tibbenefika minn setg?a diskrezzjonali li tawtorizzaha sabiex tibba?a d-de?i?jonijiet tag?ha ta’ awtorizzazzjoni fuq kriterji li ma je?istux f’din is-sistema fiskali. Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja ma g?andhiex bi??ejjed elementi sabiex tidde?iedi dwar dawn il-klassifikazzjonijiet b’mod definittiv.

33 Barra minn hekk, g?andu jitfakkar li s-selettività hija biss wa?da mill-elementi tal-g?ajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq intern. Fin-nuqqas ta’ informazzjoni f’dan ir-rigward, lanqas il-kwistjoni dwar elementi o?ra ma hija su??etta g?all-e?ami tal-Qorti tal-?ustizzja.

Fuq l-ewwel domanda

34 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-projbizzjoni tal-e?ekuzzjoni tal-pro?etti ta’ g?ajnuna stabbilita fl-Artikolu 108(3) TFUE tostakolax l-applikazzjoni tas-sistema fiskali prevista fl-ewwel u t-tielet paragrafi tal-Artikolu 122 tat-TVL.

35 Fir-rigward tal-kontroll tal-osservanza, mill-Istati Membri, tal-obbligi imposti fuqhom bl-Artikoli 107 TFUE u 108 TFUE, g?andha titfakkar il-formulazzjoni tad-dispo?izzjonijiet ta’ dan l-a??ar artikolu kif ukoll is-setg?at u r-responsabbiltajiet li dawn id-dispo?izzjonijiet jag?tu lill-Kummissjoni, minn na?a, u lill-Istati Membri, min-na?a l-o?ra.

36 L-Artikolu 108 TFUE jistabbilixxi pro?eduri distinti skont jekk l-g?ajnuna tkunx e?istenti jew ?dida. Filwaqt li l-g?ajnuna ?dida g?andha, skont l-Artikolu 108(3) TFUE, ti?i nnotifikata bil-quddiem lill-Kummissjoni, u ma tistax ti?i e?egwita qabel ma l-pro?edura tkun waslet g?al de?i?joni finali, l-g?ajnuna e?istenti tista’, skont l-Artikolu 108(1) TFUE, ti?i e?egwita b’mod regolari kemm-il darba l-Kummissjoni ma tkunx ikkonstatat l-inkompatibbiltà tag?ha (sentenza tad-29 ta’ Novembru 2012, Kremikovtzi, C-262/11, punt 49 u l-?urisprudenza ??itata).

37 Fil-kuntest ta’ din is-sistema ta’ kontroll, il-Kummissjoni u l-qrati nazzjonali je?er?itaw

responsabbiltajiet u setg?at differenti (sentenza tad-9 ta’ Awwissu 1984, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, ?abra p. I-3829, punt 14).

38 Dawn il-qrati jistg?u ji?u aditi b’kaw?i li jobbligawhom jinterpretaw u japplikaw il-kun?ett ta’ g?ajnuna, imsemmi fl-Artikolu 107(1) TFUE, b’mod partikolari bl-g?an li ji?i ddeterminat jekk mi?ura tal-Istat, stabbilita ming?ajr te?id inkunsiderazzjoni tal-pro?edura ta’ kontroll minn qabel tal-Artikolu 108(3) TFUE, g?andhiex ti?i su??etta g?aliha jew le. G?all-kuntrarju, huma ma g?andhomx ?urisdizzjoni sabiex jidde?iedu dwar il-kompatibbiltà ta’ g?ajnuna mill-Istat mas-suq intern (sentenza tat-18 ta’ Lulju 2007, Lucchini, C-119/05, ?abra p. I-6199, punti 50 u 51, kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

39 Filwaqt li l-Kummissjoni hija obbligata te?amina l-kompatibbiltà tal-g?ajnuna ppjanata mas-suq intern, anki fil-ka?ijiet fejn l-Istat Membru jikser il-projbizzjoni msemmija fl-a??ar sentenza tal-Artikolu 108(3) TFUE ta’ e?ekuzzjoni tal-mi?uri ta’ g?ajnuna, il-qrati nazzjonali, f’tali sitwazzjoni, ma jag?mlu xejn ?lief li, sad-de?i?joni finali tal-Kummissjoni, jissalvagwardjaw id-drittijiet tal-partijiet fil-kaw?a jekk ikun hemm il-possibbiltà ta’ ksur, mill-awtoritajiet tal-Istat, ta’ din il-projbizzjoni (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta’ Frar 2008, CELF u ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, ?abra p. I-469, punt 38, kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

40 F’dak li jirrigwarda l-g?ajnuna e?istenti, g?andu jitfakkar li l-Artikolu 108(1) TFUE jag?ti kompetenza lill-Kummissjoni sabiex tag?mel e?ami kostanti tag?ha mal-Istati Membri. Dan l-e?ami jista’ jwassal sabiex il-Kummissjoni tipproponi lill-Istat Membru kkon?ernat il-mi?uri utli me?tie?a mill-i?vilupp progressiv jew mill-funzjonament tas-suq komuni, u jekk ikun il-ka?, tipproponi lill-Istat Membru sabiex jidde?iedi dwar it-tne??ija jew l-emenda ta’ g?ajnuna li hija tqis inkompatibbli mas-suq intern.

41 Din l-g?ajnuna g?andha titqies li hija legali sakemm il-Kummissjoni ma tkunx ikkonstatat l-inkompatibbiltà tag?ha mas-suq intern (sentenza tat-18 ta’ Novembru 2010, NDSHT vs Il-Kummissjoni, C-322/09 P, ?abra p. I-11911, punt 52 u l-?urisprudenza ??itata). G?alhekk, f’tali ?irkustanzi, l-Artikolu 108(3) TFUE ma jag?tix lill-qrati nazzjonali l-?urisdizzjoni li jipprojbixxu l-e?ekuzzjoni ta’ g?ajnuna e?istenti.

42 Skont l-Artikolu 1(b)(i) tar-Regolament Nru 659/1999, “g?ajnuna e?istenti”, bla ?sara g?all-Artikoli 144 u 172 tal-Att ta’ Ade?joni, hija l-g?ajnuna kollha li e?istiet qabel id-d?ul fis-se?? tat-Trattat fl-Istat Membru kkon?ernat, ji?ifieri l-skemi ta’ g?ajnuna u l-g?ajnuna individwali li da?lu fis-se?? qabel, u jkunu baqg?u jg?oddu wara, l-imsemmi d?ul fis-se??.

43 Skont l-informazzjoni li tinsab fil-pro?ess ippre?entat lill-Qorti tal-?ustizzja, u kif sostnew kemm il-Gvern Finlandi? kif ukoll il-Kummissjoni, is-sistema prevista fl-ewwel u t-tielet paragrafi tal-Artikolu 122 tat-TVL ?iet implementata qabel id-d?ul fis-se??, li sar fl-1 ta’ Jannar 1994, tal-Ftehim dwar i?-?ona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta’ Mejju 1992 (?U L 1, p. 3), u baqg?et ti?i applikata sa minn dik id-data. Ir-Repubblika tal-Finlandja da?let fl-Unjoni Ewropea fl-1 ta’ Jannar 1995.

44 Barra minn hekk, konformement ma’ dak li osservat il-Kumissjoni, i?-?irkustanzi, previsti fl-Artikoli 144 u 172 tal-Att ta’ Ade?joni, li fihom l-Artikolu 1(b)(i) tar-Regolament Nru 659/1999, li jikkon?erna d-definizzjoni tal-kun?ett ta’ “g?ajnuna e?istenti”, ma huwiex applikabbli, ma humiex rilevati g?al din il-kaw?a.

45 G?andu jitfakkar li l-emenda tal-modalitajiet ta’ applikazzjoni ta’ sistema ta’ g?ajnuna tista’ twassal, f’?erti kundizzjonijiet, g?all-klassifikazzjoni ta’ tali sistema b?ala g?ajnuna ?dida.

46 Hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika jekk il-modalitajiet ta’ applikazzjoni tas-sistema inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ?ewx emendati.

47 Li kieku ?ara li l-emendi possibbli kellhom l-effett li jestendu l-portata tas-sistema, seta’ kien ikun me?tie? li ji?i kkunsidrat jekk din kinitx g?ajnuna ?dida li g?andha l-konsegwenza li tapplika l-pro?edura ta’ notifika prevista fl-Artikolu 108(3) TFUE.

48 Konsegwentment, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikolu 108(3) TFUE ma jipprekludix li sistema fiskali, b?alma hija dik prevista fl-ewwel u t-tielet paragrafi tal-Artikolu 122 tat-TVL, fil-ka? fejn din kellha ti?i kklassifikata b?ala “g?ajnuna mill-Istat”, tkompli, min?abba n-natura “e?istenti” tag?ha, ti?i applikata fl-Istat Membru li stabbilixxa din is-sistema fiskali, bla ?sara g?all-kompetenza tal-Kummissjoni prevista fl-imsemmi Artikolu 108(3) TFUE.

Fuq l-ispejje?

49 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta’ kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Il-?ames Awla) taqta’ u tidde?iedi:

1) **Sistema fiskali, b?alma hija dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, tista’ tissodisfa l-kundizzjoni ta’ selettività b?ala element tal-kun?ett ta’ “g?ajnuna mill-Istat”, fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, kieku kellu ji?i stabbilit li s-sistema ta’ referenza, ji?ifieri s-sistema “normali”, tikkonsisti fil-projbizzjoni tat-tnaqqis tat-telf fil-ka? ta’ bdil fil-proprjetarju, fis-sens tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 122 tal-Li?i Nru 1535/1992, tat-30 ta’ Di?embru 1992, dwar it-taxxa fuq id-d?ul (Tuloverolaki), li, meta mqabbla mag?ha, is-sistema ta’ awtorizzazzjoni prevista fit-tielet paragrafu ta’ dan l-artikolu tkun tikkostitwixxi e??ezzjoni. Tali sistema tista’ tkun i??ustifikata bin-natura jew l-istruttura ?enerali tas-sistema li fiha hija tkun tinsab, fejn tali ?ustifikazzjoni teskludi li l-awtorità nazzjonali kompetenti, f’dak li jikkon?erna l-awtorizzazzjoni g?al deroga mill-projbizzjoni ta’ tnaqqis tat-telf, tista’ tibbenefika minn setg?a diskrezzjonali li tawtorizzaha sabiex tibba?a d-de?i?jonijiet tag?ha ta’ awtorizzazzjoni fuq kriterji li ma je?istux f’din is-sistema fiskali. Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja ma g?andhiex bi??ejjed elementi sabiex tidde?iedi dwar dawn il-klassifikazzjonijiet b’mod definittiv.**

2) **L-Artikolu 108(3) TFUE ma jipprekludix li sistema fiskali, b?alma hija dik prevista fl-ewwel u t-tielet paragrafi tal-Artikolu 122 tal-Li?i Nru 1535/1992, fil-ka? fejn din g?andha ti?i kklassifikata b?ala “g?ajnuna mill-Istat”, tkompli, min?abba n-natura “e?istenti” tag?ha, ti?i applikata fl-Istat Membru li stabbilixxa din is-sistema fiskali, bla ?sara g?all-kompetenza tal-Kummissjoni Ewropea prevista fl-imsemmi Artikolu 108(3) TFUE.**

Firem

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