

Kawża C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

vs

Staatssecretaris van Financiën

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden)

“Approssimazzjoni tal-liġijiet — Direttiva 90/434/KEE — Sistema komuni ta' tassazzjoni li tapplika għal mergers, diviżjonijiet, trasferimenti ta' attiv u skambji ta' azzjonijiet li jirrigwardaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti — Artikolu 11(1)(a) — Applikabbiltà għal taxxa fuq it-trasferimenti”

Sommarju tas-sentenza

1. *Domandi preliminari — Ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja — Interpretazzjoni mitluba minnabba l-applikabbiltà għal sitwazzjoni interna ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li saret applikabbli permezz tad-dritt nazzjonali — Ġurisdizzjoni li tingħata din l-interpretazzjoni*

(Artikolu 267 TFUE)

2. *Approssimazzjoni tal-liġijiet — Sistema komuni ta' tassazzjoni li tapplika għal mergers, diviżjonijiet, trasferimenti ta' attiv u skambji ta' azzjonijiet li jirrigwardaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti — Direttiva 90/434 — Operazzjonijiet li l-għan tagħhom ikun il-frodi jew l-evażjoni fiskali*

(Direttiva tal-Kunsill 90/434, Artikolu 11(1)(a))

1. Meta leġiżlazzjoni nazzjonali tadotta għal sitwazzjonijiet purament interni l-istess soluzzjonijiet b'għal dawk adottati fid-dritt tal-Unjoni sabiex, b'mod partikolari, tiġi evitata d-diskriminazzjoni fil-konfront ta' -ittadini nazzjonali jew distorsjoni eventwali tal-kompetizzjoni, jeżisti qertament interess tal-Unjoni li, sabiex jiġi evitati diverġenzi futuri ta' interpretazzjoni, id-dispożizzjonijiet jew il-kunċetti meħuda mid-dritt tal-Unjoni jingħataw interpretazzjoni uniformi, irrispettivament mill-kundizzjonijiet li fihom ser ikunu applikati.

(ara l-punt 33)

2. L-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet [mergers], id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti, għandu jiġi interpretat fis-sens li t-trattamenti preferenzjali stabbiliti minnha ma jistgħux jiġu rrifjutati lill-persuna taxxabbli li jkollha l-intenzjoni li, permezz ta' operazzjoni legali li tinkludi merger ta' negozju, tevita l-impożizzjoni ta' taxxa fuq it-trasferimenti, peress li din it-taxxa ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

Fil-fatt, huwa biss eżerġizzjonalment u f'każijiet partikolari li l-Istati Membri jistgħu, bis-saħħa ta' dan l-artikolu, jirrifjutaw li japplikaw totalment jew parzjalment id-dispożizzjonijiet tad-direttiva msemmija jew jirtiraw il-benefiċċju tagħha. Għaldaqstant, l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434, b'għala dispożizzjoni ta' eżerġizzjoni, għandu jiġi interpretat b'mod strett filwaqt li jittieġdu inkunsiderazzjoni l-formulazzjoni, l-għan u l-kuntest tiegħu. Għalhekk, din id-dispożizzjoni, meta

tagħmel riferiment, fir-rigward tar-raġunijiet ekonomiċi validi, għar-ristrutturazzjoni jew għar-razzjonalizzazzjoni tal-attivitajiet tal-kumpanniji li jieħdu sehem fl-operazzjoni inkwistjoni, li fil-preżenza tagħhom ma tapplikax il-preżunzjoni ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali, tillimita lilha nfisha b'mod 'ar għall-qasam tal-mergers ta' kumpanniji u ta' operazzjonijiet oħra ta' riorganizzazzjoni li jirrigwardaw dawn il-kumpanniji u tapplika biss għat-taxxi li jirriġultaw minn dawn l-operazzjonijiet.

Barra minn hekk, id-Direttiva 90/434 ma hijiex intiża li tarmonizza kompletament it-taxxi li jistgħu jkunu imposti meta jkun hemm merger jew operazzjoni simili bejn kumpanniji ta' Stati Membri differenti. Billi tistabbilixxi regoli fiskali newtrali fir-rigward tal-kompetizzjoni, din id-direttiva sempliċement tirrimedja żerti inkonvenzji fiskali marbuta mar-ristrutturazzjoni transkonfinali ta' impriżi. Minn dan jirriġulta li huma biss it-taxxi li jissemmew espliċitament mid-Direttiva 90/434 li jistgħu jibbenefikaw mit-trattamenti preferenzjali stabbiliti minn din tal-ażżar u għalhekk jistgħu jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 11(1)(a) tad-direttiva msemmija. Peress li ma teżisti ebda indikazzjoni fid-direttiva msemmija li abbażi tagħha jista' jiġi konkluż li din id-direttiva xtaqet testendi l-benefiċċju tat-trattamenti preferenzjali għal taxxi oħra, b'alma hija taxxa imposta fil-każ tal-akkwist ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, dawn it-taxxi għandhom jitqiesu li għadhom jaqgħu fil-kompetenza fiskali tal-Istati Membri, u l-benefiċċju tat-trattamenti preferenzjali stabbiliti permezz tad-Direttiva 90/434 ma jistax jiġi rrifjutat, skont l-Artikolu 11(1)(a) tagħha, b'ala tpażija għan-nuqqas ta' żlas ta' taxxa li l-bażi ta' stima u r-rata tagħha huma neċessarjament differenti minn dawk applikabbli għall-mergers ta' kumpanniji u għal operazzjonijiet oħra ta' riorganizzazzjoni li jirrigwardawhom.

(ara l-punti 45, 47, 49, 50, 52-54, 56 u d-dispożittivi)

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

20 ta' Mejju 2010 (*)

“Approssimazzjoni tal-liġijiet – Direttiva 90/434/KEE – Sistema komuni ta' tassazzjoni li tapplika għal mergers, diviżjonijiet, trasferimenti ta' attiv u skambji ta' azzjonijiet li jirrigwardaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti – Artikolu 11(1)(a) – Applikabbiltà għal taxxa fuq it-trasferimenti”

Fil-Kawża C-352/08,

li għandha b'ala sużżett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi), permezz ta' deċiżjoni tal-11 ta' Lulju 2008, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-31 ta' Lulju 2008, fil-proċedura

Modehuis A. Zwijnenburg BV

vs

Staatssecretaris van Financiën,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, li qed jażixxi b'ala President tal-Ewwel Awla, E.

Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešić u J. J. Kasel (Relatur), Imballfin,

Avukat ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: R. Grass,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Modehuis A. Zwijnenburg BV, minn A. Bremmer, advocaat,
- għall-Gvern Olandiż, minn C. Wissels u M. Noort, bħala aġenti,
- għall-Gvern Franċiż, minn G. de Bergues u J. C. Gracia, bħala aġenti,
- għall-Gvern Taljan, minn I. Bruni, bħala aġent, assistita minn P. Gentili, avvocato dello Stato,
- għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes, bħala aġent,
- għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal u W. Roels, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-16 ta' Lulju 2009,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet [mergers], id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (l-U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 142)

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Modehuis A. Zwijnenburg BV (iktar 'il quddiem "Zwijnenburg") u l-iStaatssecretaris van Financiën dwar talba għall-qlas lura tat-taxxa fuq it-trasferimenti mħallsa, liema talba hija bbażata fuq eżenzjoni prevista mil-liġi fil-każ ta' mergers ta' negozji.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni

3 Id-Direttiva 90/434 hija intiża, skont l-ewwel premessa tagħha, sabiex tiggarantixxi li l-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' kumpanniji ta' diversi Stati Membri, bħall-mergers, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti ta' attiv u l-iskambji ta' azzjonijiet, ma jkunux ostakolati b'restrizzjonijiet, qvantażi jew distorsjonijiet partikolari li jinvolqu mid-dispożizzjonijiet fiskali tal-Istati Membri.

4 Mir-raba' premessa ta' din id-direttiva jirriżulta li s-sistema fiskali komuni għandha tevita l-impożizzjoni ta' taxxi meta jsiru mergers, diviżjonijiet, trasferimenti ta' attiv jew skambji ta' azzjonijiet, filwaqt li tress l-interessi finanzjarji tal-Istat tal-kumpannija li tagħmel it-trasferiment [imsejja "kumpannija trasferitur" fid-Direttiva 90/434] jew tal-kumpannija miksuba.

5 Skont l-Artikolu 4(1) tad-direttiva msemmija, "[i]nkorporazzjoni [merger] jew diviżjoni ma għandhom iwasslu għall-ebda tassazzjoni fuq il-profitt kapitali kkalkolat b'referenza għad-

differenza bejn il-valuri reali ta' l-attiv u l-passiv ittrasferiti u tal-valuri tagħhom għall-għanijiet tat-taxxa”.

6 Skont l-Artikolu 8(1) tad-Direttiva 90/434, “[m]al-waqt ta' inkorporazzjoni [merger], diviżjoni jew skambju ta' l-ishma, l-allokazzjoni tat-titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpannija riżultur [kumpannija li tirrivedi] jew ta' dik tal-kisba [tal-kumpannija akkwirenti] lil azzjonist tal-kumpannija trasferitur [tal-kumpannija li tagħmel it-trasferiment] jew ta' dik li tikseb [tal-kumpannija miksuba] bi skambju għat-titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpannija ta' l-ażżar ma għandhom, minnhom infushom, joqolqu l-ebda tassazzjoni fuq id-dwul, il-profitti jew il-profitti kapitali ta' dan l-azzjonist”.

7 L-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 huwa fformulat b'dan il-mod:

“1. Stat Membru jista' jirrifjuta li japplika jew li jirtira l-benefiċċju tad-dispożizzjonijiet fl-intier tagħhom jew f'parti minnhom tat-Titoli II, III u IV meta jidher li l-inkorporazzjoni [il-merger], id-diviżjoni, it-trasferiment ta' l-attiv jew l-iskambju ta' ishma:

a) ikollu b'ala l-għan immedjat tiegħu jew b'ala wieċed mill-għanijiet immedjati prinċipali tiegħu l-evalwazzjoni tat-taxxa jew il-qarben minnha; il-fatt li waċda mill-idmiet riferiti fl-Artikolu 1 ma tiġix imwettqa għal raġunijiet kummerċjali validi b'alma huma l-istrutturazzjoni mill-ġdid jew ir-razzjonalizzazzjoni ta' l-attivitajiet tal-kumpanniji li jkunu qegħdin jiedu sehem fil-ġidma jista' jikkostitwixxi preżunzjoni ta' evalwazzjoni mit-taxxa jew qarben minnha b'ala l-għan immedjat ewlieni tagħha jew wieċed mill-għanijiet immedjati ewlieni tagħha.”

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

8 L-Artikolu 14 tal-Liġi tal-1969 dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali, jipprovdi:

“1. Il-persuna taxxabbli li tittrasferixxi n-negozju kollu tagħha jew parti awtonoma minnu (il-persuna li tagħmel it-trasferiment) lil entità oħra li diġà hija persuna taxxabbli jew li ssir persuna taxxabbli minnabba t-trasferiment (il-persuna li lilha jsir it-trasferiment), bil-ruġ ta' azzjonijiet lill-persuna li tagħmel it-trasferiment b'ala korrispettiv (merger ta' negozju) ma għandhiex tiegħu inkunsiderazzjoni l-profitt miksub permezz tat-trasferiment jew fil-mument meta sar dan it-trasferiment [...]. Jekk il-profitt ma jtejjid inkunsiderazzjoni, il-persuna li lilha jsir it-trasferiment tiegħu post il-persuna li tagħmel it-trasferiment fir-rigward tal-elementi tal-patrimonju kollha miksuba fil-kuntest tal-merger ta' negozju.

[...]

4. B'deroga mill-paragrafi 1 u 2, il-profitt għandu jittieġed inkunsiderazzjoni jekk il-merger ta' negozju jkollu l-għan ewlieni l-evalwazzjoni jew il-posponiment tat-taxxa. Sakemm ma jiġix ipprovat il-kuntrarju, il-merger ta' negozju huwa preżunt li għandu l-għan ewlieni l-evalwazzjoni jew il-posponiment tat-taxxa sakemm ma jitwettaqx minnabba raġunijiet ekonomiċi validi, b'alma huma r-istrutturazzjoni jew ir-razzjonalizzazzjoni tal-attivitajiet tal-persuna li tagħmel it-trasferiment u tal-persuna li lilha jsir it-trasferiment. Jekk, fit-tliet snin wara t-trasferiment, l-azzjonijiet tal-persuna li tagħmel it-trasferiment jew tal-persuna li lilha jsir it-trasferiment jiġu ttrasferiti, kompletament jew parzjalment, direttament jew indirettament, lil entità li ma jkollha ebda rabta mal-persuna li tagħmel it-trasferiment u mal-persuna li lilha jsir it-trasferiment, ir-raġunijiet ekonomiċi validi jiġu preżunti ineżistenti, sakemm ma jiġix ipprovat il-kuntrarju.

[...]

8. Jekk il-persuna li tagħmel it-trasferiment tkun tixtieq tikseb qertezza li l-merger ta' negozju

ma huwiex ser jitqies li għandu l-għan ewlieni l-evażjoni jew il-posponiment tal-impożizzjoni tat-taxxa, hija tista' tressaq talba, qabel isir it-trasferiment, quddiem l-ispettur, li d-deċiżjoni tiegħu tkun tista' tiġi appellata."

9 Skont l-Artikolu 2 tal-Liġi tal-1970 dwar it-taxxa fuq it-trasferimenti (Wet op belastingen van rechtsverkeer, 1970), fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali, taxxa fuq it-trasferiment hija "taxxa miżbura fil-każ ta' akkwist ta' proprjetà immobbli li tinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi jew taxxa li għaliha tkun suwżetta din il-proprjetà".

10 L-Artikolu 4 ta' din il-liġi jipprovdi:

"Proprjetà fis-sens tal-Artikolu 2 tfisser, b'mod partikolari, (proprjetà immobbli fittizja):

a. azzjonijiet f'entitajiet li l-kapital tagħhom ikun maqsum f'azzjonijiet u li l-attiv tagħhom, fil-mument tal-akkwist jew f'kull mument matul is-sena qabel dan l-akkwist, jikkostitwixxi jew kien jikkostitwixxi prinċipalment fi proprjetà immobbli li tinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi, bil-kundizzjoni li din il-proprjetà immobbli, ikkunsidrata b'mod globali, isservi jew serviet, kompletament jew prinċipalment, għall-akkwist, għat-trasferiment jew għall-esplojtazzjoni ta' din il-proprjetà immobbli; [...]"

11 Skont l-Artikolu 14 tal-liġi msemmija, "it-taxxa tammonta għal 6 %".

12 L-Artikolu 15(1)(h) tal-istess liġi jipprovdi:

"1. Huwa eżentat mit-taxxa, fil-kundizzjonijiet stabbiliti permezz ta' regolament tal-amministrazzjoni pubblika, l-akkwist: [...]"

h. fil-każ ta' merger, ta' diviżjoni jew ta' riorganizzazzjoni interna; [...]"

13 L-Artikolu 5a tar-Regolament li japplika l-Liġi dwar it-taxxa fuq it-trasferimenti (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali, jipprovdi dan li ġej:

"1. L-eżenzjoni fil-każ ta' mergers imsemmija fl-Artikolu 15(1)(h) tal-Liġi tapplika jekk kumpannija takkwista n-negozju kollu jew parti awtonoma mill-operazzjoni ta' kumpannija oħra inkambju għall-feru ta' azzjonijiet.

2. Il-feru ta' azzjonijiet jinkludi l-każijiet fejn, minbarra l-feru ta' azzjonijiet, jiġi allas ammont fi flus li jkun ugwali għal massimu ta' 10 % tal-valur li jkun tallas fuq l-azzjonijiet.

[...]

7. Għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' dan l-artikolu, kumpannija tfisser kumpannija pubblika b'responsabbiltà limitata, kumpannija privata b'responsabbiltà limitata, kumpannija *in akkomandita* miftuwa jew kumpannija oħra li l-kapital tagħha jkun maqsum, kompletament jew parzjalment, f'azzjonijiet [...]"

Il-fatti fil-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

14 Zwijnenburg kienet topera f'anut tal-feru f'ewż proprjetajiet li jinsabu f'Tolstraat 17 u 19 f'Meerbeek (il-Pajjiżi l-Baxxi). Zwijnenburg kienet il-proprjetarja tal-bini li jinsab f'Tolstraat 19 u kienet tikri l-bini li jinsab f'Tolstraat 17 mingħand A. Zwijnenburg Beheer BV (iktar 'il quddiem "Beheer"), li kienet il-proprjetarja tiegħu u li l-unika attività tagħha kienet il-feru ta' proprjetà

immobbli.

15 L-azzjonijiet ta' Beheer kienu mi?muma minn A. J. Zwijnenburg u l-konju?i tieg?u (iktar 'il quddiem il-“?enituri”).

16 L-azzjonijiet ta' Zwijnenburg kienu mi?muma, permezz ta' kumpannija holding, minn L. E. Zwijnenburg (iktar 'il quddiem it-“tifel”) u l-konju?i tieg?u.

17 Sabiex ti?i ffinalizzata operazzjoni, li kienet di?à nbdiet f'Di?embru tal-1990 u li kienet tinvolvi t-trasferiment tal-?anut tal-?enituri lit-tifel, Zwijnenburg kellha tittrasferixxi l-?anut tal-?wejje? u l-bini li jinsab f'Tolstraat 19 lil Beheer u kelha tir?ievi, b?ala korrispettiv, azzjonijiet f'Beheer. Skont l-Artikolu 14(1) tal-Li?i tal-1969, dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, dan il-merger ta' negozju kellu jkun e?entat mit-taxxa.

18 Sussegwentement, Zwijnenburg kellha takkwista l-kumplement tal-azzjonijiet ta' Beheer, li kienu mi?muma mill-?enituri u li fir-rigward tag?hom kellha l-fakultà li tixtrihom. Din l-operazzjoni kellha tibbenefika minn e?enzjoni mit-taxxi fuq it-trasferiment ta?t l-applikazzjoni tal-Artikolu 15(1)(h) tal-Li?i tal-1970, dwar it-taxxa fuq it-trasferimenti, flimkien mal-Artikolu 5a(1) tar-Regolament li japplika din l-istess li?i.

19 Permezz ta' ittra tat-13 ta' Jannar 2004, Zwijnenburg talbet lill-awtorità fiskali tikkonferma li l-merger ta' negozju propost bejn Zwijnenburg u Beheer, kif ukoll l-akkwist sussegwenti tal-azzjonijiet ta' Beheer minn Zwijnenburg, setg?u jitwettqu ming?ajr impo?izzjoni ta' taxxa, b'mod partikolari ming?ajr ma jkun me?tie? li tit?allas it-taxxa fuq it-trasferimenti.

20 Madankollu, permezz ta' de?i?joni tad-19 ta' Jannar 2004, l-ispettur tad-dipartiment tat-taxxi ?a?ad it-talba billi kkunsidra li l-merger ta' negozju propost kien jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 14(4) tal-Li?i tal-1969, dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, sa fejn kien prin?ipalment inti? li ti?i evitata jew posposta l-impo?izzjoni tat-taxxa.

21 L-imsemmi spettur ikkonferma d-de?i?joni tieg?u wara li tressaq ilment fil-konfront tag?ha. Fl-appell, il-Gerechtshof te 's Gravenhage dde?idiet li r-rikors ippre?entat minn Zwijnenburg kontra din id-de?i?joni kien infondat.

22 Skont dik il-qorti, huwa minnu li x-xewqa li l-proprjetajiet li jinsabu f'Tolstraat 17 u 19 ji?u kkonsolidati ta?t kumpannija wa?da li fl-a??ar mill-a??ar il-profitti tag?ha jmorru g?and it-tifel tissodisfa ra?unijiet ekonomi?i validi. G?all-kuntrarju, hija tqis li l-metodu mag??ul, ji?ifieri li jsir merger ta' negozju sabiex i?-?ew? proprjetajiet ji?u kkonsolidati ta?t kumpannija wa?da, ma ntg?a?ilx abba?i ta' kunsiderazzjonijiet ta' natura ekonomika peress li Zwijnenburg kellha tittrasferixxi n-negozju tag?ha lil Beheer u sussegwentement takkwista l-azzjonijiet ma?ru?a minn din tal-a??ar.

23 Il-Gerechtshof te 's-Gravenhage kkunsidrat li Zwijnenburg ma pprovatx b'mod suffi?jenti fid-dritt li l-frodi jew l-eva?joni fiskali ma kinux l-g?an prin?ipali jew wie?ed mill-g?anijiet prin?ipali tal-merger ta' negozju propost. L-unika ra?uni wara t-twettiq ta' din l-operazzjoni ta' merger kienet dik li ti?i evitata t-taxxa fuq it-trasferimenti dovuta fil-ka? ta' trasferiment dirett tal-proprjetà li tinsab f'Tolstraat 17 lil Zwijnenburg kif ukoll li ti?i posposta t-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta fuq id-differenza bejn il-valur nominali ta' din il-proprjetà u l-valur tag?ha fis-suq fil-mument tat-trasferiment.

24 Il-Gerechtshof te 's Gravenhage kkonkludiet li, g?alkemm l-g?an finali tal-operazzjoni kien ikkundizzjonat mill-kummer?, l-istruttura finanzjarja mag??ula sabiex titwettaq din l-operazzjoni kienet biss fa??ata sabiex jittie?ed benefi??ju mill-vanta??i fiskali rri?ervati g?all-mergers ta'

negozju.

25 Zwijnenburg, g?alhekk, ressqet appell fil-kassazzjoni quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden.

26 Dik il-qorti kkonstatat li, permezz tal-operazzjoni inkwistjoni, il-?enituri kienu ser i?ommu interess fin-negozju filwaqt li l-intenzjoni tag?hom kienet li jirtiraw minnu u j?alluh f'idejn it-tifel u l-konju?i tieg?u. Minn dan hija kkonkludiet li wie?ed mill-g?anijiet prin?ipali tal-merger propost kien li jevita ?erti konsegwenzi fiskali, ji?ifieri, b'mod partikolari, it-taxxa fuq it-trasferimenti li kienet tkun dovuta minn Zwijnenburg li kieku l-proprjetà li tinsab f'Tolstraat 17 kienet akkwistata minnha jew li kieku l-azzjonijiet ta' Beheer kienu ttrasferiti lilha.

27 Il-Hoge Raad der Nederlanden tosserva li l-Artikolu 14 tal-Li?i tal-1969, dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, jirriprodu?i d-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 sabiex japplikahom ukoll g?al sitwazzjonijiet purament interni. Hija tikkonstata madankollu li t-taxxa fuq it-trasferimenti ma hijiex inklu?a b?ala taxxa li l-impo?izzjoni tag?ha g?andha ti?i evitata skont din id-direttiva.

28 Huwa f'dawn i?-?irkustanzi li l-Hoge Raad der Nederlanden idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel id-domanad preliminari segwenti lill-Qorti tal-?ustizzja:

“L-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434/KEE g?andu ji?i interpretat fis-sens li t-trattamenti preferenzjali li tipprovdi din id-direttiva jistg?u ji?u rrifjutati lill-persuna taxxabbli jekk numru ta' tran?azzjonijiet legali jkun int?i g?all-prevenzjoni ta' ?bir ta' taxxa o?ra minbarra dawk it-taxxi su??etti g?at-trattamenti preferenzjali msemmija f'din id-direttiva?”

Fuq id-domanda preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

29 Il-partijiet kollha li ppre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub, bl-e??ezzjoni ta' Zwijnenburg, ikkonkludew li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tiddikjara li g?andha ?urisdizzjoni sabiex twie?eb g?ad-domanda preliminari.

30 F'dan ir-rigward g?andu ji?i mfakkar li, skont l-Artikolu 234 KE, il-Qorti tal-?ustizzja g?andha ?urisdizzjoni sabiex tag?ti de?i?joni preliminari dwar, b'mod partikolari, l-interpretazzjoni tat-Trattat KE kif ukoll tal-atti adottati mill-istituzzjonijiet tal-Unjoni.

31 Huwa minnu li huwa pa?ifiku li l-kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkon?erna dispo?izzjoni tad-dritt nazzjonali li tapplika f'kuntest purament nazzjonali.

32 Madankollu, il-qorti tar-rinviju indikat li l-le?i?latur Olandi? kien idde?ieda, meta ttraspona d-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 90/434, li japplika t-trattament fiskali previst minn din id-direttiva anki g?al sitwazzjonijiet purament interni, b'tali mod li l-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni nazzjonali u transkonfinali huma su??etti g?all-istess sistema fiskali ta' mergers.

33 Skont il-*urisprudenza* tal-Qorti tal-*ustizzja*, meta le-*lazzjoni nazzjonali* tadotta g^{al} sitwazzjonijiet purament interni l-istess soluzzjonijiet b^{al} dawk adottati fid-dritt tal-Unjoni sabiex, b'mod partikolari, tiⁱ evitata d-diskriminazzjoni fil-konfront ta'-*ittadini nazzjonali* jew distorsjoni eventwali tal-kompetizzjoni, je^{isti} *ertament* interess tal-Unjoni li, sabiex ji^u evitati diver^{enzi} futuri ta' interpretazzjoni, id-dispo^{izzjonijiet} jew il-kun^{etti} me^{uda} mid-dritt tal-Unjoni jing^{ataw} interpretazzjoni uniformi, irrispettivament mill-kundizzjonijiet li fihom ser ikunu applikati (ara s-sentenzi tas-17 ta' Lulju 1997, *Leur-Bloem*, C^{28/95}, *abra p. I-4161*, punt 32, u tal-15 ta' Jannar 2002, *Andersen og Jensen*, C^{43/00}, *abra p. I-379*, punt 18).

34 G^{andu} jing^{ad} ukoll li hija biss il-qorti nazzjonali li g^{andha} tevalwa l-portata preⁱa ta' dan ir-rinviju g^{ad}-dritt tal-Unjoni, filwaqt li l-*urisdizzjoni* tal-Qorti tal-*ustizzja* hija limitata g^{all}-e^{ami} biss tad-dispo^{izzjonijiet} ta' dan id-dritt (sentenza *Leur-Bloem*, i^{it}ata iktar 'il fuq, punt 33).

35 Mill-kunsiderazzjonijiet pre^{edenti} jirri^{ulta} li l-Qorti tal-*ustizzja* g^{andha} *urisdizzjoni* sabiex tinterpreta d-dispo^{izzjonijiet} tad-Direttiva 90/434 minkejja li dawn ma jirregolawx direttament is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kaw^a prin^{ipali}. G^{aldaqstant} hemm lok li ting^{ata} risposta g^{ad}-domanda mag^{mula} mill-Hoge Raad der Nederlanden.

Fuq id-domanda preliminari

36 Permezz tad-domanda tag^{ha} l-qorti tar-rinviju qieg^{da} essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 g^{andux} jiⁱ interpretat fis-sens li t-trattamenti preferenzjali li tistabbilixxi din id-direttiva jistg^u ji^u rrifjutati lill-persuna taxxabli li jkollha l-intenzjoni li, permezz ta' operazzjoni legali li tinkludi merger ta' negozju, tevita l-impo^{izzjoni} ta' taxxa b^{al} dik inkwistjoni fil-kaw^a prin^{ipali}, ji^{ifieri} t-taxxa fuq it-trasferimenti, meta din it-taxxa ma hijiex koperta minn din id-direttiva.

37 Mill-pro^{ess} jirri^{ulta} li, fin-nuqqas ta' dispo^{izzjoni} nazzjonali espressa li tippermetti lill-awtoritajiet fiskali Olandiⁱ jirrifjutaw il-benefi^{ju} tal-e^{enzjoni} mit-taxxa fuq it-trasferimenti fil-ka[?] ta' merger ta' negozju meta jiⁱ stabbilit li l-eva^{joni} ta' din it-taxxa tikkostitwixxi r-ra^{uni} prin^{ipali} g^{aliex} il-persuna taxxabli jkun qieg^{ed} iwettaq il-merger, dawn l-awtoritajiet qeg^{din} jipprovaw japplikaw l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 b'mod li ji^{bru} t-taxxa fuq il-kumpanniji b^{ala} tpa^{ija} g^{at}-taxxa fuq it-trasferimenti li *iet* evitata.

38 Fir-rigward tal-g^{an} tad-direttiva msemmija, il-Qorti tal-*ustizzja* di^a ppreⁱat li, skont l-ewwel premessa tag^{ha}, din id-direttiva g^{andha} l-g^{an} li tistabbilixxi regoli fiskali newtrali fir-rigward tal-kompetizzjoni sabiex tippermetti lill-impriⁱ jadattaw ru^{hom} g^{ar}-rekwi^{iti} tas-suq komuni, ikabbru l-produttività tag^{hom} u jsa^u l-po^{izzjoni} kompetittiva tag^{hom} fuq livell internazzjonali. Din l-istess premessa tipprovdi wkoll li l-mergers, id-divi^{joni}jiet, it-trasferimenti ta' attiv u l-iskambju ta' assi li jirrigwardaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti ma g^{andhomx} ikunu ostakolati minn restrizzjonijiet, *vantaⁱ* jew distorsjonijiet partikolari li jirri^{ultaw} mid-dispo^{izzjonijiet} fiskali tal-Istati Membri (sentenza *Leur-Bloem*, i^{it}ata iktar 'il fuq, punt 45).

39 B'mod iktar preⁱ, l-intenzjoni tad-Direttiva 90/434 hija li telimina l-ostakoli fiskali g^{all}-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni transkonfinali ta' impriⁱ billi ti^{gura} li eventwali *idiet* fil-valur tal-azzjonijiet ma ji^{ux} intaxxati qabel ma dawn i^{-idiet} effettivament jimmaterjalizzaw (sentenzi tal-5 ta' Lulju 2007, *Kofoed*, C^{321/05}, *abra p. I-5795*, punt 32, u tal-11 ta' Di^{embru} 2008, *A.T.*, C^{285/07}, *abra p. I-9329*, punt 28).

40 G^{al} dan il-g^{an}, id-Direttiva 90/434 tipprovdi, b'mod partikolari, fl-Artikolu 4 tag^{ha}, li l-merger jew id-divi^{joni} ma g^{andhom} iwasslu g^{al} ebda impo^{izzjoni} fuq il-q^{lig} kapitali, li jiⁱ ddeterminat permezz tad-differenza bejn il-valur reali tal-elementi ta' attiv u ta' passiv ittrasferiti u l-

valur fiskali tagħhom, u, fl-Artikolu 8 tagħha, li l-allokazzjoni, meta jsir merger, diviżjoni jew skambju ta' azzjonijiet, ta' titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpannija li tirtevi jew tal-kumpannija akkwirenti, lil azzjonist tal-kumpannija li tagħmel it-trasferiment jew tal-kumpannija miksuba, bi skambju għal titoli li jirrappreżentaw il-kapital ta' din il-kumpannija tal-aħbar, ma għandhiex, fiha nfisha, twassal għal impożizzjoni fuq id-dawl, il-profitt jew il-qiegħ kapitali ta' dan l-azzjonist.

41 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeżidiet ukoll li s-sistema fiskali komuni stabbilita permezz tad-Direttiva 90/434, li tipprevedi diversi vantaġġi fiskali, tapplika mingħajr ebda distinzjoni għall-operazzjonijiet kollha ta' merger, ta' diviżjoni, ta' trasferiment ta' attiv u ta' skambju ta' azzjonijiet, mingħajr kunsiderazzjoni tal-motivi tagħhom, kemm jekk ikunu finanzjarji, ekonomiċi jew purament fiskali (sentenzi ġietati iktar 'il fuq Leur-Bloem, punt 36, u Kofoed, punt 30).

42 Minn dan jirriżulta li d-determinazzjoni tal-operazzjonijiet li jistgħu jibbenefikaw mit-trattamenti preferenzjali stabbiliti mid-Direttiva 90/434 ma tiddependix minn kunsiderazzjonijiet finanzjarji, ekonomiċi jew fiskali. Għall-kuntrarju, il-motivi tal-operazzjoni inkwistjoni għandhom importanza fir-rigward tal-implementazzjoni tal-fakultà prevista fl-Artikolu 11(1) ta' din id-direttiva.

43 Fil-fatt, skont l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434, l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw li japplikaw id-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva kollha jew użud minnhom, jew jirtiraw il-benefiċċju tagħhom, meta l-operazzjoni ta' skambju ta' azzjonijiet jkollha, b'mod partikolari, b'ala l-għan prinċipali tagħha jew b'ala wieċed mill-għanijiet prinċipali tagħha l-frodi jew l-evalwazzjoni fiskali. Din l-istess dispożizzjoni tippreżenta, barra minn hekk, li l-fatt li l-operazzjoni ma tkunx imwettqa għall-raġunijiet ekonomiċi validi, b'ar-ristrutturazzjoni jew ir-razzjonalizzazzjoni tal-attivitajiet tal-kumpanniji li jkun qegħdin jidher sehem fl-operazzjoni, jista' jammonta għal preżunzjoni li din l-operazzjoni għandha tali għan (sentenzi ġietati iktar 'il fuq Leur-Bloem, punti 38 u 39, kif ukoll Kofoed, punt 37).

44 Sabiex jiġi verifikaw jekk l-operazzjoni inkwistjoni għandhiex tali għan, l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti ma jistgħux sempliċement japplikaw kriterji ġenerali ddeterminati minn qabel iċċa għandhom jagħmlu, ka? b'ka?, eżami globali ta' din l-operazzjoni (sentenza Leur-Bloem, iġietata iktar 'il fuq, punt 41).

45 Fil-fatt, huwa biss b'mod eżċezzjonali u f'każijiet partikolari li l-Istati Membri jistgħu, skont l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434, jirrifjutaw li japplikaw id-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva kollha, jew użud minnhom, jew jirtiraw il-benefiċċju tagħhom (sentenzi ġietati iktar 'il fuq, Kofoed, punt 37, u A.T., punt 31).

46 Għaldaqstant, l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434, b'ala dispożizzjoni ta' eżċezzjoni, għandu jiġi interpretat b'mod strett filwaqt li jittieċdu inkunsiderazzjoni l-formulazzjoni, l-għan u l-kuntest tiegħu.

47 Għalhekk, din id-dispożizzjoni, meta tagħmel riferiment, fir-rigward tar-raġunijiet ekonomiċi validi, għar-ristrutturazzjoni jew għar-razzjonalizzazzjoni tal-attivitajiet tal-kumpanniji li jidher sehem fl-operazzjoni inkwistjoni, li fil-preżenza tagħhom ma tapplikax il-preżunzjoni ta' frodi jew ta' evalwazzjoni fiskali, tillimita lilha nfisha b'mod ġar għall-qasam tal-mergers ta' kumpanniji u ta' operazzjonijiet oħra ta' riorganizzazzjoni li jirrigwardaw dawn il-kumpanniji u tapplika biss għat-taxxi li jirriżultaw minn dawn l-operazzjonijiet.

48 Il-konstatazzjonijiet preżedenti huma kkorroborati wkoll mill-fatt li, fl-istat attwali tad-dritt tal-Unjoni, il-qasam tat-taxxi diretti, b'ala tali, ma jaqax fil-kompetenza tal-Unjoni.

49 Fil-fatt, kif osservat l-Avukat ġenerali fil-punt 52 tal-konklużjonijiet tagħha, id-Direttiva 90/434

ma hijjex inti? a li tarmonizza kompletament it-taxxi li jistg?u jkunu imposti meta jkun hemm merger jew operazzjoni simili bejn kumpanniji ta' Stati Membri differenti. Billi tistabbilixxi regoli fiskali newtrali fir-rigward tal-kompetizzjoni, din id-direttiva sempli?ement tirrimedja ?erti inkonvenzji fiskali marbuta mar-ristrutturazzjoni transkonfinali ta' impri?i.

50 Minn dan jirri?ulta li huma biss it-taxxi li jissemmew espli?itament mid-Direttiva 90/434 li jistg?u jibbenefikaw mit-trattamenti preferenzjali stabbiliti minn din tal-a??ar u g?alhekk jistg?u jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-e??ezzjoni prevista fl-Artikolu 11(1)(a) tad-direttiva msemmija.

51 Issa, fil-kuntest tat-trattamenti preferenzjali stabbiliti, id-Direttiva 90/434, filwaqt li tag?ti importanza partikolari lill-impo?izzjoni tal-qlig? kapitali, tirreferi essenzjalment g?at-taxxi li jolqtu lill-kumpanniji u g?al dawk dovuti mill-azzjonisti ta' dawn tal-a??ar.

52 G?all-kuntrarju, ma te?isti ebda indikazzjoni fid-direttiva msemmija li abba?i tag?ha jista' ji?i konkluz? li din id-direttiva xtaqet testendi l-benefi??ju tat-trattamenti preferenzjali g?al taxxi o?ra, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tikkostitwixxi taxxa imposta fil-ka? tal-akkwist ta' proprjetà immobbli li tinsab fl-Istat Membru kkon?ernat.

53 Fil-fatt, ka? b?al dan g?andu jitqies li g?adu jaqa' fil-kompetenza fiskali tal-Istati Membri.

54 F'dawn i?-?irkustanzi, il-benefi??ju tat-trattamenti preferenzjali stabbiliti permezz tad-Direttiva 90/434 ma jistax ji?i rrifjutat, skont l-Artikolu 11(1)(a) tag?ha, b?ala tpa?ija g?an-nuqqas ta' ?las ta' taxxa, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li l-ba?i ta' stima u r-rata tag?ha huma ne?essarjament differenti minn dawk applikabbli g?all-mergers ta' kumpanniji u g?al operazzjonijiet o?ra ta' riorganizzazzjoni li jirrigwardawhom.

55 Jekk ji?i adottat appro?? differenti mhux biss tkun qieg?da ti?i kompromessa l-interpretazzjoni uniformi u koerenti tad-Direttiva 90/434, i?da jmur ukoll lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex ji?u protetti l-interessi finanzjarji tal-Istati Membri kkon?ernat, kif previst mir-raba' premessa ta' din id-direttiva. Kif osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 66 tal-konkluzjonijiet tag?ha, meta l-g?an prin?ipali tal-merger inkwistjoni jkun li ti?i evitata t-taxxa fuq it-trasferimenti, l-interess finanzjarju tal-Istat Membru kkon?ernat huwa limitat g?all-?bir ta' din l-istess taxxa fuq it-trasferimenti u g?alhekk ma jistax jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tad-direttiva msemmija.

56 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domanda mag?mula hija li l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 g?andu ji?i interpretat fis-sens li t-trattamenti preferenzjali stabbiliti minnha ma jistg?ux ji?u rrifjutati lill-persuna taxxabbli li jkollha l-intenzjoni li, permezz ta' operazzjoni legali li tinkludi merger ta' negozju, tevita l-impo?izzjoni ta' taxxa b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ji?ifieri t-taxxa fuq it-trasferimenti, peress li din it-taxxa ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

Fuq l-ispejje?

57 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 (L-Ewwel Awla), taqta' u tidde?iedi:

L-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika g?all-inkorporazzjonijiet [mergers], id-divi?jonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti, g?andu ji?i interpretat fis-sens li t-trattamenti preferenzjali stabbiliti minnha ma jistg?ux ji?u rrifjutati lill-persuna taxxabbli li jkollha l-intenzjoni li, permezz ta' operazzjoni

legali li tinkludi merger ta' negozju, tevita l-impożizzjoni ta' taxxa b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri t-taxxa fuq it-trasferimenti, peress li din it-taxxa ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

Firem

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.