

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla)

19 ta' Di?embru 2012 (*)

“Tassazzjoni — Direttiva 90/434/KEE — Sistema fiskali komuni li tapplika g?all-inkorporazzjonijiet, id-divi?jonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti — Artikoli 2, 4 u 9 — Trasferiment ta' attiv — Intaxxar tal-profitti kapitali mag?mula mill-kumpannija li tittrasferixxi f'ka? tat-trasferiment ta' attiv — Differiment tat-tassazzjoni — Kundizzjoni li timponi li jitni??el fil-karta tal-bilan? tal-kumpannija li tittrasferixxi ri?erva insospensjoni ta' taxxa li tikkorrispondi mal-valur tal-profitt kapitali mag?mul”

Fil-Kaw?a C-207/11,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Commissione tributaria regionale di Milano, (l-Italja), b'de?i?joni tas-7 ta' April 2011, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit-2 ta' Mejju 2011, fil-pro?edura

3D I Srl

vs

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, M. Ileši? (Relatur), E. Levits, J.-J. Kasel u M. Safjan, Im?allfin,

Avukat ?enerali: N. Jääskinen,

Re?istratur: A. Impellizzeri, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tal-10 ta' Mejju 2012,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

- g?al 3D I Srl, minn A. Fantozzi, R. Esposito u G. Mameli, avukati,
- g?all-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, b?ala a?ent, assistita minn P. Gentili, avvocato dello Stato,
- g?all-Kummissjoni Ewropea, minn P. Rossi u W. Roels, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tal-10 ta' Lulju 2012,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 2, 4 u 8(1) u (2) tad-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika g?all-inkorporazzjonijiet, id-divi?jonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li

jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (l-Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 142).

2 Din it-talba għet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn 3D I Srl (iktar 'il quddiem "3D I"), li kienet 3D FIN Srl, u l-Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona (iktar 'il quddiem l-"Agenzia delle Entrate"), dwar ir-rifjut ta' din tal-ażżar li tirrimborsa t-taxxa sostituta ("imposta sostitutiva") imqallsa minn din il-kumpannija wara tranżazzjoni ta' trasferiment intra-Komunitarju ta' waqda mill-fergħat ta' attività tagħha.

Il-kuntest għuridiku

Il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni

3 L-ewwel sas-sitt premessi tad-Direttiva 90/434 jipprovdu:

"Billi l-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti ta' l-attivi u l-iskambji ta' ishma li jirrigwardaw kumpanniji fi Stati Membri differenti [...] ma għandhomx jiġu mfixkla b'restrizzjonijiet, għvanta?i u tagħwi? li jinqolqu b'mod partikolari mid-dispożizzjonijiet tat-taxxi fl-Istati Membri; billi għal dan l-iskop huwa meħtieġ li jiddaqq il-rigward dawn il-idmjet regoli tat-taxxa li jkunu newtri mill-lat tal-kompetizzjoni, sabiex iġallu lill-intrapriżi jadattaw lilhom infushom skond il-għti?iet tas-suq komuni, biex iġidu l-produttività tagħhom u jtejbu s-saħħa tagħhom tal-kompetittività fil-livell internazzjonali;

Billi d-dispożizzjonijiet tat-taxxa jiġvanta?aw dawn il-idmjet, meta mqabbla ma' dawk li jirrigwardaw il-kumpanniji fl-istess Stat Membru; billi huwa meħtieġ li jitneqsew dawn l-iġvanta?i;

Billi mhux possibbli li jinkiseb dan il-għan bl-estensjoni fil-livell Komunitarju tas-sistemi b'qalissa fis-sek? fl-Istati Membri, għaladarba d-differenzi bejn dawn is-sistemi x'aktarx li jwasslu għal tagħwi?; billi sistema komuni tat-taxxa biss hija kapaċi tipprovdi soluzzjoni sodisfawenti f'dan ir-rigward;

Billi s-sistema komuni tat-taxxi għandha tevita l-impożizzjoni tat-taxxi rigward l-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti ta' l-attivi jew l-iskambji ta' l-ishma, filwaqt li fl-istess qin tissalvagwarda l-interessi finanzjarji ta' l-Istat tal-kumpannija trasferitur jew ta' dik miksuba;

Billi rigward l-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet jew it-trasferimenti ta' l-attiv, dawn il-idmjet normalment jirri?ultaw jew fit-trasformazzjoni tal-kumpannija li tittrasferixxi l-attiv lejn stabbiliment permanenti tal-kumpannija li tir?ievi l-attivi jew li l-attivi jiġu magħquda ma' stabbiliment permanenti tal-kumpannija ta' l-ażżar;

Billi s-sistema tad-differiment tat-tassazzjoni tal-profitti fuq il-kapital li għandhom x'jaqsmu ma l-attivi ttrasferiti sad-disponiment attwali tagħhom, applikati għal dawk minn dawn l-attivi li jiġu ttrasferiti lil dan l-istabbiliment permanenti, tippermetti l-eżenzjoni mit-tassazzjoni tal-profitt fuq il-kapital korrispondenti, filwaqt li fl-istess qin tiġura li fl-ażżar mill-ażżar jiġu ntaxxati mill-Istat tal-kumpannija trasferitur fid-data tad-disponiment minnhom."

4 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva, li jagħmel parti mit-Titolu I tagħha stabbilit fid-"Dispożizzjonijiet ġenerali", jipprovdi:

"Għall-għanijiet ta' din id-Direttiva:

[...]

?) 'trasferiment ta' l-attivi' għandha tfigher idma li biha kumpannija tittrasferixxi mingħajr ma tiġi xolta, il-friegħi kollha, jew waqda jew iktar minn waqda minnhom ta' l-attività tagħha lil

kumpannija o?ra bi skambju g?at-titoli li jirrappre?entaw il-kapital tal-kumpannija li tir?ievi t-trasferiment;

d) 'skambju ta' ishma' g?andha tfisser ?idma li biha kumpannija tikseb sehem/ishma fil-kapital ta' kumpannija o?ra hekk li tikseb il-ma??oranza tad-drittijiet tal-voti f'din il-kumpannija bi skambju g?all-?ru? lil dawk li jkollhom l-ishma fil-kumpannija ta' l-a??ar, bi skambju tat-titoli tag?hom, titoli li jirrappre?entaw il-kapital tal-kumpannija ta' qabel, u, jekk japplika, il-?las fi flus korrenti li ma jaqbi?x il-10 % tal-valur nominali jew, fin-nuqqas ta' valur nominali, il-valur par tal-kontijiet tat-titoli ma?ru?a bi skambju;

e) 'kumpannija trasferitur' g?andha tfisser il-kumpannija li [...] tittrasferixxi l-frieg?i kollha tag?ha jew wa?da jew iktar minn wa?da ta' l-attività tag?ha;

f) 'kumpannija ri?evitur' [...] il-frieg?i kollha ta' l-attività jew wa?da jew iktar minn wa?da minnhom tal-kumpannija trasferitur;

[...]"

5 It-Title II tad-Direttiva 90/434 fih, fl-Artikoli 4 sa 8 tag?ha, ir-“Regoli li japplikaw g?all-inkorporazzjonijiet, id-divi?jonijiet u l-iskambji ta' l-ishma”. L-Artikolu 4 ta' din id-direttiva jipprovdi:

“1. Inkorporazzjoni jew divi?joni ma g?andhom iwasslu g?all-ebda tassazzjoni fuq il-profitt kapitali kkalkolat b'referenza g?ad-differenza bejn il-valuri reali ta' l-attiv u l-passiv ittrasferiti u tal-valuri tag?hom g?all-g?anijiet tat-taxxa.

L-espressjonijiet li ?ejjin g?andu jkollhom it-tifsiriet assenjati lilhom:

– valur g?all-g?anijiet tat-taxxa: il-valur li fuq il-ba?i tieg?u kull qlig? jew telf ikunu ?ew ikkomputati g?all-g?anijiet tat-taxxa fuq id-d?ul, il-profitti jew il-profitti kapitali tal-kumpannija trasferitur jekk dawn l-attiv jew passiv ikunu ?ew mibjug?a mal-waqt ta' l-inkorporazzjoni jew tad-divi?joni imma indipendentement minnha,

– attiv u l-passiv ittrasferiti: dawk l-attivi u passivi tal-kumpannija trasferitur li, b?ala konsegwenza ta' l-inkorporazzjoni jew tad-divi?joni, ikunu effettivamente konnessi ma' stabbiliment permanenti tal-kumpannija ri?evitur fl-Istat Membru tal-kumpannija trasferitur u ta?dem il-parti li ti??enera l-qlig? jew it-telf meqjusa g?all-g?anijiet tat-taxxa.

2. L-Istati Membri g?andhom japplikaw il-paragrafu 1 bil-kondizzjoni li l-kumpannija ri?evitur tikkomputa kull deprezzament u kull qlig? jew telf rigward l-attivi u l-passivi ttrasferiti skond ir-regoli li kienu jkunu ?ew applikati fuq il-kumpannija jew kumpanniji trasferituri li kieku ma kenux saru l-inkorporazzjoni jew id-divi?joni.

3. Meta, skond il-li?ijiet ta' l-Istati Membri tal-kumpannija trasferitur, il-kumpannija ri?evitur hija intitolata li jkollha deprezzament ?did jew kull qlig? jew telf rigward l-attiv u l-passiv ittrasferiti kkomputati fuq ba?i differenti minn dawk iddikjarati fil-paragrafu 2, il-paragrafu 1 ma g?andux japplika g?all-attiv u l-passiv li rigward tag?hom ti?i e?er?itata din il-g?a?la.”

6 L-Artikolu 8(1) u (2) tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“1. Mal-waqt ta' inkorporazzjoni, diviżjoni jew skambju ta' l-ishma, l-allokkazzjoni tat-titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpannija riżevitur jew ta' dik tal-kisba lil azzjonist tal-kumpannija trasferitur jew ta' dik li tikseb bi skambju għat-titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpannija ta' l-ażżar ma għandhom, minnhom infushom, joqolqu l-ebda tassazzjoni fuq id-dollari, il-profitti jew il-profitti kapitali ta' dan l-azzjonist.

2. L-Istati Membri għandhom japplikaw il-paragrafu 1 bil-kondizzjoni li l-azzjonist ma jagħtix lit-titoli riżevuti valur ogħla għall-għanijiet tat-taxxa milli kellhom it-titoli skambjati immedjatament qabel l-inkorporazzjoni, id-diviżjoni jew l-iskambju.

L-applikazzjoni tal-paragrafu 1 ma għandhiex tipprevjieni lill-Istati Membri milli jintaxxaw il-qiegħ li jinqas mit-trasferiment sossegwanti tat-titoli riżevuti bl-istess mod b'għall-qiegħ li jiġi mit-trasferiment tat-titoli li kienu jeżistu qabel il-kisba.

F'dan il-paragrafu, l-espressjoni 'valur għall-għanijiet tat-taxxa' ifisser l-ammont li fuq il-bażi tiegħu kull qiegħ jew telf jiġu kkompjati għall-għanijiet tat-taxxa fuq id-dollari, il-qiegħ jew il-profitt kapitali ta' azzjonist tal-kumpannija.”

7 It-Title III tad-Direttiva 90/434 huwa stabbilit għar-“regoli li japplikaw għat-trasferiment ta' l-attiv”. Skont l-Artikolu 9 ta' din id-direttiva, li huwa l-uniku artikolu ta' dan it-Title III, l-Artikoli 4 sa 6 ta' din id-direttiva għandhom japplikaw għal dawn it-trasferimenti.

Il-leżijonijiet Taljana

8 FI-Italja, id-Direttiva 90/434 għet trasposta bid-Digriet Leżijonijiet Nru 544, tat-30 ta' Diċembru 1992, dwar il-miżuri ta' konformità mad-direttivi Komunitarji relatati mas-sistema tat-tassazzjoni tal-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji ta' azzjonijiet (GURI Nru 9, tat-13 ta' Jannar 1993, p. 8, iktar 'il quddiem id-“Digriet Leżijonijiet Nru 544/1992”).

9 L-Artikolu 1 tad-Digriet Leżijonijiet Nru 544/1992 kien jipprovdi:

“Id-dispożizzjonijiet ta' dan id-digriet japplikaw:

[...]

c) għat-trasferimenti ta' attivitajiet u ta' kumplessi ta' attivitajiet li huma relatati ma' fergħa waħda ta' attività, ta' waħda jew oħra mill-entitajiet indikati ta't (a) [jiġifieri l-kumpanniji b'responsabbiltà limitata, s'ubija in akkomandita b'responsabbiltà limitata, kumpanniji b'responsabbiltà limitata jew kooperattivi, l-impriji pubbliki u privati li għandhom b'ala għan esklużiv jew prinċipali l-eżerċizzju ta' attivitajiet kummerċjali li jirrisjedu fit-territorju nazzjonali u kull entità li tixxiebah li hija residenti fi Stat Membru ieor tal-Unjoni Ewropea], residenti fi Stati tal-Unjoni, bil-kundizzjoni li waħda minnhom tirisjedi fit-territorju tal-Istat.”

10 L-Artikolu 2(2) tad-Digriet Leżijonijiet Nru 544/1992 kien jipprovdi:

“It-trasferimenti msemmija ta't (c) ma jikkostitwixxux disponiment ta' profitt kapitali jew ta' telf kapitali, iġda l-ażżar spiġa fiskali rikonoxxuta tal-attività jew tal-fergħa ta' attività ttrasferita tikkostitwixxi l-ispiġa fiskali rikonoxxuta tas-sehem irżevut. Id-differenza bejn il-valur tal-azzjonijiet jew tal-ishma riżevuti u l-ażżar valur tal-beni ttrasferiti rikonoxxut għall-finijiet tat-tassazzjoni fuq id-dollari ma tiffavorixxi li jkun hemm dollari taxxabbi tal-impriġa jew tal-kumpannija li tittrasferixxi sakemm dan ma jkunx sar disponibbli jew ikun imqassam lill-azzjonisti. Jekk l-ishma riżevuti jiġni fil-karta tal-bilan? b'valur superjuri għall-valur tal-kontabbiltà tal-attività ttrasferita, id-differenza għandha titniel f'entrata *ad hoc* u tikkontribwixxi li jkun hemm dollari taxxabbi f'ka' ta'

distribuzzjoni. [...]”

11 Minbarra dan, kien fis-se?? fil-mument tat-trasferiment inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali d-Digriet Le?i?lattiv Nru 358, tat-8 ta’ Ottubru 1997, dwar dispo?izzjonijiet fil-qasam ta’ organizzazzjoni mill-?did tat-taxxi fuq id-d?ul applikabbli g?at-tran?azzjonijiet ta’ ?essjoni u ta’ trasferiment ta’ kumpanniji, ta’ inkorporazzjoni, ta’ divi?joni u ta’ skambju ta’ ishma (GURI Nru 249, tal-24 ta’ Ottubru 1997, p. 4, iktar ’il quddiem id-“Digriet Le?i?lattiv Nru 358/1997”).

12 L-Artikolu 1(1) u (2) tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 358/1997 jipprovdi:

“1. Il-profitti kapitali disponibbli permezz ta’ ?essjoni ta’ attivitajiet mi?muma matul perijodu mhux inqas minn tliet snin u indikati skont il-kriterji previsti fl-Artikolu 54 tat-test uniku tat-taxxi fuq id-d?ul [...] jistg?u jkunu su??etti g?al taxxa li tissostitwixxi t-taxxa fuq id-d?ul, bir-rata ta’ 19 % [...]

2. Biex tapplika t-taxxa sostituta, l-intenzjoni li ti?i e?er?itata din l-g?a?la g?andha ti?i indikata fid-dikjarazzjoni tad-d?ul g?all-perijodu ta’ taxxa li matulu jkun sar il-profitt kapitali [...]

13 L-Artikolu 4(1) u (2) tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 358/1997 kien jipprovdi:

“1. It-trasferimenti ta’ attivitajiet mi?muma matul perijodu mhux inqas minn tliet snin, li se??ew mill-entitajiet imsemmija fl-Artikolu 87(1)(a) u (b) tat-test uniku dwar it-taxxi fuq id-d?ul, [...] ma jikkostitwixxux it-twettiq ta’ profitt kapitali jew ta’ telf kapitali. Madankollu, il-kumpannija li tittrasferixxi g?andha t??etta b?ala valur tal-ishma r?evuti l-a??ar valur fiskalment rikonoxxut tal-attività ttrasferita u l-kumpannija ri?evitur tissostitwixxi l-kumpannija li tittraferixxi fil-po?izzjoni dwar l-l-attiv u l-passiv ta’ din l-attività; fil-fatt, hija ssemmi f’tabella rikapitulattiva *ad hoc*, li g?andha ting?aquad mad-dikjarazzjoni tad-d?ul, l-informazzjoni murija fil-karta tal-bilan? u l-valuri fiskalment rikonoxxuti.

2. Minflok l-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet stabbiliti fil-paragrafu 1, l-entitajiet imsemmija fih jistg?u jag??lu, fl-att ta’ trasferiment, l-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tat-test uniku dwar it-taxxia fuq id-d?ul [...] u tal-Artikolu 1 ta’ dan id-digriet. L-g?a?la tista’ wkoll ti?i e?er?itata g?at-trasferimenti msemija fl-Artikolu 1 tad-[Digriet Le?i?lattiv Nru 544/1992].”

14 Id-Digrieti Le?i?lattivi Nri 554/1992 u 358/1997 ?ew issostitwiti mill-1 ta’ Jannar 2004, mar-riforma tas-sistema fiskali nazzjonali. Fil-kuntest ta’ din tal-a??ar, l-iskema ta’ newtralità fiskali tat-tran?azzjonijiet ta’ trasferiment ta’ attiv transkonfinali saret identika g?al dik prevista g?at-tran?azzjonijiet ta’ trasferiment nazzjonali u l-kundizzjoni li timponi ?amma tal-impri?a g?al iktar minn tliet snin, prevista fl-Artikolu 4(1) tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 358/1997, ?iet abbandunata. G?aldaqstant, il-possibbiltà li tintg?a?el l-applikazzjoni tat-taxxa sostituta bir-rata ta’ 19 % ?iet fix-xejn.

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

15 3D l-hija kumpannija b’kapital azzjonarju li s-sede tag?ha huwa fi Crema (l-Italja). Fit-12 ta’ Ottubru 2000, hija ttrasferiet ferg?a tal-attività tag?ha li tinsab ukoll fl-Italja lil kumpannija residenti fil-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Wara din it-tran?azzjoni, l-attività ttrasferita ?iet mibdula fi stabbiliment stabbli, b’sede fl-Italja, ta’ din il-kumpannija Lussemburgi?a. B?ala skambju, 3D l-r?eviet sehem fil-forma ta’ azzjonijiet ta’ din l-a??ar kumpannija. Dawn l-ishma tni??lu fil-karta tal-bilan? ta’ 3D l-g?al valur superjuri g?all-valur fiskali tal-attività ttrasferita.

16 Fid-9 ta’ Mejju 2001, 3D l-g?a?let il-possibbiltà, prevista fl-Artikoli 1(1) u 4(2) tad-Digriet Nru 358/1997, li t?allas, g?al din it-tran?azzjoni, it-taxxa sostituta bir-rata ta’ 19 %, billi rrinunzjat g?alhekk g?all-iskema ta’ newtralità fiskali prevista fl-Artikolu 2(2) tad-Digriet Nru 544/1992. 3D l-

g?alhekk ?allset is-somma ta' ITL 5 732 298 000 , ji?ifieri EUR 2 960 484.85, li tikkorrispondi mal-ammont ta' taxxa sostitwita pagabbli. Konsekuttivament g?all-?las ta' din it-taxxa, il-profitt kapitali kkonstatat fuq il-pjan ta' kontabbiltà wara t-tran?azzjoni ta' trasferiment ?ie me?lus, fejn id-differenza bejn il-valur g?all-g?anijiet tat-taxxa tal-ferg?a ta' attività ttrasferita u l-valur attribwit g?all-ishma ri?evuti b?ala korrispettiv tat-trasferiment ?iet ukoll rikonoxxuta g?al g?anijiet fiskali (allinjament mill-?did tal-valur ta' kontabbiltà ta' dawn l-ishma mal-valuri g?all-g?anijiet tat-taxxa).

17 Wara li saret taf, b'mod partikolari, bis-sentenza tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y (C-436/00, ?abra p. I-10829), 3D I, fit-8 ta' Jannar 2004, talbet lill-amministrazzjoni fiskali r-rimbors tat-taxxa sostitwita li hija kienet ?allset. Hija sostniet li l-Artikolu 2(2) tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 544/1992 kien inkompatibbli mad-Direttiva 90/434 peress li ssu??etta n-newtralità tat-trasferiment g?al kundizzjonijiet mhux previsti minnha. L-e?istenza, b'mod partikolari, tal-kundizzjoni li d-differenza fil-valur kellha ti?i mi?muma f'ri?erva li ma setg?etx ti?i ddistribwita kien wassal fil-prattika g?all-impri?i kkon?ernati li jag??lu t-taxxa sostitwita, it-tielet possibbiltà prevista mill-iskema nazzjonali, ji?ifieri l-?las tat-taxxa ordinarja b'rata ta' 33 % fuq id-differenza ta' valur, li kienet iktar ?vanta??u?a mi?-?ew? g?a?liet l-o?ra. 3D I sostniet li hija kienet ikkunsidrat b'mod ?baljat li l-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 2(2) tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 544/1992 kienu legali u li kien min?abba dan l-i?ball li hija kienet g??let it-taxxa sostitwita u mhux l-iskema ta' newtralità fiskali.

18 Peress li din it-talba g?al rimbors kienet ?iet impli?itament mi??uda mill-Agenzia delle Entrate, 3D I, fit-13 ta' April 2004, ippre?entat rikors quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Cremona. B'de?i?joni tal-11 ta' Ottubru 2006, dan ir-rikors ?ie mi??ud g?ar-ra?uni, b'mod partikolari, li 3D I kienet liberalment g?a?let l-iskema tat-taxxa sostitwita u li hija kienet kisbet il-benefi??ju tar-rikonoxximent fiskali tad-differenza ta' valur b'rata ta' tassazzjoni favorevoli ?afna meta pparagunata ma' dik li kienet ti?i applikata lilha f'ka? ta' disponiment tal-profitt kapitali.

19 Fil-5 ta' Marzu 2007, 3D I appellat din id-de?i?joni quddiem il-Commissione tributaria regionale di Milano. Din il-qorti tqis li l-Artikolu 2(2) tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 544/1992, f'dak li jikkon?erna l-obbligu li titni??el fil-karta tal-bilan? tal-kumpannija li tittrasferixxi ri?erva b?ala sospensjoni tat-taxxa wara trasferiment intra-Komunitarju, ta?t piena li ji?u ntaxxati l-profitti kapitali li eventwalment jirri?ultaw minn dan it-trasferiment — imur kontra d-Direttiva 90/434 u l-?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, li tikkundanna mi?uri li jostakolaw il-moviment liberu tal-kapital u l-libertà ta' stabbiliment. Fil-fatt, sabiex ti?i evitata tali inkompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni, l-Istati Membri g?andhom jittrasferixxu t-tassazzjoni tal-profitti kapitali fil-mument meta dawn effettivament ikunu disponibbli, ming?ajr ma jissu??ettaw dan it-trasferiment g?al kundizzjonijiet li jillimitaw e??essivament dawn il-libertajiet fundamentali.

20 F'dawn i?-?irkustanzi, il-qorti tar-rinviju dde?idiet li tissospendi d-de?i?joni u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

“Il-le?i?lazzjoni ta' Stat Membru, b?all-Istat Taljan, stabbilita fl-Artikolu 2(2) tad-Digriet Le?i?lattiv [Nru 544/1992], li abba?i tag?ha trasferiment jew skambju ta' azzjonijiet jag?ti lok g?al tassazzjoni, fir-rigward tal-kumpannija li tittrasferixxi, tal-qlig? [profitt] kapitali li jirri?ulta mit-trasferiment u li jikkorrispondi g?ad-differenza bejn l-ispi?a inizjali ta' akkwist tal-azzjonijiet jew tal-ishma ittrasferiti u l-valur attwali tag?hom, sakemm il-kumpannija li tittrasferixxi tinkludi fil-karta tal-bilan? tag?ha fond ta' ri?erva spe?jali ekwivalenti g?all-qlig? kapitali li jirri?ulta mit-trasferiment, hija, f'ka? b?al dan li huwa s-su??ett tal-kaw?a pre?enti, kuntrarja g?all-Artikoli 2, 4 u 8(1) u (2) tad-Direttiva [90/434]?”

Fuq id-domanda preliminari

21 Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikoli 2, 4 u 8(1) u (2) tad-Direttiva 90/434 g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu, f'sitwazzjoni b?al

dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li trasferiment ta' attiv jew skambju ta' azzjonijiet jagħti lok għat-tassazzjoni, f'dak li jkkonferma l-kumpannija li tittrasferixxi, tal-profitt kapitali li jirriżulta minn dan it-trasferiment, sakemm il-kumpannija li tittrasferixxi ma tniex il-fil-karta tal-bilanż tagħha riżerva xierqa sa limitu tal-profitt kapitali kkonstatat fil-kuntest ta' dan it-trasferiment.

22 Madankollu, huwa pażifiku li l-kawża prinċipali tikkonferma esklużivament trasferiment ta' attivi fis-sens tal-Artikolu 2(?) ta' din id-direttiva u mhux skambju ta' azzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 2(d). F'dawn iż-żirkustanzi, hemm lok li din id-domanda tiġi limitata għall-każ ta' trasferiment ta' attiv.

23 Minbarra dan, fir-rigward tal-każ hawnhekk, għandu jiġi kkonstatat li jirriżulta mill-Artikolu 9 tad-Direttiva 90/434 li l-Artikolu 8 tagħha ma jagħmilx parti mir-regoli ddikjarati applikabbli għat-trasferimenti ta' attivi. Dan l-ażżar artikolu jipprovdi li l-attribuzzjoni, fil-każ ta' inkorporazzjoni, diviżjoni jew skambju tal-azzjonijiet, l-allokkazzjoni tat-titoli li jirrappreżentaw il-kapital azzjonarju tal-kumpannija riżevitur jew ta' dik li tixtri lil azzjonist tal-kumpannija trasferitur jew ta' dik li tixtri, bi skambju tat-titoli li jirrappreżentaw il-kapital azzjonarju tal-kumpannija tal-ażżar ma għandhiex, minnha nfisha twassal għal impożizzjoni fuq id-dħul, il-profitti jew il-profitti kapitali ta' dan l-azzjonist. In-nuqqas ta' applikabbiltà ta' dan l-artikolu għat-trasferimenti ta' attivi huwa spjegat mill-fatt li, fil-każ ta' tali trasferimenti, it-titoli li jirrappreżentaw il-kapital azzjonarju tal-kumpannija riżevitur jinżar u mhux lill-azzjonisti tal-kumpannija li tittrasferixxi iċda lil din il-kumpannija stess.

24 Għaldaqstant id-domanda ddifferita għandha tiġi analizzata fir-rigward tal-Artikoli 2, 4 u 9 tad-Direttiva 90/434.

25 Fir-rigward b'mod partikolari tal-Artikolu 4(1) ta' din id-direttiva, dan, moqri flimkien mal-Artikolu 9 ta' din tal-ażżar, jipprovdi li t-trasferiment ta' attiv ma għandu jwassal għall-ebda tassazzjoni fuq il-profitt kapitali kkalkolat b'riferiment għad-differenza bejn il-valuri reali tal-attiv u l-passiv ittrasferiti u tal-valuri tagħhom għall-għanijiet tat-taxxa. Din id-dispożizzjoni tippreżenta li l-valur għall-għanijiet tat-taxxa huwa l-valur li fuq il-bażi tiegħu kull profitt jew telf ikunu jwew ikkomputati għall-għanijiet tat-taxxa fuq id-dħul, il-profitti jew il-profitti kapitali tal-kumpannija trasferitur jekk dawn l-attiv jew passiv ikunu jwew mibjugħa waqt it-trasferiment ta' attiv iċda indipendentement minnha. B'attiv u passiv ittrasferiti, għandu jinftiehem, fil-kuntest ta' trasferiment ta' attiv, il-fergħat tal-attività tal-kumpannija li tittrasferixxi li, wara t-trasferiment, huma effettivament marbuta mal-istabbiliment permanenti tal-kumpannija riżevitur li tinsab fl-Istat Membru tal-kumpannija li tittrasferixxi jew issir dan l-istabbiliment, li jiffavorixxi li jwassal li jkun hemm riżultati meħda inkunsiderazzjoni għall-bażi tat-taxxa.

26 Permezz ta' dan l-imperattiv ta' newtralità fiskali fir-rigward tal-kumpannija riżevitur u tal-kumpannija miksuba, id-Direttiva 90/434 hija intiża, hekk kif jirriżulta mill-ewwel sar-raba' premissi tagħha li tiggarrantixxi li t-trasferimenti ta' attivi li jirrigwardaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti ma jkunux ostakolati minn restrizzjonijiet, minn vantażi jew distorsjonijiet partikolari li jirriżultaw mid-dispożizzjonijiet fiskali tal-Istati Membri, u dan sabiex l-impreżi jkun jistgħu jadattaw ruħom mar-rekwiżiti tas-suq komuni, li jidur l-produttività tagħhom u li jsaħħu l-pożizzjoni kompetittiva tagħhom fuq il-livell internazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-17 ta' Lulju 1997, Leur-Bloem, C-28/95, iġabra p. I-4161, punt 45; tal-11 ta' Diċembru 2008, A.T., C-285/07, iġabra p. I-9329, punt 21; u tal-20 ta' Mejju 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, iġabra p. I-4303, punt 38).

27 Madankollu, dan l-imperattiv ta' newtralità fiskali ma huwiex inkondizzjonali. Fil-fatt, skont l-Artikolu 4(2) tad-Direttiva 90/434, moqri flimkien mal-Artikolu 9 tagħha, l-Istati Membri jissużettaw l-applikazzjoni tal-paragrafu 1 ta' dan l-Artikolu 4 għall-kundizzjoni li l-kumpannija riżevitur tikkalkola kull deprezzament iċdid u kull qligħ jew telf rigward l-attiv u l-passivi ttrasferiti skont l-istess kundizzjonijiet li setgħet tagħmel il-kumpannija li tittrasferixxi kieku t-trasferiment tal-attiv ma

se??x. L-Artikolu 4(3) ta' din id-direttiva jippre?i? a li, meta, skont il-li?ijiet tal-Istati Membri tal-kumpannija li tittrasferixxi, il-kumpannija ri?evitur hija intitolata li jkollha deprezzament ?did jew kull qlig? jew telf rigward l-attiv u l-passiv ittrasferiti kkomputati fuq ba?i differenti minn dawk iddikjarati fil-paragrafu 2 ta' dan l-Artikolu 4, il-paragrafu 1 ma g?andux japplika g?all-attiv u l-passiv li fir-rigward tag?hom ti?i e?er?itata din il-g?a?la.

28 Hekk kif irrilevat il-Kummissjoni Ewropea, dan l-obbligu, g?all-kumpannija ri?evitur, li tippre?erva, jekk hija tixtieq tibbenefika min-newtralità fiskali, il-kontinwità tal-evalwazzjoni tal-attiv u ta' passiv ittrasferiti g?all-finjiet tal-kalkolu tad-deprezzamenti u tal-profitti kapitali jew telf kapitali relatati ma' dawn l-elementi, huwa inti? sabiex jipprevjeni li din in-newtralità ma twassalx g?al e?enzjoni definittiva, li madankollu ma hijiex prevista mid-Direttiva 90/434. Fil-fatt, jirri?ulta mir-raba' u s-sitt premessa ta' din id-direttiva li din tistabbilixxi biss sistema ta' differiment ta' tassazzjoni tal-profitt kapitali relatat mal-beni ttrasferiti, li, filwaqt li ji?i evitat li t-trasferiment ta' attività jag?ti lok minnu nnifsu g?al tassazzjoni, i?ares l-interessi finanzjarji tal-Istat tal-kumpannija li tittrasferixxi billi ji?gura t-tassazzjoni ta' dan il-profitt kapitali fil-mument tad-disponibbiltà effettiva tieg?u (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed, C-321/05, ?abra p. I-5795, punt 32; A.T., i??itata iktar 'il fuq, punt 28, u Modehuis A. Zwijnenburg, i??itata iktar 'il fuq, punt 39).

29 Jekk id-Direttiva 90/434 tiddefinixxi g?alhekk il-kundizzjonijiet li g?aliohom huwa su??ett id-differiment tat-tassazzjoni, f'dak li jikkon?erna l-kumpannija ri?evitur, tal-profitt kapital relatat mal-attività ttrasferita, hija min-na?a l-o?ra ma tistabbilixxi il-kundizzjonijiet li g?aliohom huwa su??ett il-benefi??ju, g?all-kumpannija li tittrasferixxi, ta' differiment tat-tassazzjoni tal-profitti kapitali relatati ma' titoli li jirrappre?entaw il-kapital azzjonarju tal-kumpannija ri?evitur ma?ru? b?ala skambju g?at-trasferiment u ma tirregolax, b'mod partikolari, il-kwistjoni dwar liema huwa l-valur li l-kumpannija li tittrasferixxi g?andha tag?ti lil dawn it-titoli.

30 Issa, kuntrarjament g?al dak li jidher li tikkunsidra 3D I, ma jirri?ultax li d-Direttiva 90/434 tipprojbixxi lill-Istati Membri li jimponu tali kundizzjonijiet, i?da li din id-direttiva t?alli, hekk kif l-Avukat ?enerali rrileva fil-punti 42 u 49 tal-konklu?jonijiet tieg?u, lil dawn mar?ni ta' manuvra li tippermettilhom li jissu??ettaw jew le n-newtralità fiskali li tibbenefika minnha l-kumpannija li tittrasferixxi g?al kundizzjonijiet ta' evalwazzjoni tat-titoli ri?evuti b?ala skambju, b?all-kontinwità tal-valuri g?all-g?anijiet tat-taxxa, attivi, sakemm dawn il-kundizzjonijiet ma jkollhomx b?ala konsegwenza li l-?ru? ta' dawn it-titoli mat-trasferiment ta' attiv jirri?ulta f'tassazzjoni tal-profitti kapitali relatati mag?hom.

31 Hekk kif l-Avukat ?enerali rrileva fil-punt 43 tal-konklu?jonijiet tieg?u, din il-konstatazzjoni hija kkonfermata mill-bidu tal-e?istenza tad-Direttiva 90/434 kif ukoll mill-fatt li, waqt l-a??ar proposta tag?ha tad-Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 90/434, tas-17 ta' Ottubru 2003 [COM(2003) 613 finali], il-Kummissjoni, b?al fil-proposta inizjali tag?ha ta' direttiva tal-Kunsill dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika g?all-inkorporazzjonijiet, id-divi?jonijiet, it-trasferimenti tal-attivi li se??ew bejn kumpanniji ta' Stati Membri differenti (?U 1969 C 39, p. 1), ipproponiet li tinkludi dispo?izzjoni li tikkon?erna l-valur li g?andu ji?i attribwit g?at-titoli ri?evuti b?ala skambju tat-trasferiment tal-attività. Permezz ta' din id-dispo?izzjoni, skont liema dawn it-titoli ?ew attribwiti l-valur reali li l-attività ttrasferita kellha immedjatament qabel it-trasferiment, il-Kummissjoni kellha l-intenzjoni li tevita t-taxxa doppja li tista' tirri?ulta, fil-mument tad-disponibbiltà tal-attivi, fl-ipotesi fejn il-kumpannija ri?evitur tkun evalwat l-attività ttrasferita inkonformità mal-kundizzjoni mag?mula fl-Artikolu 4(2) tad-Direttiva 90/434 u fejn il-kumpannija li tittrasferixxi tkun attribwixxiet lit-titoli ri?evuti l-valur li kellha l-attività ttrasferita immedjatament qabel it-tran?azzjoni. Il-le?i?latur tal-Unjoni madankollu ma segwiex din il-proposta.

32 F'dak li jikkon?enra s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta u ?ie rrilevat kemm mill-Gvern Taljan kif ukoll mill-Kummissjoni li l-le?i?lazzjoni nazzjonali

kienet ippermettiet lil 3D I li tattribwixxi lit-titoli ri?evuti b?ala skambju tat-trasferiment il-valur li kellha l-attività ttrasferita qabel it-tran?azzjoni u li tibbenefika g?alhekk mid-differiment tat-tassazzjoni tal-profitti kapitali relatati ma' dawn it-titoli bil-kundizzjoni li hija, hekk kif ?ie kkonstatat fil-punti pre?edenti ta' din is-sentenza, fl-istat attwali tad-dritt tal-Unjoni kompatibbli mieg?u.

33 F'dawn i?-?irkustanzi, ma jistax jitqies li huwa inkompatibbli mad-Direttiva 90/434 il-fatt li l-le?i?lazzjoni nazzjonali toffri lill-kumpannija li tittrasferixxi l-possibbiltà addizzjonali li tattribwixxi lil dawn it-titoli valur superjuri g?al dak li kellha l-attività ttrasferita qabel it-tran?azzjoni, li jikkorrispondi, b'mod partikolari, ma' dak tal-profitt kapitali disponibbli waqt it-trasferiment, i?da tissu??etta din il-possibbiltà g?all-kundizzjoni li din il-kumpannija tni??el fil-karta tal-bilan? tag?ha ri?erva xierqa sa ammont tal-profitt kapitali hekk ikkonstatat.

34 Il-Gvern Taljan u l-Kummissjoni esponew, barra minn hekk, li l-kundizzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali twie?eb sempli?ement g?ar-regoli tal-kontabbiltà li jirri?ultaw ne?essarjament mill-evalwazzjoni tal-ishma u li l-intaxxar ta' din ir-ri?erva f'ka? ta' distribuzzjoni lill-azzjonisti tal-kumpannija li tittrasferixxi kien ne?essarju fil-kuntest tas-sistema fiskali nazzjonali fis-se?? fid-data tal-fatti fil-kaw?a prin?ipali sa fejn din is-sistema, li kienet tag?ti, ma' din id-distribuzzjoni, kreditu ta' taxxa lil dawn l-azzjonisti, kienet ikkaw?at dannu immedjat g?at-Te?or pubbliku Taljan u profitt indebitu g?al dawn l-azzjonisti, u, indirettament, g?all-kumpannija li tittrasferixxi.

35 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet li jippre?edu, id-domanda mag?mula g?andha ti?i risposta li l-Artikoli 2, 4 u 9 tad-Direttiva 20/434 g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux, f'sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li trasferiment ta' attiv jag?ti lok g?at-tassazzjoni, f'dak li jikkon?erna l-kumpannija li tittrasferixxi, tal-profitt kapitali li jirri?ulta minn dan it-trasferiment, sakemm il-kumpannija li tittrasferixxi ma tni??ilx fil-karta tal-bilan? tag?ha ri?erva xierqa, sa limitu tal-profitt kapitali kkonstatat fil-kuntest ta' dan it-trasferiment.

Fuq l-ispejje?

36 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-Artikoli 2, 4 u 9 tad-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika g?all-inkorporazzjonijiet, id-divi?jonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji ta' azzjonijiet li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-Artikoli 2, 4 u 9 tad-Direttiva 20/434 g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux, f'sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li trasferiment ta' attiv jag?ti lok g?at-tassazzjoni, f'dak li jikkon?erna l-kumpannija li tittrasferixxi, tal-profitt kapitali li jirri?ulta minn dan it-trasferiment, sakemm il-kumpannija li tittrasferixxi ma tni??ilx fil-karta tal-bilan? tag?ha ri?erva xierqa, sa limitu tal-profitt kapitali kkonstatat fil-kuntest ta' dan it-trasferiment.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: it-Taljan.