Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba’Awla)

21 ta’ Di?embru 2016 (*)

“Nuqqas ta’Stat li jwettaq obbligu – L-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE – Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim dwar i?-?ona Ekonomika Ewropea – Moviment liberu tal-persuni – Moviment liberu tal-?addiema – Libertà ta’ stabbiliment – Taxxa ta’ persuni fi?i?i fuq il-qlig? kapitali li jirri?ulta minn trasferiment ta’ kapital azzjonarju – Taxxa ta’ persuni fi?i?i fuq il-qlig? kapitali li jirri?ulta mit-trasferiment tal-assi kollha u?ati g?all-e?er?izzju ta’ attività ta’ negozju u professjonali – Taxxa tal-?ru? fuq l-individwi – Irkupru immedjat tat-taxxa – Differenza fit-trattament bejn il-persuni fi?i?i li jittrasferixxu l-kapital azzjonarju u j?ommu r-residenza tag?hom fit-territorju nazzjonali u dawk li jwettqu dan it-trasferiment u j?aqilqu r-residenza tag?hom fit-territorju ta’ Stat Membru ie?or tal-Unjoni Ewropea jew lejn i?-?ona Ekonomika Ewropea – Differenza fit-trattament bejn il-persuni fi?i?i li jittrasferixxu l-assi kollha marbuta ma’ attività e?er?itata abba?i individwali lil kumpannija li g?andha s-sede tag?ha u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi? u dawk li jwettqu tali trasferiment lejn kumpannija li g?andha s-sede tag?ha u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fi Stat Membru ie?or tal-Unjoni Ewropea jew ta?-?ona Ekonomika Ewropea – Proporzjonalità”

Fil-Kaw?a C-503/14:

li g?andu b?ala su??ett rikors g?al nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu ta?t l-Artikolu 58 TFUE, imressaq fil-11 ta’Novembru 2014,

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappre?entata minn G. Braga da Cruz u W. Roels, b?ala a?enti,

rikorrenti,

kontra,

Ir-Repubblika Portugi?a, irrappre?entata minn L. Inez Fernandes, M. Rebelo u J. Martins da Silva, b?ala a?enti,

konvenuta,

sostnuta minn:

Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, irrappre?entata minn T. Henze u K. Petersen, b?ala a?enti,

intervenjenti,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba’Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, E. Levits, C. Vajda (Relatur), K. Jürimäe u C. Lycourgos, Im?allfin,

Avukat ?enerali, M. Wathelet,

Re?istratur: M. Ferreira, Amministratur Prin?ipali,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tas-16 ta’ Marzu 2016,

wara li semg?et il-Konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tal??amis, 12 ta’Mejju

2016,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tag?ha, il-Kummissjoni Ewropea titlob lill-Qorti tal-?ustizzja li tikkonstata li, billi tadotta u ??omm fis-se?? id-dispo?izzjonijiet tal-Artikoli 10 u 38 tal-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodi?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul ta' persuni fi?i?i, iktar 'il quddiem is-"CIRS"), li skonthom kontribwent li jittrasferixxi l-kapital azzjonarju u r-residenza tieg?u fi Stat ie?or li ma huwiex ir-Repubblika Portugi?a jew li jippro?edi bit-trasferiment ta' attivi u ta' passivi marbuta ma' attività e?er?itata fuq ba?i individwali ta' trasferiment ta' ishma ta' impri?a mhux residenti g?andu, l-ewwel nett g?andu g?at-tran?azzjonijiet inkwistjoni, jinkludi kull d?ul mhux realizzat fil-ba?i taxxabbli tal-a??ar e?er?izzju fiskali li g?alih jitqies dejjem li huwa kontribwent residenti u, fit-tieni ka?, ma jistax jibbenefika minn posponiment tat-taxxa min?abba t-tran?azzjoni inkwistjoni, ir-Repubblika Portugi?a naqqset milli twettaq l-obbligi tag?ha skont l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim dwar i?-?ona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992 (?U 1994, L 1, p. 3, iktar 'il quddiem il-"Ftehim ?EE").

I – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Il-Ftehim ?EE*

2 L-Artikolu 28 tal-Ftehim ?EE jipprevedi:

"(1) Ghandha ti?i assigurata l-libertà tal-moviment lill-haddiema fost l-Istati Membri tal-KE u fl-Istati ta' l-EFTA.

(2) Din il-libertà ta' moviment ghandha tfisser l-abolizzjoni ta' kull diskriminazzjoni msejsa fuq ?ittadinanza bejn ?addiema ta' l-Istati Membri tal-KE u l-Istati ta' l-EFTA ghal dak li g?andu x'jaqsam ma' l-impiegi, rimunerazzjoni u kondizzjonijiet ohra tax-xoghol u ta' l-impieg.

(3) G?andha tfisser id-dritt, su??ett g?al limitazzjonijiet ?ustifikati g?al ra?unijiet ta' ordni pubbliku, sigurtà pubblika jew sahha pubblika:

a) li ja??etta offerti ta' impjieg li jkunu saru,

b) li ti??aqlaq liberament fit-territorju ta' l-Istati Membri tal-KE u l-Istati ta' l-EFTA g?al dan il-g?an;

?) li toqg?od fit-territorju ta'Stati Membri tal-KE jew Stat ta' l-EFTA g?al fini ta'l-impjieg skond id-dispo?izzjonijiet li jirregolaw l-impjieg ta'?ittadini li jinsabu fil-li?i, [regolamenti jew] azzjoni […] amministrativa;

d) li tibqa'fit-territorju ta' Stat Membru tal-KE jew Stat ta' l-EFTA wara li tkun ?iet impjegata hemmhekk.

(4) Id-dispo?izzjonijiet ta' dan l-artikolu ma japplikawx g?al impjieg fis-servizz pubbliku.

(5) L-Anness V fih dispo?izzjonijiet spe?ifi?i dwar il-moviment liberu tal-?addiema."

3 L-Artikolu 31 tal-Ftehim ?EE jaqra kif ?ej:

"(1) Fil-qafas tad-dispo?izzjonijiet ta' dan il-Ftehim, ma ghandu jkun hemm l-ebda restrizzjoni g?al-libertà ta' stabbiliment ta' cittadini ta' Stat Membru tal-KE jew ta' Stat ta' l-EFTA fit-territorju ta'

xi iehor minn dawn l-Istati. Dan g?andu japplika ukoll g?at-twaqqif ta’ a?enziji, ferghat jew kumpanniji sussidjarji minn citttadini ta’ xi Stat Membru tal-KE jew Stat ta’ l-EFTA stabbiliti fit-territorju ta’ xi wie?ed minn dawn l-Istati.

Il-libertà ta’ stabbiliment ghandha tinkludi d-dritt li wiehed jibda’ jew je?ercita attivitajiet b?ala persuna li tahdem g?al rasha u li jwaqqaf u jimmani??a impri?i, b’mod partikolari kumpanniji jew ditti fit-tifsira ta’ l-Artikolu 34, it-tieni paragrafu, taht il-kondizzjonijiet stabbiliti g?a?-?ittadini tieghu stess bil-li?i tal-pajji? fejn dak l-istabbiliment hu effettwat, bla hsara ghad-dispo?izzjonijiet tal-Kapitolu 4.

(2) Id-dispo?izzjonijiet partikolari applikabbli g?ad-dritt ta’ stabbiliment jinsabu fl-Annessi VIII sa XI. ”

B – *Id-dritt Portugi?*

4 Skont l-Artikolu 10 tas-CIRS, bit-titolu, “Qlig? Kapitali”:

“(1) Huwa qlig? kapitali l-qlig? miksub li, ming?ajr ma jitqies li huwa d?ul min-negozju u professjonali, mill-kapital jew mill-proprjetà immobbli, jirri?ulta minn:

a) it-trasferiment b’titolu oneru? ta’ drittijiet reali fuq proprjetà immobbli u mill-u?u ta’ kull proprjetà privata g?all-attività tan-negozju u tax-xog?ol [imprenditorjali u professjonali] e?er?itata fuq ba?i individwali mill-proprjetarju tag?ha;

b) it-trasferiment b’titolu oneru? ta’ kapital azzjonarju, inklu? ir-rimbors u l-amortizzazzjoni tieg?u bi tnaqqis tal-kapital, u ta’ titoli o?ra, kif ukoll il-valur attribwit lill-azzjonisti wara li jsir il-qsim, li jitqies li huwa l-qlig? kapitali fis-sens tal-Artikolu 81 tal-[Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [kodi?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul ta’ persuni ?uridi?i];

[…]

(3) Il-qlig? jitqies li nkiseb fil-mument meta jsiru l-atti previsti fil-paragrafu 1 […]

[…]

(4) Il-qlig? issu??ettat g?at-taxxa fuq id-d?ul tal-persuni fi?i?i huwa kkostitwit:

a) mid-differenza bejn il-valur tal-bejg? u l-valur ta’ l-akkwist, bit-tnaqqis tal-parti kkunsidrata b?ala d?ul mill-kapital, jekk ikun il-ka?, fil-ka?ijiet previsti fil-punti a), b) u ?) tal-paragrafu 1;

[…]

(8) Fil-ka? tat-trasferiment tal-kapital azzjonarju bil-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 73(5) u fl-Artikolu 77(2) tal-kodi?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul ta’ persuni ?uridi?i, l-attribuzzjoni, min?abba dan it-trasferiment, ta’ titoli li jirrappre?entaw il-kapital azzjonarju tal-kumpannija lill-azzjonisti tal-kumpannija akkwistata, ma tag?tix lok g?at-taxxa fuq dawn tal-a??ar, jekk g?all-finijiet fiskali huma jkomplu jivvalutaw il-kapital azzjonarju ?did bil-valur l-antik. Dan il-valur ji?i ddeterminat skont id-dispo?izzjonijiet ta’ dan il-kodi?i, ming?ajr ?sara g?at-taxxa fuq il-valuri ta’ flus li eventwalment ji?u allokati lilhom.

(9) Fil-ka? imsemmi fil-paragrafu pre?edenti, xieraq li barra minn hekk ji?i osservat li:

a) Min?abba li l-azzjonist ikun tilef il-kwalità ta’ resident fit-territorju Portugi?, g?all-finijiet fiskali g?as-sena ba?i ta’ dan it-telf tal-kwalità ta’ resident, nistg?u ng?oddu fil-kategorija tal-kapital

azzjonarju l-ammont li, skont il-paragrafu 8 ma ?iex intaxxat meta ?ew ittrasferiti t-titoli u li jikkorrispondi g?ad-differenza bejn il-valur reali tat-titoli li jkunu r?ivew u l-valur tal-akkwist tat-titoli l-antiki, iddeterminat skont id-dispo?izzjonijiet ta' dan il-kodi?i;

b) Id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 73(10) tal-kodi?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul ta' persuni ?uridi?i g?andhom japplikaw *mutatis mutandis*.

(10) Id-dispo?izzjonijiet tal-paragrafi 8 u 9 japplikaw ukoll, *mutatismutandis*, fir-rigward tal-attribuzzjoni ta' ishma jew titoli fil-ka? ta' amalgamazzjoni jew divi?joni li g?alihom japplika l-Artikolu 74 tal-kodi?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul ta' persuni ?uridi?i.

[…] "

5 L-Artikolu 38, intitolat "D?ul ta' assi g?all-bejg? ta' kapital ta' kumpannija", jipprevedi :

"(1) Ma hemm l-ebda ?tie?a li ji?i stabbilit id-d?ul taxxabbli skont il-bejg? tal-kapital azzjonarju li jirri?ulta mit-trasferiment tal-assi kollha u?ati g?all-e?er?izzju ta' attività ta' negozju jew professjonali minn persuna fi?ika, sakemm ji?u ssodisfatti l-kundizzjonijiet li ?ejjin:

a) l-entità li ji?u ttrasferiti lilha l-assi hija kumpannija u g?andha s-sede statutorju tag?ha u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi?;

b) il-persuna fi?ika li tag?mel it-trasferiment g?andha tal-inqas 50 % tal-kapital tal-kumpannija u l-attività e?er?itata minnha hija, essenzjalment, identika g?al dik li kienet e?er?itata fuq ba?i individwali;

?) jittie?du inkunsiderazzjoni l-elementi tal-attiv u tal-passiv li huma s-su??ett tat-trasferiment g?all-finijiet ta' dan it-trasferiment bil-valuri rre?istrati fir-rapporti tal-kontabbiltà jew fl-entrati kontabilisti?i tal-persuna fi?ika, ji?ifieri dawk li jirri?ultaw mill-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet ta' dan il-kodi?i jew ta' rievalwazzjonijiet li jkunu saru skont dispo?izzjonijiet fiskali;

d) il-partijiet tal-kapital ir?evuti inkambju g?at-trasferiment ji?u evalwati, g?all-finijiet tat-taxxa fuq il-qlig? jew it-telf li jkun se?? min?abba t-trasferiment sussegwenti tag?hom, bil-valur nett tal-elementi tal-attiv u tal-passiv ittrasferiti, ivvalutati skont il-punt pre?edenti;

e) il-kumpannija msemmija fil-punt (a) timpenja ru?ha, permezz ta' dikjarazzjoni, li tosserva d-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 77 tas-kodi?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul ta' persuni ?uridi?i; din id-dikjarazzjoni g?andha tkun kon?unta mad-dikjarazzjoni perijodika tad-d?ul ta' persuna fi?ika dwar l-e?er?izzju tat-trasferiment.

(2) Id-dispo?izzjonijiet tal-paragrafu pre?edenti ma japplikawx jekk xi beni li g?alihom ?iet posposta t-taxxa fuq il-qlig?, fis-sens tal-punt (b) tal-Artikolu 10(3), huma parti mill-assi ttrasferiti.

(3) Il-qlig? li jirri?ulta mit-trasferiment b'titolu oneru?, g?al kwalunkwe titolu jkun xi jkun, tal-partijiet tal-kapital ri?evuti inkambju g?at-trasferiment imsemmi fil-paragrafu 1 ji?i klassifikat, fuq perijodu ta' ?ames snin li jibda jg?odd mid-data tal-istess, b?ala d?ul min-negozju u professjonali, u jitqies li huwa d?ul nett tal-kategorija B. Matul dan il-perijodu, ma tista' ssir ebda tran?azzjoni tal-kapital azzjonarju li jibbenefika minn skemi ta' newtralità, ta?t piena li jitqies, fil-mument li jsiru dawn it-tran?azzjonijiet, li l-qlig? ikun sar u li jkun je?tie? li dan ji?died bi 15% g?al kull sena jew parti ta' sena li tkun g?addiet li minnha jkun ?ie kkonstatat id-d?ul tal-assi g?all-bejg? tal-kapital tal-kumpannija, u dan ji?died mad-d?ul tas-sena li matulha jkunu kkonstatati dawn it-tran?azzjonijiet."

6 Skont l-Artikolu 77(1) tal-kodi?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul ta' persuni ?uridi?i:

“Meta s-sistema stabbilita fl-Artikolu 38(1) tas-[CIRS] hija applikabbli, il-beni li jikkostitwixxu l-attiv u l-passiv tal-assi li huma s-su??ett tat-trasferiment g?andhom ji?u inklu?i fil-kontabbiltà tal-kumpannija li lilha ji?u ttrasferiti, fil-valuri msemmija fl-imsmemi paragrafu (1)(?), u d-determinazzjoni tad-d?ul taxxabbli ta’ din il-kumpannija g?andu jsir kif ?ej:

a) ir-ri?ultati dwar l-beni li jikkostitwixxu l-assi ttrasferiti huma kkalkolati b?al daqs li kieku dan it-trasferiment qatt ma se??;

b) l-integrazzjonijiet mill-?did u d-deprezzamenti fuq l-elementi tal-attiv immobiljari huma pprattikati konformement mas-sistema li kienet ?iet applikata waqt id-determinazzjoni ta-d?ul taxxabbli tal-persuna fi?ika;

?) id-dispo?izzjonijiet li ?ew ttrasferiti jaqg?u, mill-perspettiva fiskali, ta?t is-sistema li kienet applikabbli g?alihom g?all-finijiet tad-determinazzjoni tad-d?ul taxxabbli tal-persuna fi?ika”.

II – **Il-pro?edura prekontenzju?a**

7 Fis-17 ta’ Ottubru 2008, il-Kummissjoni bag?tet ittra ta’ intimazzjoni lir-Repubblika Portugi?a, li fiha stmat li dan l-Istat Membru naqas milli jwettaq l-obbligi tieg?u skont l-Artikoli 18, 39 u 43 KE li saru, rispettivament, l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE, kif ukoll l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE peress li ntaxxa qlig? kapitali mo?bi fil-ka? ta’ trasferiment ta’ kapital azzjonarju meta persuna fi?ika tittrasferixxi r-residenza tag?ha fi Stat Membru ie?or jew fil-ka? tat-trasferiment lil kumpannija ta’ attivi u passivi marbuta mal-e?er?izzju ta’ attività ekonomika jew professjonali minn persuna fi?ika jekk il-kumpannija li lilha ?ew ittrasferiti l-attivi u l-passivi g?andha s-sede tag?ha jew l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fi Stat ie?or.

8 Ir-Repubblika Portugi?a rrispondiet l-imsemmija ittra ta’ intimazzjoni permezz ta’ ittra datata l-15 ta’ Mejju 2009, billi kkontestat il-po?izzjoni tal-Kummissjoni.

9 Peress li ma kinitx konvinta minn din ir-risposta, fit-3 ta’ Novembru 2009, il-Kummissjoni bag?tet opinjoni motivata li fiha hija qieset li r-Repubblika Portugi?a naqset milli twettaq l-obbligi tag?ha billi adottat u ?ammet d-dispo?izzjonijiet tal-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS, li skont liema persuna taxxabbli li tittrasferixxi r-residenza tg?ha fi Stat ie?or jew li tittrasferixxi l-attivi u l-passivi marbuta ma’ attività e?er?itata fuq ba?i individwali bi trasferiment ta’ kapital azzjonarju li g?andha s-sede tag?ha u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju ta’ Stat ie?or g?andu jinkludi kull d?ul mhux mag?mul fil-ba?i taxxabbli tal-a??ar e?er?izzju fiskali li g?alih jitqies dejjem li huwa kontribwent residenti. Il-Kummissjoni talbet ukoll lill-imsemmi Stat Membru biex jie?u l-mi?uri me?tie?a sabiex jikkonforma ru?u mal-opinjoni motivata f’terminu ta’ xahrejn mid-data tal-wasla tag?ha.

10 Ir-Repubblika Portugi?a rrispondiet g?al din l-opinjoni motivata billi qieset li l-ilmenti tal-Kummissjoni huma infondati.

11 Fit-28 ta’ Ottubru 2011, il-Kummissjoni indirizzat, lil din tal-a??ar, ittra ta’ intimazzjoni supplimentari, li fiha din l-istituzzjoni g?amlet riferiment g?all-ver?joni a??ornata tal-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS, filwaqt li indikat li l-po?izzjoni tag?ha li esprimiet fl-ittra ta’ intimazzjoni u fl-opinjoni motivata baqg?et l-istess. Barra minn hekk, hija ?ammet il-po?izzjoni tag?ha dwar l-Artikolu 38 tas-CIRS, kif jirri?ulta mill-ittra ta’ intimazzjoni u mill-opinjoni motivata.

12 Wara r-risposta tar-Repubblika Portugi?a g?all-imsemmija ittra ta’ intimazzjoni supplimentari, li fiha dan l-Istat Membru kompla jqis l-ilmenti tal-Kummissjoni b?ala infondati, fit-22 ta’ Novembru 2012, il-Kummissjoni bag?tet opinjoni motivata supplimentari lil dan l-Istat Membru li

fiha, minn na?a, hija tenniet l-ilment tag?ha fuq il-ba?i li l-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS kienu jiksru l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE, u, min-na?a l-o?ra, stiednet lil dan l-Istat Membru biex jikkonforma ma' din l-opinjoni motivata supplimentari fi ?mien xahrejn.

13 Billi r-Repubblika Portugi?a, fir-risposta tag?ha tat-23 ta' Jannar 2013, re?g?et sostniet li l-po?izzjoni tal-Kummissjoni kienet ?baljata, din tal-a??ar dde?idiet li tippre?enta dan ir-rikors.

III – **Fuq ir-rikors**

A – *Fuq l-allegat nuqqas ta' pre?i?joni u ta' reqqa fid-definizzjoni tas-su??ett tal-kaw?a*

1. L-argumenti tal-partijiet

14 Ming?ajr ma tqajjem formalment e??ezzjoni ta' inammissibbiltà tar-rikors, ir-Repubblika Portugi?a targumenta li l-emendi mag?mula mill-Kummissjoni g?at-talbiet mag?mula fir-rikors meta mqabbla ma' dawk li jidhru fl-opinjoni motivata u fl-opinjoni motivata supplimentari jmorru lil hinn mis-sempli?i dettalji u jikkostitwixxu emendi sostanzjali tas-su??ett inizjali tal-kaw?a kif jirri?ulta minn dawn l-opinjonijiet motivati. Fil-fatt, skont dan l-Istat Membru, l-ilmenti li jidhru fl-imsemmija opinjonijiet motivati ma jikkorrispondux g?all-kliem tal-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS, dispo?izzjonijiet li madankollu fuqhom ibba?at ru?ha l-Kummissjoni, b'tali mod li ebda sitwazzjoni ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ma kienet possibbli.

15 Il-Kummissjoni tenfasizza li hija wettqet emendi ?g?ar g?at-talbiet tar-rikors tag?ha meta mqabbla ma' dawk li jidhru fl-opinjoni motivata supplimentari, sabiex tinkludi d-dettalji tra?messi mir-Repubblika Portugi?a matul il-pro?edura amministrattiva u, b'mod partikolari, fir-risposta tag?ha g?all-opinjoni motivata supplimentari. Hija tqis li dawn l-emendi ma jbiddlu xejn mis-sens u l-portata tal-ilmenti mqajma kontra dan l-Istat Membru u li d-drittijiet tad-difi?a tal-imsemmi Stat Membru ?ew perfettament irrispettati.

2. Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja

16 G?andu jitfakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, g?alkemm huwa veru li s-su??ett tar-rikors imressaq skont l-Artikolu 258 KE huwa ddefinit mill-pro?edura prekontenzju?a prevista f'din id-dispo?izzjoni u li, konsegwentement, l-opinjoni motivata tal-Kummissjoni u r-rikors g?andhom ikunu bba?ati fuq ilmenti identi?i, din il-kundizzjoni, fi kwalunkwe ka?, ma tistax tfisser li timponi li f'kull ka? g?andu jintu?a e?attament l-istess kliem fit-tnejn li huma, i?da meta s-su??ett tal-kaw?a ma jkunx ?ie esti? jew immodifikat. G?alhekk, il-Kummissjoni tista' tippre?i?a l-ilmenti inizjali tag?ha fir-rikors tag?ha, bil-kundizzjoni madankollu li hija ma tibdilx is-su??ett tal-kaw?a (ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs ?ipru, C-515/14, EU:C:2016:30, punti 12 u 13 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

17 F'dan il-ka?, il-Kummissjoni indikat b'mod ?ar kemm fil-kuntest tal-pro?edura prekontenzju?a kif ukoll quddiem il-Qorti tal-?ustizzja li hija tallega lir-Repubblika Portugi?a li, billi adottat u ?ammet fis-se?? l-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS, hija naqset milli twettaq l-obbligi tag?ha li jirri?ultaw mill-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll mill-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE.

18 Barra minn hekk, qari flimkien tad-dispo?ittiv tal-opinjoni motivata u tal-opinjoni motivata supplimentari mal-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS jippermetti lir-Repubblika Portugi?a li tifhem, minn na?a, liema huma s-sitwazzjonijiet, previsti mid-dispo?izzjonijiet inkwistjoni, li l-Kummissjoni ssemmi fl-opinjonijiet motivati tag?ha u, min-na?a l-o?ra, il-konsegwenzi legali li jirri?ultaw mill-imsemmija dispo?izzjonijiet g?al dawn is-sitwazzjonijiet u li din l-istituzzjoni kkunsidrat b?ala li jmorru kontra d-dritt tal-Unjoni.

19 Minn dan isegwi li, il-Kummissjoni la estendiet u lanqas emendat is-su??ett tar-rikors kif kien limitat mill-pro?edura prekontenzju?a.

20 F'dawn i?-?irkustanzi, l-argument tar-Repubblika Portugi?a, ibba?at fuq l-allegat nuqqas ta' pre?i?joni u ta' reqqa fil-limitazzjoni tas-su??ett tal-kaw?a, ma jistax jikkontesta l-ammissibbiltà tar-rikors u g?andu, g?aldaqstant, ji?i mi??ud.

B – *Fuq il-mertu*

21 Minn na?a, il-Kummissjoni tilmenta li r-Repubblika Portugi?a, billi adottat u ?ammet l-Artikolu 10 tas-CIRS, skont liema persuna taxxabbli li jittrasferixxi l-kapital azzjonarju u r-residenza tieg?u fi Stat ie?or jew fi Stat ta?-?ona Ekonomika Ewropea (?EE) g?andu jinkludi, g?all-operazzjonijiet inkwistjoni, kull d?ul mhux realizzat fil-ba?i taxxabbli tal-a??ar e?er?izzju fiskali li g?alih jitqies dejjem li huwa kontribwent residenti, naqset milli twettaq l-obbligi tag?ha skont l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE u tal-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE.

22 Min-na?a l-o?ra, il-Kummissjoni tilmenta li dan l-Istat Membru, billi adotta u billi ?amm l-Artikolu 38 tas-CIRS, skont liema persuna taxxabbli li tittrasferixxi l-attivi u l-passivi marbuta ma' attività e?er?itata fuq ba?i individwali bi trasferiment ta' kapital azzjonarju li g?andha s-sede tag?ha u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju ta' Stat ie?or jew ta' Stat ie?or ta?-?EE ma tistax tibbenefika minn posponiment tat-taxxa min?abba t-tran?azzjoni inkwistjoni, naqas milli jwettaq l-obbligi tieg?u skont l-Artikoli 49 TFUE u 31 tal-Ftehim ?EE.

23 Dawn l-ilmenti g?andhom ji?u evalwati b'mod separat.

1. Fuq il-qlig? kapitali meta jkun hemm trasferiment ta' kapital azzjonarju

a) L-argumenti tal-partijiet

24 Il-Kummissjoni targumenta li, fil-qasam tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali li jirri?ulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju, l-Artikolu 10 tas-CIRS jirre?erva trattament fiskali ?vanta??u? g?all-persuni taxxabbli li jitilqu mit-territorju Portugi? meta mqabbla ma' dawk li j?ommu r-residenza tag?hom fil-Portugall. Fil-fatt, azzjonista jew imsie?eb isir persuna taxxabbli, bis-sempli?i fatt tat-trasferiment tar-residenza tieg?u barra mill-Portugall, tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali inkwistjoni li tikkorrispondi g?ad-differenza bejn il-valur reali tal-azzjonijiet r?evuti u l-valur tal-akkwist tat-titoli l-antiki. G?all-kuntrarju, jekk l-azzjonist jew l-imsie?eb i?omm ir-residenza tieg?u fil-Portugall, il-valur tal-kapital azzjonarju r?evut huwa ekwiparabbli g?al dak tal-ishma ttrasferiti. G?alhekk, f'ka? ta' ?amma tar-residenza fil-Portugall, l-azzjonist jew l-imsie?eb ikun intaxxat biss fil-mument tat-trasferiment definittiv tal-kapital azzjonarju r?evut, salv f'ka? ta' ?las supplimentari fi flus kontanti.

25 Il-Kummissjoni tikkunsidra li l-vanta?? tal-proposta ta' taxxa fuq il-qlig? kapitali li jirri?ulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju fir-rigward tal-persuni taxxabbli li jirresjedu fit-territorju Portugi? jo?loq differenza ta' trattament bejn dawn u l-persuni taxxabbli li jidde?iedu li jittrasferixxu r-residenza tag?hom fi Stat Membru ie?or jew fi Stat ta?-?EE, li ma huwiex kompatibbli la mal-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE u lanqas mal-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE.

26 F'dan ir-rigward, hija bba?at ru?ha fuq is-sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), u tas-7 ta' Settembru 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), li jirrigwardaw it-taxxa ta' ?ru? ta' persuni fi?i?i, li hija qieset applikabbli g?al dan il-ka?. Min-na?a l-o?ra, skont il-Kummissjoni, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), li fiha l-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet g?all-ewwel darba li le?i?lazzjoni nazzjonali

fil-qasam tat-taxxa tal-?ru? tista' ti?i ??ustifikata mill-g?an li huwa inti? li ji?gura t-tqassim tas-setg?a ta' taxxa bejn l-Istati Membri, ma tistax tkun applikabbli f'dan il-ka? min?abba li tirrigwarda biss t-taxxa ta' persuni ?uridi?i.

27 Anki jekk il-Kummissjoni tirrikonoxxi l-le?ittimità tal-g?an segwit mil-le?i?latur Portugi? li ji?gura l-effika?ja tas-sistema fiskali, hija tikkunsidra li d-dispo?izzjoni nazzjonali inkwistjoni ma hijiex proporzjonata, madankollu d-dritt tal-Unjoni, u b'mod iktar partikolari d-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE, tal-15 ta' Frar 2011, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-taxxa u li t?assar id-Direttiva 77/799/KEE (?U 2011, L 64, p. 1) u d-Direttiva tal-Kunsill 2010/24/UE, tas-16 ta' Marzu 2010, dwar l-assistenza re?iproka g?all-irkupru ta' talbiet relatati ma' taxxi, dazji u mi?uri o?ra (?U 2010, L 84, p. 1), jipprevedu di?à mekkani?mi ta' informazzjoni bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri u ta' assistenza re?iproka fil-qasam tal-irkupru tat-taxxa li jippermettu li jintla?aq dan l-g?an ming?ajr ma jkun hemm g?alfejn isiru restrizzjonijiet g?al-libertajiet fundamentali stabbiliti mit-Trattat FUE.

28 Barra minn hekk, ir-Repubblika Portugi?a tista' pere?empju titlob lill-kontribwent li jitlaq mit-territorju Portugi?, li jikkomunika regolarment l-informazzjoni dwar il-kapital azzjonarju r?evut, g?all-fini ta' verifika jekk ikun g?adu detentur tag?hom. G?alhekk, it-taxxa tkun tista' ti?i imposta fuq il-qlig? kapitali biss fil-mument fejn il-kontribwent li jkun telaq mit-territorju Portugi? ikun ittrasferixxa l-kapital azzjonarju r?evut.

29 Ir-Repubblika Portugi?a qieset li l-Artikolu 10 tas-CIRS ma jiksirx l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE u lanqas l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE. I?-?irkustanza limitata ?afna li fuqha hija bba?ata d-dispo?izzjoni tas-CIRS inkwistjoni tirrigwarda, fil-fatt, it-tmiem tal-posponiment tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali, effettivament imwettaq fil-kuntest ta' skambju pre?edenti ta' kapital azzjonarju, min?abba l-fatt tar-residenza tal-kontribwent barra mit-territorju Portugi?. G?alhekk, is-sentenza tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), li tirrigwarda taxxa fuq il-qlig? kapitali li g?adu ma se??x meta kontribwent jittrasferixxi r-residenza fiskali tieg?u fi Stat Membru ie?or, ma japplikax g?al dan il-ka?.

30 Skont ir-Repubblika Portugi?a, l-eventwali restrizzjoni tal-moviment liberu li tirri?ulta mill-Artikolu 10 tas-CIRS hija ??ustifikata, l-ewwel nett, mill-g?an inti? li jiggarantixxi t-tqassim tas-setg?a ta' taxxa bejn l-Istati Membri, konformement mal-prin?ipju tat-territorjalità fiskali, g?an irrikonoxxut mill-Qorti tal-?ustizzja fil-kaw?a li wasslet g?as-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 45). Hija tenfasizza li, skont l-applikazzjoni flimkien mal-le?i?lazzjoni nazzjonali u mal-Ftehimiet dwar ?elsien minn taxxa doppja konklu?i minnha mal-Istati Membri kollha, is-setg?a li ji?i ntaxxat il-qlig? kapitali li jirri?ulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju li b?ala prin?ipju jappartjeni esklu?ivament lill-Istat Membru tal-kontribwent li tittrasferixxi l-kapital azzjonarju, ji?ifieri, f'dan il-ka?, ir-Repubblika Portugi?a. G?alhekk, ir-Repubblika Portugi?a tqis li ?-?amma ta' obbligu li ma ti?ix intaxxata, f'ka? ta' trasferiment tar-residenza tal-kontribwent fi Stat Membru ie?or, ta' dan il-qlig? kapitali, iwassal g?at-telfien definittiv tad-dritt tag?ha li timponi taxxa fuqu, u g?alhekk ji?i ppre?udikat id-dritt tag?ha li te?er?ita kompetenza fiskali fir-rigward tal-attivitajiet imwettqa fit-territorju tag?ha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, punt 42, u tat-8 ta' Novembru 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, punt 58).

31 Ir-Repubblika Portugi?a tinvoka, imbag?ad, ra?unijiet relatati mal-koerenza tas-sistema fiskali. Skont dan l-Istat Membru, te?isti f'dan il-ka?, rabta diretta bejn vanta?? fiskali u l-kumpens ta' dan il-vanta?? minn ?bir fiskali determinat, peress li l-g?an tad-dispo?izzjoni inkwistjoni huwa li jipprekludi li l-vanta?? fiskali mog?ti lill-persuna taxxabbli ta?t il-forma ta' posponiment ta' taxxa tal-qlig? kapitali mag?mul jirrendi ulterjorment impossibbli t-taxxa effettiva ta' dan l-istess qlig? kapitali fit-territorju Portugi?. Fil-fatt huwa essenzjali g?all-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-posponiment

ta’ taxxa ta’ ?erti attivi li l-g?oti tal-vanta?? fiskali f’mument iddeterminat jikkorrispondi g?al taxxa effettiva sussegwenti ta’ dawn l-attivi.

32 Fl-a??ar nett, ir-Repubblika Portugi?a tinvoka l-?ustifikazzjoni bba?ata fuq in-ne?essità li ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali u tal-?lieda kontra l-frodi u l-eva?joni tat-taxxa.

33 Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja tqis li l-eventwali restrizzjoni g?all-moviment liberu li jirri?ulta mill-Artikolu 10 tas-CIRS huwa ??ustifikat, peress li dan l-artikolu huwa inti? li jintaxxa qlig? i??enerat fit-territorju Portugi? qabel ma r-Repubblika Portugi?a titlef is-setg?a tag?ha li tintaxxa. Skont ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, il-prin?ipji stabbiliti mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 45), huma validi, ming?ajr ma ssir distinzjoni jekk hijiex sistema ta’ taxxa tal-?ru? applikabbli g?all-persuni fi?i?i jew ?uridi?i.

b) Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja

34 G?andha ti?i e?aminata s-sistema fiskali prevista fl-Artikolu 10 tas-CIRS fir-rigward tal-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE qabel ma ti?i e?aminata fir-rigward tal-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE.

i) Fuq l-ilmenti bba?ati fuq ksur tal-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE

35 Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, l-Artikolu 21 TFUE, li jistabbilixxi b’mod ?enerali d-dritt, g?al kull ?ittadin tal-Unjoni, li jmur minn post g?all-ie?or u li joqg?od liberament fit-territorju tal-Istati Membri, huwa spe?ifikament espress fl-Artikolu 45 TFUE f’dak li jirrigwarda l-moviment liberu tal-?addiema impjegati u fl-Artikolu 49 TFUE f’dak li jirrigwarda l-libertà ta’ stabbiliment (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta’ Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 49 u l-?urisprudenza ??itata).

36 Konsegwentement, hemm lok li ti?i e?aminata s-sistema fiskali inkwistjoni fid-dawl tal-Artikoli 45 TFUE u 49 TFUE, qabel ma ti?i e?aminata fid-dawl tal-Artikolu 21 KE, g?all-persuni li jittrasferixxu ru?hom minn Stat Membru g?al ie?or, bl-g?an li jistabbilixxu ru?hom fih g?al ra?unijiet mhux marbuta mal-e?er?izzju ta’ attività ekonomika.

– Fuq l-e?istenza ta’ restrizzjonijiet fir-rigward tal-Artikoli 45 TFUE u 49 TFUE

37 Id-dispo?izzjonijiet kollha tat-Trattat dwar il-moviment ?ieles tal-persuni g?andhom il-g?an li jtejbu, g?a?-?ittadini tal-Unjoni, l-e?er?izzju tal-attivitajiet professjonali ta’ kull tip fit-territorju kollu ta’ din tal-a??ar u jipprekludu mi?uri li jistg?u ji?vanta??aw lil dawn i?-?ittadini meta huma jkollhom l-intenzjoni li je?er?itaw attività ekonomika fit-territorju ta’Stat Membru ie?or (ara s-sentenza tat-12 ta’Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 51 u l-?urisprudenza ??itata.)

38 Anki jekk, skont il-kliem ta’ dawn id-dispo?izzjonijiet, dawn huma inti?i li ji?guraw il-benefi??ju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, g?andu ji?i kkonstatat li, f’dan il-kuntest, i?-?ittadini tal-Istati Membri g?andhom g?ad-dispo?izzjoni tag?hom, b’mod partikolari, id-dritt, li jirri?ulta direttament mit-Trattat, li jitilqu mill-pajji? ta’ ori?ini tag?hom sabiex imorru fit-territorju ta’ Stat Membru ie?or u joqog?du hemm sabiex hemmhekk je?er?itaw attività ekonomika (is-sentenza tat-12 ta’ Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 52 u l-?urisprudenza ??itata).

39 Dispo?izzjonijiet li jipprekludu jew jiskora??ixxu ?ittadin ta’ Stat Membru milli jitlaq mill-Istat ta’ ori?ini tieg?u, u g?alhekk li je?er?ita d-dritt tieg?u ta’ moviment liberu, jew id-dritt tieg?u tal-libertà ta’ stabbiliment, jikkostitwixxu g?alhekk ostakoli g?al din il-libertà anki jekk dawn japplikaw

irrispettivament min-nazzjonalità ta?-?ittadini kkon?ernati (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punt 16, kif ukoll tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 53 u l-?urisprudenza ??itata).

40 Barra minn hekk, ukoll skont ?urisprudenza stabbilita g?andhom jitqiesu b?ala restrizzjonijiet g?all-moviment liberu tal-persuni u tal-libertà ta' stabbiliment, il-mi?uri kollha li jipprojbixxu, jostakolaw jew jirrendu inqas attraenti l-e?er?izzju tal-imsemmija libertà (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 54 u l-?urisprudenza ??itata).

41 F'dan il-ka?, l-Artikolu 10(8) tas-CIRS, jipprevedi li f'ka? ta' skambju tal-kapital azzjonarju, l-attribuzzjoni, min?abba dan it-trasferiment, ta' titoli li jirrappre?entaw il-kapital azzjonarju tal-kumpannija lill-azzjonisti tal-kumpannija akkwistata, ma tag?tix lok g?at-taxxa fuq dawn tal-a??ar, jekk g?all-finijiet fiskali huma jkomplu jivvalutaw il-kapital azzjonarju ?did bil-valur l-antik, ming?ajr ?sara g?at-taxxa fuq il-valuri ta' flus li eventwalment ji?u allokati lilhom. Kif ikkonfermat ir-Repubblika Portugi?a waqt is-seduta, it-taxxa fuq il-qlig? kapitali li tirri?ulta minn dan l-iskambju ji?i rkuprat biss ming?and il-persuna taxxabbli f'ka? ta' trasferiment definittiv tal-ishma r?evuti matul dan l-iskambju u fil-mument tieg?u.

42 B'deroga g?al din ir-regola, l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS timponi li l-persuni taxxabbli jittrasferixxu r-residenza tag?hom fi Stat li ma huwiex ir-Repubblika Portugi?a li huma jinkludu fid-d?ul taxxabbli tas-sena ?ivili li matulha jkun se?? it-trasferiment tal-post ta' residenza l-ammont li, skont l-Artikolu 10(8) tas-CIRS, ma kienx ?ie impost fuq l-iskambju ta' kapital azzjonarju.

43 G?aldaqstant, filwaqt li l-kontribwenti li jkomplu jirresjedu fit-territorju Portugi? jibbenefikaw minn posponiment ta' taxxa fuq il-qlig? kapitali li tirri?ulta mill-iskambju tal-kapital azzjonarju sat-trasferiment sussegwenti tal-kapital azzjonarju r?evut matul l-iskambju, il-kontribwenti li jittrasferixxu r-residenza tag?hom barra mit-territorju Portugi? huma obbligati, min?abba dan it-trasferiment, li j?allsu immedjatament it-taxxa fuq il-qlig? kapitali li tirri?ulta minn dan l-iskambju.

44 Din id-differenza fit-trattament f'dak li jirrigwarda l-mument ta' ntaxxar tal-qlig? kapitali inkwistjoni jikkostitwixxi ?vanta?? ta' likwidità g?all-kontribwent li jkun irid jittrasferixxi r-residenza tieg?u barra mit-territorju Portugi?, meta mqabbla ma' kontribwent li j?omm ir-residenza tieg?u f'dan it-territorju. Fil-fatt, filwaqt li tal-ewwel isiru taxxabbli, sempli?ement min?abba l-fatt ta' dan it-trasferiment, su??etti g?al taxxa fuq il-qlig? kapitali li jkun g?adu ma se??x u li g?aldaqstant huwa g?ad ma g?andux, it-tieni jkollu j?allas it-taxxa dovuta biss meta u sa fejn il-qlig? kapitali jkun se?? effettivament (ara, b'analo?ija, is-sentenza tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punt 46).

45 F'dan ir-rigward, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta l-esklu?joni ta' vanta??, ta' likwidità, f'sitwazzjoni transkonfinali meta jing?ata f'sitwazzjoni ekwivalenti fit-territorju nazzjonali tikkostitwixxi restrizzjoni g?al-libertà ta' moviment tal-?addiema u tal-libertà ta' stabbiliment (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punti 59 u 61).

46 Madankollu, mill-provi tal-pro?ess ma jirri?ultax li din id-differenza ta’ trattament tista’ ti?i spjegata b’differenza ta’ sitwazzjoni o??ettiva u, barra minn hekk, ir-Repubblika Portugi?a ma sostnietx quddiem il-Qorti tal-?ustizzja li dan kien il-ka?. Fil-fatt, fir-rigward tal-le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru li jkun irid jintaxxa l-qlig? kapitali ??enerat fit-territorju tieg?u, is-sitwazzjoni ta’ persuna li tittrasferixxi r-residenza tag?ha tal-imsemmi Stat Membru lejn Stat Membru ie?or hija simili g?al dik ta’ persuna li ??omm ir-residenza tag?ha fl-ewwel Stat Membru, f’dak li jirrigwarda t-taxxa fuq il-qlig? kapitali fir-rigward tal-attivi li jkunu ?ew i??enerati fl-ewwel Stat Membru pre?edentement g?at-trasferiment ta’ residenza (ara, b’analo?ija, is-sentenza tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 38).

47 Minn dan isegwi li d-differenza fit-trattament li tkun ?iet su??etta g?aliha, fil-qasam ta’ taxxa fuq il-qlig? kapitali li jirri?ulta minn skambju ta’ kapital azzjonarju, skont l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS, kontribwent li jittrasferixxi r-residenza tag?ha barra mit-territorju Portugi? meta mqabbla ma’ kontribwent li j?omm ir-residenza tieg?u f’dan it-territorju tikkostitwixxi restrizzjoni g?al-libertà ta’ moviment tal-?addiema u g?al-libertà ta’ stabbiliment, fis-sens tal-Artikoli 45 u 49 TFUE.

– Fuq il-?ustifikazzjoni tar-restrizzjonijiet g?al-libertajiet stabbiliti fl-Artikoli 45 u 49 TFUE

48 G?andu ji?i e?aminat jekk ir-restrizzjoni fuq il-libertajiet stabbiliti fl-Artikoli 45 u 49 TFUE, li tirri?ulta mill-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS, tkun i??ustifikata minn ra?unijiet imperattivi ta’ interess ?enerali. Huwa wkoll ne?essarju, f’tali ipote?i, li din tkun adatta sabiex tiggarantixxi li dan l-g?an inkwistjoni jintla?aq u li tali restrizzjoni ma te??edix dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq dan il-g?an (ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta’ Jannar 2007, Il-Kummissjoni vs L-Isvezja, C-104/06, EU:C:2007:40, punt 25, u tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 42).

49 F’dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li huwa l-Istat Membru li g?andu juri, minn na?a, li l-le?i?lazzjoni tieg?u tissodisfa g?an ta’ interess ?enerali u, min-na?a l-o?ra, li l-imsemmija le?i?lazzjoni hija konformi mal-prin?ipju tal-proporzjonalità (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta’ Settembru 2007, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-260/04, EU:C:2007:508, punt 33 u l-?urisprudenza ??itata).

50 Ir-Repubblika Portugi?a tinvoka l-?ustifikazzjonijiet ibba?ati, l-ewwel nett, fuq in-ne?essità li ji?i ppreservat it-tqassim tas-setg?a ta’ taxxa bejn l-Istati Membri, konformement mal-prin?ipju ta’ territorjalità, it-tieni nett, fuq in-ne?essità li ti?i ppreservata l-koerenza tas-sistema fiskali u, it-tielet nett, in-ne?essità li ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali kif ukoll tal-?lieda kontra l-frodi u l-eva?joni tat-taxxa.

51 Fir-rigward, l-ewwel nett, tal-g?an ibba?at fuq li ji?i ?gurat it-tqassim tas-setg?a ta’ taxxa bejn l-Istati Membri, g?andu jitfakkar, minn na?a, li dan jikkostitwixxi g?an le?ittimu rrikonoxxut mill-Qorti tal-?ustizzja u li, min-na?a l-o?ra, minn ?urisprudenza stabbilita jirri?ulta li, fl-assenza ta’ mi?uri ta’ unifikazzjoni jew ta’ armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni, l-Istati Membri jibqg?u kompetenti sabiex jiddefinixxu, permezz ta’ ftehim jew unilateralment, il-kriterji g?at-tqassim tas-setg?a ta’ taxxa tag?hom, sabiex ti?i eliminata t-taxxa doppja (sentenza tas-16 ta’ April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 64 u l-?urisprudenza ??itata).

52 Madankollu, il-Kummissjoni targumenta li r-Repubblika Portugi?a ma tistax tibba?a ru?a fuq is-sentenza tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), sabiex ti??ustifika r-restrizzjoni fuq il-libertajiet fundamentali min-ne?essità li ji?i ?gurat it-tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta’ taxxa bejn l-Istati Membri, peress li din is-sentenza tirrelata g?at-taxxa tal-kumpanniji fuq il-qlig? kapitali mo?bi u mhux g?al dik tal-persuni fi?i?i fuqhom. Hija tikkunsidra, g?all-kuntrarju, li huma s-sentenzi tal-11 ta’ Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02,

EU:C:2004:138), u tas-7 ta' Settembru 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), li huma rilevanti f'dan il-kuntest, li jirrigwardaw it-taxxa fuq il-qlig? kapitali mo?bi ta' persuni fi?i?i f'ka? ta' trasferiment ta' residenza mit-territorju ta' Stat Membru lejn it-territorju ta' Stat Membru ie?or.

53 Madankollu, jekk is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), ?ertament ing?atat fil-kuntest tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali tal-kumpanniji, jibqa' l-fatt li l-Qorti tal-?ustizzja ttrasponiet sussegwentement il-prin?ipji stabbiliti f'din is-sentenza fil-kuntest tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali tal-persuni fi?i?i (ara s-sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punti 75 sa 78, u tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punti 65 sa 67).

54 F'dan ir-rigward, il-fatt li ?ie diskuss f'dawn l-a??ar ?ew? sentenzi, il-qlig? kapitali mag?mul u mhux, kif inhu, f'dan il-ka?, il-qlig? kapitali mo?bi, huwa irrilevanti. Fil-fatt dak li huwa importanti, fir-rigward ta' wie?ed jew tal-ie?or, minn dan il-qlig? kapitali, tran?azzjonijiet simili, imwettqa fil-kuntest purament intern ta' Stat Membru, g?ad-differenza ta' tran?azzjoni transkonfinali, ma jkunux wasslu g?at-taxxa immedjata ta' dan il-qlig? kapitali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 71).

55 Barra minn hekk, sa fejn il-Kummissjoni tiddubita l-le?ittimità tal-g?an inti? li ji?gura t-tqassim tas-setg?a ta' taxxa bejn l-Istati Membri, bejn it-taxxa ta' ?ru? ta' persuni fi?i?i skont il-qlig? kapitali mo?bi, min?abba li kull telf kapitali eventwali mwettaq wara t-trasferiment ta' residenza lejn Stat Membru ie?or ma g?andux jitnaqqas minnhom f'dan l-Istat Membru, huwa bi??ejjed li jitfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li n-nuqqas ta' te?id inkunsiderazzjoni eventwali tat-telf kapitali mill-Istat Membru ma jimponi l-ebda obbligu, g?all-Istat Membru ta' ori?ini, li jevalwa mill-?did, fil-mument tat-trasferiment definittiv tal-kapital azzjonarju ?did, ta' debitu fiskali ddeterminat b'mod definittiv fil-mument fejn il-kontribwent, min?abba t-trasferiment tar-residenza tieg?u, ma jibqax su??ett g?at-taxxa fl-Istat Membru ta' ori?ini (ara, b'analo?ija, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 61).

56 G?alhekk, ma te?isti ebda ra?uni o??ettiva sabiex issir distinzjoni, g?all-finijiet tal-?ustifikazzjoni bba?ata fuq l-g?an li jikkonsisti fl-i?gurar tat-tqassim tas-setg?a ta' taxxa bejn l-Istati Membri, bejn it-taxxa tal-?ru? tal-persuni fi?i?i u dik tal-persuni ?uridi?i skont il-qlig? kapitali mo?bi.

57 Sussegwentement, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS huwa xieraq sabiex jiggarantixxi l-preservazzjoni tat-tqassim tas-setg?a ta' taxxa bejn l-Istati Membri kkon?ernati. Fil-fatt, it-taxxa fuq id-dikjarazzjoni finali fil-mument tat-trasferiment tar-residenza hija inti?a li tissu??etta g?at-taxxa fuq il-qlig? tal-Istat Membru ta' ori?ini l-qlig? kapitali li mhux mag?mul, li jirri?ulta fil-kuntest tal-kompetenza fiskali ta' dan l-Istat Membru qabel it-trasferiment tal-imsemmija residenza. Il-qlig? kapitali mag?mul sussegwentement g?al dan it-trasferiment huwa esklu?ivament impost fl-Istat Membru ospitanti jew fejn ji?i ma?luq, dan jippermetti ?elsien minn taxxa doppja tieg?u (ara, b'analo?ija, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 48).

58 Fir-rigward tal-punt jekk din id-dispo?izzjoni, li tipprevedi, fil-mument tat-trasferiment ta' residenza tal-kontribwent fit-territorju Portugi? lejn Stat ie?or, it-taxxa fuq il-qlig? kapitali mo?bi li jirri?ulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju, ma jmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq l-g?an inti? g?al tqassim tas-setg?at ta' taxxa, g?andu jitfakkar li, fis-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 52), il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li le?i?lazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru, li timponi l-irkupru immedjat tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali mo?bi marbut mal-elementi tal-assi ta' kumpannija li tittrasferixxi s-sede ta' amministrazzjoni effettiva tag?ha lejn Stat Membru ie?or, fil-mument tal-imsemmi trasferiment tqieset sproporzjonata, min?abba l-e?istenza ta' mi?uri inqas restrittivi g?al-libertà ta' stabbiliment mill-irkupru immedjat ta' din it-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2011,

National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 73 u 85, kif ukoll tas-16 ta’ April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 67 u l-?urisprudenza ??itata).

59 F’dan ir-rigward, le?i?lazzjoni nazzjonali li toffri l-g?a?la lill-kumpannija li tittrasferixxi s-sede ta’ amministrazzjoni effettiva tag?ha lejn Stat Membru ie?or bejn, minn na?a, il-?las immedjat tal-ammont taxxabbli u, min-na?a l-o?ra, il-posponiment tal-?las tal-ammont tal-imsemmija taxxa, flimkien, jekk ikun il-ka?, mal-interessi skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali applikabbli, tikkostitwixxi mi?ura li, hija inqas ta’ theddida g?al-libertà ta’ stabbiliment mill-irkupru immedjat tal-imsemmija taxxa (ara s-sentenzi tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 73 u 85, kif ukoll tas-16 ta’ April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 67 u l-?urisprudenza ??itata). Barra minn dan, il-Qorti tal-?ustizzja ammettiet li huwa possibbli g?all-Istat Membru kkon?ernat li jie?u inkunsiderazzjoni wkoll ir-riskju ta’ nuqqas ta’ rkupru tat-taxxa, li ji?died skont il-mog?dija ta?-?mien, fil-kuntest tal-le?i?lazzjoni nazzjonali tieg?u li tapplika g?all-posponiment tal-?las tad-djun fiskali, permezz ta’ mi?uri b?alma hija l-?tie?a ta’ garanzija bankarja (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 74).

60 Fid-dawl tal-?urisprudenza ??itata fi?-?ew? punti pre?edenti, g?andu ji?i kkonstatat li l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS imur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq l-g?an marbut man-ne?essità li jin?amm it-tqassim tas-setg?a ta’ taxxa bejn l-Istati Membri, sa fejn id-dispo?izzjonijiet rilevanti tad-dritt nazzjonali ma j?allux l-g?a?la lill-kontribwent li jittrasferixxi r-residenza tieg?u mit-territorju Portugi? lejn Stat Membru ie?or li tag??el bejn, minn na?a, il-?las immedjat tal-ammont tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali li jirri?ulta minn trasferiment ta’ kapital azzjonarju u, min-na?a l-o?ra, il-?las pospost tal-imsemmi ammont, li huwa ne?essarjament akkumpanjat minn spi?a amministrattiva g?all-kontribwent, marbuta mal-issorveljar tal-attivi ttrasferiti, flimkien ma’ garanzija bankarja (ara, b’analo?ija, is-sentenza tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punti 73 u 74).

61 Minn dan isegwi li n-ne?essità li ji?i ?gurat it-tqassim tas-setg?a ta’ taxxa bejn l-Istati Membri ma tistax ti??ustifika r-restrizzjoni fuq il-libertajiet stabbiliti fl-Artikoli 45 u 49 TFUE li tirri?ulta mill-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS.

62 It-tieni nett, fir-rigward tal-?ustifikazzjoni bba?ata fuq in-ne?essità li ti?i ppreservata l-koerenza ts-sistema fiskali nazzjonali, g?andu jitfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxietha b?ala li tikkostitwixxi ra?uni imperattiva ta’ interess ?enerali. Sabiex argument ibba?at fuq tali ?ustifikazzjoni jkun jista’ jintlaqa’, il-Qorti tal-?ustizzja te?i?i li ti?i stabbilita l-e?istenza ta’ rabta diretta bejn il-vanta?? fiskali kkon?ernat u t-tpa?ija ta’ dan il-vanta?? permezz ta’ impo?izzjoni fiskali spe?ifika (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta’ April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 74 u l-?urisprudenza ??itata).

63 F’dan il-ka?, ir-Repubblika Portugi?a targumenta li d-dispo?izzjoni nazzjonali inkwistjoni hija ne?essarja sabiex tiggarantixxi din il-koerenza, peress li l-vanta?? fiskali mog?ti fil-forma ta’ posponiment ta’ taxxa jintemm meta t-taxxa sussegwenti ssir impossibbli, min?abba li l-persuna taxxabbli benefi?jarja titlef il-kwalità tag?ha ta’ residenti fit-territorju Portugi?. Madankollu, skont dan l-Istat Membru, huwa essenzjali g?all-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-posponiment ta’ taxxa li tkun te?isti korrispondenza, fir-rigward tal-istess persuna taxxabbli u ta’ taxxa li tkun l-istess, bejn l-g?oti ta’ vanta?? fiskali ta?t forma ta’ posponiment ta’ taxxa u t-taxxa effettiva tal-qlig? kapitali, sussegwentement.

64 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat li r-Repubblika Portugi?a ma urietx li te?isti rabta diretta bejn il-vanta?? fiskali previst fl-Artikolu 10(8) tas-CIRS u t-tpa?ija ta’ dan il-vanta?? permezz ta’ impo?izzjoni fiskali partikolari. Fil-fatt, jekk, f’sitwazzjoni transkonfinali, prevista fl-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS, il-vanta?? fiskali mog?ti konformement mal-Artikolu 10(8) tas-CIRS ji?i pa?ut

permezz ta' ?bir fiskali, madankollu l-ammont ta' taxxa dovuta huwa ne?essarjament irkuprat fil-mument tat-trasferiment tar-residenza tal-kontribwent barra mit-territorju Portugi?, il-po?izzjoni tkun differenti f'sitwazzjoni purament interna, prevista fl-Artikolu 10(8) tas-CIRS. Fil-fatt mill-e?ami ta' din id-dispo?izzjoni jirri?ulta li l-irkupru tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali li jirri?ulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju jse?? biss fl-ipote?i eventwali ta' trasferiment definittiv tal-kapital azzjonarju r?evut matul dan it-trasferiment. Kif irrileva l-Avukat ?enerali fil-punt 60 tal-konklu?jonijiet tieg?u, sakemm ma jittrasferixxix il-kapital azzjonarju r?evut, kontribwent li j?omm ir-residenza tieg?u fit-territorju Portugi? jista' dejjem jinvoka l-benefi??ju tal-vanta?? fiskali mog?ti fl-Artikolu 10(8) tas-CIRS, biex b'hekk jirrendi l-irkupru futur tat-taxxa fir-rigward tieg?u biss eventwali. Minn dan isegwi li r-rabta allegata bejn il-kontribwent u l-intaxxar tieg?u mhix ?erta (ara, b'analo?ija, is-sentenza tas-26 ta' Ottubru 2006, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall, C-345/05, EU:C:2006:685, punt 27).

65 Konsegwentement, l-argument tar-Repubblika Portugi?a skont liema d-dispo?izzjoni inkwistjoni hija o??ettivament i??ustifikata min-ne?essità li tin?amm il-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali g?andu ji?i mi??ud.

66 It-tielet nett, fir-rigward tal-?ustifikazzjoni bba?ata fuq l-effika?ja tal-kontrolli fiskali u l-?lieda kontra l-frodi u l-eva?joni tat-taxxa, g?andu ji?i kkonstatat li r-Repubblika Portugi?a, fir-risposta tag?ha, illimitat ru?ha li ssemmi din il-?ustifikazzjoni ming?ajr ma stabbilixxiet xi ?vilupp.

67 Minn dan isegwi li din il-?ustifikazzjoni ma tistax tintlaqa'.

68 F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu ji?i kkonstatat li l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS jikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita mill-Artikoli 45 u 49 TFUE, u li l-ilment tal-Kummissjoni bba?at fuq nuqqas tal-Istat Membru kkon?ernat li jwettaq obbligu ta?t dawn l-artikoli tat-Trattat FUE huwa fondat.

– Fuq l-ilment ibba?at fuq il-ksur tal-Artikolu 21 TFUE

69 Fir-rigward ta?-?ittadini tal-Unjoni li jkunu jixtiequ ji??aqilqu ?ewwa l-Unjoni g?al ra?unijiet mhux marbuta mal-e?er?izzju ta' attività ekonomika, din l-istess konklu?joni tapplika g?all-istess ra?unijiet fir-rigward tal-ilment ibba?at fuq il-ksur tal-Artikolu 21 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 91).

ii) Fuq l-e?istenza ta' restrizzjoni g?ad-dritt stabbilit fl-Artikolu 31 tal-Ftehim ?EE

70 Preliminarjament, g?andu ji?i rrilevat li d-dispo?izzjonijiet tal-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE huma analogi g?al dawk tal-Artikoli 45 u 49 TFUE (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 95).

71 ?ertament, il-?urisprudenza tal-Unjoni li tirrigwarda r-restrizzjonijiet g?all-e?er?izzju tal-libertajiet ta' moviment fi ?dan l-Unjoni ma tistax ti?i kompletament trasposta g?al-libertajiet iggarantiti mill-Ftehim ?EE, peress li l-e?er?izzju ta' dawn tal-a??ar jaqg?u f'kuntest legali differenti (is-sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C?591/13, EU:C:2015:230, punt 81 u l-?urisprudenza ??itata).

72 Madankollu, f'dan il-ka?, ir-Repubblika Portugi?a ma indikatx ir-ra?unijiet g?ala l-kunsiderazzjonijiet dwar l-assenza ta' ?ustifikazzjoni ta' restrizzjonijiet g?all-e?er?izzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat, li wasslu g?al konstatazzjonijiet li jidhru fil-61, 65 u 66 ta' din is-sentenza, ma japplikawx bl-istess mod g?al-libertajiet iggarantiti mill-Ftehim ?EE.

73 F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu ji?i kkonstatat li l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS tikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita mill-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ?EE, u li l-ilment tal-Kummissjoni bba?at fuq nuqqas tal-Istat Membru kkon?ernat li jwettaq obbligu skont l-imsemmija dispo?izzjonijiet tal-

Ftehim ?EE, huwa fondat.

2. Fuq it-trasferiment lil kumpannija tal-assi kollha marbuta ma’ attività e?er?itata fuq ba?i individwali

a) L-argumenti tal-partijiet

74 Il-Kummissjoni ssostni li, f’ka? ta’ trasferiment lil kumpannija tal-attivi u l-passivi minn persuna fi?ika fi trasferiment tal-kapital azzjonarju, l-Artikolu 38 tas-CIRS jirri?erva trattament fiskali differenti li jiddependi fuq jekk it-trasferiment isirx lejn kumpannija li g?andha l-uffi??ju rre?istrat tag?ha effettiv fit-territorju Portugi? jew lil kumpannija li g?andha s-sede tag?ha u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha barra minn dan it-territorju. Fil-fatt, fl-ewwel ka?, it-taxxa fuq il-qlig? kapitali jse?? biss fil-mument fejn dawn l-attivi u l-passivi jkunu ?ew ittrasferiti mill-kumpannija li tkun ir?eviethom, sakemm il-kundizzjonijiet l-o?ra ji?u ssodisfatti wkoll. Min-na?a l-o?ra, fit-tieni ka?, it-taxxa fuq il-qlig? kapitali tkun immedjata. Il-Kummissjoni tqis li r-Repubblika Portugi?a g?andha tapplika l-istess regola, kemm jekk il-kumpannija li lilha ?ew ittrasferiti l-attivi u l-passivi kellha jew ma kellhiex l-uffi??ju rre?istrat tag?ha u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi?.

75 G?alhekk, hija tqis li l-Artikolu 38 tas-CIRS jikser l-Artikolu 49 TFUE u l-Artikolu 31 tal-Ftehim ?EE u, g?ar-ra?unijiet esposti fil-kuntest tal-ilment tag?ha dwar l-Artikolu 10 tas-CIRS, billi jmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex ti?i ?gurata l-effika?ja tas-sistema fiskali. Fil-fatt, ir-Repubblika Portugi?a tista’, pere?empju, titlob b’mod regolari, fuq il-ba?i tad-Direttiva 2011/16, informazzjoni mill-awtoritajiet kompetenti tal-pajji? fejn jinsabu s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tal-persuna ?uridika li ?ew ittrasferiti lilha l-attivi u l-passivi, bil-g?an li ji?i vverifikat jekk din g?adhiex detentri?i. Huwa biss meta ji?i stabbilit li l-attiv u l-passiv ittrasferiti ji?u ttrasferiti minn din il-kumpannija li g?andha, skont il-Kummissjoni, ji?i ntaxxat il-qlig? kapitali kkon?ernat. Il-Kummissjoni tirreferi barra minn hekk g?ad-Direttiva 2010/24 li hija wkoll rilevanti f’dawn is-sitwazzjonijiet fejn it-taxxa fuq il-qlig? kapitali ma t?allsitx.

76 Ir-Repubblika Portugi?a ssostni li l-Artikolu 38 tas-CIRS jipprevedi l-posponiment ta’ taxxa tal-qlig? kapitali marbut mal-istabbiliment tal-kumpanniji jew mal-ishma ma??oritarji fil-kumpanniji li je?istu di?à mill-kontribuzzjoni tal-assi kollha assenjati g?all-e?er?izzju ta’ attività imprenditorjali jew professjonali ta’ persuna fi?ika. L-g?an ta’ din id-dispo?izzjoni hija li tippermetti l-bidla tal-forma legali li ta?tha tkun tista’ ti?i e?er?itata attività ekonomika, ming?ajr ma ti?i su??etta g?al taxxa tal-qlig? kapitali li jirri?ulta mill-kontribut tal-assi fil-mument ta’ dan il-kontribut. Il-benefi??ju ta’ posponiment ta’ taxxa sal-mument tat-trasferiment sussegwenti tal-elementi patrimonjali ttrasferiti, bla ?sara g?all-osservanza ta’ ?erti rekwi?iti g?all-kumpannija li tittrasferixxi fil-qasam tal-inklu?joni fil-kontijiet tal-elementi patrimonjali ttrasferiti, jippermetti li ji?i ggarantit ir-rispett tal-prin?ipju ta’ kontinwità ekonomika, b’mod li jipprova ji?gura b’mod effettiv l-intaxxar ta’ d?ul korrispondenti. Il-kundizzjoni marbuta mal-post tas-sede jew tal-amministrazzjoni effettiva tal-kumpannija li tittrasferixxi hija ne?essarja bil-g?an li ti?gura, fl-assenza ta’ mi?uri ta’ armonizzazzjoni, ir-rispett tal-prin?ipju ta’ kontinwità ekonomika u t-taxxa ulterjuri tal-elementi tal-attiv jew tal-passiv ittrasferiti, peress li l-kompetenza fiskali relatata mal-intaxxar ta’ kumpannija li g?andha s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tag?ha barra mit-territorju Portugi? ma tibqax tar-Repubblika Portugi?a, i?da tal-Istat li fit-territorju tieg?u din il-kumpannija g?andha s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tag?ha.

77 Il-mi?ura inkwistjoni hija g?aldaqstant konformi mal-prin?ipju fiskali ta’ territorjalità u hija ??ustifikata min-ne?essità tat-tqassim tas-setg?a ta’ taxxa bejn l-Istati Membri.

b) Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja

78 G?andha ti?i e?aminata s-sistema fiskali prevista fl-Artikolu 38 tas-CIRS fid-dawl tal-Artikolu 49 TFUE qabel ji?i e?aminat fid-dawl tal-Artikolu 31 tal-Ftehim ?EE.

i) Fuq l-ilment ibba?at fuq il-ksur tal-Artikolu 49 TFUE

79 Preliminarjament, g?andu jitfakkar li, skont ?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE jkopri kull resident ta' Stat Membru, irrispettivament min-nazzjonalità tieg?u, li jkollu sehem fil-kapital ta' kumpannija stabbilita fi Stat membru ie?or li jag?tih influwenza ?erta fuq id-de?i?jonijiet ta' din il-kumpannija, influwenza li tippermettilu jiddetermina l-attivitajiet tag?ha (ara s-sentenza tat-18 ta' Di?embru 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punt 21 u l-?urisprudenza ??itata).

80 F'dan il-ka?, g?andu ji?i kkonstatat li l-benefi??ju tal-posponiment ta' taxxa previst fl-Artikolu 38(1) tas-CIRS huwa su??ett, skont l-istess dispo?izzjoni (b) g?all-kundizzjoni li l-persuna fi?ika li tag?mel it-trasferiment tal-assi kollha relatat ma' attività imprenditorjali u professjonali jkollha mill-inqas 50 % tal-kapital tag?ha.

81 Konsegwentement, l-Artikolu 38(1) tas-CIRS jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment.

82 Din l-istess dispo?izzjoni tipprevedi li ma hemmx lok li ji?i stabbilit id-d?ul taxxabbli skont il-bejg? tal-kapital azzjonarju li jirri?ulta mit-trasferiment tal-assi kollha u?ati g?all-e?er?izzju ta' attività imprenditorjali jew professjonali minn persuna fi?ika, sakemm ji?u ssodisfatti l-kundizzjonijiet li jissemmew fl-Artikolu 38(1)(a) sa (e) tas-CIRS. Konformement, mal-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS, huwa impost li l-entità li ji?u ttrasferiti lilha l-assi hija kumpannija li g?andha s-sede statutorju tag?ha u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi?. Kif ikkonfermat ir-Repubblika Portugi?a matul is-seduta, f'tali ka?, it-taxxa ti?i rkuprata ming?and il-kumpannija li tittrasferixxi fil-mument tat-trasferiment susegwenti tal-elementi tal-assi inkwistjoni. Min-na?a l-o?ra, jekk il-kumpannija li tittrasferixxi ma g?andhiex is-sede statutorja u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi?, il-persuna fi?ika li tag?mel it-trasferiment hija esklu?a mill-benefi??ju tal-vanta?? fiskali previst fl-Artikolu 38(1) tas-CIRS u ssir g?alhekk immedjatament responsabbli g?all-?las tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali.

83 Minn dan isegwi, li fil-ka? ta' persuni fi?i?i li jittrasferixxu l-assi kollha inkwistjoni lil kumpannija li g?andha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi?, it-taxxa fuq il-qlig? kapitali jkollu jit?allas mill-kumpannija li tittrasferixxi fil-mument tat-trasferiment sussegwenti tal-elementi ta' dan l-assi, filwaqt li l-persuni fi?i?i li jittrasferixxu l-imsemmija assi kollha lil kumpannija li g?andha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju ta' Stat ie?or li ma huwiex ir-Repubblika Portugi?a ssir responsabbli g?all-?las tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali fil-mument ta' dan it-trasferiment.

84 G?andu ji?i kkonstatat li din is-sistema fiskali g?andha ?vanta?? f'dak li jirrigwarda l-likwidità g?al kontribwent li jittrasferixxi l-assi kollha inkwistjoni lil kumpannija li g?andha s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tag?ha barra mit-territorju Portugi?, meta mqabbla ma' kontribwent li jittrasferixxi dawn l-istess assi lil kumpannija li g?andha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi?, u g?aldaqstant tikkostitwixxi restrizzjoni fuq l-e?er?izzju tad-dritt ta' stabbiliment fis-sens tal-?urisprudenza mfakkra fil-punti 37 sa 40 ta' din is-sentenza.

85 Barra minn hekk, ma jirri?ultax mill-elementi tal-pro?ess li din id-differenza tista' ti?i spjegata permezz ta' differenza ta' sitwazzjoni o??ettiva u, barra minn hekk, ir-Repubblika Portugi?a bl-ebda mod ma sostniet li dan kien il-ka?, quddiem il-Qorti tal-?ustizzja.

86 Sabiex ti??ustifika r-restrizzjoni g?al-libertà ta' stabbiliment iggarantit mit-Trattat, li tirri?ulta mid-dispo?izzjoni inkwistjoni, ir-Repubblika Portugi?a tinvoka, minn na?a, in-ne?essità li ji?i ?gurat li t-tqassim tas-setg?a ta' taxxa bejn l-Istati Membri, konformement mal-prin?ipju ta' territorjalità, u, min-na?a l-o?ra, in-ne?essità li ti?i ggarantita l-kontinwità ekonomika.

87 Fir-rigward, minn na?a, tal-g?an li jikkonsisti f'li ji?i ?gurat it-tqassim tas-setg?a ta' taxxa bejn l-Istati Membri, g?andu ji?i kkonstatat, fid-dawl ta' dak li ?ie rrilevat fil-punt 59 ta' din is-sentenza, li l-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS imur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq l-g?an mixtieq, min?abba l-e?istenza ta' mi?uri inqas restrittivi g?al-libertà ta' stabbiliment minn taxxa immedjata.

88 F'dawn i?-?irkustanzi, ir-restrizzjoni g?al-libertà ta' stabbiliment li tirri?ulta mill-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS ma tistax ti?i ??ustifikata permezz tan-ne?essità li ji?i ?gurat it-tqassim tas-setg?a ta' taxxa bejn l-Istati Membri.

89 Fir-rigward min-na?a l-o?ra, tal-?ustifikazzjoni bba?ata fuq in-ne?essità li ti?i ggarantita l-kontinwità ekonomika, ir-Repubblika Portugi?a tinvoka n-ne?essità li l-benefi??ju tal-posponiment ta' taxxa ji?i su??ett g?al ?erti rekwi?iti g?all-kumpannija li tittrasferixxi fil-qasam tal-inklu?joni fil-kontijiet tal-elementi patrimonjali ttrasferiti. Madankollu, skont dan l-Istat Membru, l-osservanza ta' dawn ir-rekwi?iti ma tistax ti?i ?gurata, fl-assenza ta' mi?uri ta' armonizzazzjoni, fir-rigward tal-kumpanniji li g?andhom is-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tag?hom fit-territorju ta' Stat ie?or, peress li l-kompetenza fir-rigward tag?hom ma hijiex tar-Repubblika Portugi?a, i?da tal-Istat ta' residenza.

90 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li r-rekwi?it g?al kumpannija li tittrasferixxi li jkollha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi? huwa inti?, g?aldaqstant, b'mod definittiv, sabiex ji?gura li l-possibbiltà, g?all-Istat Portugi?, li jintaxxa effettivament il-qlig? kapitali inkwistjoni. Madankollu, kif ?ie rrilevat fil-punti 87 u 88 ta' din is-sentenza, dan l-g?an ma jistax ji??ustifika d-differenza fit-trattament ta' persuni fi?i?i, skont jekk huma jittrasferixxux l-assi kollha inkwistjoni lil kumpannija li g?andha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju tar-Repubblika Portugi?a jew lil kumpannija li g?andha s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju ta' Stat ie?or, peress li dan l-g?an jista' ji?i ?gurat ming?ajr ma jkun ne?essarju li ssir distinzjoni bejn sitwazzjoni purament interna u sitwazzjoni transkonfinali. G?alhekk, g?ar-ra?unijiet indikati fl-imsemmija punti, ir-restrizzjoni g?al-libertà ta' stabbiliment li tirri?ulta mill-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS hija sproporzjonata meta mqabbla mal-g?an.

91 F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu ji?i kkonstatat li l-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS jikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita mill-Artikolu 49 TFUE, u li l-ilment tal-Kummissjoni bba?at fuq nuqqas tal-Istat Membru kkon?ernat li jwettaq obbligu skont dan l-Artikolu tat-Trattat FUE, huwa fondat.

ii) Fuq l-ilment ibba?at fuq ksur tal-Artikolu 31 tal-Ftehim ?EE

92 Peress li r-Repubblika Portugi?a ma indikatx ir-ra?unijiet g?aliex il-kunsiderazzjonijiet dwar l-assenza ta' ?ustifikazzjoni tar-restrizzjonijiet g?all-e?er?izzju tal-libertà ta' stabbiliment iggarantita mit-Trattat FUE, wasslu g?all-konstatazzjonijiet li jissemmew fil-punti 87 sa 90 ta' din is-sentenza, ma jistg?ux japplikaw bl-istess mod g?al-libertà ta' stabbiliment iggarantita mill-Ftehim ?EE.

93 F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu ji?i kkonstatat li l-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS tikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita mill-Artikolu 31 tal-Ftehim, u li l-ilment tal-Kummissjoni bba?at fuq nuqqas tal-Istat Membru kkon?ernat li jwettaq obbligu skont l-imsemmi Artikolu tat-Trattat ?EE, huwa fondat.

94 Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti kollha jirri?ulta li:

– billi adottat u ?ammet fis-se?? l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS li jipprevedi li kontribwent li jitlef il-kwalità tieg?u ta' resident fit-territorju Portugi?, g?all-finijiet fiskali g?as-sena ba?i ta' dan it-telf tal-kwalità ta' resident, g?andu jitqies fil-kategorija tal-qlig? kapitali, l-ammont li, skont l-Artikolu 10(8) tal-imsemmi kodi?i ma ?iex intaxxat matul trasferiment tal-kapital azzjonarju, ir-Repubblika Portugi?a naqqset milli twettaq l-obbligi tag?ha skont l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll skont l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim dwar i?-?ona Ekonomika Ewropea, u

– billi adottat u ?ammet fis-se?? l-Artikolu 38(1)(a) ta' dan l-istess kodi?i, li jirri?erva l-benefi??ju tal-posponiment ta' taxxa previst minn din id-dispo?izzjoni g?all-persuni fi?i?i li jittrasferixxu l-assi kollha relatati ma' attività imprenditorjali u professjonali e?er?itata individwalment lejn kumpannija li g?andha s-sede statutorja u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi?, ir-Repubblika Portugi?a naqset milli twettaq l-obbligi tag?ha skont l-Artikolu 49 TFUE u skont l-Artikolu 31 tal-Ftehim ?EE.

Fuq l-ispejje?

95 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti tal-?ustizzja, il-parti li titlef il-kaw?a g?andha tbati l-ispejje?, jekk dawn ikunu ?ew mitluba.

96 Peress li l-Kummissjoni talbet li r-Repubblika Portugi?a g?andha tbati l-ispejje? u peress li din tilfet fir-rigward tal-motivi tag?ha, hemm lok li ti?i kkundannata tbati, minbarra l-ispejje? tag?ha, dawk sostnuti mill-Kummissjoni.

97 Skont l-Artikolu 140(1) ta' dawn l-istess regoli, l-Istati Membri li jintervjenu fil-kaw?a g?andhom ibatu l-ispejje? tag?hom. G?aldaqstant ir-Repubblika Federali tal-?ermanja g?andha tbati l-ispejje? tag?ha.

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

Billi adottat u ?ammet fis-se?? l-Artikolu 10(9)(a) tal-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodi?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul ta' persuni fi?i?i), skont liema, g?al kontribwent li jitlef il-kwalità tieg?u ta' residenti fit-territorju Portugi?, g?all-finijiet fiskali g?as-sena ba?i ta' dan it-telf tal-kwalità ta' resident g?andu jitqies fil-kategorija tal-qlig? kapitali, l-ammont li, skont l-Artikolu 10(8), tal-imsemmi kodi?i ma ?iex intaxxat matul trasferiment tal-kapital azzjonarju, ir-Repubblika Portugi?a naqset milli twettaq l-obbligi tag?ha skont l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll skont l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim dwar i?-?ona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992.Billi adottat u ?ammet fis-se?? l-Artikolu 38(1)(a) ta' dan l-istess kodi?i, li jirri?erva l-benefi??ju tal-posponiment ta' taxxa previst minn din id-dispo?izzjoni g?all-persuni fi?i?i li jittrasferixxu l-assi kollha relatati ma' attività imprenditorjali u professjonali e?er?itata individwalment lejn kumpannija li g?andha s-sede statutorja u l-amministrazzjoni effettiva tag?ha fit-territorju Portugi?, ir-Repubblika Portugi?a naqset milli twettaq l-obbligi tag?ha skont l-Artikolu 49 TFUE u skont l-Artikolu 31 tal-Ftehim dwar i?-?ona Ekonomika Ewropea.Ir-Repubblika Portugi?a g?andha tbati, minbarra l-ispejje? tag?ha stess, dawk sostnuti mill-Kummissjoni Ewropea.Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja g?andha tbati l-ispejje? tag?ha.

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