DIGRIET TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla)

tas-6 ta' Ottubru 2010 *

Fil-Kawża C-487/09,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mit-Tribunal Supremo (Spanja), permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Settembru 2009, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-30 ta' Novembru 2009, fil-proċedura

Inmogolf SA

vs

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla),

komposta minn C. Toader, President tal-Awla, L. Bay Larsen u A. Prechal (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: Y. Bot,
Reġistratur: R. Grass,

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.

peress li l-Qorti tal-Ġustizzja qed tipproponi li tiddeċiedi permezz ta' digriet motivat skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 104(3) tar-Regoli tal-Proċedura tagħha,

wara li semgħet lill-Avukat Ġenerali,

tagħti l-preżenti

Digriet

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 11(a) u 12(1)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 11, iktar 'il quddiem id-"Direttiva").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Inmogolf SA (iktar 'il quddiem "Inmogolf") u d-Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (Direttorat Ġenerali tat-taxxi tad-dipartiment tal-ekonomija u tal-finanzi tal-Komunità awtonoma ta' Murcia) dwar il-ħlas lura ta' taxxa imposta fuq trasferimenti patrimonjali u l-atti legali dokumentati.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni

3 L-Artikolu 11 tad-Direttiva jipprovdi:

"L-Istati Membri m'għandhom ikunu soġġetti [jissuġġettaw] għal ebda forma ta' tassazzjoni:

a) il-ħolqien, il-ħruġ, l-ammissjoni għall-kwotazzjoni fil-borża, li jagħmlu disponibbli fis-suq jew li jittrattaw fi stocks, ishma jew sigurtajiet oħrajn ta' l-istess tip, jew taċ-ċertifikati li jirrapreżentaw dawn is-sigurtajiet, maħruġa minn min ikun;

[…]"

4 Skont l-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva:

"1. Minkejja l-Artikoli 10 u 11, l-Istati Membri jistgħu jimponu:

[a) dazji fuq it-trasferiment ta' titoli, kemm jekk imposti b'rata uniformi u kemm jekk le.

[…]"

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

5 Il-Liġi 24/1988, tat-28 ta' Lulju 1988, dwar is-suq tat-titoli (BOE Nru 181, tad-29 ta' Lulju 1988, p. 23405), kif emendata bil-Liġi 18/91, tas-6 ta' Ġunju 1991 (BOE Nru 136, tas-7 ta' Ġunju 1991, p. 18665, iktar 'il quddiem il-"Liġi 24/1988") tipprovdi fl-Artikolu 108 tagħha:

"1. It-trasferiment ta' titoli aċċettati jew le f'suq sekondarju uffiċjali huwa eżentat mit-taxxa fuq it-trasferimenti patrimonjali u l-atti legali dokumentati u t-taxxa fuq il-valur miżjud.

2. B'deroga mid-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 1, dawn li ġejjin huma suġġetti għat-taxxa fuq it-trasferimenti patrimonjali u l-atti legali bħala 'trasferimenti patrimonjali bi ħlas':

1° It-trasferimenti mwettqa fis-suq sekondarju, kif ukoll ix-xiri mwettaq fis-suq primarju wara l-eżerċizzju ta' drittijiet ta' sottoskrizzjoni prelattiva u d-dritt li jinbidlu obbligi f'azzjonijiet, ta' titoli li jirrappreżentaw proporzjon mill-kapital azzjonarju jew mill-patrimonju ta' kumpanniji, ta' fondi, ta' assoċjazzjonijiet jew ta' entitajiet oħra li l-attiv tagħhom huwa kkostitwit minn tal-inqas 50 % minn proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, bil-kundizzjoni li, wara tali trasferiment jew xiri, ix-xerrej jikseb il-proprjetà sħiħa ta' dan il-patrimonju jew, tal-anqas, pożizzjoni li tippermettilu li jeżerċita l-kontroll fuq tali entitajiet.

F'dak li jikkonċerna s-soċjetajiet irregolati bid-dritt kummerċjali, dan il-kontroll jitqies li nkiseb meta jinżamm direttament jew indirettament sehem ogħla minn 50 % fil-kapital azzjonarju.

Għall-finijiet tal-kalkolu tal-50 % tal-attiv ikkostitwit minn proprjetà immobbli, ma tittieħdix inkunsiderzzjoni l-proprjetà immobbli, bl-eċċezzjoni tal-artijiet u artijiet għall-bini, li tagħmel parti mill-attiv li jiġi ttrasferit tal-kumpanniji fejn l-għanijiet tagħhom jikkonsistu esklużivament f'attivitajiet kommerċali ta' bini jew ta' żvilupp ta' proprjetà immobbli.

2° It-trasferimenti ta' azzjonijiet jew ta' sehem riċevuti fir-rigward ta' kontribuzzjoni ta' beni immobbli li jseħħu fl-okkażjoni tal-kostituzzjoni ta' kumpannija jew taż-żieda tal-kapital azzjonarju tagħha, bil-kundizzjoni li tkun għaddiet inqas minn sena bejn id-data tal-kontribuzzjoni u dik tat-trasferiment.

Fil-każijiet imsemmija iktar ’il fuq, ser issir applikazzjoni tar-rata applikabbli għat-trasferimenti ta’ beni immobbli bi ħlas fuq il-valur tal-proprjetà inkwistjoni li hija kkalkolata skont ir-regoli li jinsabu fid-dispożizzjonijiet fis-seħħ dwar id-dazju impost fuq it-trasferimenti patrimonjali u l-atti legali dokumentati.”

6 Skont il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 108(2) tal-Liġi 24/1988 għandu bħala għan li titwaqqaf evażjoni potenzjali tat-taxxa fuq it-trasferimenti patrimonjali għat-trasferimenti ta’ beni immobbli moħbija fil-kuntest ta’ xiri dirett ta’ titoli.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

7 B’att awtentiku tal-20 ta’ Awwissu 1993, Inmogolf, azzjonista ta’ Inmobilaria La Manga SA, kisbet mingħand azzjonist ieħor 49 azzjoni ta’ din l-aħħar kumpannija għal prezz ta’ ESP 49 000, u għalhekk kisbet sehem ogħla minn 50 % fil-kapital azzjonarju tagħha.

8 L-att awtentiku ġie ddepożitat fit-22 ta’ April 1997 għand is-Servicio Territorial de Cartagena (servizz tad-distrett ta’ Cartagena) de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia, flimkien mar-reverse charges tat-taxxa imposta fuq it-trasferimenti patrimonjali u l-atti legali dokumentati. Dan l-att jagħmel riferment għal bażi taxxabbli ta’ ESP 972 999 989, li kienet tikkorrispondi għall-valur totali tal-patrimonju immobbli ta’ Inmobiliaria La Manga SA, u ta’ ammont ta’ taxxa li kellu jitħallas għal ESP 58 378 799, anki jekk dan jindika li dan ir-riferiment kien biss kawtelatorju, peress li t-trasferiment kien eżentat minn taxxa skont l-Artikolu 108(1) tal-Liġi 24/1988.

9 Fil-31 ta' Diċembru 1997, Inmogolf talbet il-likwidazzjoni definittiva tat-taxxa u l-ħlas lura tal-ammont imħallas, fejn invokat l-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 108(1) tal-Liġi 24/1988. Din it-talba ġiet miċħuda b'deċiżjoni tas-17 ta' April 1988 mid-Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia. B'deċiżjoni tat-30 ta' April 1998, din l-amministrazzjoni wettqet likwidazzjoni addizzjonali ta' ammont ta' ESP 28 910 297 bħala interessi moratorji.

10 Peress li l-ilmenti kontra dawn id-deċiżjonijiet kienu ġew miċħuda, bl-istess mod bħal, sussegwentement, ir-rikorsi kontra ċ-ċaħda ta' dawn l-ilmenti, Inmogolf fl-aħħar nett ippreżentat rikors fil-kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju, li fil-kuntest tiegħu hija tinvoka ksur tal-Artikoli 11(a) u 12 tad-Direttiva.

11 Peress li s-soluzzjoni tal-kawża li tressqet quddiemha teħtieġ interpretazzjoni tad-Direttiva, it-Tribunal Supremo iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Fid-dawl tal-fatt li l-Artikolu 11(1)(a) tad-[Direttiva] jipprojbixxi li jiġi ntaxxat it-tqegħid fiċ-ċirkulazzjoni ta' stocks, ishma jew sigurtajiet analogi, u li l-Artikolu 12(1)(a) tagħha jawtorizza esklużivament lill-Istati Membri li jimponu dazji fuq it-trasferiment ta' titoli, kemm jekk imposti b'rata uniformi u kemm jekk le, u peress li l-Artikolu 108 tal-Liġi 24/1988 […] għalkemm jistabbilixxi regola ġenerali ta' eżenzjoni, kemm mit-taxxa fuq il-valur miżjud kif ukoll mit-taxxa fuq it-trasferimenti patrimonjali fir-rigward ta' trasferimenti ta' titoli, madankollu jissuġġetta dawn it-tranżazzjonijiet għat-taxxa fuq it-trasferimenti patrimonjali bħala trasferimenti patrimonjali bi ħlas, meta dawn jirrappreżentaw parti mill-kapital azzjonarju [ta' kumpanniji] fejn l-attiv huwa kompost minn, minn tal-inqas, 50 % minn proprjetà immobbli u fejn ix-xerrej, bħala riżultat ta' dan it-trasferiment, jikseb pożizzjoni li tippermettilu li jeżerċita kontroll fuq l-entità, mingħajr distinzjoni bejn kumpanniji ta' amministrazzjoni tal-patrimonju u kumpanniji li jeżerċitaw attività ekonomika [, id-Direttiva] tipprekludi

l-applikazzjoni awtomatika ta' dispożizzjoni leġiżlattiva ta' Stat Membru, bħal dik tal-Artikolu 108(2) tal-Liġi 24/1988 […], li tissuġġetta ċerti trasferimenti ta' titoli li jaħbu trasferimenti ta' proprjetà immobili, anki fil-każ fejn ma kienx hemm l-intenzjoni li tiġi evitata t-taxxa?

2) Fil-każ fejn l-intenzjoni li tiġi evitata t-taxxa mhijiex neċessarja [, id-Direttiva] tipprekludi dispożizzjoni leġiżlattiva, bħal-Liġi […] 24/1988, li tistabbilixxi taxxa fuq ix-xiri tal-parti l-kbira tal-kapital ta' kumpanniji li l-attiv tagħhom huwa fil-parti l-kbira kkostitwit minn proprjetà immobbli, minkejja li dawn il-kumpanniji huma operattivi [għal kollox] u li l-proprjetà immobbli ma tistax tiġi mifruda mill-attività ekonomika eżerċitata mill-kumpannija?"

Fuq id-domandi preliminari

12 Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 104(3) tar-Regoli tal-Proċedura, fil-każ li r-risposta għal domanda preliminari tkun tista' kjarament tiġi dedotta mill-ġurisprudenza, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tagħti deċiżjoni permezz ta' digiret motivat.

13 Il-Qorti tal-Ġustizzja tqis li dan huwa l-każ f'din il-kawża.

14 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu kkunsidrati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-Direttiva u, iktar partikolarment, l-Artikoli 11(a) u 12(1)(a) tagħha, tipprekludix leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik prevista fl-Artikolu 108(2) tal-Liġi 24/1988, li sabiex twaqqaf l-evażjoni fiskali fil-kuntest tat-trasferiment ta' beni immobbli permezz ta' kumpanniji, tissuġġetta t-trasferimenti ta' titoli għat-taxxa fuq it-trasferimenti patrimonjali meta dawn it-trasferimenti ta'

titoli jirrappreżentaw parti mill-kapital azzjonarju ta' kumpanniji li l-attiv tagħhom ikun ikkostitwit tal-inqas minn 50 % minn proprjetà immobbli u li x-xerrej jikseb sussegwentement għal tali trasferiment pożizzjoni li tippermettilu jeżeċita l-kontroll tal-entità inkwistjoni, anki fil-każijiet fejn, minn naħa, ma jkunx hemm intenzjoni li tiġi evaża t-taxxa u fejn, min-naħa l-oħra, dawn il-kumpanniji jkunu għal kollox operattivi u l-proprjetajiet immobbli ma jistgħux jiġu sseparati mill-attività ekonomika eżerċitata minn dawn il-kumpanniji.

15 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Artikoli 11(a) u 12(1)(a) tad-Direttiva jistabbilixxu distinzjoni ċara bejn il-ħruġ ta' titoli, li ma jistax ikun suġġett għal tassazzjoni ħlief id-dazju fuq il-kapital, u t-trasferiment ta' tali titoli, li, min-naħa l-oħra, jista' jkun suġġett għal tali tassazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-1 ta' Ottubru 2009, HSBC Holdings u Vidacos Nominees, C-569/07, Ġabra p. I-9047, punt 34).

16 Fir-rigward, l-ewwel nett, tal-Artikolu 11(a) tad-Direttiva, ma jirriżultax mill-proċess ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja li taxxa bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkonċerna ħruġ ta' titoli, kif imsemmi f'din id-dispożizzjoni. Din għalhekk ma tistax titqies li tipprekludi tali taxxa.

17 F'dak li jikkonċerna, sussegwentement, il-kwistjoni dwar jekk leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistabbilixxix dazju fis-sens tal-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva, huwa ċertament veru, kif jirrilevaw il-gvern ta' Spanja u tal-Ungerija, li, mill-aspett ekonomiku, dazju bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali jista' jitqies li jirrigwarda, fir-realtà, il-patrimonju immobbli li huwa l-bażi tat-titoli. Madankollu, hekk kif jirriżulta mill-proċess ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja u kif tosserva wkoll il-Kummissjoni, jidher li l-fatt ġeneratur ta' tali tassazzjoni huwa t-trasferiment ta' titoli. Issa, peress li l-fatt ġeneratur ta' dazju bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali jeżisti fit-twettiq ta' operazzjoni speċifika li hija msemmija fl-Artikolu 12(1)(a)

tad-Direttiva, hemm lok li jitqies li tali dazju jaqa' taħt din id-dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Marzu 2005, Optiver *et*, C-22/03, Ġabra p. I-1839, punt 32).

18 Skont l-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li din id-dispożizzjoni tippermetti lill-Istati Membri jimponu dazju fil-każ ta' trasferiment ta' titoli, indipendentement mill-kwistjoni ta' jekk il-kumpannija li toħroġ dawn it-titoli tkunx ammessa għal kwotazzjoni fil-Borża u jekk it-trasferiment ta' dawn it-titoli jkunx seħħ fil-Borża jew direttament miċ-ċedent għax-xerrej (sentenza tas-7 ta' Settembru 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Ġabra p. I-7271, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata). Minbarra dan, din id-dispożizzjoni tħalli lill-Istati Membri l-possibbiltà li jistabbilixxu liberament ir-rata tat-taxxi mniżżla minnha (sentenza Organon Portuguesa, iċċitata iktar 'il fuq, punt 24).

19 Bl-istess mod, għandu jiġi kkunsidrat li, hekk kif josservaw ġustament il-Gvern ta' Spanja, tal-Ungerija, u tal-Pajjiżi l-Baxxi kif ukoll il-Kummissjoni, l-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva ma jipprekludix dazju li għandu l-istess karatteristiċi bħal dik fil-kawża prinċipali. Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata kemm mill-kliem ta' din id-dispożizzjoni, li ma jippreċiżawx il-kundizzjonijiet li fihom l-Istati Membri jistgħu jimponu dazji fuq it-trasferimenti ta' titoli, kif ukoll mill-fatt li d-Direttiva wettqet armonizzazzjoni eżawrjenti tal-każijiet li fihom l-Istati Membri jistgħu jissuġġettaw il-ġbir tal-kapital għal taxxi indiretti (sentenza HSBC Holdings u Vidacos Nominees, iċċitata iktar 'il fuq, punt 25). Issa, kif juri preċiżament l-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva, trasferiment ta' titoli, hekk kif imsemmi f'din id-dispożizzjoni, ma jikkostitwixxix, inkwantu tali, operazzjoni ta' ġbir tal-kapital, li l-leġiżlatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni jissottometti għal leġiżlazzjoni tal-Unjoni meta adotta d-Direttiva.

20 Fl-aħħar nett, anki jekk, għalhekk, l-Artikolu 12(1)(a) tad-Direttiva ma jipprekludix, inkwantu tali, dazju bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu madankollu jingħad ukoll li, kif osservat ġustament il-Kummissjoni, il-kompetenza prevista f'din id-dispożizzjoni għandha tiġi eżerċitata mill-Istati Membri b'osservanza tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza tal-5 ta' Mejju 2009, UTECA, C-222/07, Ġabra p. I-1407, punt 18 u l-ġurisprudenza ċċitata). Madankollu, peress li t-talba għal deċiżjoni preliminari ma tirrigwardax l-interpretazzjoni tal-libertajiet fundamentali u d-deċiżjoni tar-rinviju ma fihiex, barra minn hekk, preċiżazzjonijiet fir-rigward ta' applikazzjoni eventwali tar-regoli li jistabbilixxu dawn il-libertajiet għal sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma hijiex il-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tagħti interpretazzjoni ta' dawn il-libertajiet fil-kuntest ta' dan ir-rinviju.

21 Konsegwentement, id-domandi għandhom ikunu risposti li d-Direttiva, u iktar partikolarment, l-Artikoli 11(a) u 12(1)(a) tagħha, ma jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik prevista fl-Artikolu 108(2) tal-Liġi 24/1988 li, sabiex twaqqaf l-evażjoni fiskali fil-kuntest tat-trasferiment ta' proprjetà immobbli permezz ta' kumpanniji, tissuġġetta t-trasferimenti ta' titoli għat-taxxa fuq it-trasferimenti patrimonjali meta dawn it-trasferimenti ta' titoli jirrappreżentaw partijiet mill-kapital azzjonarju ta' kumpanniji li l-attiv tagħhom ikun ikkostitwit minn tal-inqas 50 % minn proprjetà immobbli u fejn ix-xerrej jikseb wara tali trasferiment pożizzjoni li tippermettilu jeżerċita l-kontroll tal-entità inkwistjoni, anki f'sitwazzjonijiet fejn, minn naħa, ma jkunx hemm l-intenzjoni li tiġi evaża t-taxxa u fejn, min-naħa l-oħra, dawn il-kumpanniji jkunu għal kollox operattivi u l-proprjetajiet immobbli ma jistgħux jiġu sseparati mill-attività ekonomika eżerċitata minn dawn il-kumpanniji.

Fuq l-ispejjeż

22 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tmien Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Id-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital, u b'mod partikolari l-Artikoli 11(a) u 12(1)(a) tagħha, ma tipprekludix leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik prevista fl-Artikolu 108(2) tal-Liġi 24/1988, tat-28 ta' Lulju 1988, dwar is-suq tat-titoli, kif emendata bil-Liġi 18/91, tas-6 ta' Ġunju 1991 li, sabiex twaqqaf l-evażjoni fiskali fil-kuntest tat-trasferiment ta' proprjetà immobbli permezz ta' kumpanniji, tissuġġetta t-trasferimenti ta' titoli għat-taxxa fuq it-trasferimenti patrimonjali meta dawn it-trasferimenti ta' titoli jirrappreżentaw partijiet mill-kapital azzjonarju ta' kumpanniji li l-attiv tagħhom ikun ikkostitwit minn tal-inqas 50 % minn proprjetà immobbli u fejn ix-xerrej jikseb wara tali trasferiment pożizzjoni li tippermettilu jeżerċita l-kontroll tal-entità inkwistjoni, anki f'sitwazzjonijiet fejn, minn naħa, ma jkunx hemm l-intenzjoni li tkun evaża t-taxxa u fejn, min-naħa l-oħra, dawn il-kumpanniji jkunu għal kollox operattivi u l-proprjetajiet immobbli ma jistgħux jiġu sseparati mill-attività ekonomika eżerċitata minn dawn il-kumpanniji.

Firem