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

8 ta' Marzu 2017 [1]

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni diretta — Kumpanniji ta' Stati Membri differenti — Sistema fiskali komuni — Amalgamazzjoni permezz ta' akkwist — Approvazzjoni minn qabel tal-amministrazzjoni fiskali — Direttiva 90/434/KEE — Artikolu 11(1)(a) — Evażjoni jew evitar tat-taxxa — Libertà ta' stabbiliment"

Fil-Kawża C-14/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari taħt l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Conseil d'État (kunsill tal-istat, Franza), permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' Diċembru 2015, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-11 ta' Jannar 2016, fil-kawża

Euro Park Service, aventi kawża ta' SCI Cairnbulg Nanteuil,

vs

Ministru tal-Finanzi u tal-Kontijiet Pubbliċi,

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

komposta minn R. Silva de Lapuerta, President tal-Awla, E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund (Relatur) u S. Rodin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Wathelet,

Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-7 ta' Settembru 2016,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Euro Park Service, aventi kawża ta' SCI Cairnbulg Nanteuil, inizjalment minn N. Boullez, avukat, sussegwentement minn N. Boullez u M. Castro, avukati,

— għall-Gvern Franċiż, inizjalment minn D. Colas u S. Ghiandoni, bħala aġenti, sussegwentement minn D. Colas kif ukoll minn E. de Moustier u S. Ghiandoni, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u L. Pamukcu, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-26 ta' Ottubru 2016,

tagħti l-preżenti

1 — Lingwa tal-kawża il-Franċiż

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE u tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 142).

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Euro Park Service (iktar 'il quddiem "Euro Park"), aventi kawża ta' SCI Cairnbulg Nanteuil (iktar 'il quddiem "Cairnbulg"), u l-Ministru tal-Finanzi u tal-Kontijiet Pubbliċi (Franza, iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali"), fir-rigward tar-rifjut minn dan tal-aħħar li jirrikonoxxi lil Cairnbulg il-benefiċċju tad-differiment ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali relatat mal-assi ta' din il-kumpannija fl-okkażjoni ta' operazzjoni ta' amalgamazzjoni permezz ta' akkwist ta' din tal-aħħar minn kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, minħabba li l-kumpanniji f'amalgamazzjoni ma kinux talbu l-approvazzjoni bil-quddiem tal-amministrazzjoni fiskali.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

4 Għal dan il-għan, din id-direttiva tistabbilixxi skema li biha l-imsemmija operazzjonijiet ma jistgħux, fihom innifishom, jiġu intaxxati. L-eventwali qligħ kapitali relatat ma' dawn l-operazzjonijiet jista', fil-prinċipju, jiġi intaxxat, iżda biss fid-data li fiha dan iseħħ effettivament.

5 L-ewwel erba' premessi kif ukoll id-disa' premessa ta' din id-direttiva jipprovdu kif ġej:

"[b]illi l-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti ta' l-attivi u l-iskambji ta' ishma li jirrigwardaw kumpanniji fi Stati Membri differenti jistgħu jkunu meħtieġa sabiex joħolqu ġewwa l-Komunità l-kondizzjonijiet analogi għal dawk tas-suq intern u sabiex b'hekk jiżguraw li jiġi stabbilit u jiffunzjona b'mod effettiv is-suq komuni; billi dawn il-ħidmiet ma għandhomx jiġu mfixkla b'restrizzjonijiet, żvantaġġi u tagħwiġ li jinħolqu b'mod partikolari mid-dispożizzjonijiet tat-taxxi fl-Istati Membri; billi għal dan l-iskop huwa meħtieġ li jiddaħħlu rigward dawn il-ħidmiet regoli tat-taxxa li jkunu newtri mill-lat tal-kompetizzjoni, sabiex iħallu lill-intrapriżi jadattaw lilhom infushom skond il-ħtiġiet tas-suq komuni, biex iżidu l-produttività tagħhom u jtejbu s-saħħa tagħhom tal-kompetittività fil-livell internazzjonali;

[b]illi d-dispożizzjonijiet tat-taxxa jiżvantaġġaw dawn il-ħidmiet, meta mqabbla ma' dawk li jirrigwardaw il-kumpanniji fl-istess Stat Membru; billi huwa meħtieġ li jitneħħew dawn l-iżvantaġġi;

[b]illi mhux possibbli li jinkiseb dan il-għan bl-estensjoni fil-livell Komunitarju tas-sistemi bħalissa fis-seħħ fl-Istati Membri, ġaladarba d-differenzi bejn dawn is-sistemi x'aktarx li jwasslu għal tagħwiġ; billi sistema komuni tat-taxxa biss hija kapaċi tipprovdi soluzzjoni sodisfaċenti f'dan ir-rigward;

[b]illi 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 ħin tissalvagwarda l-interessi finanzjarji ta' l-Istat tal-kumpannija trasferitur jew ta' dik miksuba;

[…]

[b]illi huwa meħtieġ li l-Istati Membri jitħallew il-possibbilità li jirrifjutaw li japplikaw din id-Direttiva meta l-inkorporazzjoni, d-diviżjonijiet, it-trasferiment ta' l-attiv jew l-iskambji ta' l-ishma, il-ħidma għandha bħala l-għan tagħha l-evażjoni mit-taxxi jew il-ħarbien minnhom […]".

6 L-Artikolu 4(1) tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Inkorporazzjoni jew diviżjoni ma għandhom iwasslu għall-ebda tassazzjoni fuq il-profitt kapitali kkalkolat b'referenza għad-differenza bejn il-valuri reali ta' l-attiv u l-passiv ittrasferiti u tal-valuri tagħhom għall-għanijiet tat-taxxa. […]"

7 L-Artikolu 11(1)(a) ta' din l-istess Direttiva jipprovdi:

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

a) ikollu bħala l-għan immedjat tiegħu jew bħala wieħed mill-għanijiet immedjati prinċipali tiegħu l-evażjoni tat-taxxa jew il-ħarbien minnha; il-fatt li waħda mill-ħidmiet riferiti fl-Artikolu 1 ma tiġix imwettqa għal raġunijiet kummerċjali validi bħalma huma l-istrutturazzjoni mill-ġdid jew ir-razzjonalizzazzjoni ta' l-attivitajiet tal-kumpanniji li jkunu qegħdin jieħdu sehem fil-ħidma jista' jikkostitwixxi preżunzjoni ta' evażjoni mit-taxxa jew ħarbien minnha bħala l-għan immedjat ewlieni tagħha jew wieħed mill-għanijiet immedjati ewliena tagħha".

Id-dritt Franċiż

8 Id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Code général des impôts (kodiċi ġenerali tat-taxxi, iktar 'il quddiem is-"CGI") fis-seħħ fi Franza fiż-żmien meta seħħew l-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali huma s-segwenti.

9 L-Artikolu 210A tas-CGI jipprovdi:

"1. Il-qligħ kapitali nett u l-profitti magħmula fuq l-elementi kollha tal-attiv ittrasferit minħabba inkorporazzjoni ma humiex suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji.

[…]

3. L-applikazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet hija suġġetta għall-kundizzjoni li l-kumpannija assorbenti tintrabat, fl-att tal-inkorporazzjoni, li tosserva l-provvedimenti segwenti:

[…]

b. Hija għandha tissostitwixxi lill-kumpannija assorbita għar-reintegrazzjoni tar-riżultati li t-teħid inkunsiderazzjoni tagħhom kien iddifferit għat-tassazzjoni ta' din tal-aħħar;

c. Hija għandha tikkalkula l-qligħ magħmul ulterjorment waqt it-trasferiment tal-kapital li mhux deprezzabbli li ġie ttrasferit lilha skont il-valur li kellu, mill-perspettiva fiskali, fl-iskritturi tal-kumpannija assorbita;

d. Hija għandha tirreintegra fil-profitti taxxabbli tagħha l-qligħ magħmul mit-trasferiment ta' beni deprezzabbli […]".

10 L-Artikolu 210B(3) ta' dan il-kodiċi jipprovdi:

"[…] L-approvazzjoni tingħata meta, ikkunsidrati l-elementi li huma s-suġġett tat-trasferiment:

a. It-tranżazzjoni hija ġġustifikata minn raġuni ekonomika, riflessa b'mod partikolari fl-eżerċizzju mill-kumpannija benefiċjarja tat-trasferiment ta' attività awtonoma jew it-titjib tal-istrutturi, kif ukoll mill-assoċjazzjoni bejn il-partijiet;

b. It-tranżazzjoni ma għandhiex bħala għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa;

c. Il-modalitajiet tat-tranżazzjoni jippermettu li jiżguraw it-tassazzjoni futura tal-qligħ li kien sospiż mit-tassazzjoni."

11 Skont il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 210C tas-CGI jiżgura t-traspożizzjoni fid-dritt intern tad-Direttiva 90/434. Dan l-artikolu jipprovdi:

"1. Id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 210A u 210B japplikaw għat-tranżazzjonijiet li fihom jipparteċipaw esklużivament persuni ġuridiċi jew korpi li jaqgħu taħt it-taxxa fuq il-kumpanniji.

2. Dawn id-dispożizzjonijiet ma japplikawx għal trasferimenti magħmula lil persuni ġuridiċi barranin minn persuni ġuridiċi Franċiżi ħlief jekk dawn it-trasferimenti kienu miftiehma minn qabel fil-kundizzjonijiet previsti fil-Artikolu 210B(3)."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

12 Fis-26 ta' Novembru 2004, Cairnbulg, kumpannija Franċiża, kienet is-suġġett ta' tranżazzjoni ta' xoljiment mingħajr likwidazzjoni minn u għal profitt tal-unika assoċjata tagħha, Euro Park, kumpannija Lussemburgiża. F'din l-okkażjoni, Cairnbulg għażlet, fid-dikjarazzjoni ta' riżultati sottoskritti tagħha, fil-25 ta' Jannar 2005, abbażi tal-eżerċizzju li ntemm fis-26 ta' Novembru 2004, is-sistema speċjali ta' inkorporazzjonijiet prevista fl-Artikoli 210A *et seq* tas-CGI. Konsegwentement, fid-dikjarazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpannija hija ma ddikjaratx il-qligħ kapitali nett u l-profitti magħmula fuq l-attiv li hija kienet ittrasferit lil Euro Park.

13 B'att notarili tad-19 ta' April 2005, l-attiv ittrasferit minn Cairnbulg ġie stmat għall-valur nett kontabbli tagħhom, f'dan il-każ għal EUR 9 387 700. F'din l-istess data, dawn l-assi ġew ittrasferiti minn Euro Park lil SCI IBC Ferrier bil-prezz ta' EUR 15 776 000, li jikkorrispondi għall-valur tas-suq tagħhom li l-assi msemmija kienu laħqu fis-26 ta' Novembru 2004.

14 Wara li wettqet kontroll, l-amministrazzjoni fiskali poġġiet indiskussjoni l-benefiċċju tas-sistema speċjali tal-amalgamazzjonijiet għall-motivi, minn naħa, li Cairnbulg ma kinitx talbet l-awtorizzazzjoni ministerjali stabbilita fl-Artikolu 210C tas-CGI u, minn naħa, li din l-approvazzjoni, f'kull każ, ma ngħatatx għaliex it-trasferiment ma kienx iġġustifikat minn raġuni ekonomika iżda kellu għan ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali. Għalhekk, taxxi supplimentari u kontribuzzjonijiet addizzjonali tat-taxxa, flimkien mal-penalitajiet previsti mis-CGI f'każ ta' nuqqas volontarju, ġew imposti fuq Euro Park, aventi kawża ta' Cairnbulg.

15 Euro Park talbet lit-Tribunal administratif de Paris (qorti amministrattiva ta' Pariġi, Franza) tneħħi dawn it-taxxi u penalitajiet. Peress li din il-qorti ċaħdet it-talba ta' Euro Park, din tal-aħħar appellat quddiem il-cour administrative d'appel de Paris (qorti amministrattiva tal-appell ta' Pariġi, Franza) li kkonfermat din iċ-ċaħda.

16 B'hekk, Euro Park ippreżentat rikors quddiem il-Conseil d'État (kunsill tal-istat, Franza), fejn osservat li, meta ssuġġetta għal proċedura ta' approvazzjoni bil-quddiem biss lit-trasferimenti tal-assi magħmula lil persuni ġuridiċi mhux residenti bl-esklużjoni ta' dawk magħmula lil persuni ġuridiċi residenti, l-Artikolu 210C(2) tas-CGI stabbilixxa restrizzjoni mhux iġġustifikata għall-Artikolu 49 TFUE u, għaldaqstant, għall-prinċipju ta' libertà ta' stabbiliment.

17 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Conseil d'État (kunsill tal-istat) iddeċieda li jissospendi l-proċeduri quddiemu u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Meta leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru tuża, fid-dritt nazzjonali, il-fakultà offruta mill-Artikolu 11(1) tad-Direttiva tal-Kunsill Nru 90/434[…], hemm lok għal kontroll tal-atti adottati għall-implementazzjoni ta' din il-fakultà fir-rigward tad-dritt primarju tal-Unjoni Ewropea?

2) Fil-każ ta' risposta pożittiva għall-ewwel domanda, l-istipulazzjonijiet tal-Artikolu 43 tat-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea, li sar l-Artikolu 49 tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea, għandhom jiġu interpretati bħala li jxekklu milli leġiżlazzjoni nazzjonali, bl-għan tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, tissuġġetta l-benefiċċju tas-sitema fiskali kommuni aplikabbli għall-mergers u operazzjonijiet assimilati għal proċedura ta' qbil minn qabel f'dak li jikkonċerna biss it-trasferimenti magħmula lil persuni ġuridiċi barranin bl-esklużjoni tat-trasferimenti magħmul lil persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt nazzjonali?"

Dwar id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

18 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-liġi tal-Unjoni tippermettix li tiġi evalwata l-kompatibbiltà ta' leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fir-rigward tad-dritt primarju, meta din il-leġiżlazzjoni tkun ġiet adottata biex tittrasponi fid-dritt intern il-fakultà offerta mill-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434.

19 Konformement ma' ġurisprudenza stabbilita, kull miżura nazzjonali f'qasam li kien is-suġġett ta' armonizzazzjoni eżawrjenti fil-livell tal-Unjoni Ewropea għandu jiġi evalwat fid-dawl tad-dispożizzjonijiet ta' dik il-miżura ta' armonizzazzjoni, u mhux fid-dawl ta' dawk tad-dritt primarju (sentenza tat-12 ta' Novembru 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

20 Konsegwentement, għandu jiġi ddeterminat jekk l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 iwettaqx tali armonizzazzjoni.

21 F'dan il-każ, biżżejjed li jiġi kkonstatat li mill-kliem ta' din id-dispożizzjoni jirriżulta b'mod ċar li dan ma huwiex il-każ.

22 Fil-fatt, qabel kollox, hekk kif jirriżulta minn dan il-kliem, id-dispożizzjoni msemmija tirrikonoxxi lill-Istati Membri biss fakultà li jirrifjutaw milli japplikaw parzjalment jew kompletament id-dispożizzjonijiet tad-direttiva msemmija jew li jieħdu minnha l-benefiċċji meta tranżazzjoni li tidħol fil-kamp ta' applikazzjoni tagħha, bħal tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni li tirrigwarda lil kumpanniji ta' Stati Membri differenti (tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni transkonfinali), ikollha bħala l-għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali l-frodi jew l-evażjoni fiskali (ara, f'dan is-sens is-sentenza tas-17 ta' Lulju 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 38).

23 Sussegwentement, fil-kuntest ta' din ir-riżerva ta' kompetenza, din l-istess dispożizzjoni tawtorizza lill-Istati Membri jipprevedu preżunzjoni ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali meta t-tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni ma ssirx għal raġunijiet ekonomiċi validi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Lulju 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 39).

24 Finalment, f'dak li jikkonċerna l-eżerċizzju ta' tali fakultà u l-implementazzjoni ta' din il-preżunzjoni, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, fin-nuqqas ta' dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni iktar preċiżi f'dan ir-rigward, huma l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw, fl-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità, il-metodi neċessarji għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Lulju 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 43).

25 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li din id-dispożizzjoni ma għandhiex bħala għan, f'dak li jikkonċerna l-miżuri relattivi għall-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, li twettaq armonizzazzjoni eżawrjenti fuq l-iskala tal-Unjoni.

26 Konsegwentement, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li, sa fejn l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 ma twettaqx armonizzazzjoni eżawrjenti, il-liġi tal-Unjoni tippermetti li tiġi evalwata l-kompatibbiltà ta' leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fir-rigward tad-dritt primarju, meta din il-leġiżlazzjoni tkun ġiet adottata biex tittrasponi fid-dritt intern il-fakultà offerta minn din id-dispożizzjoni.

Fuq it-tieni domanda

27 Bit-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 49 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-każ ta' tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni transkonfinali, tissuġġetta l-għoti tal-vantaġġi fiskali applikabbli għal tali tranżazzjoni abbażi tad-Direttiva 90/434, f'dan il-każ id-differiment ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali relatat mal-assi ttrasferiti minn kumpannija Franċiża lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, għal proċedura ta' approvazzjoni bil-quddiem li fil-kuntest tagħha, biex tinkiseb din l-approvazzjoni, il-persuna taxxabbli għandha tipprova li t-tranżazzjoni kkonċernata hija ġġustifikata minn motiv ekonomiku, li din ma għandhiex bħala għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha l-frodi jew l-evażjoni fiskali u li l-metodi tagħha jippermettu li tiġi żgurata t-tassazzjoni futura tal-qligħ kapitali li kien sospiż mit-tassazzjoni, filwaqt li, fil-każ ta' tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni interna, tali differiment jingħata mingħajr ma l-persuna taxxabbli tkun suġġetta għal tali proċedura.

28 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat li tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni transkonfinali tikkostitwixxi metodu partikolari ta' eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment, li hija importanti għall-funzjonament tajjeb tas-suq intern, u b'hekk tifforma parti mill-attivitajiet ekonomiċi li għalihom l-Istati Membri huma marbuta li josservaw din il-libertà (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, punt 19).

29 Sabiex dan il-metodu partikolari ta' eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment ma jkunx ostakolat minn restrizzjonijiet, żvantaġġi jew distorsjonijiet partikolari li jirriżultaw mid-dispożizzjonijiet fiskali tal-Istati Membri, id-Direttiva 90/434, hekk kif jirriżulta mill-ewwel ħames premessi tagħha, tistabbilixxi sistema fiskali komuni billi tipprevedi benefiċċji fiskali, bħad-differiment ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali relatata mal-assi ttrasferiti fl-okkażjoni ta' tali tranżazzjoni.

30 F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja kellha l-okkażjoni li tippreċiża li l-Istati Membri għandhom jagħtu dawn il-vantaġġi fiskali lit-tranżazzjonijiet li jidħlu fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva sakemm dawn it-tranżazzjonijiet ma jkollhomx bħala għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħhom il-frodi jew l-evażjoni fiskali fis-sens tal-Artikolu 11(1)(a) tad-direttiva msemmija (sentenza tal-11 ta' Diċembru 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, punt 30).

31 Sa fejn il-qorti tar-rinviju u l-Gvern Franċiż indikaw li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni għandha l-għan li tiżgura t-traspożizzjoni tad-Direttiva 90/434 fid-dritt intern u, b'mod iktar partikolari, dik tal-Artikolu 11(1)(a) tagħha, b'hekk għandu qabel kollox jiġi ddeterminat jekk l-adozzjoni ta' leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tistax tkun ibbażata fuq din id-dispożizzjoni u, għal dan il-għan, jekk din id-direttiva tipprekludix tali leġiżlazzjoni jew le.

Fuq l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434

32 Abbażi tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-benefiċċju tad-differiment ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali relatat mat-trasferiment ta' assi lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor minn kumpannija Franċiża huwa suġġett għal proċedura preliminari li fil-kuntest tagħha, sabiex jinkiseb il-benefiċċju, il-persuna taxxabbli għandha turi li ġew sodisfatti tliet kundizzjonijiet, jiġifieri, i) li t-tranżazzjoni ppjanata hija ġġustifikata minn raġuni ekonomika, ii) li din ma għandhiex bħala għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha l-frodi jew l-evażjoni fiskali u iii) li l-metodi tat-tranżazzjoni jippermettu li tiġi żgurata t-tassazzjoni futura tal-qligħ kapitali li kien sospiż mit-tassazzjoni.

33 B'hekk tqum il-kwistjoni li jiġi ddeterminat jekk l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jipprekludix l-adozzjoni ta' tali leġiżlazzjoni.

– *Fuq l-eżistenza ta' proċedura preliminari*

34 Fir-rigward tal-eżistenza ta' proċedura preliminari, għandu jitfakkar li d-Direttiva 90/434 ma fiha ebda rekwiżit proċedurali li l-Istati Membri huma marbuta li josservaw għall-finijiet tal-għoti tal-benefiċċji fiskali previsti minn din id-direttiva.

35 Anki jekk jitqies li d-direttiva msemmija tippermetti lill-Istati Membri li jipprovdu għal tali rekwiżit, dik stabbilita mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hijiex kompatibbli ma' dik tal-istess direttiva.

36 Fin-nuqqas ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam, il-metodi proċedurali intiżi sabiex jiżguraw il-ħarsien tad-drittijiet li l-persuni taxxabbli jisiltu mid-dritt tal-Unjoni jaqgħu taħt l-ordinament ġuridiku intern ta' kull Stat Membru skont il-prinċipju tal-awtonomija proċedurali tal-Istati Membri, bil-kundizzjoni, madankollu, li ma jkunux inqas favorevoli minn dawk li jirregolaw sitwazzjonijiet simili ta' natura nazzjonali (prinċipju ta' ekwivalenza) u li, fil-prattika, ma jrendux impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mis-sistema legali tal-Unjoni (prinċipju ta' effettività) (sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 F'dak li jikkonċerna dan l-aħħar prinċipju, għandu jitfakkar li kull każ fejn tqum il-kwistjoni jekk metodu proċedurali nazzjonali jagħmilx prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija lill-individwi mis-sistema legali tal-Unjoni għandu jiġi evalwat fid-dawl, jekk ikun il-każ, tal-prinċipji li huma l-bażi tas-sistema legali nazzjonali kkonċernata, li fosthom jinsab il-prinċipju taċ-ċertezza legali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Ġunju 2013, Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, punt 48, u tas-6 ta' Ottubru 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, punt 36).

38 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat li r-rekwiżit ta' ċertezza legali huwa impost b'rigorożità partikolari meta jkun każ ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni li tista' tinvolvi konsegwenzi finanzjarji, sabiex tippermetti lill-persuni kkonċernati li jkunu jafu bi preċiżjoni l-portata tal-obbligi li din timponi fuqhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 72, kif ukoll tad-9 ta' Lulju 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 34).

39 F'dan il-każ, f'dak li jikkonċerna l-prinċipju ta' ekwivalenza, il-Gvern Franċiż indika, waqt is-seduta, li l-proċedura preliminari prevista mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali fil-prinċipju tapplika biss fil-każ tat-tranżazzjonijiet ta' amalgamazzjoni transkonfinali. Madankollu, f'dan il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex l-elementi neċessarji f'dak li jikkonċerna l-metodi proċedurali applikabbli għat-tranżazzjonijiet ta' amalgamazzjoni interni sabiex tevalwa jekk dawn l-ewwel tranżazzjonijiet għandhomx jiġu ttrattati b'mod inqas favorevoli mit-tieni. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, billi tqabbel il-metodi proċedurali applikabbli, rispettivament, mat-tranżazzjonijiet ta' amalgamazzjoni transkonfinali u ma' dawk interni, il-konformità ta' din il-leġiżlazzjoni ma' dan il-prinċipju.

40 Fir-rigward tal-prinċipju ta' effettività, l-osservanza tar-rekwiżit ta' ċertezza legali teħtieġ li l-metodi proċedurali li jimplementaw id-Direttiva 90/434, u, b'mod iktar partikolari, l-Artikolu 11(1)(a) tagħha jkunu suffiċjentement preċiżi, ċari u prevedibbli biex jippermettu li l-persuni taxxabbli jkunu jafu b'eżattezza d-drittijiet tagħhom sabiex ikun żgurat li jkunu f'pożizzjoni li jibbenefikaw mill-benefiċċji fiskali abbażi tad-direttiva msemmija u li jinvokawhom, jekk ikun il-każ, quddiem il-qrati nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Frar 1991, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-131/88, EU:C:1991:87, punt 6; tal-10 ta' Marzu 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punti 44 u 45; tal-15 ta' Lulju 2010, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit, C-582/08, EU:C:2010:429, punti 49 u 50, kif ukoll tat-18 ta' Ottubru 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Issa, f'dan il-każ, għandu jiġi rrilevat li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tippreċiżax il-metodi ta' applikazzjoni tal-proċedura preliminari kkonċernata. Waqt is-seduta, filwaqt li kkonferma li dan kien il-każ, il-Gvern Franċiż, meta rrefera għall-prattika applikata mill-amministrazzjoni fiskali, għamel xi preċiżazzjonijiet f'dak li jikkonċerna dawn il-metodi. F'dan ir-rigward, dan il-gvern indika li, anki jekk din il-leġiżlazzjoni tipprevedi tliet kundizzjonijiet għall-finijiet tal-ksib tal-awtorizzazzjoni bil-quddiem, skont il-prattika applikata mill-amministrazzjoni fiskali, huwa biżżejjed, biex tingħata l-awtorizzazzjoni, li tiġi sodisfatta biss il-kundizzjoni tal-eżistenza ta' motiv ekonomiku. Barra minn hekk, il-Gvern imsemmi jippreċiża li, skont din l-istess prattika, il-proċedura ta' awtorizzazzjoni bil-quddiem lanqas ma tagħmilx iktar sospensiva t-tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni transkonfinali. B'hekk, din it-tranżazzjoni, sakemm tkun ġiet ippreżentata applikazzjoni għal approvazzjoni qabel ma titwettaq, tista' ssir qabel il-ksib tal-approvazzjoni mingħand l-amministrazzjoni fiskali.

42 F'dan ir-rigward, hekk kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punti 30 sa 34 u 57 tal-konklużjonijiet tiegħu, għandu jiġi kkonstatat li d-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali madankollu ma jikkorrispondux mal-prattika applikata mill-amministrazzjoni fiskali, liema ħaġa hija tali li toħloq inċertezzi f'dak li jirrigwarda l-metodi ta' applikazzjoni tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434. Għaldaqstant, dawn il-metodi ma jidhrux li huma suffiċjentement preċiżi, ċari u prevedibbli sabiex jippermettu lill-persuni taxxabbli jkunu jafu b'eżattezza d-drittijiet tagħhom, iktar u iktar meta wħud minnhom jistgħu jinbidlu fid-diskrezzjoni tal-amministrazzjoni fiskali.

43 Barra minn hekk, waqt is-seduta, il-Gvern Franċiż indika li deċiżjoni ta' rifjut hija dejjem motivata, filwaqt li ppreċiża, madankollu, li l-iżvolġiment ta' terminu ta' erba' xhur mingħajr risposta min-naħa tal-amministrazzjoni msemmija għal din it-talba hija ekwivalenti għal deċiżjoni impliċita ta' rifjut, li f'dan il-każ, ma tiġix immotivata ħlief jekk issir talba mill-persuna taxxabbli.

44 Issa, għandu jiġi kkonstatat li lanqas tali metodu ma jissodisfa r-rekwiżit taċ-ċertezza legali.

45 Fil-fatt, sabiex il-persuna taxxabbli tkun tista' tevalwa b'eżattezza l-firxa tad-drittijiet u tal-obbligi li din tikseb mid-Direttiva 90/434 u bħala konsegwenza tadotta l-pożizzjonijiet tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Marzu 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punti 44 u 45, kif ukoll tal-15 ta' Lulju 2010, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit, C-582/08, EU:C:2010:429, punti 49 u 50), deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali li tirrifjuta lil din il-persuna taxxabbli l-vantaġġ ta' benefiċċju fiskali abbażi ta' din id-direttiva għandha dejjem tkun immotivata sabiex din tal-aħħar tkun tista' tivverifika l-fondatezza tal-motivi li wasslu lil din l-amministrazzjoni biex ma tagħtihiex il-vantaġġ previst mid-direttiva msemmija u, jekk ikun il-każ, biex tinvoka d-dritt tagħha quddiem il-qrati kompetenti.

46 F'dawn iċ-ċirkustanzi, jidher li l-metodi proċedurali inkwistjoni fil-kawża prinċipali jiksru r-rekwiżit ta' ċertezza legali u, għalhekk, li din il-leġiżlazzjoni ma tosservax il-prinċipju ta' effettività.

– Dwar il-kundizzjonijiet meħtieġa għall-finijiet tal-ksib tal-vantaġġ ta' benefiċċji fiskali stabbiliti mid-Direttiva 90/434

47 F'dak li jikkonċerna l-kundizzjonijiet meħtieġa mil-leġiżlazzjoni msemmija, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja kemm-il darba ddeċidiet li s-sistema fiskali komuni stabbilita bid-Direttiva 90/434, li tinkludi diversi benefiċċji fiskali, tapplika mingħajr distinzjoni għat-tranżazzjonijiet kollha li jidħlu fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din tal-aħħar, mingħajr kunsiderazzjoni għall-motivi tagħhom, kemm jekk ikunu finanzjarji, ekonomiċi jew purament fiskali (sentenza tal-20 ta' Mejju 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

48 Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat ukoll li huwa biss eċċezzjonalment u f'każijiet partikolari li l-Istati Membri jistgħu, abbażi tal-Artikolu 11(1)(a) tad-direttiva msemmija, jirrifjutaw li japplikaw totalment jew parzjalment id-dispożizzjonijiet ta' din l-istess direttiva jew jirtiraw il-benefiċċju minnha (sentenza tal-20 ta' Mejju 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 Peress li din id-dispożizzjoni tipprovdi deroga mir-regola ġenerali stabbilita mid-Direttiva 90/434, jiġifieri l-benefiċċju tas-sistema fiskali komuni applikabbli għat-tranżazzjonijiet li jidħlu fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din l-istess direttiva, id-dispożizzjoni msemmija għandha tiġi interpretata b'mod restrittiv (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Mejju 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punt 46).

50 Issa, l-ewwel nett, għandu jiġi rrilevat li, f'dan il-każ, filwaqt li d-Direttiva 90/434 tpoġġi bħala prinċipju l-benefiċċju ta' differiment ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali relatat mal-assi ttrasferiti u tippermetti biss ir-rifjut ta' dan il-benefiċċju taħt kundizzjoni waħda, jiġifieri biss meta t-tranżazzjoni ppjanata jkollha bħala għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha l-frodi jew l-evażjoni fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Lulju 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 45), il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tirrifjuta b'mod ġenerali li tagħti dan il-benefiċċju, sakemm il-persuna taxxabbli ma tissodisfax minn qabel ir-rekwiżiti, formali u materjali, stabbiliti minn din il-leġiżlazzjoni.

51 It-tieni nett, sa fejn il-leġiżlazzjoni msemmija tissuġġetta l-għoti tal-benefiċċju msemmi għat-tliet kundizzjonijiet imsemmija fil-punt 32 ta' din is-sentenza, din testendi, hekk kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punti 34 sa 36 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-kamp ta' applikazzjoni tar-riżerva tal-kompetenza tal-Istati Membri, imsemmi fil-punti 22 u 23 ta' din is-sentenza, lil hinn minn dak li huwa stabbilit fl-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434.

52 It-tielet nett, hekk kif ikkonstata l-Avukat Ġenerali fil-punt 36 tal-konklużjonijiet tiegħu, kuntrarjament għal dak li josserva l-Gvern Franċiż, it-tielet kundizzjoni stabbilita mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri li l-metodi tat-tranżazzjoni jippermettu li tiġi żgurata t-tassazzjoni futura

tal-qligħ kapitali li kien sospiż mit-tassazzjoni, li, barra minn hekk, ma hijiex prevista mid-Direttiva 90/434, ma tistax tkun iġġustifikata mill-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali, peress li dan l-għan huwa diġà kopert mit-tieni kundizzjoni stabbilita minn din il-leġiżlazzjoni.

53 Ir-raba' nett, f'dak li jikkonċerna l-preżunzjoni ta' frodi jew l-evażjoni fiskali stabbilita fl-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434, għandu jitfakkar li din id-dispożizzjoni ma tawtorizzax lill-Istati Membri li jistabbilixxu preżunzjoni ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali ħlief fil-każ fejn it-tranżazzjoni ppjanata tkun esklużivament intiża biex tikseb vantaġġ fiskali u b'hekk ma ssirx għal motivi ekonomiċi validi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-17 ta' Lulju 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 45, u tal-10 ta' Novembru 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punt 36).

54 Il-ħames nett, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-Istati Membri ma jistgħux, meta jittrasponu l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434, jirrikorru għal preżunzjoni ġenerali ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali.

55 Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat, f'dan ir-rigward, li, biex jivverifikaw jekk it-tranżazzjoni kkonċernata ssegwix għan ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali, l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti ma jistgħux jillimitaw ruħhom li japplikaw kriterji ġenerali predeterminati, iżda għandhom iwettqu, każ b'każ, eżami globali ta' din it-tranżazzjoni, peress li l-istituzzjoni ta' regola li għandha portata ġenerali li awtomatikament teskludi ċerti kategoriji ta' tranżazzjonijiet mill-vantaġġ fiskali, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni l-kwistjoni dwar jekk hemmx jew le effettivament frodi jew evażjoni fiskali, tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġu evitati tali frodi jew tali evażjoni fiskali u jippreġudika l-għan imfittex minn din id-direttiva (sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punt 37).

56 Issa, sa fejn il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sabiex jingħata l-benefiċċju tad-differiment ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali abbażi tad-Direttiva 90/434 b'mod sistematiku u inkundizzjonat, teżiġi li l-persuna taxxabbli tipprova li t-tranżazzjoni kkonċernata hija ġġustifikata minn motiv ekonomiku u li din ma għandhiex bħala għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha l-frodi jew l-evażjoni fiskali, mingħajr ma l-amministrazzjoni fiskali lanqas ma tkun marbuta li tipprovdi l-iċken prova tan-nuqqas ta' motivi ekonomiċi validi jew indizji ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali, din il-leġiżlazzjoni tistabbilixxi preżunzjoni ġenerali ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali.

57 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi l-adozzjoni ta' leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

Fuq l-Artikolu 49 TFUE

58 Skont ġurisprudenza stabbilita, l-Artikolu 49 TFUE jimponi t-tneħħija tar-restrizzjonijiet fuq il-libertà ta' stabbiliment. Għalkemm, skont il-formulazzjoni tagħhom, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta' stabbiliment huma intiżi li jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, dawn jipprekludu wkoll li l-Istat Membru ta' oriġini jostakola l-istabbiliment fi Stat Membru ieħor ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu jew ta' kumpannija kkostitwita skont il-leġiżlazzjoni tiegħu (sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

59 Għandhom jitqiesu li huma restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment il-miżuri kollha li jipprojbixxu, jostakolaw jew irendu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà (sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

60 Għandu jiġi kkonstatat li, fil-kawża prinċipali, huwa biss fil-każ tat-tranżazzjonijiet ta' amalgamazzjoni transkonfinali li l-għoti tal-benefiċċju ta' differiment ta' tassazzjoni tal-qligħ kapitali relatat mal-assi ttrasferiti lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor minn kumpannija Franċiża huwa suġġett għar-rekwiżiti tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni.

61 Hekk kif jirrikonoxxi l-Gvern Franċiż, din il-leġiżlazzjoni tittratta b'mod differenti t-tranżazzjonijiet ta' amalgamazzjoni transkonfinali u t-tranżazzjonijiet ta' amalgamazzjoni interni.

62 Tali differenza tista' tiddiswadihom milli jeżerċitaw milli jeżerċitaw il-libertà ta' stabbiliment tagħhom u b'hekk tikkostitwixxi ostakolu għal din il-libertà.

63 Tali ostakolu jista' biss jiġi aċċettat jekk jista' jiġi oġġettivament iġġustifikat minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali rrikonoxxuti mid-dritt tal-Unjoni. Barra minn hekk, f'din l-ipoteżi, hemm bżonn li din ma tmurx lil hinn minn dak li hu neċessarju biex jintlaħaq dan l-għan (sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

64 Skont il-Gvern Franċiż, l-ostakolu inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa ġġustifikat mir-raġuni imperattiva ta' interess ġenerali marbuta mal-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali u dik marbuta mal-ħarsien tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

65 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li jikkostitwixxu raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali li jistgħu jiġġustifikaw ostakolu għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' ċirkolazzjoni ggarantiti mit-trattat kemm il-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali kif ukoll il-ħtieġa li jitħares it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri (sentenza tal-5 ta' Lulju 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punti 36 u 37 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

66 Madankollu, fir-rigward ta' dan l-aħħar għan, għandu jiġi rrilevat, skont l-Avukat Ġenerali fil-punt 39 tal-konklużjonijiet tiegħu, li dan huwa diġà żgurat mid-Direttiva 90/434 stess.

67 Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, mir-raba' u s-sitt premessa ta' din id-direttiva jirriżulta li din tistabbilixxi biss sistema ta' differiment ta' tassazzjoni tal-qligħ kapitali relatat mal-assi ttrasferiti, li, filwaqt li jevita li t-trasferiment ta' assi jagħti lok minnu nnifsu għal tassazzjoni, iħares l-interessi finanzjarji tal-Istat tal-kumpannija li tittrasferixxi billi jiżgura t-tassazzjoni ta' dan il-qligħ kapitali fil-mument tad-disponibbiltà effettiva tiegħu (sentenza tad-19 ta' Diċembru 2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, punt 28).

68 Għaldaqstant, l-għan imsemmi ma jistax, fil-kawża prinċipali, jiġġustifika ostakolu għal-libertà ta' stabbiliment.

69 F'dak li jikkonċerna r-raġuni imperattiva ta' interess ġenerali marbuta mal-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali, biżżejjed jiġi kkonstatat, kif għamel l-Avukat Ġenerali fil-punti 72 u 73 tal-konklużjonijiet tiegħu, li dan l-għan għandu l-istess portata kemm jekk jiġi invokat b'applikazzjoni tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jew bħala ġustifikazzjoni għal ostakolu tad-dritt primarju. Għalhekk, il-kunsiderazzjonijiet imsemmija fil-punti 54 sa 56 ta' din is-sentenza, fir-rigward tal-proporzjonalità tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali u relattivi għal din id-dispożizzjoni, japplikaw ukoll għall-analiżi tal-proporzjonalità ta' din il-leġiżlazzjoni fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment. Isegwi li leġiżlazzjoni fiskali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tistabbilixxi preżunzjoni ġenerali ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju biex jintlaħaq l-għan imsemmi u għalhekk ma tistax tiġġustifika ostakolu għal din il-libertà.

70 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, ir-risposta għat-tieni domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 49 TFUE u l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-każ ta'

tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni transkonfinali, tissuġġetta l-għoti tal-vantaġġi fiskali applikabbli għal tali tranżazzjoni abbażi ta' din id-direttiva, f'dan il-każ id-differiment ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali relatat mal-assi ttrasferiti lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor minn kumpannija Franċiża, għal proċedura ta' approvazzjoni bil-quddiem li fil-kuntest tagħha, biex tinkiseb din l-approvazzjoni, il-persuna taxxabbli għandha tipprova li t-tranżazzjoni kkonċernata hija ġġustifikata minn motiv ekonomiku, li din ma għandhiex bħala għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha l-frodi jew l-evażjoni fiskali u li l-metodi tagħha jippermettu li tiġi żgurata t-tassazzjoni futura tal-qligħ kapitali li kien sospiż mit-tassazzjoni, filwaqt li, fil-każ ta' tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni interna, tali differiment jingħata mingħajr ma l-persuna taxxabbli tkun suġġetta għal tali proċedura.

Fuq l-ispejjeż

71 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 (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Sa fejn l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti, ma jwettaqx armonizzazzjoni eżawrjenti, il-liġi tal-Unjoni tippermetti li tiġi evalwata l-kompatibbiltà ta' leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fir-rigward tad-dritt primarju, meta din il-leġiżlazzjoni tkun ġiet adottata biex tittrasponi fid-dritt intern il-fakultà offerta minn din id-dispożizzjoni.**

2) **L-Artikolu 49 TFUE u l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-każ ta' tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni transkonfinali, tissuġġetta l-għoti tal-vantaġġi fiskali applikabbli għal tali tranżazzjoni abbażi ta' din id-direttiva, f'dan il-każ id-differiment ta' tassazzjoni fuq il-qligħ kapitali relatat mal-assi ttrasferiti lil kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor minn kumpannija Franċiża, għal proċedura ta' approvazzjoni bil-quddiem li fil-kuntest tagħha, biex tinkiseb din l-approvazzjoni, il-persuna taxxabbli għandha tipprova li t-tranżazzjoni kkonċernata hija ġġustifikata minn motiv ekonomiku, li din ma għandhiex bħala għan prinċipali jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha l-frodi jew l-evażjoni fiskali u li l-metodi tagħha jippermettu li tiġi żgurata t-tassazzjoni futura tal-qligħ kapitali li kien sospiż mit-tassazzjoni, filwaqt li, fil-każ ta' tranżazzjoni ta' amalgamazzjoni interna, tali differiment jingħata mingħajr ma l-persuna taxxabbli tkun suġġetta għal tali proċedura.**

Firem