KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-22 ta' Mejju 2025 [1]

Kawża C-524/23

Il-Kummissjoni Ewropea
vs

Ir-Renju tal-Belġju

"Proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu – Traspożizzjoni tad-Direttiva (UE) 2016/1164 – Regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern – Kompetenza leġiżlattiva tal-Unjoni – Artikolu 115 TFUE – Nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tad-Direttiva – Armonizzazzjoni minima – Portata tal-obbligu ta' traspożizzjoni"

I. Introduzzjoni

1. Din il-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu taqa' fil-qasam tar-regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa. It-taxxi diretti, bħat-taxxa fuq il-kumpanniji kkonċernata f'dan il-każ, jaqgħu, bħala prinċipju, taħt is-sovranità fiskali u finanzjarja tal-Istati Membri. Madankollu, il-Kunsill qies xieraq li jiġu miġġielda l-prattiki ta' evitar tat-taxxa fil-livell tal-Unjoni sabiex tiġi evitata l-frammentazzjoni tas-suq intern u jiġu eliminati l-inkonsistenzi u d-distorsjonijiet tas-suq. F'dan ir-rigward huwa introduċa, permezz tad-Direttiva (UE) 2016/1164 tat-12 ta' Lulju 2016 [2] ("Anti-Tax Avoidance Directive", iktar 'il quddiem l-"ATAD"), livell minimu ta' protezzjoni madwar l-Unjoni għas-sistemi nazzjonali tat-taxxa fuq il-kumpanniji fil-ġlieda kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa.

2. Minbarra regola ġenerali għall-prevenzjoni tal-abbuż, l-ATAD tinkludi regola speċjali għall-ġlieda kontra l-benefiċċji ta' taxxa li jirriżultaw mit-trasferiment tal-profitti lil sussidjarja barranija. Il-każ klassiku huwa l-istabbiliment ta' sussidjarja f'pajjiż barrani b'taxxa baxxa, li jkollha kapital u li mbagħad tagħti self lill-kumpannija omm. Id-dħul mill-interessi jiġi ntaxxat f'pajjiż barrani b'mod baxx u jista' jitnaqqas bħala spejjeż tal-operat fit-territorju nazzjonali b'taxxa ogħla. B'hekk, il-profitt jiġi ttrasferit f'pajjiż barrani b'taxxa baxxa. Issa, l-ATAD tobbliga lill-Belġju japplika l-hekk imsejħa tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata. F'dan ir-rigward, id-dħul irċevut mis-sussidjarja f'pajjiż barrani jiġi kkalkolat bħala dħul tal-kumpannija omm fit-territorju nazzjonali (intaxxat lilha addizzjonalment) u ntaxxat bir-rata (ogħla) tat-taxxa

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

[2] Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/1164 li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (ĠU 2016, L 193, p. 1) fil-verżjoni emendata bid-Direttiva (UE) 2017/952 tal-Kunsill tad-29 ta' Mejju 2017 li temenda d-Direttiva (UE) 2016/1164 fir-rigward ta diskrepanzi ibridi ma' pajjiżi terzi (ĠU 2017, L 144, p. 1). Madankollu, l-emendi ma jirrigwardawx id-dispożizzjonijiet rilevanti f'din il-kawża.

Belġjana. Madankollu, l-Artikolu 8(7) tal-ATAD jillimita din il-konsegwenza ġuridika. B'hekk, it-taxxa (iktar baxxa) imħallsa f'pajjiż barrani mis-sussidjarja għandha tkun tista' titnaqqas mill-obligazzjonijiet nazzjonali (ogħla) tat-taxxa tal-kumpannija omm.

3. Madankollu, ir-Renju tal-Belġju ma riedx jippermetti tali tnaqqis fl-interess ta' protezzjoni iktar b'saħħitha tal-bażi tat-taxxa tiegħu u invoka l-fatt li l-ATAD tirregola biss armonizzazzjoni minima. Il-Kummissjoni qieset li dan kien nuqqas ta' twettiq ta' obbligu.

4. Minn naħa, il-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ppreżentata sussegwentement hija partikolarment kontroversjali minħabba li l-kompetenza tad-dritt tal-Unjoni fir-rigward ta' din id-direttiva ma hijiex mingħajr dubji. Anki jekk l-Istati Membri kollha jkunu approvaw direttiva, dan la jista' jiġġustifika u lanqas jissostitwixxi kompetenza tad-dritt tal-Unjoni li ma hijiex prevista mit-Trattati. Min-naħa l-oħra, tqum il-kwistjoni ġenerali tad-dritt tal-Unjoni dwar liema hija l-portata li għandhom l-Istati Membri fit-traspożizzjoni tad-direttivi dwar l-armonizzazzjoni minima, li jinkludu liġijiet dettaljati anki fir-rigward ta' derogi.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

5. Kif jirriżulta mit-titolu tagħha, l-ATAD tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern.

6. Fir-rigward tal-kuntest tal-adozzjoni tad-Direttiva, il-premessi 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 u 16 tagħha jippreċiżaw:

"(1) Il-prijoritajiet politiċi attwali fit-tassazzjoni internazzjonali jenfasizzaw il-ħtieġa li jkun żgurat li titħallas it-taxxa fejn jiġu ġġenerati l-profitti u l-valur. Għaldaqstant, huwa imperattiv li terġa' tinkiseb il-fiduċja fil-korrettezza tas-sistemi tat-taxxa u li l-gvernijiet jitħallew jeżerċitaw b'mod effettiv is-sovranità fiskali tagħhom. […]

(2) […] Huwa essenzjali għall-funzjonament tajjeb tas-suq intern li, bħala minimu, l-Istati Membri jimplimentaw l-impenji [3] tagħhom taħt il-BEPS u b'mod aktar ġenerali, jieħdu azzjoni sabiex jiskoraġġixxu l-prattiki ta' evitar tat-taxxa u jiżguraw tassazzjoni ġusta u effettiva fl-Unjoni b'mod koerenti u kkoordinat biżżejjed. […]

(3) Jeħtieġ li jiġu stabbiliti regoli sabiex jissaħħaħ il-livell medju ta' protezzjoni kontra l-ippjanar aggressiv tat-taxxa fis-suq intern. […]

(5) Jeħtieġ li jiġu stabbiliti regoli kontra l-erożjoni tal-bażijiet tat-taxxa fis-suq intern u t-trasferiment tal-profitti 'l barra mis-suq intern. Ir-regoli fl-oqsma li ġejjin huma neċessarji sabiex jikkontribwixxu għall-kisba ta' dak l-għan: limitazzjonijiet fit-tnaqqis tal-imgħax, tassazzjoni tal-ħruġ, regola ġenerali kontra l-abbuż, regoli għall-kumpanniji kkontrollati minn barra l-pajjiż u regoli għall-indirizzar tad-diskrepanzi ibridi. Meta l-applikazzjoni ta' dawk ir-regoli toħloq tassazzjoni doppja, il-kontribwenti għandhom jirċievu ħelsien

[3] Gwida b'Inizjattiva tal-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u l-Iżvilupp Ekonomiċi (OECD) fil-Ġlieda kontra l-Erożjoni tal-Bażi tat-Taxxa profitti u t-Trasferiment tal-Profitti (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).

mit-taxxa bi tnaqqis għat-taxxa mħallsa fi Stat Membru ieħor jew pajjiż terz, skont il-każ. B'hekk, ir-regoli ma għandhomx jimmiraw biss li jiġġieldu l-prattiki ta' evitar tat-taxxa iżda jevitaw ukoll li joħolqu ostakli oħrajn għas-suq, bħat-tassazzjoni doppja.

(11) Regoli ġenerali kontra l-abbuż (GAARs) huma inklużi fis-sistemi fiskali biex jindirizzaw prattiki tat-taxxa abbużivi li għadhom ma ġewx indirizzati permezz ta' dispożizzjonijiet speċifikament immirati. Għaldaqstant il-GAARs għandhom funzjoni mmirata li jimlew il-vojt, li ma għandhiex taffettwa l-applikabbiltà ta' regoli speċifiċi kontra l-abbuż. […]

(12) Ir-regoli dwar Kumpanniji Kkontrollati minn Barra l-Pajjiż (CFC) għandhom l-effett li jattribwixxu mill-ġdid l-introjtu ta' sussidjarja kkontrollata u ntaxxata b'rata baxxa lill-kumpannija omm tagħha. Imbagħad, il-kumpannija omm ssir taxxabbli fuq dan l-introjtu attribwit fl-Istat fejn hija residenti għall-finijiet tat-taxxa. […] Sabiex jiġi żgurat livell ogħla ta' protezzjoni, l-Istati Membri jistgħu jnaqqsu l-limitu ta' kontroll, jew jużaw limitu ogħla meta jqabblu t-taxxa korporattiva attwali mħallsa mat-taxxa korporattiva li kienet tkun imposta fl-Istat Membru tal-kontribwent. […]

(16) Jekk wieħed iqis li għan ewlieni ta' din id-Direttiva huwa t-titjib tar-reżiljenza tas-suq intern inġenerali kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa transkonfinali, dan ma jistax jinkiseb suffiċjentement bl-Istati Membri jaġixxu b'mod individwali. […] Pjuttost, minħabba l-fatt li ineffiċjenza kbira fis-suq intern primarjament toħloq problemi ta' natura transkonfinali, jeħtieġ li jiġu adottati miżuri ta' rimedju fil-livell tal-Unjoni. […] F'konformità mal-prinċipju ta' proporzjonalità … din id-Direttiva ma tmurx lil hinn minn dak li hu meħtieġ sabiex jinkiseb dak l-għan. Bl-istabbiliment ta' livell minimu ta' protezzjoni għas-suq intern, din id-Direttiva għandha biss l-għan li tikseb il-grad minimu essenzjali ta' koordinazzjoni fi ħdan l-Unjoni sabiex twettaq l-għanijiet tagħha."

7. L-Artikolu 3 tal-ATAD ("Livell minimu ta' protezzjoni") jipprovdi:

"Din id-Direttiva ma għandhiex tipprekludi l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali jew dawk ibbażati fuq ftehimiet, li għandhom l-għan li jissalvagwardjaw livell ogħla ta' protezzjoni għall-bażijiet tat-taxxa korporattiva nazzjonali."

8. L-Artikolu 6 tal-ATAD, intitolat "Regola ġenerali kontra l-abbuż", jipprovdi, fil-paragrafi (1) u (2) tiegħu:

"Għall-finijiet tal-ikkalkolar tal-obbligazzjoni ta' taxxa korporattiva, Stat Membru għandu jinjora arranġament jew sensiela ta' arranġamenti li, peress li jkunu ġew stabbiliti għall-fini ewlieni jew għal wieħed mill-finijiet ewlenin li jinkiseb beneficċju fiskali li jmur kontra l-objettiv jew il-fini tal-liġi applikabbli tat-taxxa, ma jkunux ġenwini fir-rigward tal-fatti u ċ-ċirkostanzi rilevanti kollha. Arranġament jista' jinkludi aktar minn pass wieħed jew parti waħda.

(2) Għall-finijiet tal-paragrafu 1, arranġament jew sensiela tagħhom għandhom jitqiesu mhux ġenwini sa fejn ma jkunux ġew stabbiliti għal raġunijiet kummerċjali validi li jirriflettu r-realtà ekonomika."

9. L-Artikolu 7 tal-ATAD jinkludi regoli dwar l-inklużjoni tad-dħul tal-kumpanniji barranin ikkontrollati fil-bażi tat-taxxa tal-persuna taxxabbli. Il-paragrafu (1) jiddefinixxi l-kunċett ta' kumpannija barranija kkontrollata; fost l-oħrajn, il-persuna taxxabbli jeħtieġ li tkun responsabbli

għal iktar minn 50 % tad-drittijiet tal-vot, tal-kapital jew tad-drittijiet għall-profitti. Għall-finijiet tat-tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata, il-paragrafu (2) jagħti lill-Istati Membri, fil-punti (a) u (b) tiegħu, żewġ għażliet:

"Meta entità jew stabbiliment permanenti jiġi trattat bħala kumpannija barranija kkontrollata skont il-paragrafu 1, l-Istat Membru tal-persuna taxxabbli għandu jinkludi fil-bażi tat-taxxa:

(a) l-introjtu mhux iddistribwit tal-entità jew l-introjtu tal-istabbiliment permanenti li ġej mill-kategoriji li ġejjin: […]

jew

(b) l-introjtu mhux iddistribwit tal-entità jew stabbiliment permanenti li jirriżulta minn arranġamenti mhux ġenwini li ġew stabbiliti għall-fini essenzjali li jinkiseb benefiċċju fiskali.

Għall-finijiet ta' dan il-punt, arranġament jew sensiela tagħhom għandhom jitqiesu bħala mhux ġenwini sa fejn l-entità jew l-istabbiliment permanenti ma jkunx il-propjetarju tal-assi jew ma jkunx ħa r-riskji li jiġġeneraw l-introjtu kollu tiegħu, jew parti minnu, li kieku ma kienx ikkontrollat minn kumpannija fejn jitwettqu l-funzjonijiet tal-persuni sinifikanti, li huma rilevanti għal dawk l-assi u riskji, u li huma strumentali biex jiġi ġġenerat l-introjtu tal-kumpannija kkontrollata."

10. Il-paragrafu 2 tal-Artikolu 8 ("Komputazzjoni tal-introjtu ta' kumpannija barranija kkontrollata") jipprovdi:

"Meta japplika punt (b) tal-Artikolu 7(2), l-introjtu li għandu jkun inkluż fil-bażi tat-taxxa tal-kontribwent għandu jkun limitat għal ammonti ġġenerati permezz ta' assi u riskji marbutin ma' funzjonijiet ta' persuni sinifikanti li jitwettqu mill-kumpannija li tikkontrolla. L-attribuzzjoni ta' introjtu ta' kumpannija barranija kkontrollata għandha tkun ikkalkolata f'konformità mal-prinċipju tad-distakkament."

11. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 8(7) tal-ATAD jipprevedi:

"L-Istat Membru tal-kontribwent għandu jippermetti tnaqqis tat-taxxa mħallsa mill-entità jew mill-istabbiliment permanenti mill-obbligazzjoni ta' taxxa tal-kontribwent fl-istat tar-residenza jew il-post tat-taxxa tiegħu. It-tnaqqis għandu jiġi kkalkulat skont il-liġi nazzjonali."

B. Id-dritt Belġjan

12. Ir-Renju tal-Belġju ttraspona l-ATAD fid-dritt nazzjonali permezz tal-Liġi tal-25 ta' Diċembru 2017 dwar ir-Riforma tat-Taxxa fuq il-Kumpanniji (*M.B.*, 29.12.2017, p. 116422). Permezz ta' din il-liġi, iddaħħal b'mod partikolari l-Artikolu 185/2 ġdid fil-Kodiċi tat-Taxxa fuq id-Dħul tal-1992 li, skont l-għażla prevista fl-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, kien jipprevedi tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata għall-arranġamenti mhux ġenwini biss. Il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-taxxa skont l-Artikolu 8(7) tal-ATAD ma ġietx trasposta.

III. Il-fatti li wasslu għall-kawża

13. Wara li skada t-terminu għat-traspożizzjoni tad-Direttiva fil-31 ta' Diċembru 2018 (Artikolu 11(1) tal-ATAD), ir-Renju tal-Belġju kkomunika d-dispożizzjonijiet adottati għat-traspożizzjoni tad-Direttiva lill-Kummissjoni. It-tabella ta' korrelazzjoni kkomunikata f'dan ir-rigward kienet tindika, fir-rigward tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD, li din il-possibbiltà ma ntgħażlitx minħabba l-Artikolu 3 tal-ATAD (Livell minimu ta' protezzjoni). B'ittra tat-2 ta' Lulju 2020, il-Kummissjoni talbet lir-Renju tal-Belġju, abbażi tal-Artikolu 258 TFUE, għall-osservazzjonijiet tiegħu rigward il-fatt li l-miżuri kkomunikati ma jinkludu ebda dispożizzjonijiet dwar it-traspożizzjoni tal-Artikolu 4(4)(b), tal-Artikolu 4(7) u tal-Artikolu 8(7). Fir-rigward tal-Artikolu 4, ir-Renju tal-Belġju ħabbar fit-tweġiba tiegħu tal-24 ta' Novembru 2020 li se jagħmel l-emendi meħtieġa. Dawn ġew ikkomunikati minnu fid-9 ta' Marzu 2021. Madankollu, ir-Renju tal-Belġju rrifjuta li jittrasponi l-Artikolu 8(7).

14. Fit-2 ta' Diċembru 2021, il-Kummissjoni talbet lir-Renju tal-Belġju f'opinjoni motivata sabiex jadotta, f'terminu ta' xahrejn, il-miżuri neċessarji għat-traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7). Ir-Renju tal-Belġju ħabbar fit-tweġiba tiegħu tat-2 ta' Frar 2022 li se jadotta l-miżuri neċessarji għat-traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) fl-ewwel nofs tas-sena 2022. Fl-10 ta' Jannar 2023, l-awtoritajiet Belġjani informaw lill-Kummissjoni li l-Gvern Belġjan ma kienx laħaq kunsens politiku dwar l-adozzjoni tal-miżuri ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) u li, konsegwentement, ir-Renju tal-Belġju kien se jżomm il-pożizzjoni tiegħu fir-rigward tan-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7). Id-dispożizzjoni Belġjana tiġi applikata biss f'każ ta' abbuż tat-taxxa; f'dan il-każ, in-natura dissważiva hija ta' importanza kbira u ma jkunx xieraq li jiġi permess tnaqqis ta' taxxi barranin. Fi kwalunkwe każ, tali dħul jkun għadu ma ġiex intaxxat, b'tali mod li ebda kumpannija ma tkun ġarrbet żvantaġġi bl-implimentazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

IV. It-talbiet u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

15. B'att tal-11 ta' Awwissu 2023, il-Kummissjoni ppreżentat rikors quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja kontra r-Renju tal-Belġju skont l-Artikolu 258(2) TFUE fejn titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tikkonstata li r-Renju tal-Belġju naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt id-Direttiva u li ma adottax il-liġijiet, ir-regolamenti u d-dispożizzjonijiet amministrattivi neċessarji sabiex ikun konformi mal-Artikolu 8(7) ta' din id-direttiva;

– tikkundanna lir-Renju tal-Belġju għall-ispejjeż.

16. Ir-Renju tal-Belġju jitlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tiċħad ir-rikors tal-Kummissjoni bħala inammissibbli jew, sussidjarjament, bħala infondat;

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

17. Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jsostni t-talbiet tar-Renju tal-Belġju bħala intervenjent.

18. Il-partijiet ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub u, bl-eċċezzjoni tar-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, ipparteċipaw fis-seduta tal-21 ta' Ottubru 2024.

V. Evalwazzjoni ġuridika

A. Fuq l-ammissibbiltà tar-rikors

19. Ir-Renju tal-Belġju jsostni li r-rikors huwa inammissibbli minħabba li l-Kummissjoni ma esponietx il-motivi invokati fl-opinjoni motivata u fir-rikors promotur b'mod suffiċjentement ċar u preċiż. Dan l-argument għandu jiġi miċħud.

20. Skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 21(1) tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja u l-Artikolu 120(c) tar-Regoli tal-Proċedura, ir-rikors promotur għandu jinkludi s-suġġett tat-tilwima u espożizzjoni qasira tal-motivi invokati; dawn l-indikazzjonijiet jeħtieġ li jkunu ċari u preċiżi biżżejjed sabiex jippermettu lill-konvenut jipprepara d-difiża tiegħu u lill-Qorti tal-Ġustizzja teżerċita l-istħarriġ tagħha [4].

21. Skont ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li s-suġġett ta' rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, skont l-Artikolu 258 TFUE, jiġi stabbilit mill-opinjoni motivata tal-Kummissjoni, b'tali mod li r-rikors għandu jkun ibbażat fuq l-istess raġunijiet u l-istess argumenti bħal din l-opinjoni [5]. Madankollu, dan ma jfissirx li t-talbiet fir-rikors promotur għandhom ikunu kompletament identiċi għad-dispożittiv tal-opinjoni motivata; ir-rikors promotur sempliċiment ma jistax jestendi jew ibiddel is-suġġett tat-tilwima, kif iddefinit fl-opinjoni motivata [6].

22. Il-Kummissjoni titlob fir-rikors promotur tal-11 ta' Awwissu 2023 li jiġi kkonstatat li r-Renju tal-Belġju kiser l-obbligi tiegħu li jirriżultaw mill-ATAD u li ma ttrasponiex l-Artikolu 8(7) b'mod korrett. Il-fatt li fir-rikors promotur il-Kummissjoni titkellem dwar traspożizzjoni inkorretta tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD, meta l-opinjoni motivata kienet għadha qiegħda ssemmi nuqqas ta' traspożizzjoni, ma jikkostitwixxix emenda fis-suġġett tat-tilwima. It-traspożizzjoni inkorretta tkopri wkoll s-sottokaż tan-nuqqas ta' traspożizzjoni totali, kif tispjega t-terminoloġija tal-Kummissjoni. Fir-rikors promotur tagħha, il-Kummissjoni tkompli essenzjalment tikkritika n-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD. F'dan ir-rigward, ir-rikors kien ibbażat fuq l-istess motivi u l-istess argumenti bħall-opinjoni motivata. Għalhekk, ir-rikors huwa ammissibbli.

B. Fuq il-fondatezza tar-rikors

23. Għandu jiġi ddeterminat jekk, billi ma ttrasponiex il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-taxxa prevista fl-Artikolu 8(7) tal-ATAD, ir-Renju tal-Belġju, li kien għażel tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata *fil-każ ta' arranġamenti mhux ġenwini* biss skont l-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, naqasx milli jwettaq l-obbligu ta' traspożizzjoni tiegħu taħt id-Direttiva.

24. Dan jippreżupponi inizjalment li r-Renju tal-Belġju kien obbligat li jittrasponi d-Direttiva. Bħala prinċipju, dan ikun il-każ biss jekk l-att tal-Unjoni li jkollu jiġi traspost ikun ġie adottat b'mod effettiv wkoll. Huwa għalhekk li se neżamina qabelxejn l-eżistenza ta' kompetenza tal-Unjoni fir-rigward tal-adozzjoni tal-ATAD, kif ukoll il-kwistjoni dwar jekk, fil-kuntest ta' proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, il-Qorti tal-Ġustizzja għandhiex saħansitra

[4] Sentenzi tal-10 ta' Mejju 2012, Il-Kummissjoni vs L-Estonja (C-39/10, EU:C:2012:282, punt 24); tal-24 ta' Marzu 2011, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-375/10, mhux ippubblikata, EU:C:2011:184, punt 10); u tat-12 ta' Frar 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-475/07, mhux ippubblikata, EU:C:2009:86, punt 43).

[5] Ara s-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2005, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-33/04, EU:C:2005:750, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[6] Sentenzi tas-7 ta' Settembru 2006, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-484/04, EU:C:2006:526, punt 25), u tal-14 ta' Lulju 2005, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-433/03, EU:C:2005:462, punt 28).

ġurisdizzjoni sabiex teżamina din il-kwistjoni indipendentement mill-argumenti tal-partijiet f'dan ir-rigward (ara l-punt 1). Sussegwentement, se neżamina d-difiża mressqa mir-Renju tal-Belġju. L-ewwel nett, din hija bbażata fuq il-fatt li t-tieni sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD tirreferi għad-dritt nazzjonali għall-kalkolu tat-tnaqqis tat-taxxa (ara l-punt 2). Barra minn hekk, l-Artikolu 8(7) tal-ATAD ma huwiex applikabbli għat-tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata skont l-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, u dan iqajjem mistoqsijiet dwar ir-rabta mar-regola ġenerali dwar il-prevenzjoni tal-abbuż li tinsab fl-Artikolu 6 tal-ATAD (ara l-punt 3). Fl-aħħar nett, skont l-Artikolu 3 tal-ATAD, din id-direttiva ma tipprekludix lill-Istati Membri milli jiżguraw livell ogħla ta' protezzjoni tal-bażijiet nazzjonali tat-taxxa fuq il-kumpanniji (ara l-punt 4).

1. Kompetenza tal-Unjoni fir-rigward tal-adozzjoni tal-ATAD

25. Fid-duttrina, jitqajmu dubji serji dwar jekk l-adozzjoni tal-ATAD taqax taħt il-kompetenzi leġiżlattivi tal-Unjoni [7]. Matul il-proċedura leġiżlattiva, Malta [8] u l-Isvezja [9] esprimew ukoll tħassib dwar il-kompetenza leġiżlattiva permezz ta' opinjonijiet motivati. Fil-fatt, dawn id-dubji jidhru li huma ġġustifikati (ara l-punt (a)). Madankollu, ma huwiex possibbli li tiġi ċċarata l-kompetenza tal-Unjoni fir-rigward tal-adozzjoni tal-ATAD f'din il-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu (ara l-punt (b)).

a) Dubji dwar il-kompetenza tal-Unjoni fir-rigward tal-adozzjoni tal-ATAD

26. F'konformità mal-prinċipju tal-għoti tal-kompetenzi (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 5(1) u l-Artikolu 5(2) TUE), l-Unjoni tkun kompetenti biss sa fejn il-kompetenza leġiżlattiva tkun ġiet attribwita lilha permezz ta' dispożizzjoni ta' kompetenza konkreta. L-Unjoni bbażat l-ATAD fuq l-Artikolu 115 TFUE li jagħti lill-Kunsill il-kompetenza leġiżlattiva sabiex jadotta "direttivi għall-approssimazzjoni ta' dawk il-liġijiet, regolamenti jew dispożizzjonijiet amministrattivi ta' l-Istati Membri li direttament jaffettwaw l-istabbiliment jew l-operazzjoni tas-suq intern". Effett dirett fuq il-funzjonament tas-suq intern jista' jirriżulta minn ksur tal-libertajiet fundamentali [10] jew żnaturamenti sinjifikattivi tal-kompetizzjoni bejn il-kumpanniji kkonċernati [11].

[7] Ara, pereżempju, Graaf, A./Visser, K. J., "ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects", *EC Tax Review 25* (2016), p. 199 (204); Traversa, E./Possoz M., "L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne", in: *Revue des affaires européennes* 2018, p. 611 (624 *et seq.*); Brokelind C., "The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?", in: Monsénégo, J./Bjuvberg, J. (Edituri), *International Taxation in a Changing Landscape - Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, p. 45 (48 *et seq.*); Haslehner, W., "The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", f'Haslehner, W. *et al.* (Edituri), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, p. 32 (38 *et seq.*); Hey, J., "Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)", in: *Steuer und Wirtschaft* 2017, p. 248 (254, 262); Oppel, F., "BEPS in Europa: (Schein-)Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen", in: *Internationales Steuerrecht* 2016, p. 797 (798 *et seq.*).

[8] Parlament Ewropew – Kumitat għall-Affarijiet Legali, 5.9.2016, Opinjoni motivata tal-Parlament ta' Malta fir-rigward ta' Proposta għal direttiva li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[9] Parlament Ewropew – Kumitat għall-Affarijiet Legali, 25.4.2016, Opinjoni motivata tal-Parlament Svediż fir-rigward ta' Proposta għal direttiva tal-Kunsill li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffetwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[10] F'dan is-sens, għalkemm mhux fir-rigward tal-Artikolu 115 TFUE, ara s-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Parlament u Il-Kunsill (C-376/98, EU:C:2000:544, punt 95); fir-rigward tal-Artikolu 115 TFUE, ara partijiet tad-duttrina Ġermaniża: Korte, S., in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, is-sitt edizzjoni 2022, TFUE Artikolu 115, punt 9; Tietje, C., in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, it-83 aġġornament addizzjonali ta' Lulju 2024, TFUE Artikolu 115, punti 22 *et seq.*, Herrnfeld, H.-H., in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, ir-raba' edizzjoni 2019, TFUE Artikolu 115, punt 4.

[11] Sentenza tat-18 ta' Marzu 1980, Il-Kummissjoni vs L-Italja (91/79, EU:C:1980:85, punt 8).

27. Il-leġiżlatur tal-Unjoni jidher li jikkunsidra l-effett favorevoli għas-suq intern prinċipalment fil-ġlieda kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa [12]. Madankollu, b'dan il-mod, l-ATAD ma teliminax il-ksur tal-libertajiet fundamentali li jirriżultaw mir-regoli nazzjonali eżistenti. Kuntrarju għal dan, billi timponi fuq l-Istati Membri l-obbligu li jistabbilixxu livell minimu ta' protezzjoni uniformi tas-sistemi nazzjonali tat-taxxa fuq il-kumpanniji kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa, hija tillimita l-possibbiltajiet ta' atti transkonfinali tal-kumpanniji. B'hekk, hija tostakola l-eżerċizzju tal-libertajiet fundamentali minflok ma tippromwovihom [13].

28. Sal-lum, il-Qorti tal-Ġustizzja dejjem ikkunsidrat li l-miżuri intiżi għall-ġlieda kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa jikkostitwixxu limitazzjonijiet għal-libertajiet fundamentali, ħafna drabi għal-libertà ta' stabbiliment u għall-moviment liberu tal-kapital, li jeżiġu ġġustifikati. B'mod partikolari, it-tassazzjoni tal-ħruġ [14] iżda wkoll it-tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata [15], kienu diġà s-suġġett tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'dan ir-rigward. Peress li l-osservanza tal-libertajiet fundamentali tal-operatur ekonomiku tikkontribwixxi għall-funzjonament tas-suq intern, jidher kontradittorju li jiġi kkunsidrat li limitazzjoni tal-istess libertajiet fundamentali tista' tippromwovi l-istess għan [16].

29. Sa fejn il-leġiżlatur tal-Unjoni jara l-effett favorevoli għas-suq intern fl-approssimazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet u l-eliminazzjoni konsekuttiva tad-distorsjonijiet tas-suq [17], dan ma huwiex suffiċjenti fih innifsu, bħala prinċipju, sabiex jiġġustifika l-kompetenza skont l-Artikolu 115 TFUE. L-armonizzazzjoni ma hijiex għan fiha nnifisha. Il-prinċipju tal-għoti tal-kompetenzi jixxejjen jekk l-Unjoni tingħata setgħa ta' uniformità ġuridika illimitata abbażi tal-fatt li din tippromwovi l-funzjonament tas-suq intern *per se*. Ir-rekwiżit ta' *effett dirett* fuq il-funzjonament tas-suq intern ikun għalhekk obsolet. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja llimitat ukoll il-bażi legali tal-Artikolu 100a TUE (li sar l-Artikolu 114 TFUE) għall-eliminazzjoni ta' distorsjonijiet *sinjifikattivi* tal-kompetizzjoni [18].

[12] Ara, pereżempju, il-premessa 2: "[…] Huwa essenzjali għall-funzjonament tajjeb tas-suq intern li, bħala minimu, l-Istati Membri jimplimentaw l-impenji tagħhom taħt il-BEPS u b'mod aktar ġenerali, jieħdu azzjoni sabiex jiskoraġġixxu l-prattiki ta' evitar tat-taxxa u jiżguraw tassazzjoni ġusta u effettiva fl-Unjoni […]" kif ukoll il-premessa 16: "Jekk wieħed iqis li għan ewlieni ta' din id-Direttiva huwa t-titjib tar-reżiljenza tas-suq intern inġenerali kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa transkonfinali, […]".

[13] Haslehner, W., "The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", in: Haslehner, W. *et al.* (Edituri), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, p. 32 (39); de Graaf, A./Visser, K. J., *ATAD Directive*: "Some Observations Regarding Formal Aspects", *EC Tax Review 25* (2016), p. 199 (202); Schönfeld, J./Ellenrieder, B., "Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es "gegen Primärrecht immunisiertes Recht"?", in: *Steuer und Wirtschaft* 2019, p. 253 (261 *et seq.*).

[14] Sentenzi tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 36); tat-23 ta' Jannar 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 43); tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 41); u tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punti 32 sa 39).

[15] Sentenzi tas-26 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi) (C-135/17, EU:C:2019:136, punti 55 sa 58), u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 46).

[16] Ara wkoll, fir-rigward tar-regola ta' korrispondenza obbligatorja introdotta riċentement fid-Direttiva dwar Kumpaniji Prinċipali u Sussidjarji, Desens, M., "Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?", in: *Internationales Steuerrecht* 2014, p. 825 (828).

[17] Ara l-premessa 2: "[…] Barra minn hekk, qafas komuni biss jista' jipprevjeni l-frammentazzjoni tas-suq u jtemm id-diskrepanzi u d-distorsjonijiet tas-suq li jeżistu attwalment. […]"

[18] Sentenza tal-11 ta' Ġunju 1991, Il-Kummissjoni vs Il-Kunsill (C-300/89, EU:C:1991:244, punt 23, li jiġu adottati hemmhekk jekk ir-regoli jkunu jwasslu għal spejjeż tal-produzzjoni). Ara wkoll is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Parlament u Il-Kunsill (C-376/98, EU:C:2000:544, punti 106 *et seq.*).

30. Għalhekk, fir-rigward tal-Artikolu 114 TFUE (dak iż-żmien l-Artikolu 100a TUE), li jippermetti l-approssimazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri li għandhom bħala għan il-funzjonament tas-suq intern, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat dan li ġej fir-rigward tan-natura sinjifikattiva ta' dan l-effett [19]:

"Fil-kuntest ta' l-istħarriġ tal-legalità ta' direttiva adottata fuq il-bażi ta' l-Artikolu 100A tat-Trattat, il-Qorti għandha tara jekk id-distorsjonijiet fil-kompetizzjoni li l-att huwa intiż li jelimina humiex kunsiderevoli [referenza]. Fin-nuqqas ta' tali kundizzjoni, il-kompetenza tal-leġiżlatur Komunitarju prattikament ma jkollhiex limiti. Fil-fatt, il-liġijiet nazzjonali ta' spiss ivarjaw rigward il-kundizzjonijiet ta' eżerċizzju ta' l-attivitajiet li huma jirreferu għalihom, u dan ikollu direttament jew indirettament konsergwenzi fuq il-kundizzjonijet ta' kompetizzjoni ta' l-impriżi kkonċernati. Għaldaqstant interpretazzjoni ta' l-Artikolu 100A kif ukoll ta' l-Artikoli 57(2) u 66 tat-Trattat fis-sens li l-leġiżlatur Komunitarju jista' jibbaża ruħu fuq dawn l-Artikoli sabiex jelimina distorsjonijiet minimi fil-kompetizzjoni tkun inkompatibbli mal-prinċipju […] li l-kompetenzi tal-Komunità huma kompetenzi ta' attribuzzjoni."

31. Fil-fehma tiegħi, din l-affermazzjoni tgħodd ukoll għall-istħarriġ tal-legalità ta' direttiva adottata abbażi tal-Artikolu 115 TFUE. Mill-paragun bejn il-bażijiet ta' kompetenzi fil-qasam tat-taxxi indiretti (Artikolu 113 TFUE, "tkun neċessarja" għall-funzjonament tas-suq intern) u diretti (Artikolu 115 TFUE, "direttament jaffettwaw […] l-operazzjoni tas-suq intern") jirriżulta wkoll li effett dirett fuq il-funzjonament tas-suq intern fir-rigward tat-taxxi diretti jeħtieġ sforz ta' motivazzjoni ogħla minn dak tat-taxxi indiretti, li l-armonizzazzjoni tagħhom jeħtieġ li "tkun neċessarja" biss. Fi kwalunkwe każ, mal-ewwel daqqa ta' għajn ma narax kif dan huwa suppost il-każ għal-leġiżlazzjonijiet tal-ATAD. F'dan ir-rigward, jidher dubjuż jekk l-ATAD tistax tkun sostnuta permezz tal-bażi legali tal-Artikolu 115 TFUE.

b) Fuq l-eżami tal-kompetenza fil-kuntest tal-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu

32. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, preżunzjoni tal-legalità tal-atti tal-Unjoni teżisti wkoll fil-kuntest ta' rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu [20]. Għalhekk, fil-każ ta' nuqqas ta' traspożizzjoni ta' direttiva, Stat Membru normalment ma jistax jinvoka l-illegalità tagħha għad-difiża tiegħu [21]. Għall-kuntrarju, għandu jibbaża ruħu fuq ir-rimedju ġudizzjarju ta' rikors għal annullament sabiex tiġi kkontestata l-legalità ta' att tal-Unjoni [22].

33. Madankollu, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li jista' jkun applikabbli mod ieħor jekk l-att inkwistjoni jkun affettwat minn difetti partikolarment gravi u evidenti, b'tali mod li jkun jista' jiġi kklassifikat bħala att ineżistenti [23]. Il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma stabbilixxietx il-kwistjoni dwar jekk nuqqas ta' kompetenza leġiżlattiva jikkostitwixxix difett partikolarment gravi u evidenti [24].

[19] Sentenza tal-5 ta' Ottubru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Parlament u Il-Kunsill (C-376/98, EU:C:2000:544, punti 106 u 107).

[20] Sentenza tal-15 ta' Ġunju 1994, Il-Kummissjoni vs BASF *et* (C-137/92 P, EU:C:1994:247, punti 48 sa 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[21] Sentenza tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-502/13, EU:C:2015:143, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[22] Sentenza tas-26 ta' Ġunju 2003 Il-Kummissjoni vs Spanja (C-404/00, EU:C:2003:373, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[23] Sentenza tas-6 ta' Marzu 2008, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-196/07, mhux ippubblikata, EU:C:2008:146, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[24] Sentenza tal-11 ta' Ottubru 2016, Il-Kummissjoni vs L-Italja (C-601/14, EU:C:2016:759, punti 33 *et seq.*).

34. Dan il-fatt huwa marbut mill-qrib mal-kwistjoni dwar jekk il-Qorti tal-Ġustizzja fuq kollox tistax teżamina *ex officio* l-kompetenza leġiżlattiva fir-rigward tal-att. L-ebda waħda mill-partijiet ma invokat nuqqas ta' kompetenza tal-Unjoni. Anki fir-rigward tar-rimedju possibbli tar-rikors għal annullament [25], ebda wieħed mill-Istati Membri ma kkontesta l-kompetenza tal-Unjoni fir-rigward tal-adozzjoni ta' din id-direttiva.

35. Madankollu, l-importanza kostituzzjonali partikolari tat-tqassim tal-kompetenzi fi ħdan l-Unjoni fid-dawl tal-prinċipju tal-għoti tal-kompetenzi timmilita favur setgħa ta' stħarriġ *ex officio* (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 5(1) u Artikolu 5(2) TUE) [26]. Peress li la dan il-prinċipju u lanqas il-kompetenzi leġiżlattivi ma huma disponibbli għall-maġġoranza, l-unanimità miksuba matul il-proċedura leġiżlattiva lanqas ma tista' tbiddel dan ir-riżultat. Hija biss emenda tat-Trattati li tista' tagħti kompetenzi ġodda lill-Unjoni skont il-prinċipju tal-għoti tal-kompetenzi. Madankollu, peress li din dejjem għandha tiġi rrattifikata mill-parlamenti nazzjonali, il-prinċipju tad-demokrazija (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 2 TUE) jipprekludi wkoll iż-żamma fis-seħħ ta' att tal-Unjoni li jmur kontra l-kompetenzi. Fil-ġurisprudenza jeżistu wkoll elementi fejn, fil-każ tal-assenza ta' bażi legali suffiċjenti, jistgħu jkunu s-suġġett ta' stħarriġ ġudizzjarju tal-legalità *ex officio* [27].

36. Id-deċiżjoni li dejjem tiġi eżaminata *ex officio* l-kompetenza leġiżlattiva tal-Unjoni, anki fil-kuntest ta' proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, għandha madankollu tittieħed mill-Awla Manja tal-Qorti tal-Ġustizzja. Il-Qorti tal-Ġustizzja deliberatament iddeċidiet minn qabel kontra t-trasferiment ta' din il-kawża lill-Awla Manja. Għalhekk, din il-kwistjoni jeħtieġ li tibqa' pendenti f'din il-proċedura.

c) Konklużjoni intermedja

37. Minkejja dubji dwar il-kompetenza leġiżlattiva tal-Unjoni għall-ATAD, din il-kwistjoni jeħtieġ li tibqa' miftuħa f'din il-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu. Fil-preżent, il-kwistjoni tal-kompetenza tista' tiġi solvuta biss permezz ta' proċedura għal deċiżjoni preliminari li teżamina l-validità tal-ATAD.

[25] Ara, madankollu, il-pożizzjonijiet meħuda mill-Parlamenti Svediż u mill-Parlament Malti fil-kuntest tal-proċedura leġiżlattiva prevista fl-Artikolu 6 tal-Protokoll (nru 2) dwar l-applikazzjoni tal-prinċipji ta' sussidjarjetà u proporzjonalità (ĠU 2008, C 115, p. 206): Parlament Ewropew – Kumitat għall-Affarijiet Legali, 25.4.2016, Opinjoni motivata tal-Parlament Svediż fir-rigward ta' Proposta għal direttiva tal-Kunsill li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)); Parlament Ewropew – Kumitat għall-Affarijiet Legali, 5.9.2016, Opinjoni motivata tal-Parlament ta' Malta fir-rigward ta' Proposta għal direttiva li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[26] Sentenza tal-14 ta' Ġunju 2016, Il-Parlament vs Il-Kunsill (C-263/14, EU:C:2016:435, punt 42), ara wkoll Opinjoni 2/00 (Protokoll ta' Cartagena dwar il-Biosigurtà) tas-6 ta' Diċembru 2001 (EU:C:2001:664, punt 5).

[27] Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi magħquda BĊE vs Corneli u Il-Kummissjoni vs Corneli (C-777/22 P u C-789/22 P, EU:C:2024:973, punt 130 b'referenza għas-sentenza tal-Qorti Ġenerali tat-12 ta' Ġunju 2019, RV vs Il-Kummissjoni, T-167/17, EU:T:2019:404, punti 59 sa 61, kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-kawża EUIPO vs Neoperl (C-93/23 P, EU:C:2024:751, punti 72 *et seq.*).

2. It-tifsira tar-riferiment għad-dritt nazzjonali għall-kalkolu tat-tnaqqis tat-taxxa fit-tieni sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD

38. Fuq il-mertu, ir-Renju tal-Belġju jsostni, għad-difiża tiegħu, li t-tieni sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD, li tirreferi għad-dritt nazzjonali fir-rigward tal-kalkolu tat-tnaqqis tat-taxxa previst fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD, diġà tagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jastjenu totalment minn kull tnaqqis tat-taxxa. Wara kollox, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD, it-tnaqqis għandu jiġi "kkalkulat skont il-liġi nazzjonali".

39. Dan l-argument ma jistax jiġi aċċettat peress li t-tieni sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD għandha funzjoni differenti. Jekk is-sussidjarja fil-pajjiż barrani tirċievi parti biss mid-dħul tagħha minn arranġamenti mhux ġenwini fis-sens tal-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, l-Artikolu 8(2) tal-ATAD jipprevedi li dan id-dħul biss għandu jiġi inkluż fil-bażi tat-taxxa tal-persuna taxxabbli fit-territorju nazzjonali (pereżempju, il-kumpannija omm) u għalhekk għandu jiġi ntaxxat fl-Istat ta' residenza tagħha (f'dan il-każ, il-Belġju). Id-dħul li jifdal jibqa' jiġi ntaxxat fil-pajjiż barrani. Madankollu, dan għadu ma jippreċiżax kif għandu jiġi kkalkolat l-ammont tal-piż tat-taxxa fuq l-arranġament mhux ġenwin imħallas mill-kumpannija barranija kkontrollata fl-Istat ta' residenza tagħha u għalhekk għandu jitnaqqas mid-dejn fiskali tal-persuna taxxabbli fit-territorju nazzjonali.

40. Din il-mistoqsija tiċċara t-tieni sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD u tevita, f'dan ir-rigward, li l-awtoritajiet finanzjarji nazzjonali fl-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli dominanti jkunu mġiegħla jwettqu eżami ipotetiku tal-piż tat-taxxa kif ikun il-każ fl-assenza ta' arranġament mhux ġenwin skont id-dritt tal-Istat ta' residenza tal-kumpannija barranija kkontrollata. Huwa jippermetti, f'dan ir-rigward, kalkolu skont id-dritt nazzjonali.

41. Kif tirrileva ġustament il-Kummissjoni, it-tieni sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD għalhekk tagħti lill-Istati Membri is-setgħa li jiddeterminaw il-metodu ta' kalkolu tat-tnaqqis tat-taxxa biss u mhux li jastjenu totalment minn dan il-metodu. Dan jirriżulta wkoll mill-formulazzjoni tal-paragrafu li jirreferi għal "ikkalkulat" u għalhekk jirreferi biss għall-kwistjoni tal-ammont tat-tnaqqis, iżda diġà jippreżupponi r-risposta (fl-affermattiv) għall-"jekk" għandux ikun hemm tnaqqis. Għalhekk, l-astensjoni mill-possibbiltà tat-tnaqqis tat-taxxa mħallsa barra mill-pajjiż ma kinitx possibbli diġà abbażi tat-tieni sentenza tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD.

3. Applikazzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD għall-Artikolu 7(2)(b)

42. Ir-Renju tal-Belġju jqis ukoll li, fil-każ ta' applikazzjoni tal-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, ma huwiex neċessarju li jiġi traspost l-Artikolu 8(7) tal-ATAD. L-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD jirrigwarda biss l-arranġamenti mhux ġenwini li l-għan essenzjali tagħhom huwa li jinkiseb benefiċċju fuq it-taxxa, u konsegwentement arranġamenti artifiċjali biss għal finijiet ta' taxxa. F'dawn il-każijiet, ma jkun hemm l-ebda moviment reali ta' oġġetti, servizzi, kapital u persuni fis-suq intern. Għaldaqstant, assenza ta' tnaqqis f'dawn il-każijiet ma tikkostitwixxix ostakolu għas-suq.

43. L-Istati Membri huma meħtieġa jittrasponu d-direttivi b'mod korrett u sħiħ [28]. Dan jimplika, bħala prinċipju, it-traspożizzjoni tad-dispożizzjonijiet kollha ta' direttiva [29]. Sa fejn l-Artikolu 8(7) tal-ATAD ma japplikax *a priori* għall-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, l-Istati Membri jkunu eżentati mill-obbligu li jittrasponu l-Artikolu 8(7) tal-ATAD waqt it-traspożizzjoni tal-għażla msemmija l-aħħar. Dan għandu jiġi ddeterminat permezz ta' interpretazzjoni [30] ta' din id-dispożizzjoni.

44. Kif tosserva ġustament il-Kummissjoni, kuntrarjament għall-Artikolu 8(1) u (2) tal-ATAD, l-Artikolu 8(7) ma huwiex limitat, skont il-formulazzjoni tiegħu, għal wieħed miż-żewġ punti tal-Artikolu 7(2) tal-ATAD. Dan jimmilita favur l-argument li l-possibbiltà ta' tnaqqis prevista fl-Artikolu 8(7) tal-ATAD għandha, skont ir-rieda tal-leġiżlatur tal-Unjoni, tapplika wkoll għall-arranġamenti mhux ġenwini previsti fl-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD u għalhekk jeħtieġ li tiġi trasposta wkoll fid-dritt nazzjonali.

45. Madankollu, inqis li l-Artikolu 8(7) tal-ATAD ma huwiex applikabbli b'mod sistematiku u teleoloġiku għall-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD. Fil-fatt, fil-każ ta' arranġamenti mhux ġenwini, bħala regola ġenerali, ma jkunx hemm tassazzjoni doppja, b'tali mod li l-leġiżlazzjoni tkun ineffettiva (ara l-punt (a)). Sa fejn, fil-prattika, xorta jibqa' riskju residwu jew sforz ikbar sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja, dan għandu l-għan li jiddiswadi arranġamenti mhux ġenwini li jkollhom l-għan li jittrasferixxu profitti barra mill-pajjiż b'rata ta' taxxa baxxa (ara l-punt (b)).

a) Il-possibbiltà ta' tnaqqis prevista fl-Artikolu 8(7) normalment tkun ineffettiva fil-każijiet imsemmija fl-Artikolu 7(2)(b)

46. Għandu jiġi ddeterminat jekk l-Artikolu 8(7) tal-ATAD (tnaqqis tat-taxxa) jistax jiġi applikat għall-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD (arranġamenti mhux ġenwini li jittrasferixxu l-profitti f'pajjiżi b'rata ta' taxxa baxxa) jew jekk hemmx lok li dan ma jsirx għal raġunijiet sistematiċi u teleoloġiċi.

47. Fl-Artikolu 7(2)(b), l-ATAD tistabbilixxi il-prinċipju li d-dħul tal-kumpannija barranija kkontrollata, li joriġina minn arranġamenti mhux ġenwini, għandu jiġi inkluż fil-bażi tat-taxxa tal-persuna taxxabbli fit-territorju nazzjonali. Fl-aħħar mill-aħħar, l-għan ta' din ir-regola huwa li l-persuna taxxabbli tiġi ntaxxata daqslikieku ma kienx hemm arranġament mhux ġenwin. Id-dħul tal-kumpannija barranija kkontrollata huwa għalhekk attribwit għad-dħul tal-persuna taxxabbli dominanti sa fejn ikun ġej minn arranġamenti mhux ġenwini. L-Artikolu 8(7) tal-ATAD jidderoga minn dan il-prinċipju sa fejn minħabba t-tnaqqis tat-taxxa li huwa jipprevedi, id-dħul tal-kumpannija barranija kkontrollata ma jibqax jiġi ntaxxat fit-territorju nazzjonali b'mod sħiħ, iżda biss skont id-differenza bejn iż-żewġ rati tat-taxxa fuq il-kumpanniji fit-territorju nazzjonali u barra mill-pajjiż.

1) Inkonsistenzi fl-interpretazzjoni tal-konsegwenza ġuridika ġenerali ta' arranġament mhux ġenwin

48. Madankollu, ir-regoli tal-ATAD dwar il-ġlieda kontra l-abbuż huma bbażati fuq l-idea ġenerali li l-istrutturi artifiċjali tad-dritt tal-kumpanniji, li essenzjalment iservu sabiex jinkisbu benefiċċji fuq it-taxxa, huma kompletament eskluži mill-finijiet tat-taxxa. Għall-finijiet

[28] Sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2010, Gavieiro Gavieiro u Iglesias Torres (C-444/09 u C-456/09, EU:C:2010:819, punt 64), u tas-27 ta' Ottubru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-311/10, mhux ippubblikata, EU:C:2011:702, punt 59).

[29] Sentenza tal-14 ta' Jannar 2010, Il-Kummissjoni vs Ir-Repubblika Ċeka (C-343/08, EU:C:2010:14, punti 39 sa 42).

[30] Għall-interpretazzjoni tal-formulazzjoni, tal-kuntest u tal-għan tad-dispożizzjoni, ara s-sentenza tal-4 ta' Mejju 2010, TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

tat-tassazzjoni, il-leġiżlazzjoni fiskali hija marbuta għalhekk mal-fatti ekonomiċi u mhux mal-arranġamenti tad-dritt tal-kumpanniji jew dawk kuntrattwali. Dan jidher ċar ħafna fl-Artikolu 6(1) tal-ATAD li jinkludi l-fatt ġenerali tal-prevenzjoni tal-abbuż. Dan jipprevedi: "Għall-finijiet tal-ikkalkolar tal-obbligazzjoni ta' taxxa korporattiva, Stat Membru għandu jinjora arranġament jew sensiela ta' arranġamenti li, peress li jkunu ġew stabbiliti għall-fini ewlieni jew għal wieħed mill-finijiet ewlenin li jinkiseb benefiċċju fiskali li jmur kontra l-objettiv jew il-fini tal-liġi applikabbli tat-taxxa, ma jkunux ġenwini fir-rigward tal-fatti u ċ-ċirkostanzi rilevanti kollha."

49. Il-konsegwenza ġuridika ta' arranġament mhux ġenwin hija għalhekk iċ-ċaħda tiegħu. Għandu jsir riferiment għas-sitwazzjoni li kieku kienet tipprevali fl-assenza tiegħu, kif diġà kkonstatat diversi drabi l-Qorti tal-Ġustizzja, anki barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-ATAD [31].

50. Dan japplika kemm għall-Istat Membru ta' residenza tal-persuna taxxabbli dominanti kif ukoll għal dak li fih hija stabbilita l-kumpannija kkontrollata, kif jirriżulta wkoll mill-formulazzjoni tal-Artikolu 6(1) tal-ATAD ([L-I]Stat[i] Membr[i] għand[hom] jinjora[w][…]". Fl-aħħar mill-aħħar, din id-direttiva, fl-Artikolu 6 tal-ATAD, tqassam għalhekk is-setgħat ta' tassazzjoni għas-sitwazzjonijiet transkonfinali bejn l-Istati Membri kkonċernati billi tiddetermina min huwa kompetenti għat-tassazzjoni tad-dħul li joriġina minn arranġamenti mhux ġenwini. L-istess dħul ma jistax jiġi ntaxxat għat-tieni darba mill-Istat Membru l-ieħor (f'dan il-każ, fejn tkun residenti l-kumpannija kkontrollata).

51. Il-prinċipju tan-nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni ta' arranġamenti mhux ġenwini, espress fl-Artikolu 6 tal-ATAD, għandu wkoll sinjifikat għall-arranġamenti mhux ġenwini msemmija fl-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD. Huwa minnu li l-Artikolu 6(2) tal-ATAD jiddefinixxi l-arranġamenti mhux ġenwini b'mod kemxejn iktar ġenerali [32], bħala arranġamenti li ma ġewx stabbiliti għal raġunijiet kummerċjali validi li jirriflettu r-realtà ekonomika. Madankollu, id-definizzjoni li tinsab fl-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD tikkonkretizza din id-definizzjoni ġenerali biss fil-każ ta' kumpanniji barranin ikkontrollati.

52. L-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD huwa, f'dan ir-rigward, każ ta' applikazzjoni speċifika tal-Artikolu 6 tal-ATAD. Minn naħa, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD espressament jindirizza tali "arranġamenti mhux ġenwini li ġew stabbiliti għall-fini essenzjali li jinkiseb benefiċċju fiskali". Min-naħa l-oħra, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 7(2)(b) huwa bbażat fuq is-sitwazzjoni partikolari fil-kuntest ta' relazzjoni ta' kontroll. Il-fatt li l-kumpannija kkontrollata ma tkunx proprjetarja tal-assi jew ma tidħolx għar-riskji, li abbażi tagħhom hija tiġġenera d-dħul tagħha, mingħajr l-eżerċizzju ta' funzjonijiet ewlenin minn dawk li jieħdu d-deċiżjonijiet tal-kumpannija dominanti, jikkostitwixxi preċiżament każ ta' arranġament li ma jkunx ġie implimentat għal raġunijiet kummerċjali validi li jirriflettu r-realtà ekonomika.

53. Il-prossimità tal-kontenut tal-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD mal-Artikolu 6 tal-ATAD tidher b'mod evidenti f'dan ir-rigward. Huwa għalhekk li l-konsegwenzi ġuridiċi jeħtieġ li jkunu koerenti wkoll. Madankollu, il-konsegwenza ġuridika tal-Artikolu 6 tal-ATAD hija li l-arranġament mhux ġenwin ma jittiħidx inkunsiderazzjoni miż-żewġ Stati Membri u minflok jiġi ntaxxat

[31] Sentenzi tal-4 ta' Ottubru 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punt 40); tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et* (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 46); tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 48); u tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 94). B'kuntrast, ara s-sentenza tas-26 ta' Frar 2019, T Danmark u Y Denmark (C-116/16 u C-117/16, EU:C:2019:135, punti 107 *et seq.*).

[32] Id-differenzi enfasizzati f'Böhmer, J./Gebhardt, R./Krüger, S./Orlet, P./Pinetz, E., in: Hagemann, T./Kahlenberg, C. (Edituri), *ATAD Kommentar*, 2019, Artikolu 7 punt 198.

l-arranġament ġenwin. L-Istat ta' residenza tal-kumpannija kkontrollata, li tirċievi dħul minn arranġament mhux ġenwin, jeħtieġ għalhekk li jittratta dan id-dħul daqslikieku kien ġie ġġenerat mill-bidu nett fl-Istat ta' residenza biss tal-persuna taxxabli dominanti.

54. Fuq il-*livell fattwali*, l-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, bħala *lex specialis*, jista' jipprevali fuq id-dispożizzjoni ġenerali għall-prevenzjoni tal-abbuż li tinsab fl-Artikolu 6 tal-ATAD (ara l-premessa 11). Madankollu, fuq il-*livell tal-konsegwenzi ġuridiċi*, l-Artikolu 8(7) tal-ATAD ma jistax jiġi applikat b'mod indiskriminat għall-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD. Alternattivament, dan iwassal għal inkonsistenza fl-interpretazzjoni fir-rigward tal-konsegwenza ġuridika prevista fl-Artikolu 6, li tipprevedi li l-arranġament mhux ġenwin ma għandux jittieħed inkunsiderazzjoni.

2) It-tassazzjoni doppja hija possibbli fil-każ ta' arranġament mhux ġenwin?

55. F'dan ir-rigward, tqum ukoll il-kwistjoni dwar jekk, fil-każ ta' arranġament mhux ġenwin fis-sens tal-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, hijiex possibbli tassazzjoni doppja. Huwa f'dan is-sens ukoll li r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jagħmel l-argument tiegħu li d-dħul tal-kumpannija barranija kkontrollata jkun diġà ġie ntaxxat darba biss, barra mill-pajjiż jew fit-territorju nazzjonali, skont il-mekkaniżmi previsti mid-Direttiva.

56. L-interpretazzjoni u l-applikazzjoni uniformi madwar l-Unjoni tad-dispożizzjonijiet intiżi għall-prevenzjoni tal-abbuż u, għaldaqstant, it-tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata fl-Artikolu 7 tal-ATAD, huma fl-aħħar mill-aħħar iggarantiti mill-Qorti tal-Ġustizzja. Għalhekk, tassazzjoni doppja ma hijiex possibbli. Jekk it-trasferiment tad-dħul barra mill-pajjiż iwassal għal arranġament mhux ġenwin, il-Belġju jintaxxa d-dħul minħabba li kieku kien jiġi ġġenerat fil-Belġju mingħajr arranġament mhux ġenwin. Fl-assenza ta' arranġament mhux ġenwin, lanqas ma jkun hemm tassazzjoni addizzjonali tad-dħul fil-Belġju u dan jiġi ntaxxat barra mill-pajjiż.

57. Jekk madankollu jkun hemm diverġenzi bejn l-Istati Membri fir-rigward tal-eżistenza ta' arranġament mhux ġenwin, dawn ikollhom, skont il-prinċipju tal-kooperazzjoni leali (l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(3) TUE), probabbilment jiġu riżolti permezz tal-prinċipji stabbiliti fid-Direttiva dwar is-Soluzzjoni tat-Tilwim [33].

58. Konsegwentement, fir-rigward tal-arranġamenti mhux ġenwini msemmija fl-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, it-tnaqqis tat-taxxa previst fl-Artikolu 8(7) tal-ATAD ikun superfluwu meta t-trasferiment tal-profitti jseħħ bejn żewġ Stati Membri. Minkejja dan, fil-każ ta' trasferiment tal-profitti lejn Stati terzi, il-ftehimiet dwar it-tassazzjoni doppja normalment jinkludu regoli dwar proċeduri ta' ftehim reċiproku (ara, pereżempju, l-Artikolu 25 tal-Mudell ta' Konvenzjoni tal-OECD).

59. Minn dan isegwi li l-applikazzjoni uniformi tal-kunċett tal-arranġament mhux ġenwin ma tagħtix lok għal tassazzjoni doppja. Għalhekk, lanqas ma huwa neċessarju li titnaqqas it-taxxa mħallsa barra mill-pajjiż, f'dan il-każ b'mod żbaljat.

[33] Direttiva tal-Kunsill (UE) 2017/1852 tal-10 ta' Ottubru 2017 dwar Mekkaniżmi għas-Soluzzjoni tat-Tilwim dwar it-Taxxa fl-Unjoni Ewropea (ĠU 2017, L 265, p. 1).

3) Tnaqqis tat-taxxa f'każ ta' arranġament mhux ġenwin huwa kontroproduttiv

60. L-għan tad-Direttiva, li huwa li jiġu miġġielda b'mod effettiv l-arranġamenti mhux ġenwini, jimmilita wkoll favur l-argument li l-Artikolu 8(7) tal-ATAD (jiġifieri t-tnaqqis tat-taxxa) ma jistax japplika għall-arranġamenti mhux ġenwini msemmija fl-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD.

61. L-eżempju li ġej għandu juri dan. Għalhekk, anki fl-opinjoni tal-Kummissjoni, dan huwa kompatibbli mal-għan tal-armonizzazzjoni minima, li tiġi prevista tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata b'differenza iktar baxxa bejn ir-rati tat-taxxa, li skont il-punt (b) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 7(1) tal-ATAD, hija neċessarja għall-kwalifika bħala kumpannija barranija kkontrollata. Għalhekk, jista' jitqies li dan huwa arranġament mhux ġenwin meta, pereżempju, jittieħed vantaġġ ta' differenza fir-rata tat-taxxa ta' 5 %. Madankollu, jekk il-kumpannija barranija kkontrollata tkun diġà ħallset, pereżempju, rata tat-taxxa fuq il-kumpanniji ta' 15 %, iżda biss 20 % tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli dominanti, l-inċentiv għall-ġlieda kontra l-arranġamenti mhux ġenwini ikun pjuttost baxx, peress li d-dħul mit-taxxa proprju jkun limitat biss għad-differenza (pereżempju ta' 5 %). It-tnaqqis tat-taxxa sempliċement inaqqas l-inċentiv għall-ġlieda kontra l-arranġamenti mhux ġenwini u jkollu, f'dan ir-rigward, effett kontroproduttiv.

62. Barra minn hekk, l-applikazzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD għall-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD tmur kontra s-sovranità fiskali tal-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli dominanti sa fejn tobbliga lil din tal-aħħar tirrinunzja d-dritt ta' tassazzjoni tagħha eżistenti fir-realtà fl-ammont tat-taxxa mħallsa barra mill-pajjiż, minkejja li l-persuna taxxabbli tkun għażlet arranġament mhux ġenwin. Normalment, ma hijiex il-persuna taxxabbli li għandha tiddeċiedi, permezz ta' arranġament mhux ġenwin, lil min jitħallas id-dħul mit-taxxa.

63. L-applikazzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD għalhekk la hija neċessarja u lanqas xierqa fil-każijiet ta' arranġamenti mhux ġenwini fis-sens tal-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD. Dan imur ukoll kontra l-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li tgħid li ħadd ma jista' jinvoka b'mod abbużiv regoli tad-dritt tal-Unjoni[34]. Peress li t-tassazzjoni addizzjonali tikkostitwixxi każ partikolari tal-Artikolu 6 tal-ATAD minħabba arranġament mhux ġenwin fis-sens tal-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD (li, skont it-titolu tiegħu, huwa intiż li jipprevjeni l-abbuż u jikkonċerna arranġamenti mhux ġenwini), l-ebda persuna taxxabbli, li tkun għażlet arranġament mhux ġenwin, ma tkun tista' tinvoka l-vantaġġ li jirriżulta mill-possibbiltà ta' tnaqqis prevista fl-Artikolu 8(7) tal-ATAD.

64. Madankollu, jekk dan ikun il-każ, l-Istat Membru lanqas ma huwa obbligat jipprevedi tali possibbiltà fid-dritt nazzjonali. Fil-fatt, skont kif iddikjarat il-Qorti tal-Ġustizzja espressament[35], dan il-prinċipju ġenerali (li jipprovdi li ħadd ma jista' jinvoka b'mod abbużiv regoli tad-dritt tal-Unjoni) huwa vinkolanti. Bħala prinċipju ġenerali vinkolanti tad-dritt tal-Unjoni, huwa ferm diffiċli li jiġi eskluż mid-dritt sekondarju.

[34] Sentenzi tal-4 ta' Ottubru 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punt 36); tas-26 ta' Frar 2019, T Danmark u Y Denmark (C-116/16 u C-117/16, EU:C:2019:135, punt 70); tal-11 ta' Lulju 2018. Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99); u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 35).

[35] Sentenza tas-26 ta' Frar 2019, T Danmark u Y Denmark (C-116/16 u C-117/16, EU:C:2019:135, punt 71) b'referenza għas-sentenzi tal-11 ta' Lulju 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-356/15, EU:C:2018:555, punt 99); tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et* (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 27); u tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punt 38).

4) Fuq it-tifsira proprja tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD

65. Madankollu, din l-interpretazzjoni sistematika u teleoloġika ma tirrendix superfluwa d-dispożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD. Fil-fatt, it-tnaqqis previst fl-Artikolu 8(7) tal-ATAD huwa neċessarju għat-traspożizzjoni tal-għażla prevista fl-Artikolu 7(2)(a) tal-ATAD. Id-dħul passiv tal-kumpannija barranija kkontrollata huwa intaxxat b'rata fissa mill-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli, mingħajr ma jkun meħtieġ li jintwera li l-għan essenzjali tal-arranġament huwa l-kisba ta' benefiċċju ekonomiku.

66. Dawn il-profitti ma jaqgħux taħt is-sovranità fiskali tal-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli sempliċement minħabba l-prinċipju ta' nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni tal-arranġamenti artifiċjali, espress fl-Artikolu 6 tal-ATAD. Konsegwentement, l-Istat ta' residenza tal-kumpannija barranija kkontrollata ma għandu ebda raġuni *a priori* sabiex jastjeni milli jintaxxa l-istess dħul. L-applikazzjoni tal-Artikolu 7(2)(a) tal-ATAD tista' għalhekk twassal għal tassazzjoni doppja mingħajr l-applikazzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD. Minn dan isegwi li d-dispożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD għandha t-tifsira awtonoma tagħha, anki jekk din għandha titnaqqas sistematikament u teleoloġikament.

b) Ir-riskji fattwali residwi huma fl-interess tal-ġlieda kontra l-arranġamenti mhux ġenwini

67. Għalkemm, konsegwentement, ma jistax ikun hemm tassazzjoni doppja f'każijiet ta' arranġamenti mhux ġenwini, fi kwalunkwe każ bejn l-Istati Membri, għandu jiġi ammess li, fil-prattika, jeżisti fi kwalunkwe każ sforz ikbar li jkollu jiġi eżaminat kemm l-Istat ta' residenza tal-kumpannija barranija kkontrollata kif ukoll l-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli dominanti. Fil-fatt, filwaqt li l-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli dominanti għandu interess f'interpretazzjoni wiesgħa tal-arranġament mhux ġenwin, li jiġġeneralu dħul mit-taxxa, l-Istat ta' residenza tal-kumpannija kkontrollata għandu interess f'interpretazzjoni stretta tal-arranġament mhux ġenwin, peress li inkella d-dħul taxxabbli jiġi eskluż mis-sovranità fiskali tiegħu.

68. Madankollu, dawn ir-riskji fattwali ma jmorrux kontra l-idea fundamentali tad-Direttiva. Huwa pjuttost l-oppost. Fil-fatt, jekk tiġi applikata l-possibbiltà ta' tnaqqis prevista fl-Artikolu 8(7) għal każijiet li jaqgħu taħt l-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, il-persuna taxxabbli dominanti jkollha, fil-każ li jiġi skopert l-arranġament mhux ġenwin, iġġorr biss il-piż tat-taxxa fl-Istat ta' residenza tagħha stess, wara li jitnaqqas il-piż tat-taxxa fl-Istat ta' residenza tal-kumpannija barranija kkontrollata.

69. Il-persuna taxxabbli dominanti jeħtieġ għalhekk, fl-agħar każ, li tħallas l-istess ammont ta' taxxi bħal dak li kien ikollha tħallas fin-nuqqas ta' arranġament mhux ġenwin u, fl-aħjar każ, l-arranġament mhux ġenwin ma jiġi qatt identifikat u l-profitti jiġu trasferiti b'suċċess fil-pajjiż b'rata ta' taxxa baxxa. Dan jistieden preċiżament sitwazzjoni fejn isiru tentattivi għal arranġamenti mhux ġenwini peress li wieħed mhux talli ma jkollu xejn x'jitlef, iżda jkollu x'jiggwadanja. L-effett dissważiv tar-riskji prattiċi li għadni kif spjegajt, jipprevjeni dan.

c) Konklużjoni intermedja

70. Il-possibbiltà ta' tnaqqis prevista fl-Artikolu 8(7) tal-ATAD għalhekk ma tapplikax għall-Artikolu 7(2)(b). Għall-kuntrarju, l-Artikolu 8(7) tal-ATAD għandu jitnaqqas minn perspettiva teleoloġika peress li l-għan tar-regola, li tiġi evitata tassazzjoni doppja, ma huwiex applikabbli f'dan il-każ. Barra minn hekk, fil-każ kuntrarju, ikun hemm inkonsistenza

fl-interpretazzjoni mal-konsegwenza ġuridika tal-Artikolu 6 tal-ATAD (nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni tal-arranġamenti mhux ġenwini) u anki mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja stess, li skontha ħadd ma jista' jinvoka b'mod abbużiv id-dritt tal-Unjoni. L-applikazzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD hija għalhekk limitata għat-tassazzjoni addizzjonali skont l-Artikolu 7(2)(a).

71. Minħabba f'hekk, ir-Renju tal-Belġju, li kien għamel l-għażla prevista fl-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD fir-rigward tar-regoli dwar il-kumpanniji barranin ikkontrollati, diġà ma kienx obbligat jittrasponi l-Artikolu 8(7) tal-ATAD. Għal din ir-raġuni waħedha, ir-rikors tal-Kummissjoni huwa infondat.

4. L-armonizzazzjoni minima

72. Ir-Renju tal-Belġju jkompli jsostni, għad-difiża tiegħu, li l-ATAD hija sempliċiment intiża, skont l-Artikolu 3 tagħha, għal armonizzazzjoni minima tad-dispożizzjonijiet għall-protezzjoni tal-bażijiet nazzjonali tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Fil-fatt, peress li ma jipprevedix tnaqqis tat-taxxa skont l-Artikolu 8(7) tal-ATAD f'każijiet ta' abbuż, ikun sempliċiment livell ogħla ta' protezzjoni tal-bażijiet tat-taxxa korporattiva nazzjonali li jiġi ggarantit.

73. Il-Kummissjoni tirribatti li traspożizzjoni korretta tal-ATAD fid-dritt nazzjonali teħtieġ ukoll traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tagħha. L-armonizzazzjoni minima tippermetti biss li l-miżuri previsti f'din id-direttiva jiġu ssuplimentati jew intensifikati, pereżempju permezz tat-tnaqqis ta' limiti għall-kontroll fis-sens tas-subparagrafu 1(a) tal-Artikolu 7(1) tal-ATAD (ara l-premessa 12), iżda mhux in-nuqqas ta' traspożizzjoni totali tagħhom.

74. Skont it-tielet paragrafu tal-Artikolu 288 TFUE, id-direttivi huma vinkolanti fir-rigward tar-riżultat li għandu jintlaħaq, filwaqt li jħallu l-għażla f'idejn l-awtoritajiet nazzjonali fir-rigward tal-forma u tal-metodi. Kif diġà indikajt iktar 'il fuq, l-Istati Membri huma obbligati jittrasponu d-direttivi b'mod korrett u sħiħ [36], jiġifieri, bħala prinċipju, li jittrasponu d-dispożizzjonijiet kollha tad-Direttiva [37].

75. Madankollu, fil-każ ta' direttivi ta' armonizzazzjoni minima, il-leġiżlatur tal-Unjoni jagħti lill-Istati Membri deliberatament il-possibbiltà li jżommu jew li jadottaw miżuri iktar stretti. L-adozzjoni jew iż-żamma ta' dispożizzjonijiet iktar stretti hija suġġetta għall-kundizzjoni li dawn ma jkunux ta' natura li jikkompromettu serjament ir-riżultat previst mid-direttiva inkwistjoni u li jkunu, barra minn hekk, konformi mad-dritt primarju [38]. Ir-restrizzjonijiet għal-libertajiet fundamentali li jirriżultaw minn dan jistgħu, fil-qasam tal-armonizzazzjoni minima, ikunu ġġustifikati mill-għanijiet tad-direttivi bħala raġunijiet ta' ordni pubbliku [39], bil-kundizzjoni li ma jmorrux lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan imfittex [40].

[36] Sentenzi tas-27 ta' Ottubru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-311/10, mhux ippubblikata, EU:C:2011:702, punt 59), u tat-22 ta' Diċembru 2010, Gavieiro Gavieiro u Iglesias Torres (C-444/09 u C-456/09, EU:C:2010:819, punt 64).

[37] Sentenza tal-14 ta' Jannar 2010, Il-Kummissjoni vs Ir-Repubblika Ċeka (C-343/08, EU:C:2010:14, punti 39 sa 42).

[38] Sentenza tas-7 ta' Lulju 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[39] Għal-limitazzjonijiet tal-moviment liberu tal-kapital, ara s-sentenzi tat-2 ta' Marzu 2023, PrivatBank *et* (C-78/21, EU:C:2023:137, punt 63), u tat-18 ta' Ġunju 2020, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (Trasparenza assoċjattiva) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 89).

[40] Sentenzi tat-18 ta' Jannar 2024, Regionalna direktsia "Avtomobilna administratsia" Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, punt 35), u tas-7 ta' Lulju 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punt 44).

76. Normalment, dan ikun il-każ fejn l-Istat Membru jittrasponi dispożizzjoni ġenerali ta' direttiva billi jadotta dispożizzjoni iktar speċifika u iktar stretta jew jemenda, pereżempju, limitu ta' traspożizzjoni stabbilit mid-Direttiva bħala standard minimu u b'hekk isaħħaħ ir-rekwiżiti legali.

77. Il-każ ineżami huwa differenti minn każijiet ta' dak it-tip minħabba l-fatt li r-Renju tal-Belġju ma ttrasponiex sempliċement b'mod iktar strett dispożizzjoni ta' direttiva, iżda b'ebda mod ma ttraspona dispożizzjoni speċifika tal-ATAD, jiġifieri l-Artikolu 8(7). F'dan ir-rigward, ir-Renju tal-Belġju jsostni li huma biss l-Artikolu 7 u l-Artikolu 8(1) sa (4) tal-ATAD li jinkludu l-istandard minimu ta' protezzjoni tal-bażijiet tat-taxxa korporattiva nazzjonali, li jeħtieġ li jiġi traspost imperattivament mill-Istati Membri. Għall-kuntrarju, l-eċċezzjonijiet għall-inklużjoni fil-bażi tat-taxxa, previsti fl-Artikolu 8(5) sa (7) tal-ATAD, li huma intiżi sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja, jirrestringu t-twettiq ta' dan l-għan u għalhekk ma għandhomx jiġu trasposti mill-Istati Membri b'mod vinkolanti. Fil-fatt, meta Stat Membru ma jipprevedix tnaqqis tat-taxxa skont l-Artikolu 8(7) tal-ATAD fil-każ ta' arranġament mhux ġenwin, jiġi ggarantit sempliċement livell ogħla ta' protezzjoni tal-bażijiet tat-taxxa korporattiva nazzjonali.

78. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha tindirizza direttivi li kienu jipprevedu biss armonizzazzjoni minima, iżda dan kien jirrigwarda d-dritt tal-protezzjoni tal-konsumaturi. F'dawn il-każijiet, il-leġiżlazzjoni nazzjonali ta' traspożizzjoni kienet intiża sabiex tilħaq l-għan tad-direttiva f'livell ogħla u bħal f'dan il-każ, hija għalhekk ma ttrasponietx deroga prevista mid-direttiva.

79. Dan kellu jiġi evalwat mill-Qorti tal-Ġustizzja, pereżempju, fil-kawża Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid [41]. Din il-kawża kienet tikkonċerna d-Direttiva 93/13/KEE dwar klawżoli inġusti f'kuntratti mal-konsumatur [42], li l-Artikolu 4(2) tagħha jipprovdi li n-natura inġusta ta' klawżola la tista' tirriżulta mis-suġġett prinċipali tal-kuntratt u lanqas mir-rabta bejn is-servizz u l-korrispettiv, sa fejn din il-klawżola tkun ifformulata b'mod ċar u komprensibbli. Skont l-Artikolu 8 tad-Direttiva, l-Istati Membri jistgħu jadottaw dispożizzjonijiet iktar stretti u konformi mat-Trattat fil-qasam kopert minn din id-direttiva sabiex jiżguraw livell ogħla ta' protezzjoni għall-konsumatur. Il-leġiżlazzjoni Spanjola li tittrasponi d-Direttiva 93/13/KEE fid-dritt nazzjonali ma inkludietx l-eċċezzjonijiet previsti fl-Artikolu 4(2) ta' din id-direttiva. Għall-kuntrarju, klawżola fformulata b'mod ċar u komprensibbli tista' wkoll tiġi kklassifikata bħala inġusta minħabba l-għan prinċipali tagħha jew ir-rabta tagħha bejn il-kwalità u l-prezz. Wara l-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Trstenjak [43], dan in-nuqqas ta' traspożizzjoni tad-deroga ġie meqjus ammissibbli mill-Qorti tal-Ġustizzja, sa fejn il-leġiżlazzjoni Spanjola kienet intiża, skont l-għan tal-armonizzazzjoni minima [44], sabiex issaħħaħ il-protezzjoni tal-konsumatur [45].

80. Minn dan jista' jiġi dedott li, fil-każ ta' sempliċi armonizzazzjoni minima, l-obbligu tal-Istati Membri li jittrasponu d-direttiva ma jkoprix ir-regoli derogatorji li permezz tan-nuqqas ta' traspożizzjoni tagħhom jintlaħaq l-għan imfittex mid-direttiva f'livell ogħla milli kien ikun il-każ

41 Sentenza tat-3 ta' Ġunju 2010 (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Direttiva tal-Kunsill tal-5 ta' April 1993 (ĠU 1993, L 95, p. 29, rettifika fil-ĠU 2023, L 17, p. 100) fil-verżjoni oriġinali tagħha. L-emendi li saru mid-Direttiva 2011/83/UE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tal-25 ta' Ottubru 2011 dwar drittijiet tal-konsumatur (ĠU 2011, L 304, p. 64, rettifika fil-ĠU 2024, L 90093) u mid-Direttiva (UE) 2019/2161 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-27 ta' Novembru 2019 (ĠU 2019, L 328, p. 7) kienu għadhom mhux rilevanti għall-kawża C-484/08.

43 Fil-kawża Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, punt 87).

44 Sentenza tat-3 ta' Ġunju 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punti 28 *et seq.*).

45 Sentenza tat-3 ta' Ġunju 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punt 40).

fit-traspożizzjoni tagħhom. Fi kliem ieħor, fil-każ ta' direttiva ta' armonizzazzjoni minima, ma huwiex neċessarju li tiġi trasposta b'mod vinkolanti deroga li tillimita t-twettiq tal-għan tad-direttiva.

81. Bl-istess mod li, fil-kawża Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, id-Direttiva 93/13/KEE kienet tippermetti lill-Istati Membri "jiżguraw grad massimu ta' protezzjoni għall-konsumatur"[46], f'din il-kawża, l-Artikolu 3 tal-ATAD jagħti l-possibbiltà ta' "l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali jew dawk ibbażati fuq ftehimiet, li għandhom l-għan li jissalvagwardjaw livell ogħla ta' protezzjoni għall-bażijiet tat-taxxa korporattiva nazzjonali". B'hekk, anki l-ATAD tipprovdi armonizzazzjoni minima biss.

82. Sabiex jiġi ddeterminat jekk l-Artikolu 8(7) tal-ATAD mhux traspost jikkostitwixxix deroga li tillimita t-twettiq tal-għan tad-Direttiva, għandu jsir riferiment għall-mekkaniżmu regolatorju. L-ATAD tistabbilixxi fl-Artikolu 7(2)(b) il-prinċipju li d-dħul mill-kumpannija barranija kkontrollata, li joriġina minn arranġamenti mhux ġenwini, għandu jiġi inkluż fil-bażi tat-taxxa tal-persuna taxxabbli fit-territorju nazzjonali. Fl-aħħar mill-aħħar, l-għan ta' din ir-regola huwa li l-persuna taxxabbli tiġi ntaxxata daqslikieku ma kienx hemm arranġament mhux ġenwin. Id-dħul tal-kumpannija barranija kkontrollata huwa għalhekk attribwit għad-dħul tal-persuna taxxabbli dominanti sa fejn ikun ġej minn arranġamenti mhux ġenwini. L-Artikolu 8(7) tal-ATAD jidderoga minn dan il-prinċipju sa fejn, minħabba t-tnaqqis tat-taxxa prevista minnu, id-dħul tal-kumpannija barranija kkontrollata ma jiġix intaxxat kompletament fit-territorju nazzjonali. L-għan tal-leġiżlazzjoni (il-protezzjoni tal-bażi nazzjonali tat-taxxa fuq il-kumpanniji) huwa għalhekk limitat. Il-"vittma" ta' arranġament mhux ġenwin tirċievi inqas dħul mit-taxxa milli kieku jkun intgħażel arranġament ġenwin xieraq.

83. F'dan ir-rigward, il-prinċipju msemmi iktar 'il fuq, li jista' jiġi dedott mill-kawża Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, huwa applikabbli f'dan il-każ. Skont din il-ġurisprudenza, in-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD ma jikkostitwixxix nuqqas ta' twettiq ta' obbligu mir-Renju tal-Belġju, sa fejn dan jikkontribwixxi għat-twettiq ulterjuri tal-għan tad-Direttiva (ara l-punt (a)) u ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju għal dan l-għan (ara l-punt (b)).

a) Twettiq ulterjuri tal-għan tad-Direttiva permezz tan-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7)

84. In-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD jeħtieġ qabelxejn li jikkontribwixxi għal twettiq ulterjuri tal-għan tad-Direttiva tal-ATAD. Għalhekk, għandu jiġi ddeterminat kif għandu jiġi dedott l-għan tal-ATAD.

85. Fil-kawża Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, imsemmija iktar 'il fuq, hija biss il-protezzjoni tal-konsumatur, prevista fl-Artikolu 8 tad-Direttiva 93/13/KEE, li jistabbilixxi standard ta' armonizzazzjoni minima, li ttieħdet inkunsiderazzjoni f'dan ir-rigward. F'dan ir-rigward, ikun jeħtieġ li wieħed jibbaża ruħu fuq l-Artikolu 3 tal-ATAD.

86. Il-"livell ogħla ta' protezzjoni għall-bażijiet tat-taxxa korporattiva nazzjonali", imsemmi fl-Artikolu 3 tal-ATAD, huwa rifless b'mod iktar wiesa' fin-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-possibbiltà ta' tnaqqis prevista fl-Artikolu 8(7). Iżda fuq kollox, ir-riskju li wieħed ikollu

[46] Artikolu 8 tad-Direttiva 93/13.

jopponi tassazzjoni addizzjonali min-naħa tal-Istat ta' residenza tal-kumpannija kkontrollata jaġixxi bħala deterrent għat-trasferiment tad-dħul barra mill-pajjiż u b'hekk jipproteġi wkoll il-bażi taxxabbli nazzjonali tal-kumpanniji.

87. Kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, li tirreferi f'dan ir-rigward għall-premessa 5 biss, il-prevenzjoni konkomitanti ta' ostakoli għas-suq, bħat-tassazzjoni doppja, li hemm riferiment għaliha fl-imsemmija premessa, ma tistax ma titqies bħala għan awtonomu tad-Direttiva. B'mod partikolari, it-tassazzjoni doppja tirriżulta biss mid-direttiva nnifisha, jiġifieri mill-obbligu tat-tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata u dan biss jekk jiġi preżunt li l-Istat b'rata ta' taxxa baxxa għandu element proprju ta' tassazzjoni minħabba arranġament mhux ġenwin. Għalhekk, ikun inkoerenti li jiġi sostnut li d-Direttiva għandha l-għan li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja meta r-riskju jirriżulta biss mid-Direttiva nnifisha (f'dan il-każ, mill-obbligu ta' tassazzjoni ta' kumpannija kkontrollata).

88. Dan huwa kkonfermat minn analiżi iktar profonda tal-ATAD. Skont it-titolu tagħha, l-ATAD tistabbilixxi "regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern". Fost dawn, hija biss il-frażi "kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa" li tiddeskrivi l-għan tad-Direttiva. Il-kumplament tas-sentenza "li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern" jillimita l-prattiki ta' evitar tat-taxxa koperti fir-rigward tal-bażi legali tal-Artikolu 115 TFUE (ara l-punt 1 iktar 'il fuq), mingħajr ma jiddefinixxi l-għan speċifiku tagħha.

89. Il-ħtieġa li tiġi stabbilita mill-ġdid il-"fiduċja fil-korrettezza tas-sistemi tat-taxxa" u l-possibbiltà li "l-gvernijiet jitħallew jeżerċitaw b'mod effettiv is-sovranità fiskali tagħhom diġà tissemma fil-premessa 1. Il-premessi 2, 3, 5, 14 u 16 jirreferu wkoll għall-ġlieda kontra l-evitar tat-taxxa bħala għan tad-Direttiva.

90. Barra minn hekk, id-Direttiva tara l-ostakolu għas-suq prinċipalment fil-prattiki ta' evitar tat-taxxa stess. Dan huwa diġà previst fit-titolu tad-Direttiva ("Prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern") u huwa kkonfermat mill-premessa 2 tad-Direttiva, li tgħid: "Huwa essenzjali għall-funzjonament tajjeb tas-suq intern li, bħala minimu, l-Istati Membri jimplimentaw l-impenji tagħhom taħt il-BEPS u b'mod aktar ġenerali, jieħdu azzjoni sabiex jiskoraġġixxu l-prattiki ta' evitar tat-taxxa u jiżguraw tassazzjoni ġusta u effettiva fl-Unjoni […]". Il-premessa 16 tmur f'din id-direzzjoni wkoll meta tiddikjara: "[…] għan ewlieni ta' din id-Direttiva huwa t-titjib tar-reżiljenza tas-suq intern inġenerali kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa transkonfinali, […]".

91. Hija biss il-premessa 5 li tirreferi għall-prevenzjoni ta' "ostakli […] għas-suq, bħat-tassazzjoni doppja". Madankollu, jekk wieħed jiddeduċi għan awtonomu ieħor mid-Direttiva, ikun qiegħed jagħti importanza żejda lil premessa waħda, filwaqt li l-għan prinċipali inkontestabbli tad-Direttiva huwa espress mill-inqas f'ħames premessi, fit-titolu u fid-dispożizzjoni nnifisha (ara l-Artikolu 3 tal-ATAD). L-ebda waħda mid-dispożizzjonijiet sostantivi tal-ATAD ma tindirizza f'iktar dettall il-problema tat-tassazzjoni doppja bejn l-Istati Membri bl-eċċezzjoni tal-Artikolu 8(7), li jikkonċerna "biss" it-tassazzjoni doppja nnifisha. Ikun iktar xieraq jekk il-prevenzjoni tat-tassazzjoni doppja, f'każijiet fejn din tista' sseħħ skont id-Direttiva, titqies bħala espressjoni tal-prinċipju ta' proporzjonalità.

92. Skont it-tielet sentenza tal-premessa 5: "Meta l-applikazzjoni ta' dawk ir-regoli toħloq tassazzjoni doppja, il-kontribwenti għandhom jirċievu ħelsien mit-taxxa bi tnaqqis għat-taxxa mħallsa fi Stat Membru ieħor jew pajjiż terz, skont il-każ." Madankollu, fir-rigward tar-regoli dwar it-tassazzjoni ta' kumpanniji barranin kkontrollati, previsti fl-Artikolu 7(2) tal-ATAD, dan jirreferi

biss għall-għażla prevista fil-punt (a), fejn jista' jkun hemm tassazzjoni doppja minn żewġ Stati Membri. Għall-kuntrarju, fil-każijiet imsemmija fil-punt (b), ma jista' jkun hemm ebda tassazzjoni doppja, fi kwalunkwe każ, bejn l-Istati Membri, skont dak li ġie espost iktar 'il fuq (punti 46 *et seq.*).

93. Għalhekk, ma huwiex neċessarju li jiġi ddeterminat jekk l-Unjoni għandhiex kompetenza fir-rigward tal-adozzjoni tad-direttiva intiża sabiex *telimina b'mod ġenerali* t-tassazzjoni doppja fil-leġiżlazzjoni fiskali diretta tal-Istati Membri. Fil-fatt, tassazzjoni doppja tirriżulta mill-eżerċizzju tas-sovranità fiskali tal-Istati Membri. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà enfasizzat diversi drabi li l-iżvantaġġi, li jistgħu jirriżultaw mill-eżerċizzju simultanju tas-setgħat ta' tassazzjoni tad-diversi Stati Membri, ma jikkostitwixxux restrizzjonijiet ipprojbiti mit-Trattati, sakemm tali eżerċizzju tas-sovranità fiskali ma jkunx diskriminatorju [47].

94. Bħala konklużjoni, in-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD iwassal għal twettiq ulterjuri tal-għan tad-Direttiva, kif iddefinit fl-Artikolu 3, jiġifieri tal-protezzjoni tal-bażijiet tat-taxxa korporattiva nazzjonali milli kien ikun il-każ li kieku ġie traspost.

b) Osservanza tar-rekwiżit ta' neċessità

95. In-nuqqas ta' traspożizzjoni huwa wkoll neċessarju, peress li, fil-każijiet imsemmija fl-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD, ġeneralment diġà ma jkunx hemm riskju ta' tassazzjoni doppja (ara l-punti 46 *et seq.* iktar 'il fuq). In-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD jinvolvi piż addizzjonali għall-kumpanniji kkonċernati fid-dawl ta' diffikultajiet prattiċi, liema kumpanniji jkunu għażlu arranġament mhux ġenwin f'dan is-sens (ara l-punti 67 *et seq.* iktar 'il fuq). F'dan ir-rigward, dan l-isforz addizzjonali għandu effett dissważiv, billi jittrasforma l-inċentiv ekonomiku fi trasferiment tal-profitti lejn Stati oħra b'rati ta' taxxa iktar baxxi fuq il-kumpanniji. B'dan il-mod, il-miżura ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan imfittex minnha.

c) Konklużjoni intermedja

96. It-tnaqqis tat-taxxa mħallsa barra mill-pajjiż mill-kumpannija barranija kkontrollata, previst fl-Artikolu 8(7), ma kienx għalhekk kopert, bħala dispożizzjoni derogatorja li tillimita t-twettiq ta' dan l-għan tad-Direttiva, mill-obbligu ta' traspożizzjoni ta' armonizzazzjoni minima tal-ATAD. Minn dan isegwi li, bin-nuqqas ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7), ir-Renju tal-Belġju ma naqasx mill-obbligu ta' traspożizzjoni tiegħu. Għal din ir-raġuni wkoll, ir-rikors tal-Kummissjoni huwa infondat.

C. Sunt

97. Konsegwentement, l-allegazzjoni ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ta' traspożizzjoni tal-Artikolu 8(7) tal-ATAD fl-għażla tat-tassazzjoni ta' kumpannija barranija kkontrollata skont l-Artikolu 7(2)(b) tal-ATAD hija diġà infondata fid-dawl ta' interpretazzjoni teleoloġika ta' din ir-regola, iżda fi kwalunkwe każ, fid-dawl tas-sempliċi armonizzazzjoni minima tad-Direttiva skont l-Artikolu 3 tagħha.

[47] Sentenza tat-3 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-487/08, EU:C:2010:310, punt 56); ara f'dan is-sens is-sentenzi tas-16 ta' Lulju 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punt 27); tal-20 ta' Mejju 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punti 41, 42 u 47); u tal-14 ta' Novembru 2006, Kerckhaert u Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punti 19, 20 u 24).

VI. Fuq l-ispejjeż

98. Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-parti li titlef il-kawża għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Kummissjoni tilfet, hemm lok li hija tiġi ordnata tbati l-ispejjeż kif mitlub mir-Renju tal-Belġju.

99. Skont l-Artikolu 140(1) tar-Regoli tal-Proċedura, l-Istati Membri u l-istituzzjonijiet tal-Unjoni li intervjenew fil-kawża għandhom ibatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom. Skont din id-dispożizzjoni, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi għandu jbati l-ispejjeż tiegħu.

VII. Konklużjoni

100. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

1. Ir-rikors għandu jiġi miċħud.

2. Il-Kummissjoni Ewropea għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż.

3. Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi għandu jbati l-ispejjeż tiegħu stess.