SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

19 ta' Lulju 2012 *

"Tassazzjoni diretta — Libertà ta' stabbiliment — Moviment liberu tal-kapital — Ftehim dwar iż-ŻEE — Artikoli 31 u 40 — Direttiva 2009/133/KE — Kamp ta' applikazzjoni — Skambju ta' azzjonijiet bejn kumpannija stabbilita fi Stat Membru u kumpannija stabbilita fi Stat terz firmatarju għall-Ftehim ŻEE — Rifjut ta' vantaġġ fiskali — Konvenzjoni dwar l-Għajnuna Amministrattiva Reċiproka fis-Settur Fiskali"

Fil-Kawża C-48/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Korkein hallinto-oikeus (il-Finlandja), permezz ta' deċiżjoni tal-31 ta' Jannar 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-2 ta' Frar 2011, fil-proċedura

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

vs

A Oy,

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

komposta minn K. Lenaerts, President tal-Awla, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (Relatur) u D. Šváby, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-29 ta' Frar 2012,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal A Oy, minn M. Ohtonen, asianajaja,

— għall-Gvern Finlandiż, minn M. Pere, bħala aġent,

— għall-Gvern Portugiż, minn L. Fernandes, bħala aġent,

— għall-Gvern Norveġiż, minn K. B. Moen u K. Moe Winther, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u I. Koskinen, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Finlandiż.

— għall-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA, minn X. Lewis u F. Simonetti, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 31 u 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992 (ĠU 1994, L 1, p. 3, iktar 'il quddiem il-"Ftehim ŻEE").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, jiġifieri l-awtorità fiskali Finlandiża u A Oy (iktar 'il quddiem "A"), kumpannija Finlandiża, dwar it-tranżazzjoni ta' skambju ta' azzjonijiet.

Il-kuntest ġuridiku

Il-Ftehim ŻEE

3 L-Artikolu 6 tal-Ftehim ŻEE jipprovdi:

"Mingħajr preġudizzju għal żviluppi futuri tal-ġurisprudenza, d-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim, sa fejn huma identiċi fis-sustanza għar-regoli korrispondenti tat-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea u t-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea tal-Faħam u l-Azzar u għall-atti adottati fl-applikazzjoni taż-żewġ Trattati, għandhom, fl-implimentazzjoni u fl-applikazzjoni tagħhom, jigu interpretati b'konformità mad-deċiżjonijiet rilevanti tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Komunitajiet Ewropej mogħtija qabel id-data tal-firma ta' dan il-Ftehim."

4 L-Artikolu 31 ta' dan il-Ftehim jistipula:

"1. Fil-qafas tad-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim, ma għandu jkun hemm l-ebda restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment ta' cittadini ta' Stat Membru tal-[Komunità Ewropea] jew ta' Stat ta' l-[Assoċjazzjoni Ewropea tal-Kummerċ Ħieles (EFTA)] fit-territorju ta' xi ieħor minn dawn l-Istati. Dan għandu japplika ukoll għat-twaqqif ta' aġenziji, fergħat jew kumpanniji sussidjarji minn citttadini ta' xi Stat Membru tal-[Komunità Ewropea] jew Stat ta' l-EFTA stabbiliti fit-territorju ta' xi wieħed minn dawn l-Istati.

Il-libertà ta' stabbiliment għandha tinkludi d-dritt li wieħed jibda' jew jeżercita attivitajiet bħala persuna li taħdem għal rasha u li jwaqqaf u jimmaniġġa impriżi, b'mod partikolari kumpanniji jew ditti fit-tifsira ta' l-Artikolu 34, it-tieni paragrafu, taħt il-kondizzjonijiet stabbiliti għaċ-ċittadini tiegħu stess bil-liġi tal-pajjiż fejn dak l-istabbiliment hu effettwat, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu 4.

2. Id-dispożizzjonijiet partikolari applikabbli għad-dritt ta' stabbiliment li jidhru fl-Annessi VII sa XI."

5 L-Artikolu 40 tal-imsemmi Ftehim jipprovdi:

"Fil-qafas tad-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim, ma għandu jkun hemm l-ebda restrizzjoni bejn il-Partijiet Kontraenti fuq il-moviment ta' kapital li jappartjeni lil persuni li huma residenti fi Stati Membri tal-[Komunità Ewropea] jew fi Stati ta' l-EFTA u ma għandu jkun hemm l-ebda

diskriminazzjoni msejsa fuq iċ-ċittadinanza jew fuq il-post ta' residenza tal-partijiet jew fuq il-post fejn dak il-kapital hu investit. L-Anness XII fih id-dispożizzjonijiet neċessarji biex jigi implimentat dan l-Artikolu."

Id-dritt tal-Unjoni

6 L-iskambju ta' azzjonijiet huwa ddefinit kif ġej fl-Artikolu 2(e) tad-Direttiva tal-Kunsill 2009/133/KE, tad-19 ta' Ottubru 2009, dwar is-sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għal mergers, diviżjonijiet, diviżjonijiet parzjali, trasferimenti ta' assi u skambji ta' ishma li jikkonċernaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti u għat-trasferiment tas-sede rreġistrata ta' SE jew SCE bejn Stati Membri (ĠU L 310, p. 34).

"[…] ħidma li biha kumpannija takkwista sehem fil-kapital ta' kumpannija oħra tali li tikseb maġġoranza tad-drittijiet ta' vot f'dik il-kumpannija, jew, tiddetjeni tali maġġoranza, takkwista sehem ulterjuri, bi skambju għall-ħruġ lill-azzjonisti tal-kumpannija tal-aħħar, bi skambju mat-titoli tagħhom, ta' titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpannija tal-ewwel, u, jekk hu applikabbli, pagament fi flus kontanti li ma jaqbiżx l-10 % tal-valur nominali, fin-nuqqas ta' valur nominali, tal-valur tal-parità kontanti tat-titoli maħruġa bi skambju".

Id-dritt Finlandiż

7 L-Artikolu 52 u l-Artikolu 52f(1) u (2) tal-Liġi 360/1968 dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Attivitajiet Ekonomiċi [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968), iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji"] huma fformulati kif ġej:

"Artikolu 52

Id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 52a sa 52f hawn taħt japplikaw għal mergers, diviżjonijiet, trasferimenti ta' assi u skambji ta' azzjonijiet ta' kumpanniji pubbliċi b'responsabbiltà limitata nazzjonali. L-Artikoli 52a sa 52e ta' din il-Liġi għandhom japplikaw ukoll għal mergers, għal diviżjonijiet, għal trasferimenti ta' assi u għal skambji ta' azzjonijiet ta' kumpanniji oħrajn imsemmija fl-Artikolu 3 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul. Id-dispożizzjonijiet dwar kumpanniji b'responsabbiltà limitata, dwar l-azzjonijiet, dwar kapitali u dwar l-azzjonisti japplikaw għal dan il-għan għal kumpanniji oħra, għal parti tal-kapital tagħhom, għall-kapitali-ishma tagħhom li jikkorrispondu għall-kapitali tagħhom u għall-azzjonisti tagħhom jew membri. Id-dispożizzjonijiet dwar mergers wkoll tapplika għal mergers ta' gruppi ekonomiċi nazzjonali. Id-dispożizzjonijiet dwar kumpanniji b'responsabbiltà limitata, dwar azzjonijiet u dwar l-azzjonisti japplikaw għal dan il-fini għall-kapital tal-gruppi kif ukoll għall-azzjonisti tagħhom u għall-gruppi nfushom.

L-Artikoli 52a sa 52f għandhom japplikaw bla ħsara għar-restrizzjonijiet deskritti iktar 'il quddiem, meta l-merger, id-diviżjoni, it-trasferiment ta' assi jew skambju ta' azzjonijiet li jikkonċernaw il-kumpanniji msemmija fl-Artikolu 3(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet [mergers], id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti, u kif ukoll għat-trasferiment tas-sede rreġistrata ta' SE jew SCE minn Stat Membru għal ieħor, li huma suġġetti għat-taxxa fuq il-persuni ġuridiċi. Kumpannija għandha tiġi kkunsidrata li hija stabbilita fi Stat Membru meta jkollha s-sede tagħha skont il-leġiżlazzjoni ta' dak l-Istat u li ma tkunx ikkunsidrata bħala stabbilita barra mill-Unjoni Ewropea skont xi ftehim milħuq bejn Stat Membru u pajjiż terz sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja.

[…]

Artikolu 52f

Bi skambji ta' azzjonijiet wieħed jifħem li l-kumpannija b'responsabbiltà limitata takkwista parti mill-azzjonijiet ta' kumpannija b'responsabbiltà limitata oħra, b'tali mod li l-azzjonijiet tagħha jkunu jirrappreżentaw iktar minn nofs il-voti li jikkorrispondu għall-azzjonijiet kollha tal-kumpannija l-oħra, jew fejn, jekk l-ewwel kumpannija diġà għandha iktar minn nofs il-voti, hija takkwista azzjonijiet oħra mingħand it-tieni, u titrasferixxi inkambju lill-azzjonisti ta' din tal-aħħar parti mill-azzjonijiet tagħha stess, li jkunu għadhom kif inħarġu jew li jkunu jeżistu. L-għoti inkambju jista' jinkludi wkoll somma flus, iżda ma jistax jaqbeż għaxra fil-mija tal-valur nominali tal-azzjonijiet ittrasferiti inkambju għal, jew fin-nuqqas tal-valur nominali, tal-parti korrispondenti tal-kapital imħallas.

Skambju ta' azzjonijiet ma jistax jiġi kkunsidrat mil-lat fiskali bħala trasferiment. Il-parti mill-ispejjeż tal-akkwist tal-azzjonijiet ittrasferiti fi skambju ta' azzjonijiet li tkun għadha ma tħassritx hija kkunsidrata fiskalment bħala spiża ta' akkwist ta' azzjonijiet riċevuti. Sa fejn tkun ġiet riċevuta somma flus inkambju, l-iskambju huwa meqjus bħala trasferiment ta' azzjonijiet."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

8 A għandha 4 093 azzjoni mill-20 743 azzjoni li jifformaw il-kapital tal-kumpannija stabbilita skont id-dritt Finlandiż C Oy (iktar 'il quddiem "C"), li jirrappreżentaw sehem ta' madwar 19.7 %. Il-proprjetarja l-oħra ta' C, li għandha madwar 80.3 % tal-kapital ta' din il-kumpannija, hija l-kumpannija Norveġiża B AS (iktar 'il quddiem "B"). L-għan tat-tranżazzjoni li hija s-suġġett tal-kawża prinċipali kien li jinkiseb skambju ta' azzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 52f tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji li permezz tagħha A, minn naħa, ittrażmettiet lil B l-azzjonijiet li kellha fil-kapital ta' C u, min-naħa l-oħra, irċeviet inkambju azzjonijiet ġodda maħruġa minn B li jlaħħqu madwar 6 % tal-kapital tagħha. Għalhekk, wara din it-tranżazzjoni B kellha 100 % tal-kapital ta' C.

9 A talbet lill-keskusverolautakunta (Kummissjoni Ċentrali tat-Taxxa) jekk l-Artikolu 52f, li permezz tiegħu skambju ta' azzjonijiet ma huwiex, skont ċertu kundizzjonijiet, ikkunsidrat bħala trasferiment suġġett għat-taxxa, ikun applikabbli għall-iskambju ta' azzjonijiet fil-kawża prinċipali.

10 Il-Kummissjoni ddikjarat fid-deċiżjoni preċedenti tagħha Nru 55/2008 tal-1 ta' Ottubru 2008, li l-prinċipji stabbiliti fl-Artikolu 52f tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji kienu applikabbli għall-iskambju tal-azzjonijiet kif previst bejn A u B. Skont din id-deċiżjoni, il-prinċipji stabbiliti fl-Artikolu 52f tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji huma applikabbli f'dan il-każ, b'tali mod li dan l-iskambju ma għandux jitqies bħala trasferiment ta' azzjonijiet għall-finijiet tat-taxxa ta' A.

11 Permezz tal-appell tagħha quddiem il-Korkein hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva Suprema), il-Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö titlob l-annullament tad-deċiżjoni preċedenti tal-Kummissjoni Ċentrali tat-Taxxa.

12 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Korkein hallinto-oikeus iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Skambju ta' azzjonijiet, fejn kumpannija b'responsabbiltà limitata Finlandiża tittrasferixxi lil kumpannija Norveġiża (bil-forma ġuridika ta' aksjeselskap [SA]) azzjonijiet li tippossjedi filwaqt li tirċievi mill-kumpannija Norveġiża azzjonijiet maħruġa minn din tal-aħħar, għandu jiġi ttrattat, għal finijiet ta' tassazzjoni, skont l-Artikoli 31 u 40 tal-Ftehim ŻEE bl-istess mod newtrali bħallikieku l-iskambju ta' azzjonijiet kien jikkonċerna kumpanniji b'responsabbiltà limitata nazzjonali jew li jinsabu fi Stati Membri tal-Unjoni Ewropea?"

Fuq id-domanda preliminari

13 B'mod preliminari, għandu jiġi rrilevat li l-qorti tar-rinviju tindika li l-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji tittrasponi d-Direttiva 2009/133 fid-dritt nazzjonali.

14 Skont l-Artikolu 1 tal-imsemmija direttiva, dan huwa applikabbli biss għal skambji ta' azzjonijiet li jikkonċernaw kumpanniji stabbiliti fit-territorju ta' żewġ Stati Membri jew iktar. Ladarba waħda mill-kumpanniji involuti fl-iskambju tal-azzjonijiet inkwistjoni ma tkunx stabbilita fi Stat Membru, jiġifieri l-kumpannija B li hija stabbilita fin-Norveġja, l-imsemmi skambju huwa barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2009/133. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandha tingħata risposta għad-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju billi jsir eżami tad-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tal-Ftehim ŻEE.

15 Fir-rigward tal-Ftehim ŻEE, għandu jiġi mfakkar li wieħed mill-għanijiet prinċipali tal-Ftehim ŻEE huwa li jinkiseb bl-iktar mod komplet possibbli l-moviment liberu tal-merkanzija, tal-persuni, tas-servizzi u tal-kapital fiż-Żona Ekonomika Ewropea (ŻEE) kollha, b'tali mod li s-suq intern maħluq fit-territorju tal-Unjoni jiġi estiż għall-Istati tal-EFTA. F'din il-perspettiva, diversi dispożizzjonijiet tal-imsemmi ftehim huma intiżi sabiex jiggarantixxu interpretazzjoni tiegħu l-iktar uniformi possibbli fiż-ŻEE kollha (ara l-opinjoni 1/92, tal-10 ta' April 1992, Ġabra p. I-2821). F'dan il-kuntest, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiżgura li r-regoli tal-Ftehim ŻEE, essenzjalment identiċi għal dawk tat-Trattat FUE, jiġu interpretati b'mod uniformi fi ħdan l-Istati Membri (sentenzi tad-19 ta' Novembru 2009, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-540/07, Ġabra p. I-10983, punt 65, u tat-28 ta' Ottubru 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Ġabra p. I-10659, punt 20).

16 Bara minn hekk, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, għalkemm it-taxxa diretta taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar għandhom, madankollu, jeżerċitawha b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen, C-319/02, Ġabra p. I-7477, punt 19; tas-6 ta' Marzu 2007, Meilicke *et*, C-292/04, Ġabra p. I-1835, punt 19; tal-24 ta' Mejju 2007, Holböck, C-157/05, Ġabra p. I-4051, punt 21, kif ukoll tal-11 ta' Ottubru 2007, ELISA, C-451/05, Ġabra p. I-8251, punt 68). Bl-istess mod, din il-kompetenza ma tippermettilhomx japplikaw miżuri li jirrestringu l-libertajiet ta' moviment iggarantiti minn dispożizzjonijiet simili tal-Ftehim ŻEE (ara s-sentenza Établissements Rimbaud, iċċitata iktar 'il fuq, punt 23).

17 Fir-rigward tal-libertà li flimkien magħha l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi analizzata, jirriżulta minn ġurisprudenza stabbilita li sabiex jiġi ddeterminat jekk leġiżlazzjoni nazzjonali taqax taħt ir-regoli dwar il-libertà ta' stabbiliment jew dawk dwar il-moviment liberu tal-kapital, għandu jiġi kkunsidrat l-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni (digriet tal-10 ta' Mejju 2007, Lasertec, C-492/04, Ġabra p. I-3775, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

18 B'hekk, id-dispożizzjonijiet nazzjonali li jirrigwardaw il-pussess ta' sehem li jippermetti li tiġi eżerċitata ċerta influwenza fuq id-deċiżjonijiet tal-kumpannija kkonċernata u li jiġu ddeterminati l-attivitajiet tagħha jiffurmaw parti mill-kamp ta' applikazzjoni materjali tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta' stabbiliment (ara d-digriet Lasertec, iċċitata iktar 'il fuq, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

19 Mill-formulazzjoni tal-Artikolu 52f tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jirriżulta ċar li, sabiex l-iskambju tal-azzjonijiet involuti ma jiġix ikkunsidrat bħala trasferiment taxxabbli, il-kumpannija li qed takkwista għandu jkollha jew tista' takkwista azzjonijiet tal-kumpannija l-oħra li tagħtiha d-dritt għal iktar minn nofs tad-drittijiet tal-vot f'dik il-kumpannija. Tali dispożizzjonijiet nazzjonali, li huma għalhekk applikabbli għat-tranżazzjonijiet li jinvolvu l-pussess jew it-teħid ta' kontroll ta' kumpannija, jirriżultaw mil-libertà ta' stabbiliment.

20 Għandha għalhekk tingħata risposta għad-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju fir-rigward biss tal-Artikolu 31 ŻEE.

21 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li r-regoli li jipprojbixxu r-restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment stabbiliti fl-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE huma identiċi għal dawk li jimponi l-Artikolu 49 TFUE (ara s-sentenzi tat-23 ta' Frar 2006, Keller Holding, C-471/04, Ġabra p. I-2107, punt 49, u tat-23 ta' Ottubru 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Ġabra p. I-8061, punt 24).

22 Barra minn hekk, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 6 tal-Ftehim ŻEE jipprovdi li, mingħajr ħsara għal żviluppi futuri fil-ġurisprudenza, sa fejn id-dispożizzjonijiet ta' dan il-ftehim huma identiċi fis-sustanza għar-regoli korrispondenti tat-Trattati tal-Unjoni, dawn għandhom, għall-implementazzjoni u l-applikazzjoni tagħhom, jiġu interpretati skont id-deċiżjonijiet rilevanti tal-Qorti tal-Ġustizzja fid-data tal-iffirmar tal-imsemmi ftehim.

23 Għalhekk il-libertà ta' stabbiliment tinkludi, għall-kumpanniji stabbiliti skont il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru jew ta' pajjiż terz li huwa parti mill-Ftehim ŻEE li jkollhom is-sede rreġistrata, l-amministrazzjoni ċentrali jew is-sede prinċipali tagħhom fl-Unjoni jew f'pajjiż terz li huwa parti mill-Ftehim ŻEE, id-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fi Stati Membri oħrajn jew f'pajjiżi terzi oħrajn li huma parti mill-Ftehim ŻEE, permezz ta' sussidjarja, ta' fergħa jew ta' aġenzija (ara f'dan is-sens, is-sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, iċċitata iktar 'il fuq, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 Il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat ukoll li l-kunċett ta' stabbiliment skont it-Trattat FUE huwa kunċett miftuħ ħafna, li jimplika l-possibbiltà għal ċittadin tal-Unjoni li jipparteċipa, b'mod stabbli u kontinwu, fil-ħajja ekonomika ta' Stat Membru li ma huwiex l-Istat ta' oriġini tiegħu, u li jikseb profitt minn dan, billi jiffavorixxi għaldaqstant l-interpenetrazzjoni ekonomika u soċjali fi ħdan l-Unjoni fil-qasam tal-attivitajiet mhux imħallsa (ara s-sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq, punt 63). Il-libertà ta' stabbiliment b'hekk hija intiża sabiex tiggarantixxi l-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti tas-sussidjarja, billi tipprojbixxi kull diskriminazzjoni, anki minima, ibbażata fuq il-post tas-sede tal-kumpannija parent (ara s-sentenza tal-14 ta' Diċembru 2006 Denkavit Internationaal u Denkavit France, C-170/05, Ġabra p. I-11949, punt 22).

25 Skont ġurisprudenza stabbilita, għandhom jiġu kkunsidrati bħala tali restrizzjonijiet il-miżuri kollha li jipprojbixxu, jimpedixxu jew jagħmlu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà (ara s-sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, iċċitata iktar 'il fuq, punt 30).

26 Skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fil-każ tal-kumpannija li titrasferixxi li s-sede tagħha hija stabbilita fil-Finlandja, tranżazzjoni ta' skambju ta' azzjonijiet bejn kumpanniji hija intitolata biss għal trattament fiskali newtrali sa fejn, minn naħa, is-sede rreġistrata tal-kumpannija akkwirenti hija stabbilita fil-Finlandja jew fi Stat Membru tal-Unjoni u, min-naħa l-oħra, l-iskambju ta' azzjonijiet tinvolvi t-teħid ta' sehem maġġoritarju tal-kumpannija akkwirenti fil-kumpannija akkwistata. Jekk dawn il-kundizzjonijiet ma jiġux sodisfatti, b'mod partikolari, meta bħal fis-sitwazzjoni inkwistjoni, is-sede tal-kumpannija akkwirenti hija stabbilita f'pajjiż terz li huwa parti mill-Ftehim ŻEE, l-iskambju ta' azzjonijiet, fuq livell ta' taxxa, jitqies bħala trasferiment ta' azzjonijiet taxxabbli.

27 Id-differenza fit-trattament ikkonstatata ma tistax tiġi spjegata minn differenza ta' sitwazzjoni oġġettiva. Fil-fatt, it-trattament fiskali ta' skambju ta' azzjonijiet, li tapplika għal kumpannija nazzjonali f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hija ddeterminata biss mis-sede tal-kumpannija akkwirenti. Madankollu, l-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE jipprojbixxi d-diskriminazzjoni bbażata fuq il-post tas-sede tal-kumpanniji (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Ġunju 2008, Burda, C-284/06, Ġabra p. I-4571, punt 77 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 Għandu jiġi enfasizzat li, kuntrarjament għall-allegazzjonijiet tal-Gvern Finlandiż, l-applikazzjoni tal-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE għal-liġi, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma jwassalx għat-twessigħ tal-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2009/133 għall-kumpanniji stabbiliti f'pajjiż terz li huma parti għall-Ftehim ŻEE. Skont il-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni stabbilit fl-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE, Stat Membru huwa, fil-fatt, obbligat li japplika it-trattament fiskali rriżervat għall-iskambji ta' azzjonijiet li jseħħu bejn kumpanniji nazzjonali, għall-iskambji ta' azzjonijiet li jinvolvu wkoll kumpannija stabbilita f'pajjiż terz li huwa parti mill-Ftehim ŻEE.

29 Għandu jiġi konkluż li s-sistema fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tinvolvi restrizzjoni għad-dritt stabbilit fl-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE.

30 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tista' tiġi aċċettata biss jekk tkun iġġustifikata minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. F'sitwazzjoni bħal din, huwa wkoll neċessarju li din tkun adegwata sabiex tiżgura li l-għan inkwistjoni jkun milħuq u li ma teċċedix dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan il-għan (ara s-sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, iċċitata iktar 'il fuq, punt 40).

31 Il-qorti tar-rinviju qajmet il-kwistjoni ta' jekk ir-restrizzjoni inkwistjoni hijiex iġġustifikata mir-raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali marbuta mal-ħtieġa tal-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali u n-neċessità li tinżamm l-effettività tal-kontrolli fiskali.

32 Madankollu, is-sempliċi fatt, fil-kuntest ta' skambju ta' azzjonijiet, li kumpannija akkwirenti jkollha s-sede tagħha fi stat terz li huwa parti mill-Ftehim ŻEE ma jistax jistabbilixxi preżunzjoni ġenerali ta' evażjoni fiskali u ma jiġġustifikax miżura li thedded l-eżerċizzju ta' libertà fundamentali ggarantita mill-Ftehim ŻEE (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 2000, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, C-478/98, Ġabra p. I-7587, punt 45; tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y, C-436/00, Ġabra p. I-10829, punt 62; tal-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza, C-334/02, Ġabra p. I-2229, punt 27; kif ukoll tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, Ġabra p. I-12273, punt 84).

33 Fir rigward tal-ħtieġa li tiġi ppreservata l-effikaċja tal-kontrolli fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddeċidiet li ma jistax jiġi eskluż *a priori* li l-kontribwent ikun f'pożizzjoni li jipprovdi d-dokumenti rilevanti li jippermettu lill-awtoritajiet tat-taxxa tal-Istat Membru li jimponi t-taxxa sabiex jivverifikaw, b'mod ċar u preċiż, li huwa ma jkunx qed jipprova jevita jew jevadi l-ħlas tat-taxxi (sentenza tat-18 ta' Diċembru 2007, A, C-101/05, Ġabra p. I-11531, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata)

34 Madankollu, din il-ġurisprudenza, li tirrigwarda r-restrizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-libertà ta' moviment fi ħdan l-Unjoni ma tistax tiġi kompletament trasposta għal-libertajiet iggarantiti mill-Ftehim ŻEE, peress li l-eżerċizzju ta' dawn tal-aħħar jaqgħu f'kuntest legali differenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi iċċitati iktar 'il fuq, A, punt 60, u Établissements Rimbaud, punt 40).

35 Għandu jiġi rrilevat, f'dan ir-rigward, li l-qafas ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet kompetenti stabbilit mid-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63) kif ukoll mid-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE, tal-15 ta' Frar 2011, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-Direttiva 77/799/KEE (ĠU L 64, p. 1), ma jeżistix bejniethom u l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat terz meta dan tal-aħħar ma jkun ħa ebda impenn ta' għajnuna reċiproka (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Établissements Rimbaud, iċċitata iktar 'il fuq, punt 41).

36 B'mod partikolari, f'dak li jirrigwarda l-Istati partijiet għall-Ftehim ŻEE, meta l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru tissuġġetta l-benefiċċju ta' vantaġġ fiskali għal kundizzjonijiet li l-ħarsien tagħhom jista' jiġi vverifikat biss billi tinkiseb informazzjoni mill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat terz parti mill-Ftehim ŻEE, huwa, bħala prinċipju, leġittimu li dan l-Istat Membru jirrifjuta l-għoti ta' dan

il-vantaġġ jekk, b'mod partikolari, minħabba n-nuqqas ta' obbligu permezz ta' konvenzjoni ta' dan l-Istat terz li jipprovdi informazzjoni, ikun impossibbli għalih li jikseb din l-informazzjoni mingħand dan tal-aħħar (ara s-sentenza Établissements Rimbaud, iċċitata iktar 'il fuq, punt 44).

37 Għandu jiġi rrilevat li hemm, bejn ir-Repubblika Finlandiża u r-Renju tan-Norveġja, Konvenzjoni dwar l-Għajnuna Amministrattiva Reċiproka fis-Settur Fiskali, il-Konvenzjoni 37/1991, iffirmata f'Kopenħagen fis-7 ta' Diċembru 1989. Għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk din il-Konvenzjoni tinkludix mekkaniżmi għall-iskambju ta' informazzjoni suffiċjenti sabiex tippermetti lill-awtoritajiet Finlandiżi biex jivverifikaw jekk il-kundizzjonijiet meħtieġa mil-leġiżlazzjoni nazzjonali humiex sodisfatti għall-applikazzjoni tas-sistema fiskali newtrali fi skambju ta' azzjonijiet, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi kkonstatat li, matul is-seduta, il-Gvern Finlandiż spjega huwa nnifsu li d-dispożizzjonijiet tal-imsemmija konvenzjoni jipprovdu skambju ta' informazzjoni bejn l-awtoritajiet nazzjonali effettiv daqs dak ipprovdut mid-dispożizzjonijiet tad-Direttivi 77/799 u 2011/16.

38 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Istat Membru kkonċernat ma jistax ikun ibbażat fuq il-ħtieġa li jippreserva l-effettività tal-kontrolli fiskali sabiex jiġġustifika d-differenza fit-trattament ikkonstatat fil-punt 27 ta' din is-sentenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq, punti 98 sa 101).

39 Abbażi ta' dak kollu li ntqal iktar 'il fuq, għandha tingħata risposta għad-domanda preliminari li l-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tittratta trasferiment ta' azzjonijiet taxxabbli ma' skambju ta' azzjonijiet bejn kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-Istat Membru u kumpannija stabbilita fit-territorju ta' Stat terz li huwa parti minn dan il-ftehim, billi tali tranżazzjoni tkun newtrali fuq il-livell fiskali jekk din tirrigwarda biss kumpanniji nazzjonali jew kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħra, sa fejn bejn l-imsemmi Stat Membru u dan il-pajjiż terz tkun teżisti Konvenzjoni dwar l-Għajnuna Amministrattiva Reċiproka fis-Settur Fiskali li tipprovdi skambju ta' informazzjoni bejn awtoritajiet nazzjonali li huwa effettiv daqs dak ipprovdut mid-dispożizzjonijiet tad-Direttivi 77/799 u 2011/16, li huwa għall-qorti tar-rinviju li tivverifika dan.

Fuq l-ispejjeż

40 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 jiġu rrimborsati.

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

L-Artikolu 31 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992, jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tittratta trasferiment ta' azzjonijiet taxxabbli ma' skambju ta' azzjonijiet bejn kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-Istat Membru u kumpannija stabbilita fit-territorju ta' Stat terz li huwa parti minn dan il-ftehim, billi tali tranżazzjoni tkun newtrali fuq il-livell fiskali, jekk din tirrigwarda biss kumpanniji nazzjonali jew kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħra, sa fejn bejn l-imsemmi Stat Membru u dan il-pajjiż terz tkun teżisti Konvenzjoni dwar l-Għajnuna Amministrattiva Reċiproka fis-Settur Fiskali li tipprovdi skambju ta' informazzjoni bejn awtoritajiet nazzjonali li huwa effettiv daqs dak ipprovdut mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, kif ukoll tad-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE, tal-15 ta' Frar 2011, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-Direttiva 77/799/KEE, li huwa għall-qorti tar-rinviju li tivverifika dan.

Firem