KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI
POIARES MADURO
ppreżentati fil-21 ta' Ġunju 2007 [1]

W

1. L-Uffiċċju ta' Linż ta' l-Unabhängiger Finanzsenat (Tribunal Finanzjarju Indipendenti, l-Awstrija) irrinvija żewġ domandi għal deċiżjoni preliminari rigward l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE tas-17 ta' Lulju 1969 li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 85/303/KEE ta' l-10 ta' Ġunju 1985 (ĠU L 156, p. 23) [2]. Il-kawża prinċipali tikkonċerna kumpannija li ttrasferiet iċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħha minn Stat Membru li ma jiġborx dazju kapitali għal Stat Membru li jagħmel dan. Il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-Direttiva tippermettix lill-Istat Membru tad-destinazzjoni jittratta t-trasferiment bħala operazzjoni li hija suġġetta għad-dazju kapitali. Reċentement il-Qorti tal-Ġustizzja indirizzat problema kważi identika fil-kawża C-178/05 Il-Kummissjoni vs Il-Greċja [3].

I — Il-fatti u r-rinviju għal deċiżjoni preliminari

2. Fid-9 ta' Settembru 1999, kumpannija, li l-formazzjoni tagħha kienet ġiet iddikjarata fit-28 ta' Lulju 1999, ġiet irreġistrata fir-Reġistru tal-Kumpanniji tar-Repubblika ta' l-Awstrija bl-isem ta' "Bausoftware GmbH". L-unika azzjonista tagħha kienet il-kumpannija pubblika ta' responsabbiltà limitata Nemetschek AG, li kellha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fi Munich (il-Ġermanja). Iċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' Bausoftware GmbH kien fil-Ġermanja, li ma tiġborx dazju kapitali fil-ġuriżdizzjoni tagħha.

3. Fis-16 ta' Settembru 1999 Nemetschek AG għamlet kontribuzzjoni ta' ATS 102 miljuni lil Bausoftware GmbH. B'kuntratt ta' trasferiment tat-22 ta' Settembru 1999 Bausoftware GmbH akkwistat l-intrapriża mhux irreġistrata magħmula minn persuna waħda "Ing. Auer 'Die Bausoftware'" lokalizzata f'Mondsee (l-Awstrija).

4. It-trasferiment ġie deċiż fil-laqgħa ġenerali ta' Bausoftware GmbH tat-22 ta' Settem-

1 — Lingwa oriġinali: il-Portuġiż.

2 — ĠU L 249, p. 25. Din ġiet emendata l-aħħar bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/98/KE ta' l-20 ta' Novembru 2006 li adattat ċerti Direttivi fil-kamp tat-tassazzjoni, minħabba l-adeżjoni tal-Bulgarija u r-Rumanija (ĠU L 363, p. 129).

3 — Sentenza tas-7 ta' Ġunju 2007 (C-178/05, Ġabra p. I-4185). Ara wkoll il-konklużjonijiet mogħtija f'din il-kawża mill-Avukat Ġenerali Kokott, punti 34 sa 52.

bru 1999. Fl-istess laqgħa, is-Sur Auer, li kien jirrisjedi fl-Awstrija, ġie maħtur bħala direttur maniġerjali addizzjonali u ġiet approvata riżoluzzjoni li tikkonċerna d-dritt speċjali tiegħu li jamministra n-negozju. Fl-aħħarnett, Bausoftware GmbH ġiet mogħtija l-isem ġdid "Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH".

5. Skond il-paragrafu 2(5) tal-Kapitalverkehrsteuergesetz ta' l-Awstrija (Liġi dwar taxxa fuq il-moviment tal-kapital) ("KVG") [4] it-trasferiment taċ-ċentru ta' amministrazzjoni ta' kumpannija barranija lejn l-Awstrija hu suġġett għad-dazju kapitali jekk, permezz ta' dan it-trasferiment il-kumpannija ssir kumpannija kapitali Awstrijaka.

6. Wara spezzjoni tat-taxxa li twettqet mill-Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, l-awtoritajiet fiskali Awstrijaċi ordnaw lil Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH (ir-"rikorrenti") b'deċiżjoni tas-6 ta' Ġunju 2005, tħallas dazju kapitali fl-ammont ta' EUR 104 680.20, jiġifieri 1 % tal-valur ta' l-ishma fil-kumpannija.

7. Ir-rikorrenti ressqet appell kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Unabhängiger Finanzsenat, li rrinvjat id-domandi li ġejjin għal deċiżjoni preliminari:

"(1) Jekk iċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna legali jiġi ttrasferit minn Stat Membru li neħħa d-dazju kapitali qabel il-formazzjoni tagħha għal Stat Membru ieħor li jimponi d-dazju kapitali f'dak iż-żmien, il-kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna legali hija prekluża milli tiġi kklassifikata bħala kumpannija kapitali 'għall-iskopijiet ta' impożizzjoni ta' dazju kapitali' fit-tifsira ta' l-Artikolu 4(1)(g) tad-Direttiva 69/335 [...], kif emendata bid-Direttiva 85/303 [...], u l-Artikolu 4(3)(b) tad-Direttiva 69/335 [...], kif emendata bid-Direttiva 85/303 [...], bil-fatt li l-Istat Membru msemmi l-ewwel irrinunzja għall-impożizzjoni tad-dazju kapitali billi abroga l-bażi legali nazzjonali rilevanti għal dak id-dazju?

(2) L-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 69/335 [...], kif emendat bid-Direttiva 85/303 [...], jipprojbixxi lill-Istat Membru lejn liema kumpannija kapitali tittrasferixxi ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni, fl-okkażjoni tat-trasferiment taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni, milli jimponi d-dazju kapitali fuq l-operazzjonijiet deskritti fl-Artikolu 4(1)(a) u (g) tad-Direttiva 69/335 [...], kif emendata bid-Direttiva 85/303 [...], jekk l-operazzjonijiet saru fiż-żmien meta l-kumpannija kapitali kellha ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħha fi Stat Membru li, qabel il-formazzjoni tal-kumpannija kapitali, kien irrinunzja għall-impożizzjoni tad-dazju kapitali billi abroga l-bażi legali nazzjonali rilevanti għal dak id-dazju?"

4 — BGBl. Nru 629/1994.

II — Evalwazzjoni

8. Stati Membri li jiġbru taxxi indiretti fuq il-ġbir ta' kapital għandhom jagħmlu dan skond is-sistema komuni stipulata fid-Direttiva 69/335. Safejn huwa ta' interess għall-kawża preżenti, din is-sistema taħdem kif ġej.

9. L-Artikolu 2 jispeċifika l-post ta' tassazzjoni. Skond l-Artikolu 2(1) "l-operazzjonijiet suġġetti għal dazju kapitali għandhom biss ikunu taxxabli fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu iċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kull kumpanija kapitali ikun jinsab fiż-żmien meta dawn l-operazzjonijiet iseħħu".

10. It-tifsira ta' "kumpannija kapitali" hija spjegata fl-Artikolu 3. L-Artikolu 3(1)(a) jistabbilixxi, għal kull Stat Membru, liema tip ta' kumpanniji għandhom jiġu kkunsidrati bħala kumpannija kapitali. Dan jipprovdi, per eżempju, li kumpanniji taħt il-liġi Awstrijaka magħrufa bħala "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" huma kumpanniji kapitali għall-għanijiet tad-Direttiva. B'żieda ma' dan, l-Artikolu 3(1) jispeċifika żewġ kategoriji oħra ta' kumpanniji kapitali. Per eżempju, skond l-Artikolu 3(1)(b), kull kumpannija li l-ishma tal-kapital jew l-assi tagħha jistgħu jiġu ttrattati f'borża hija kumpannija kapitali. Fl-aħħar nett, l-Artikolu 3(2) jipprovdi li fil-prinċipju, kull kumpannija oħra li topera għal profitt għandha titqies kumpannija kapitali, imma li "Stat Membru għandu jkollu d-dritt li ma jikkunsidrahiex b'dan il-mod għall-iskop ta' l-impożizzjoni ta' dazju kapitali".

11. Huwa possibbli għal kumpannija stabbilita taħt il-liġi ta' Stat Membru wieħed li jkollha ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħha fi Stat Membru ieħor. Jekk dik il-kumpannija taqa' taħt l-Artikolu 3(1), iżżewġ Stati Membri għandhom jikkunsidrawha bħala "kumpannija kapitali" għall-għanijiet tad-Direttiva. Madankollu, jekk il-kumpannija taqa' taħt l-Artikolu 3(2), huwa possibbli li jista' jkun hemm diskrepanza, jekk wieħed mill-Istati Membri jqisha li hi "kumpannija kapitali" filwaqt li l-Istat Membru l-ieħor ma jagħmilx hekk. Għalhekk, jista' jiġri li kumpannija hija maħluqa taħt il-liġi ta' Stat Membru li jikkunsidraha bħala "kumpannija kapitali", madankollu, dik il-kumpannija ma tiġix ittrattata b'dan il-mod jekk ikollha ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħha fi Stat Membru ieħor li ma jikkunsidrahiex bħala "kumpannija kapitali".

12. L-Artikolu 4(1) jenumera diversi tipi ta' operazzjonijiet li huma suġġetti għal dazju

kapitali. Din l-enumerazzjoni tinkludi l-formazzjoni ta' kumpannija kapitali. Tinkludi wkoll fl-Artikolu 4(1)(g), "it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija [...] li hi kkunsidrata fl-Istat Membru ta' l-aħħar, għall-iskopijiet ta' impożizzjoni ta' dazju kapitali, bħala kumpannija kapitali, imma li mhux ikkonsidrata hekk fl-Istat Membru l-ieħor". Fi kliem ieħor, l-Artikolu 4(1)(g) japplika meta kumpannija għandha ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħha fi Stat Membru li ma jqishiex bħala "kumpannija kapitali" u tiddeċiedi li tittrasferixxi ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħha għal Stat Membru ieħor li jikkunsidra l-kumpannija bħala "kumpannija kapitali". L-Istat Membru ta' destinazzjoni għandu jittratta tali trasferiment bl-istess mod li jittratta l-formazzjoni ta' kumpannija kapitali fi ħdan il-ġurisdizzjoni tiegħu. Effettivament, fil-kuntest ta' trasferiment taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor, l-Artikolu 4(1)(g) jittratta d-diskrepanza li tista' tqum bħala konsegwenza ta' l-Artikolu 3(2).

13. Id-Direttiva għalhekk tipprovdi għal sistema komuni għall-ġbir tad-dazju kapitali. Madankollu, din attwalment ma tobbligax lill-Istati Membri jiġbru dazju kapitali. Il-parti l-kbira ta' l-Istati Membri, inkluża l-Ġermanja, neħħew id-dazju fuq il-ġbir ta' kapital. L-Artikolu 7(2) tad-Direttiva jippermetti lill-Istati Membri jagħmlu dan. Tabilħaqq, il-preambolu għad-Direttiva 85/303, li emendat id-Direttiva 69/335, jafferma li "l-effetti [ekonomiċi] tad-dazju kapitali huma ta' ħsara għar-raggruppament u l-iżvilupp ta' intrapriżi" u li l-aħjar soluzzjoni biex jiġi stimulat l-investiment "tkun li jitneħħa dazju kapitali", imma li "t-telf ta' dħul li sussegwentement jirriżulta minn din il-miżura m'huwiex aċċettabbli għal ċerti Stati Membri". Konsegwentement, ċerti Stati Membri għadhom jiġbru dazju kapitali skond is-sistema komuni stipulata fid-Direttiva 69/335, filwaqt li Stati Membri oħra għażlu li ma jiġbru ebda dazju kapitali [5].

14. Jirriżulta b'mod ċar mid-deċiżjoni tar-rinviju li l-kumpannija in kwistjoni fil-kawża prinċipali taqa' taħt l-Artikolu 3(1)(a) tad-Direttiva. Għaldaqstant, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi d-domanda li ġejja: "L-Artikolu 4(1)(g) tad-Direttiva 69/335 kif emendata bid-Direttiva 85/303 jkopri t-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija li tikkostitwixxi kumpannija kapitali għall-għanijiet ta' impożizzjoni ta' dazju kapitali skond it-tifsira ta' l-Artikolu 3(1)(a) ta' l-istess Direttiva, f'ċirkostanzi fejn l-ewwel Stat Membru eżenta l-operazzjonijiet kollha mid-dazju kapitali, skond l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva?"

5 — Il-Greċja, Spanja, Ċipru, il-Lussemburgu, l-Awstrija, il-Polonja u l-Portugall biss baqgħu jiġbru dazju kapitali. Ara l-Komunikat Stampa tal-Kummissjoni IP/06/1673 ta' l-4 ta' Diċembru 2006.

15. Għal din id-domanda, id-Direttiva tippermetti biss risposta negattiva. Il-kunċett ta' "kumpannija kapitali" kif jidher fl-Artikolu 4 (1)(g) huwa ddefinit fl-Artikolu 3 tad-Direttiva. L-Artikolu 3(1) jipprovdi definizzjoni komprensiva ta' x'jikkostitwixxi "kumpannija kapitali". L-Artikolu 7(2) jippermetti lil Stati Membri jeżentaw mid-dazju kapitali kumpanniji li jissodisfaw din id-definizzjoni, imma, kif il-Qorti tal-Ġustizzja għamlitha ċara f'Il-Kummissjoni vs. Il-Greċja [6], il-fatt li Stat Membru ddeċieda li jagħmel użu millgħażla li ma jiġborx dazju kapitali m'hu ta' ebda importanza għad-domanda jekk kumpannija li għandha ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħha f'dak l-Istat Membru hijiex "kumpannija kapitali" fit-tifsira ta' l-Artikolu 3(1) tad-Direttiva [7]. Kumpannija kapitali tista' għalhekk issib lilha nnifisha filpożizzjoni fortunata li tiġi eżentata middazju kapitali, imma dan ma jfissirx li ma tibqax tkun kumpannija kapitali.

16. Madankollu, l-analiżi tal-problema li tikkonfronta l-qorti nazzjonali m'għandhiex tieqaf hemm, mingħajr ma jiġi indirizzat t-tħassib imqajjem mill-Gvern Awstrijak firrigward tal-prevenzjoni ta' l-evażjoni tattaxxa.

17. Id-Direttiva ma fihiex dispożizzjonijiet speċifiċi li espressament jittrattaw il-prevenzjoni ta' l-evażjoni tat-taxxa. Madankollu, l-Artikolu 2(1) jipprovdi li operazzjonijiet suġġetti għad-dazju kapitali għandhom ikunu taxxabbli biss fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija kapitali jkun jinsab. Din id-dispożizzjoni għandha tinqara fid-dawl tal-projbizzjoni ta' abbuż tad-dritt Komunitarju, li topera bħala prinċipju ġenerali ta' interpretazzjoni fil-ġurisprudenza kollha tal-Qorti tal-Ġustizzja [8], Kif iddikjarat il-Qorti tal-Ġustizzja f'Halifax, "l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni Komunitarja ma tistax tinftiehem bħala li tkopri l-prattiċi abbużivi ta' operaturi ekonomiċi, jiġifieri t-tranżazzjonijiet li mhumiex imwettqa fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet kummerċjali normali, iżda biss bl-iskop li jibbenefikaw b'mod abbużiv mill-vantaġġi previsti mid-dritt Komunitarju" [9].

18. Għalhekk, f'Cadbury Schweppes Overseas [10], li kienet tikkonċerna dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-libertà ta' l-istabbiliment, il-Qorti tal-Ġustizzja ddistingwiet l-eżerċizzju ġenwin tad-dritt tal-libertà ta' l-istabbiliment mill-istabbiliment biss għall-iskop li jittieħed vantaġġ minn reġim fiskali iktar favorevoli fi Stat Membru ieħor. Hija osservat li l-għan tad-dritt tal-libertà ta' l-istabbiliment huwa li ċittadin tal-Komunità jitħalla

6 — Iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3.

7 — Ara, f'dan is-sens, punti 29 sa 31 tas-sentenza. Ara wkoll, b'analoġija, is-sentenza tat-12 ta' Jannar 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, Ġabra p. I-525, punt 43).

8 — Ara l-punti 64 u 71 tal-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Halifax *et* (sentenza tal-21 ta' Frar 2006, C-255/02, Ġabra p. I-1609).

9 — Punt 69 tas-sentenza. Ara wkoll punt 57 tal-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Kofoed (C-321/05, attwalment pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja).

10 — Sentenza tat-12 ta' Settembru 2006 (C-196/04, Ġabra p. I-7995).

jipparteċipa, b'mod stabbli u kontinwu, fil-ħajja ekonomika ta' Stat Membru għajr mill-Istat ta' oriġini tiegħu [11]. Il-kunċett ta' stabbiliment fl-Artikolu 43 KE għalhekk jippresupponi stabbiliment attwali fl-Istat Membru ospitanti u l-insegwiment hemmhekk ta' attività ekonomika ġenwina, imma ma jinkludix "skemi purament artifiċjali, nieqsa mir-realtà ekonomika, bl-għan li tiġi evaża t-taxxa" [12]. Konsegwentement, "iċ-ċittadini ta' Stat Membru ma jistgħux, bissaħħa tal-faċilitajiet maħluqa mit-Trattat, jippruvaw jaħarbu abużivament mill-influwenza tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom" [13].

19. Dan l-istess prinċipju jista' jiġi applikat fir-rigward tad-Direttiva. L-għan ta' l-Artikolu 2 tad-Direttiva huwa li jiġi żgurat li operazzjoni li tista' tkun suġġetta għal dazju kapitali tikkostitwixxi avveniment taxxabbli fi Stat Membru wieħed biss. Madankollu, kumpanniji mhumiex permessi, taħt il-pretest ta' dik id-dispożizzjoni, li jevitaw b'mod mhux korrett il-liġi nazzjonali tagħhom. Il-kunċett ta' "ċentru effettiv ta' amministrazzjoni" fl-Artikolu 2(1) għandu għalhekk jiġi interpretat b'mod li jeskludi sitwazzjonijiet li ġew maħluqa artifiċjalment unikament bil-għan li jinkiseb vantaġġ ta' taxxa [14].

20. Imiss lill-qorti nazzjonali, madankollu, tivverifika, abbażi ta' evidenza oġġettiva jekk seħħitx azzjoni li tikkostitwixxi prattika abbużiva fil-każ li għandha quddiemha [15].

11 — *Idem*, punt 53. Ara wkoll is-sentenza tat-30 ta' Novembru 1995, Gebhard (C-55/94, Ġabra p. I-4156, punt 25).

12 — Sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punt 55.

13 — *Idem*, punt 35. Ara wkoll il-kunċett ta' "newtralità doppja" li invokajt fil-punt 67 tal-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Marks & Spencer (sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005, C-446/03, Ġabra p. I-10837).

14 — Ara, b'analoġija, is-sentenzi ta' l-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Ġabra I-11569); u tas-6 ta' April 2006, Agip Petroli (C-456/04, Ġabra I-3395, punt 22); u Halifax *et*, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 8, punti 82 u 86.

15 — Sentenzi Agip Petroli, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 14, punti 21 u 24, u Halifax *et*, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 8, punt 86.

III — Konklużjoni

21. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti t-tweġiba li ġejja lill-Unabhängiger Finanzsenat:

L-Artikolu 4(1)(g) tad-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE tas-17 ta' Lulju 1969 li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital kif emendata bid-Direttiva 85/303/KEE ta' l-10 ta' Ġunju 1985 ma jkoprix it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija li hija kumpannija kapitali fit-tifsira ta' l-Artikolu 3(1)(a) tad-Direttiva. Huwa immaterjali, f'dan ir-rigward, jekk l-ewwel Stat Membru eżentax l-operazzjonijiet kollha mid-dazju kapitali, skond l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva.

Il-kunċett ta' "ċentru effettiv ta' amministrazzjoni" fl-Artikolu 2(1), moqri fid-dawl tal-projbizzjoni ta' abbuż tad-dritt Komunitarju, ma japplikax għal sitwazzjonijiet li ġew maħluqa artifiċjalment għall-iskop uniku li jinkiseb vantaġġ ta' taxxa. Imiss lill-qorti nazzjonali tivverifika, abbażi ta' evidenza oġġettiva, jekk seħħitx azzjoni li tikkostitwixxi prattika abbużiva fil-każ li għandha quddiemha.