KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI
MAZÁK
ippreżentati fis-26 ta' April 2007 [1]

1. L-għan ewlieni ta' dawn il-proċedimenti għal deċiżjoni preliminari huwa li jiġi stabbilit jekk liġi nazzjonali bħal-liġi Franċiża li tipprovdi għal taxxa ta' 3 % fuq il-valur kummerċjali ta' proprjetà (iktar 'il quddiem it-"taxxa kkontestata") hijiex kompatibbli mad-dritt Komunitarju, b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet tat-Trattat tal-KE dwar il-libertà ta' stabbiliment u l-moviment liberu tal-kapital, u sabiex jiġu deċiżi ċerti kwistjonijiet oħra ta' interpretazzjoni li jqumu f'dak il-kuntest.

2. Għal persuni ġuridiċi barranin, il-liġi nazzjonali tissuġġetta l-għoti ta' eżenzjoni mit-taxxa ta' 3 % għall-kundizzjoni li jkun hemm dispożizzjoni f'konvenzjoni dwar il-kooperazzjoni amministrattiva jew dwar in-non-diskriminazzjoni f'dak li jirrigwarda materji ta' taxxa ma' l-Istat Membru fejn il-persuna ġuridika jkollha s-sede ta' tmexxija effettiva [2]. L-għan iddikjarat tal-liġi nazzjonali huwa li tkun assigurata superviżjoni fiskali effettiva u li jiġu miġġielda l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa f'dak li jirrigwardja t-taxxa fuq il-kapital miġbura fi Franza ("*impôt de solidarité sur la fortune*").

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — Id-dispożizzjonijiet rilevanti jużaw it-terminu "sede" u "t-tmexxija ċentrali". Jidher li, b'mod partikolari minn kjarifiki magħmula verbalment mill-Gvern Franċiż, dawn it-termini jistgħu jintużaw bħala sinonimi għall-fini tal-proċedimenti preżenti.

I — Il-liġi rilevanti

A — *Id-dritt Komunitarju*

3. L-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta [3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 77/799" jew id-"Direttiva") jipprovdi kif ġej:

"Disposizzjonijiet ġenerali

1. B'mod koformi mad-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva l-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri għandhom jibdlu kull infor-

3 — ĠU L 336, p. 15.

mazzjoni li tista' tippermettilhom li jagħmlu stima korretta ta' taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital.

2. Għandhom ikunu kkunsidrati bħala taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital, irrispettivament mil-mod li bih dawn ikunu mitluba, it-taxxi kollha imposti fuq id-dħul kollu, fuq il-kapital kollu, jew fuq l-elementi ta' dħul jew ta' kapital, inklużi taxxi fuq qliegħ mill-bejgħ ta' proprjetà mobbli jew immobbli, taxxi fuq l-ammonti ta' pagi jew salarji mħallsa minn impriżi, kif ukoll taxxi fuq apprezzament tal-kapital.

3. It-taxxi msemmija fil-paragrafu 2 huma fil-preżent, b'mod partikolari: [...] fi Franza: Impôt sur le revenu, Impôt sur les sociétés, Taxe professionnelle, Taxe foncière sur les propriétés bâties, Taxe foncière sur les propriétés non bâties. [...]

4. Il-paragrafu 1 għandu japplika wkoll għal kull taxxi identiċi jew simili imposti sussegwentement, kemm jekk biż-żieda ma' jew minflok it-taxxi elenkati fil-paragrafu 3. L-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri għandhom jinformaw lil xulxin u lill-Kummissjoni bid-data tad-dħul fis-seħħ ta' dawk it-taxxi.

[...]"

4. L-Artikolu 8 tad-Direttiva 77/799 jiddisponi:

"Restrizzjonijiet fuq il-bdil ta' informazzjoni

1. Din id-Direttiva m'għandha timponi l-ebda obbligazzjoni sabiex isiru inkjesti jew li tingħata informazzjoni jekk l-Istat Membru, li għandu jagħti l-informazzjoni, ikun miżmum mil-liġijiet tiegħu jew mill-prassi amministrattivi milli jagħmel dawn l-inkjesti jew milli jiġbor jew juża din l-informazzjoni għall-għanijiet tiegħu.

2. L-għoti ta' informazzjoni jista' jkun irrifjutat meta dan jista' jwassal għall-iżvelar ta' xi sigriet kummerċjali, industrijali jew professjonali jew ta' xi proċess kummerċjali, jew ta' informazzjoni li l-iżvelar tagħha jkun kontra l-politika pubblika.

3. L-awtorità kompetenti ta' xi Stat Membru tista' tirrifjuta li tagħti informazzjoni meta l-Istat interessat ma jkunx kapaċi, għal raġunijiet prattiċi jew legali, li jipprovdi informazzjoni simili."

5. L-Artikolu 11 tad-Direttiva 77/799 jiddisponi:

"Applikabbilità ta' disposizzjonijiet ta' għajnuna aktar wiesgħa

Id-disposizzjonijiet t'hawn aktar qabel m'għandhomx jimpedixxu l-osservanza ta' xi obbligazzjonijiet aktar wesgħin biex ikun hemm bdil ta' informazzjoni li tista' toħroġ minn atti legali oħrajn."

B — *Id-dritt nazzjonali*

1. It-taxxa ta' 3% fuq proprjetà immobbli miżmuma minn persuni ġuridiċi

6. Skond l-Artikolu 990D(1) tal-*Code general des impôts* (Kodiċi Ġenerali tat-Taxxa Franċiż) (iktar 'il quddien il-"CGI"), persuni ġuridiċi li, direttament jew permezz ta' intermedjarju, jippossjedu proprjetà waħda jew aktar li jkunu jinsabu fi Franza jew li jkollhom drittijiet *in rem* fuq tali proprjetà għandhom iħallsu taxxa annwali ta' 3% fuq il-valur kummerċjali ta' dawn il-proprjetàjiet jew drittijiet.

7. Din it-taxxa hija applikabbli għal kwalunkwe forma ta' persuni ġuridiċi, inklużi kumpanniji, fondazzjonijiet, u assoċjazzjonijiet, iżda huma eżentati l-kumpanniji li l-ishma tagħhom huma negozjati f'suq regolat[4].

8. It-taxxa hija miġbura fuq proprjetà immobbli li tkun tappartjeni lil persuni fl-1 ta' Jannar ta' sena fiskali partikolari.

9. Eżenzjonijiet minn dik it-taxxa huma mniżżla fl-Artikolu 990E tal-CGI, li jiddisponi:

"It-taxxa msemmija fl-Artikolu 990D mhijiex applikabbli:

[...]

(2) għal persuni ġuridiċi li, billi għandhom issede tagħhom f'pajjiż jew territorju li jkunu kkonkludew ma' Franza konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva bl-għan li jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa, jiddikjaraw kull sena, sal-15 ta' Mejju l-aktar tard, fil-post stabbilit mill-Ordni li għalih jirreferi l-Artikolu 990F, il-post, id-deskrizzjoni u l-valur tal-proprjetàjiet fil-pussess

4 — Għall-eżenzjoni msemmija l-aħħar, ara l-Artikolu 990E(4) tal-CGI.

tagħhom fl-1 ta' Jannar, l-identità u l-indirizz tas-soċji tagħhom fl-istess data u n- numru ta' ishma miżmuma minn kull wieħed minnhom;

(3) għal persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza jew għal persuni ġuridiċi oħra li, bis-saħħa ta' Trattat, m'għandhomx ikunu suġġetti għal piż ta' taxxa akbar, meta kull sena huma jikkomunikaw, jew jassumu u jirrispettaw l-obbligu li wieħed jikkomunika lill-awtorità fiskali, fuq talba tagħha, il-post u d-deskrizzjoni tal-proprjetàjiet li huma jippossjedu fl-1 ta' Jannar, l-identità u l-indirizz ta' l-azzjonisti, soċji u membri oħra, in-numru ta' l-ishma jew drittijiet oħra miżmuma minn kull wieħed minnhom u evidenza tar-residenza tagħhom għal skopijiet fiskali [...]."

10. Skond l-Artikolu 990E(1), eżenzjoni tingħata wkoll lil persuni ġuridiċi li l-assi immobbli tagħhom li jkunu jinsabu fi Franza jirrappreżentaw anqas minn 50 % ta' l-assi totali tagħhom li jkunu jinsabu fi Franza (jiġifieri kumpanniji li mhumiex hekk imsejħa "*sociétés à prépondérance immobilière*").[5]

2. Taxxa fuq il-kapital ("impôt de solidarité sur la fortune")[6]

11. Skond l-atti tal-proċess u l-osservazzjonijiet tal-Gvern Franċiż, it-taxxa imposta mil-liġi nazzjonali in kwistjoni għandha l-għan li tiżgura superviżjoni fiskali effettiva u li tipprevjeni l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa fir-rigward tat-taxxa fuq il-kapital ("*impôt de solidarité sur la fortune*").

12. Il-kunċett ta' taxxa fuq il-kapital huwa magħruf mill-Qorti tal-Ġustizzja, li ddeskrivietu bħala taxxa diretta bbażata fuq il-kapaċità tal-persuna taxxabbli li jħallas, bħat-taxxa fuq id-dħul, u ddikjarat li t-taxxa fuq il-kaptial hija ta' spiss meqjusa bħala kumplementari għat-taxxa fuq id-dħul, b'mod partikolari fir-rigward tal-kapital[7].

13. Id-dispożizzjonijiet rilevanti ta' l-"*impôt de solidarité sur la fortune*" (iktar 'il quddiem imsejjħa wkoll "taxxa fuq il-kapital") huma l-Artikolu 885A *et seq* tal-CGI. Hija taxxa annwali, miġbura mingħand persuni naturali li d-domiċilju fiskali tagħhom huwa fi Franza (fl-1 ta' Jannar ta' sena partikolari), sakemm il-proprjetà tagħhom tkun tiswa iżjed minn

5 — Kwalunkwe proprjetà immobbli li tiġi allokata mill-persuna legali għall-iskopijiet tan-negozju tagħha stess, minn għal skop relatat man-negozju tal-proprjetà immobbli, mhijiex inkluża għall-finijiet tal-kalkolu ta' l-ammont minimu ta' 50 %.

6 — Għal aktar dettalji ara *Mémento pratique Francis Lefebvre*, 2006, p. 989 *et seq*, u *Lamy fiscal*, 2006, Vol. 2, p. 1255 *et seq*.

7 — Ara s-sentenzi tat-13 ta' April 2000, Baars (C-251/98, Ġabra p. I-2787, punti 4 *et seq*), u tal-5 ta' Lulju 2005, D. (C-376/03 Ġabra p. I-5821, punt 32).

ċertu ammont minimu (EUR 750 000 fl-2006). Hija tiġi miġbura skond skeda li tiżdied li tapplika għal dik il-parti tal-proprjetà li taqbeż l-ammont minimu.

14. Għal dak li jirrigwardja l-iskop territorjali tat-taxxa, hija imposta fuq il-proprjetà kollha ta' l-individwi kkonċernati, inkluża proprjetà li tinsab barra mill-pajjiż (finnuqqas ta' trattat fiskali li jipprovdi mod ieħor). Persuni li d-domiċilju fiskali tagħhom ikun barra minn Franza (jiġifieri persuni mhux residenti) huma suġġetti għal taxxa fuq il-kapital fuq il-proprjetà li tinsab fi Franza biss, sakemm il-valur ta' dik il-proprjetà li tkun tinsab fi Franza jkun akbar mill-ammont minimu [8]. Hawn ukoll, jista' jiġi pprovdut mod ieħor bi trattat fiskali, b'mod partikolari billi jaqsam id-dritt li tkun imposta taxxa bejn iż-żewġ Stati kkonċernati. Barra minn hekk, investimenti huma eżentati għal persuni mhux residenti, iżda mhux meta jirrigwardaw proprjetà immobbli (per eżempju ishma f'kumpanniji li jiffukaw fuq proprjetà immobbli (*"sociétés à prépondérance immobilière"*)).

15. Sakemm ma tkunx espressament eżentata mil-liġi, kull proprjetà li tkun tappartjeni lill-individwi hija taxxabbli, inkluża l-proprjetà immobbli (art, djar, appartamenti), negozji mhux inkorporati, *bonds* u ishma, krediti, karozzi, deheb u l-munita. Proprjetà immobbli għandha tiġi vvalutata skond il-valur tas-suq, jiġifieri l-prezz li bih il-proprjetà normalment tkun tista' tinbiegħ fil-bidu tas-sena.

C — *Id-dritt internazzjonali*

16. L-Artikolu 21(1) tal-Konvenzjoni konkluża fl-1 ta' April 1958 bejn Franza u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu għall-evitar ta' tassazzjoni doppja u li tistabbilixxi regoli għal għajnuna amministrattiva reċiproka f'materja ta' taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital ("il-Konvenzjoni") jistabbilixxi li ċ-ċittadini, kumpanniji jew gruppi ta' wieħed mill-Istati kontraenti m'għanhomx ikunu suġġetti, fl-Istat l-ieħor, għal kwalunkwe taxxi oħra jew taxxa ogħla minn dawk imposti fuq iċ-ċittadini, kumpanniji jew gruppi ta' l-Istat imsemmi l-aħħar.

17. Skond l-Artikolu 22(1) tal-Konvenzjoni, l-ogħla awtoritajiet amministrattivi taż-żewġ Stati jistgħu, għall-iskopijiet ta' l-applikazzjoni proprja tal-Konvenzjoni, jibdlu, wara talba f'dan is-sens, dik l-informazzjoni li l-liġijiet taż-żewġ Stati jippermettu li tinkiseb permezz ta' prattiċi amministrattivi normali.

8 — Għal sistema simili ara l-eżempju tat-taxxa fuq il-ġid, Olandiża: "Ir-responsabbiltà għat-taxxa fuq il-ġid tal-persuni mhux residenti hija limitata, jiġifieri huma responsabbli jħallsu taxxa biss fuq il-proprjetà tagħhom li tinsab fl-Olanda", (sentenza D. iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7, punt 21).

18. Iż-żewġ Stati, bi bdil ta' ittri tat-8 ta' Settembru 1970, eskludew mill-iskop tal-Konvenzjoni l-kumpanniji holding, kif definiti għall-iskopijiet tal-liġi tal-Lussemburgu li tirrigwarda tali kumpanniji (għall-għanijiet ta' dawn il-proċedimenti, il-Liġi tal-31 ta' Lulju 1929 u d-digriet leġiżlattiv tas-27 ta' Diċembru 1937) kif ukoll kwalunkwe dħul li persuna li għall-finijiet fiskali tkun residenti fi Franza tikseb minn tali kumpanniji jew kwalunkwe interessi ta' tali persuna f'dawn il-kumpanniji holding.

II — Il-kuntest fattwali, proċedura u d-domandi rinvjati

19. Is-*Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA* (iktar 'il quddiem "Elisa") hija kumpannija holding inkorporata taħt il-liġi tal-Lussemburgu taħt il-Liġi tal-31 ta' Lulju 1929 dwar it-taxxa applikabbli għall-kumpanniji holding.

20. Skond l-ordni tar-rinviju, Elisa tipposs-jedi indirettament proprjetà immobbli fit-territorju Franċiż u għalhekk hija suġġetta għad-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 990D tal-CGI li jimponu taxxa fuq il-valur kummerċjali tal-proprjetà kummerċjali li persuni ġuridiċi jippossjedu fi Franza.

21. L-ordni tar-rinviju tkompli billi tiddik-jara li Elisa imliet il-prospetti tat-taxxa rikjesti mil-liġi iżda ma ħallsitx it-taxxa korrispondenti. Wara li fit-18 ta' Diċembru 1997 ġew notifikati lilha multi fiskali, l-awtoritajiet fiskali pproċedew sabiex jiġbru dawk il-multi fl-10 ta' Ġunju 1998. Billi l-ilment tagħha kien ġie rifjutat, Elisa ħarrket lid-Direttur Ġenerali tat-Taxxi sabiex jidher quddiem it-*Tribunal de grande instance* (Qorti Reġjonali) ta' Pariġi, bil-ħsieb li tinħeles mit-taxxa kkontestata.

22. Wara żewġ deċiżjonijiet negattivi, waħda mit-*Tribunal de grande instance* u l-oħra mill-*Cour d'Appel* (Qorti ta' l-Appell) ta' Pariġi, li t-tnejn li huma kkonstataw li Elisa ma ssodisfatx il-kundizzjonijiet imniżżla fl-Artikolu 990E(2) u (3) tal-CGI li jipprovdi għall-eżenzjoni mit-taxxa kkontestata, *Elisa* appellat quddiem il-*Cour de Cassation* (Qorti ta' Kassazzjoni).

23. B'ordni tat-13 ta' Diċembru 2005, li kien riċevut fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Diċembru 2005, il-*Cour de Cassation* iddeċidiet li tissospendi l-proċedimenti u titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tagħti deċiżjoni preliminari fuq id-domandi segwenti:

"1. L-Artikoli 52 *et seq* u 73b *et seq* tat-Trattat KE jipprekludu liġi bħal dik stabbilita mill-Artikolu 990D *et seq* tal-Kodiċi Fiskali Ġenerali li tagħti lil persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza d-

dritt għal eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur kummerċjali ta' proprjetàjiet li huma jippossjedu fi Franza u li, fir-rigward ta' persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fit-territorju ta' pajjiż ieħor, anke jekk ikun Stat Membru ta' l-Unjoni Ewropeja, tissuġġetta dak id-dritt għal kundizzjoni li jkun hemm konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa konkluża bejn Franza u dak l-Istat jew għall-kundizzjoni li jkun meħtieġ, fi trattat li jkun fih klawżola li tipprekludi diskriminazzjoni abbażi tan-nazzjonalità, li dawk il-persuni ġuridiċi ma jkunux ser jiġu ntaxxati b'mod aktar qawwi minn persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza?

2. Taxxa bħal dik in eżami tikkostitwixxi taxxa fuq il-kapital skond it-tifsira mogħtija fl-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill tad-19 ta' Diċembru 1977 rigward għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti fi Stati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta u indiretta?

3. Fil-każ affermattiv, l-obbligi imposti fuq Stati Membri rigward għajnuna reċiproka fil-qasam tat-tassazzjoni bid-Direttiva tad-19 ta' Diċembru 1977, iċċitata hawn fuq, jipprekludu lill-Istati Membri milli, taħt konvenzjoni bilaterali dwar għajnuna amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni, jimplimentaw obbligi ta' l-istess tip li jeskludu kategorija ta' persuni taxxabbli bħall-kumpanniji holding tal-Lussemburgu?

4. L-Artikoli 52 *et seq* u 73b *et seq* tat-Trattat KE jobbligaw Stat Membru, li jkun ikkonkluda ma' pajjiż ieħor, sew jekk membru ta' l-Unjoni Ewropea kif ukoll jekk mhuwiex, konvenzjoni li tinkludi klawżola li tipprekludi d-diskriminazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni, jagħti lil persuna ġuridika li jkollha is-sede ta' tmexxija effettiva tagħha fit-territorju ta' Stat Membru ieħor l-istess benefiċċji bħal dawk li jirriżultaw minn dik il-klawżola, meta l-persuna ġuridika tkun tippossjedi proprjetà waħda jew iżjed fit-territorju ta' l-ewwel Stat Membru u t-tieni Stat Membru ma jkunx marbut ma' l-ewwel wieħed bi klawżola simili?"

III — Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

24. Skond l-Artikolu 20 ta' l-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja ġew sottomessi osservazzjonijiet bil-miktub minn Elisa, il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, u l-Gvernijiet ta' l-Olanda, Franza, il-Greċja u l-Italja.

25. Inżammet seduta fl-24 ta' Jannar 2007, li fiha r-rappreżentanti ta' Elisa, kif ukoll l-aġenti tal-Gvernijiet ta' Franza, il-Greċja, l-Olanda u r-Renju Unit, ippreżentaw l-osservazzjonijiet orali tagħhom.

IV — Rimarki preliminari

A — *L-ordni tat-tweġibiet għad-domandi rinvjati*

26. Sabiex wieħed jifhem il-kontenut u l-ordni tad-domandi magħmula mill-*Cour de Cassation*, jista' jkun ta' għajnuna li wieħed jinnota li l-amministrazzjoni fiskali Franċiża u l-qrati inferjuri stqarrew li l-kundizzjonijiet imniżżla fl-Artikolu 990D u E ma kinux issodisfati. F'dak ir-rigward, ingħad li d-Direttiva 77/799 ma kinitx rilevanti, b'mod partikolari minħabba l-eżistenza ta' ftehim dwar kooperazzjoni amministrattiva bejn Franza u l-Lussemburgu, li espressament eskluda l-hekk imsejħa "holdings ta' l-1929" mill-iskop tagħha.

27. F'dan ix-xenarju, il-*Cour de Cassation* tistaqsi jekk id-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar id-dritt ta' stabbiliment (l-Artikolu 43 KE *et seq*) u l-moviment liberu tal-kapital (l-Artikolu 56 *et seq* KE) jipprekludux li Stat Membru żomm taxxa fuq il-valur kummerċjali ta' proprjetà immobbli li minnha jkunu eżentati persuni ġuridiċi li għall-iskopijiet fiskali huma residenti fi Franza, filwaqt li l-eżenzjoni ta' persuni ġuridiċi residenti fi Stat Membru ieħor hija suġġetta għall-eżistenza ta' konvenzjoni bilaterali li tkun tinkludi jew klawżola li tipprovdi għall-għajnuna amministrattiva kontra l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa jew inkella klawżola li ma tippermettix diskriminazzjoni fuq il-bażi tan-nazzjonalità, li biha persuni ġuridiċi mhux residenti ma jkunux jistgħu jkunu ntaxxati b'mod aktar qawwi minn persuni ġuridiċi li jkollhom issede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza.

28. It-tieni u t-tielet domandi huma maħsubin sabiex jiġi stabbilit jekk klawżola li tipprovdi għal għajnuna amministrattiva kontra l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa tistax tkun applikabbli fil-każ preżenti. Kemm id-Direttiva 77/799 u l-Konvenzjoni bejn Franza u l-Lussemburgu jipprovdu għal għajnuna amministrattiva.

29. Billi, sabiex jiġġustifika t-taxxa kkontestata, il-Gvern Franċiż jagħmel referenza għan-nuqqas ta' għajnuna amministrattiva xierqa bejn Franza u l-Lussemburgu safejn għandhom x'jaqsmu l-holdings ta' l-1929, huwa siewi li tiġi ċċarata d-domanda jekk strument ta' kooperazzjoni amministrattiva jkunx applikabbli — jew fil-forma tad-Direttiva 77/799 jew il-Konvenzjoni bejn il-Lussemburgu u Franza — qabel ma tingħata risposta għad-domanda iktar ġenerali dwar

il-kompatibbiltà tal-mekkaniżmu tat-taxxa kkontestata mal-libertajiet fundamentali. Għalhekk, it-tieni u t-tielet domandi ser ikunu indirizzati qabel l-ewwel domanda.

V — It-tieni domanda

30. Bit-tieni domanda tagħha, il-*Cour de Cassation* trid tkun taf, essenzjalment, jekk it-taxxa kkontestata taqax fl-ambitu tad-Direttiva 77/799, kif definit fl-Artikolu 1 tad-Direttiva.

A — *Is-sottomissjonijiet ewlenin tal-partijiet*

31. Skond *Elisa*, il-*Gvern Grieg* u l-*Kummissjoni*, it-taxxa kkontestata taqa' fl-ambitu tat-taxxi koperti mid-Direttiva 77/799.

32. Il-*Gvern Franċiż* mhuwiex ta' l-istess opinjoni. Huwa jsostni b'mod partikolari li t-taxxa mhijiex imsemmija fl-Artikolu 1(3) tad-Direttiva bħala li hija inkluża fit-taxxi nazzjonali li jaqgħu fl-ambitu materjali tad-Direttiva. Barra minn hekk, l-istess taxxa hija miġbura mingħand persuni ġuridiċi u mhux persuni naturali fuq il-proprjetà immobbli li huma jippossjedu. Fl-aħħar, l-għan tagħha huwa li tipprevjeni l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa u mhux li tintaxxa l-kapital sabiex iżżid id-dħul fiskali ta' l-Istat.

B — *Analiżi ġuridika*

33. Bħala kuntest, jista' jkun siewi li jingħad li d-Direttiva 77/799 dwar għajnuna reċiproka fil-qasam tat-tassazzjoni diretta ġiet adottata sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa [9]. Hija tistabbilixxi mekkaniżmu ta' kollaborazzjoni msaħħa bejn l-amministrazzjonijiet fiskali ta' l-Istati Membri u tiffaċilita l-bdil ta' informazzjoni li jista' jkun rilevanti għall-eżaminazzjoni korretta tat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital [10].

34. Skond l-Artikolu 1(1) tad-Direttiva, il-bdil ta' informazzjoni li huwa rilevanti għall-finijiet tad-Direttiva huwa dak li jirrigwarda "it-taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital". L-Artikolu 1(2) tad-Direttiva jgħid li t-taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital huma, "irrispettivament mil-mod li bih dawn ikunu mitluba, it-taxxi kollha imposti fuq id-dħul kollu, fuq il-kapital kollu, jew fuq l-elementi ta' dħul jew ta' kapital, inklużi taxxi fuq qliegħ mill-bejgħ

9 — Konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Alber fil-kawża W.N. (sentenza tat-13 ta' April 2000, C-420-98, Ġabra p. I-2847, punt 7).

10 — Skond id-Direttiva tal-Kunsill 2004/106/KE, tas-16 ta' Novembru 2004 (ĠU L 359, p. 30), id-Direttiva tapplika wkoll fir-rigward ta' kull informazzjoni relatata ma' l-impożizzjoni ta' taxxi fuq il-poloz ta' l-assigurazzjoni.

ta' proprjetà mobbli jew immobbli, taxxi fuq l-ammonti ta' pagi jew salarji mħallsa minn impriżi, kif ukoll taxxi fuq apprezzament tal-kapital. Meta wieħed iqis l-użu tet-terminu "inklużi", huwa ċar li l-lista hemm imniżżla mhijiex maħsuba li tkun eżawrjenti.

35. Mill-Artikolu 1(4), li jgħid li "Paragrafu 1 japplika wkoll għal kull taxxi identiċi jew simili imposti sussegwentement, kemm jekk biż-żieda ma' jew minflok it-taxxi elenkati fil-paragrafu 3", jirriżulta li l-lista mniżżla fl-Artikolu 1(3) tat-taxxi nazzjonali li jaqgħu fl-ambitu tad-Direttiva hija wkoll maħsuba li ma tkunx eżawrjenti. F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li t-taxxa kkontestata mhijiex imsemmija fost it-taxxi Franċiżi li huma elenkati, iżda, skond il-Gvern Franċiż, l-"*impôt de solidarité sur la fortune*", li ma kinitx teżisti fiż-żmien meta ġiet adottata d-Direttiva, ġiet miżjuda wara.

36. F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnutat li t-taxxa kkontestata hija marbuta mill-qrib mat-taxxa fuq il-kapital Franċiża ("*impôt de solidarité sur la fortune*"). Tassew, it-taxxa kkontestata kienet introdotta bl-għan li tiġġieled l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa fuq il-kapital Franċiża, li, bħala tali, taqa' fl-ambitu tad-Direttiva 77/799. L-għan tat-taxxa kkontestata, skond il-Gvern Franċiż, huwa li ġġiegħel lil dawk il-persuni ġuridiċi li jippossjedu jew għandhom drittijiet oħra *in rem* fuq proprjetà immobbli fi Franza iżda li għall-finijiet tat-taxxa mhumiex residenti fi Franza sabiex jipprovdu informazzjoni dwar l-identità ta' l-azzjonisti tagħhom u b'hekk ineħħu l-inċentiv għal persuni naturali li jinħbew wara dawn il-persuni ġuridiċi sabiex jevitaw it-taxxa. Dan ifisser li l-eżistenza ta' taxxa fuq il-kapital ("*impôt de solidarité sur la fortune*") u l-għan li jiġi assigurat li tingħabar korrettament u b'mod sħiħ huma r-*raison d'être* tat-taxxa kkontestata.

37. Barra minn hekk, it-taxxa tista' titqies, fil-fatt, bħala tip ta' kumpens f'forma ta' ħlas ta' somma globali għad-dħul mit-taxxa fuq il-kapital għall-Gvern Franċiż li jintilef b'riżultat ta' l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa. Għalhekk, għalkemm, skond l-osservazzjonijiet tal-Gvern Franċiż, it-taxxa mhijiex maħsuba primarjament biex tkabbar id-dħul mit-taxxa għall-Istat iżda biex tipprevjeni l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa, xorta waħda, l-Istat Franċiż billi jiġbor it-taxxa kkontestata, jikkumpensa, sa ċertu punt, għat-telf mid-dħul mit-taxxa fuq il-kapital u għalhekk jittama li jneħħi kwalunkwe inċentiv għall-persuni naturali li jadottaw strateġiji għall-evitar u l-evażjoni fiskali.

38. Isegwi li t-taxxa kkontestata tista' titqies bħala anċillari għat-taxxa fuq il-kapital Franċiża u, bħala tali, ma jkunx loġiku li din tiġi eskluża mill-għan tad-Direttiva meta din ta' l-aħħar tibqa' suġġetta għaliha.

39. Jista' jingħad ukoll li t-taxxa kkontestata hija ċarament miġbura fuq element ta' kapital, jiġifieri fuq proprjetà immobbli. Mis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Halliburton jidher li, għall-inqas sa fejn għandhom x'jaqsmu t-taxxi fuq il-proprjetà immobbli, hi taddotta approċċ relattivament wiesa' għall-kunċett ta' taxxa fuq il-kapital meta tiddefinixxi l-iskop materjali tad-Direttiva 77/799 [11].

40. Barra minn hekk, il-prinċipju ta' interpretazzjoni uniformi tad-dritt Komunitarju [12] jimplika li l-isem mogħti lil taxxa partikolari mil-liġi nazzjonali ma jistax jitqies bħala li jgħodd għall-iskop tad-determinazzjoni ta' jekk taxxa partikolari għandhiex tkun ikkunsidrata bħala taxxa fuq il-kapital skond it-tifsira ta' l-Artikolu 1(1) tad-Direttiva.

41. Fl-aħħar, mill-Artikolu 1(2) isegwi li l-mod li bih it-taxxi huma miġbura wkoll mhux rilevanti għal dak l-iskop. Għalhekk, il-fatt li t-taxxa kkontestata hija miġbura mingħand persuni ġuridiċi fil-fehma tiegħi mhuwiex punt ta' xi importanza kbira.

42. F'dawk iċ-ċirkustanzi, it-tweġiba għat-tieni domanda għandha tkun li taxxa bħal dik in eżami tikkostitwixxi taxxa fuq il-kapital skond it-tifsira ta' l-Artikolu 1 tad-Direttiva 77/799.

VI — It-tielet domanda

43. Bit-tielet domanda tagħha, il-*Cour de Cassation* tistaqsi, essenzjalment, jekk l-obbligi imposti fuq l-Istati Membri fir-rigward ta' għajnuna reċiproka fil-qasam tat-tassazzjoni skond id-Direttiva 77/799 jipprekludux l-implimentazzjoni mill-Istati Membri, taħt konvenzjoni bilaterali dwar għajnuna amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni, ta' obbligi ta' l-istess tip li jeskludu kategorija ta' persuni taxxabbli, bħal holding companies tal-Lussemburgu.

44. Fil-każ in eżami, kif jirriżulta mit-tweġiba għat-tieni domanda, it-taxxa kkontestata taqa' fl-ambitu ta' l-iskop tad-Direttiva 77/799, li tistabbilixxi proċeduri armonizzati għal kooperazzjoni amministrattiva fir-rigward ta' l-eżaminazzjoni korretta ta' taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital bejn l-Istati

11 — Sentenza tat-12 ta' April 1994 (C-1/93, Ġabra p. I-1137, punt 22). F'dik is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li d-Direttiva 77/799 kienet applikabbli għal taxxi fuq trasferimenti ta' proprjetà immobbli. Dik it-taxxa hija miġbura mingħand ix-xerrej fil-mument ta' l-akkwist tal-proprjetà immobbli. It-taxxa mhijiex miġbura fuq id-detenzjoni ta' dik il-proprjetà jew fuq il-qligħ li tista' tagħti lis-sid.

12 — Ara, f'dan is-sens, fost oħrajn, is-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 1987, Foto-Frost (314/85, Ġabra p. 4199); tas-17 ta' Diċembru 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, Ġabra p. 1125); u iktar riċentement tal-15 ta' Settembru 2005, Intermodal Transports (C-495/03, Ġabra p. I-8151).

Membri kollha. Għalhekk, id-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw il-kooperazzjoni amministrattiva stabbilita minn dik id-Direttiva huma applikabbli.

45. Fl-istess waqt, Konvenzjoni bilaterali bejn il-Lussemburgu u Franza tipprovdi għal għajnuna amministrattiva iżda teskludi ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli, jiġifieri holdings ta' l-1929, mill-iskop tagħha u għalhekk mill-benefiċċju tal-klawżola dwar il-kooperazzjoni amministrattiva.

46. Fid-dawl ta' dak li ntqal aktar 'il fuq, ser inwieġeb it-tielet domanda billi nistabbilixxi r-relazzjoni bejn id-Direttiva 77/799, li hija applikabbli fil-każ in eżami, u d-dispożizzjonijiet ta' Konvenzjoni bilaterali bejn il-Lussemburgu u Franza, li fil-prinċipju tipprovdi għal għajnuna amministrattiva iżda teskludi ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli, jiġifieri holdings ta' l-1929.

A — *Is-sottomissjonijiet ewlenin magħmula mill-partijiet*

47. Il-Kummissjoni hija tal-fehma li skond il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-Direttiva 77/799 tista' tiġi invokata minn Stat Membru sabiex jikseb mingħand l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor l-informazzjoni kollha li huwa jqis li hija meħtieġa sabiex jiġi stabbilit l-ammont eżatt ta' taxxa fuq id-dħul li jkun suġġett għalih il-persuna taxxabbli. Billi din id-Direttiva ġiet implimentata fl-Istati Membri kollha, teżisti sistema għall-bdil ta' informazzjoni bejn Franza u l-Lussemburgu.

48. Il-prinċipju tas-supremazija tad-dritt Komunitarju jirrikjedi wkoll li d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/799 jiġu applikati minflok id-dispożizzjonijiet ta' konvenzjoni bilaterali konkluża ma' Stat Membru ieħor. Tassew, skond il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, Stat Membru ma jistax ma jagħtix każ ir-rekwiżiti ta' direttiva, jew ta' kwalunkwe miżura vinkolanti Komunitarja oħra, fuq il-bażi li d-dispożizzjonijiet ta' ftehim jew konvenzjoni konklużi ma' Stat ieħor jipprovdu mod ieħor.

49. *Elisa* tikkunsidra li l-obbligi imposti fuq Stati Membri mid-Direttiva 77/799 jipprekludu l-implementazzjoni mill-Istati Membri, taħt Konvenzjoni bilaterali dwar għajnuna amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni, ta' obbligi ta' l-istess tip li jeskludu kategorija ta' persuni taxxabbli bħal kumpanniji *holding* tal-Lussemburgu. Id-Direttiva tippermetti l-implementazzjoni tal-Konvenzjoni biss sakemm l-applikazzjoni tal-Konvenzjoni ma tnaqqasx l-effett tad-Direttiva.

50. Il-Gvern Franċiż jikkunsidra li l-obbligi mniżżla fid-Direttiva 77/799 ma jipprekludux lil Stat Membru milli jikkonkludi konvenzjoni fuq l-istess suġġett li teskludi mill-iskop tagħha ċerta kategorija ta' persuni taxxabbli, bħall-*holdings* ta' l-1929. B'sostenn għal din il-fehma, il-Gvern Franċiż jirreferi b'mod partikolari għall-fatt li, skond l-Artikolu 8 tad-Direttiva 77/799 flimkien mal-liġijiet applikabbli tal-Lussemburgu, il-Lussemburgu huwa intitolat li jirrifjuta talbiet għal informazzjoni minn awtoritajiet fiskali oħra fir-rigward ta' informazzjoni li tkun meħtieġa għat-tassazzjoni ta' *holdings* ta' l-1929. Għalhekk, la d-Direttiva 77/799 u lanqas il-Konvenzjoni bejn Franza u l-Lussemburgu ma jistgħu jobbligaw lill-awtoritajiet tal-Lussemburgu sabiex jipprovdu informazzjoni dwar *holdings* ta' l-1929 lil Stati Membri oħra. Għalhekk il-Gvern Franċiż huwa ġustifikat li ma jagħtix lil dawn il-kumpanniji l-benefiċċju ta' eżenzjoni li huwa suġġett għall-kundizzjoni li jkun hemm konvenzjoni dwar kooperazzjoni amministrattiva, billi l-liġijiet tal-Lussemburgu jxejnu l-effett tad-Direttiva 77/799 f'dan ir-rigward sa fejn għandhom x'jaqsmu *holdings* ta' l-1929.

B — *Analiżi ġuridika*

51. Id-Direttiva 77/799 hija forma ta' strument applikabbli fil-Komunità kollha, li tiżgura livell minimu ta' armonizzazzjoni fl-għajnuna u kooperazzjoni amministrattiva bejn l-Istati Membri kollha. Bħala tali, hija għandha jkollha effett sħiħ u għandha tiġi interpretata u applikata b'mod uniformi fil-Komunità kollha [13].

52. L-Artikolu 11 tad-Direttiva 77/799 jistabbilixxi dispożizzjonijiet espressi li jirregolaw ir-relazzjoni tad-Direttiva ma' strumenti legali oħra li jinkludu "obbligazzjonijiet aktar wesgħin biex ikun hemm bdil ta' informazzjoni". B'din id-dispożizzjoni, l-iskop tal-leġiżlatur Komunitarju kien li jikkjarifika l-effetti legali ta' kwalunkwe konvenzjonijiet bilaterali li Stati Membri kienu kkonkludew jew li jistgħu jikkonkludu dwar l-istess suġġett bħal dak tad-Direttiva. Dan kien partikolarment importanti, billi d-Direttiva żdiedet ma' sensiela ta' konvenzjonijiet bilaterali (u multilaterali) li kienu diġà jeżistu li jipprovdu għal kooperazzjoni amministrattiva f'materji fiskali [14], u l-iskop tad-Direttiva

13 — Ara, f'dan is-sens, fost oħrajn, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 12, Foto-Frost; Internationale Handelsgesellschaft; u, iktar riċentement, Intermodal Transport.

14 — Ara b'mod partikolari t-tielet premessa tad-Direttiva 77/799, li tikkonstata li "l-kollaborazzjoni bejn amministrazzjonijiet abbażi ta' ftehim bilaterali [hija] inkapaċi li [t]iġġieled forom ġodda ta' evażjoni u evitar ta' taxxa, li qegħdin jikbru fil-karattru multinazzjonali tagħhom". Il-bżonn għal din id-Direttiva rriżulta mill-fatt li mhux ir-relazzjonijiet bilaterali kollha bejn l-Istati Membri kienu u huma koperti minn trattati bilaterali dwar kooperazzjoni amministrattiva. Barra minn hekk, l-iskop u s-saħħa ta' l-obbligi fil-qasam tal-kooperazzjoni amministrattiva x'aktarx li jkunu differenti minn ftehim bilaterali wieħed għall-ieħor.

ma kienx li jillimita xi obbligi jew possibbilitajiet eżistenti ta' għajnuna reċiproka, iżda li toħloq dawn it-tip ta' obbligi u possibbilitajiet [15].

53. F'dan il-kuntest, dispożizzjoni bħall-Artikolu 11 tad-Direttiva 77/799 tiżgura li l-Istati Membri jkunu jistgħu jżommu u jikkonkludu, b'mod partikolari ftehim bilaterali li jkollhom l-istess suġġett bħal dak li huwa kopert mid-Direttiva u għalhekk iżommu jew jistabbilixxu forma ta' kooperazzjoni li tmur lil hinn minn dik li hija stabbilita mid-Direttiva. Fid-dawl tal-prinċipji ta' l-effettività u applikazzjoni uniformi tad-dritt Komunitarju, mill-Artikolu 11 tad-Direttiva jirriżulta li trattat fiskali bilaterali jista' japplika biss sakemm jinkludi obbligi ta' bdil ta' informazzjoni iktar wiesgħa minn dawk stabbiliti mid-Direttiva.

54. F'dan ir-rigward, ma jistax jiġi argumentat raġjonevolment li dispożizzjoni li minnha hija teskluża ċerta kategorija ta' persuni taxxabbli, fil-każ in eżami l-holdings ta' l-1929, tista' tiġi kkunsidrata, ta' l-inqas sa fejn jirrigwardja l-persuni taxxabbli esklużi, bħala obbligu b'effetti aktar wiesgħa mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva, li ma għandhiex esklużjonijiet simili fl-ambitu tagħha. Għalhekk, id-dispożizzjonijiet ta' konvenzjoni bilaterali bejn il-Lussemburgu u Franza, li fil-prinċipju tipprovdi għal għajnuna amministrattiva iżda li teskludi ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli, jiġifieri holdings ta' l-1929, ma jistgħux ikun applikabbli fil-każ in eżami.

55. Il-konstatazzjoni li l-Konvenzjoni tista' tiġi implimentata biss in kwantu hija ma tkunx tillimita bl-ebda mod l-applikabilità tad-Direttiva 77/799, inkluża l-applikazzjoni tagħha fir-rigward tal-holdings ta' l-1929, hija kkonfermata mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tistabbilixxi li l-Istati Membri ma jistgħux jistrieħu fuq konvenzjoni fiskali bilaterali sabiex jevitaw l-obbligi li huma għandhom skond it-Trattat [16]. B'hekk per eżempju, mhuwiex possibbli li ċerti persuni taxxabbli jiġu eskluži mill-iskop tad-Direttiva billi jiġi applikat xi trattat fiskali bilaterali.

56. Minn dak li ntqal hawn fuq isegwi li t-tweġiba għat-tielet domanda għandha tkun li l-obbligi imposti fuq l-Istati Membri dwar għajnuna reċiproka fil-qasam tat-tassazzjoni mid-Direttiva 77/799 jipprekludu l-implimentazzjoni mill- Istati Membri, taħt konvenzjoni bilaterali dwar għajnuna amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni, ta' obbligi ta' l-istess tip li jeskludu kategorija ta' persuni taxxabbli bħall-kumpanniji holding ta' l-1929 tal-Lussemburgu, biss safejn l-implimentazzjoni ta' dik il-konvenzjoni bilaterali tipprekludi l-applikabbiltà tad-Direttiva għal dawn il-persuni taxxabbli.

15 — Ara B. Terra, u P. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, 2005, p. 681.

16 — Sentenza ta' l-14 ta' Diċembru 2006, Denkavit International u Denkavit France (C-170/05, Ġabra p. I-11949, punt 53).

VII — L-ewwel domanda

57. Bl-ewwel domanda tagħha, il-*Cour de Cassation* tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dispożizzjonijiet tat-Trattat li jirrigwardaw id-dritt ta' stabbiliment (Artikolu 43 KE *et seq*) u l-moviment liberu tal-kapital (Artikolu 56 KE *et seq*) jipprekludux Stat Membru milli jżomm taxxa fuq il-valur kummerċjali ta' proprjetà immobbli li minnha jkunu eżentati l-persuni ġuridiċi residenti fi Franza, filwaqt li l-eżenzjoni ta' persuni ġuridiċi residenti fi Stat Membru ieħor hija suġġetta għall-eżistenza ta' konvenzjoni bilaterali li tkun tinkludi jew klawżola li tipprovdi għall-għajnuna amministrattiva sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa jew inkella klawżola li tipprekludi diskriminazzjoni fuq il-bażi ta' nazzjonalità għall-finijiet tat-taxxa, jiġifieri li kumpanniji residenti fi Stat Membru bl-eċċezzjoni minn Franza ma jistgħux jiġu ntaxxati b'mod iktar qawwi minn persuni ġuridiċi residenti fi Franza.

A — *Is-sottomissjonijiet ewlenin tal-partijiet*

58. Skond il-Gvernijiet ta' *Franza*, il-*Greċja*, l-*Italja* u r-*Renju Unit*, l-Artikoli 43 KE u 56 KE għandhom jiġu interpretati b'mod illi ma jipprekludux l-eżistenza ta' leġiżlazzjoni bħal-leġiżlazzjoni Franċiża in eżami.

59. Il-*Kummissjoni* u *Elisa* mhumiex ta' l-istess fehma. B'mod partikolari, il-*Kummissjoni* tikkunsidra li huma biss id-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw il-moviment liberu tal-kapital (Artikolu 56 KE *et seq*) li huma rilevanti għall-każ in eżami. Hija tissottometti li l-Artikolu 56 KE jipprekludi l-eżistenza ta' liġi nazzjonali bħall-Artikolu 990D u 990E tal-CGI. *Elisa* tikkunsidra li kemm l-Artikolu 43 KE u kif ukoll l-Artikolu 56 KE jipprekludu l-eżistenza ta' liġi nazzjonali bħall-Artikolu 990D u 990E tal-CGI.

B — *Liema libertà/libertajiet fundamentali hija/huma kkonċernata/i ?*

60. Bħala punt preliminari, għandu jiġi kkunsidrat li, minkejja li t-tassazzjoni diretta taqa' fil-kompetenza ta' l-Istati Membri, madanakollu dawn għandhom jeżerċitaw din il-kompetenza b'mod konsistenti mad-dritt Komunitarju [17], inklużi d-dispożizzjonijiet li jistabbilixxu l-prinċipji tad-dritt ta' stabbiliment u tal-moviment liberu tal-kapital.

61. Fil-każ in eżami, id-domandi li saru mill-qorti nazzjonali jirreferu kemm għal-libertà

17 — Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tal-11 ta' Awwissu 1995, Wielockx (C-80/94, Ġabra p. I-2493, punt 16); ta' l-10 ta' Marzu 2005, Laboratories Fournier (C-39/04, Ġabra p. I-2057, punt 14); tat-23 ta' Frar 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Ġabra p. I-1957, punt 36); u ta' l-14 ta' Settembru 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Ġabra p. I-8203, punt 15).

ta' stabbiliment (l-Artikolu 43 KE) kif ukoll għall-moviment liberu tal-kapital (l-Artikolu 56 KE *et seq*). Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, il-*Kummissjoni* esprimiet dubji dwar dan l-approċċ u qajmet id-domanda jekk id-dritt ta' stabbiliment għandux verament influwenza fuq il-każ in eżami. Jidher li din il-pożizzjoni għandha l-appoġġ tal-Gvern Taljan. Għalhekk, jeħtieġ li jiġi eżaminat jekk, fid-dawl tal-fatti tal-każ, Elisa tistax tistrieħ fuq ir-regoli li jirrigwardaw id-dritt ta' l-istabbiliment u/jew ir-regoli li jirregolaw il-moviment liberu tal-kapital.

62. Id-dritt ta' l-istabbiliment, li l-Artikolu 43 tat-Trattat tal-KE jagħti liċ-ċittadini Komunitarji u li jinkludi d-dritt li jibdew u jeżerċitaw attivitajiet bħala persuni li jaħdmu għal rashom, kif ukoll li jikkostitwixxu u jmexxu impriżi, taħt l-istess kundizzjonijiet bħal dawk stipulati fil-leġiżlazzjoni ta' l-Istat Membru ta' stabbiliment għaċ-ċittadini tiegħu stess, tinkludi, skond l-Artikolu 48 tat-Trattat tal-KE, għall-kumpanniji jew ditti mwaqqfa skond il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru u li għandhom l-uffiċċju reġistrat tagħhom, it-tmexxija ċentrali tagħhom jew l-uffiċċju prinċipali tagħhom ġewwa l-Komunità, id-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fl-Istat Membru kkonċernat permezz ta' sussidjarja, ta' fergħa jew ta' aġenzija [18].

63. Skond il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kunċett ta' stabbiliment skond it-Trattat huwa kunċett miftuħ ħafna, li jagħti l-possibbiltà lil ċittadin Komunitarju biex jipparteċipa, b'mod stabbli u kontinwu, fil-ħajja ekonomika ta' Stat Membru li mhux l-Istat ta' oriġini tiegħu, u li jikseb profitt minn dan, billi jiffavorixxi għaldaqstant l-interpenetrazzjoni ekonomika u soċjali fi ħdan il-Komunità fil-qasam ta' persuni li jaħdmu għal rashom [19]. Madankollu, sabiex id-dispożizzjonijiet dwar id-dritt ta' stabbiliment ikunu jistgħu japplikaw, bħala regola ġenerali, huwa meħtieġ li tiġi assigurata preżenza permanenti fl-Istat Membru ospitanti u, fil-każ ta' xiri u ta' pussess ta' beni immobbli, li l-ġestjoni ta' dawn il-beni tkun attiva [20].

64. Jidher li Elisa, bħala kumpannija holding, m'għandha l-ebda attività ekonomika barra mill-pussess tad-drittijiet ta' proprjetà fuq proprjetà immobbli fi Franza, iżda d-deskrizzjoni tal-qorti tar-rinviju u l-informazzjoni mogħtija mill-partijiet fil-proċedimenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja mhumiex totalment konklużivi f'dan ir-rigward.

65. Fi kwalunkwe każ, wieħed għandu jinnota li l-Qorti tal-Ġustizzja konsistentement ikkunsidrat dispożizzjonijiet li jirrigwardaw

18 — Ara s-sentenza tal-21 ta' Settembru 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Ġabra p. I-6161, punt 34); tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 30); u Centro di Musicologia Walter Stauffer, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17.

19 — Ara s-sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 18 u l-ġurisprudenza ċċitata.

20 — *Ibid*, punt 19.

l-akkwist u l-isfruttament ta' proprjetà immobbli fil-kuntest tal-moviment liberu tal-kapital, anke jekk il-qorti tar-rinviju, bħal, per eżempju, f'Konle [21], Centro di Musicologia Stauffer [22], u Festersen [23] irreferiet ukoll għal-libertà ta' l-istabbiliment [24].

66. F'dak il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-eżerċizzju tad-dritt ta' l-akkwist ta' proprjetà immobbli fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, ta' l-użu u tal-bejgħ jirrappreżenta korollarju neċessarju għall-libertà ta' l-istabbiliment [25].

67. Kif jidher ċar min-nomenklatura tal-movimenti tal-kapital imniżżla fl-Anness I tad-Direttiva tal-Kunsill 88/361/KEE, ta' l-24 ta' Ġunju 1988, għall-implimentazzjoni ta' l-Artikolu 67 tat-Trattat (Artikolu abrogat mit-Trattat ta' Amsterdam) [26], il-movimenti tal-kapital jinkludu investimenti fis-suq tal-proprjetà fit-territorju ta' Stat Membru minn persuni mhux residenti. Dik in-nomenklatura xorta għandha l-istess valur indikattiv għall-fini tad-definizzjoni tal-kunċett ta' movimenti ta' kapitali [27].

68. Isegwi li l-moviment liberu tal-kapital ikopri kemm il-proprjetà u kif ukoll l-amministrazzjoni ta' proprjetà immobbli. Mhuwiex ikkontestat li Elisa, li s-sede tagħha tinsab fil-Lussemburgu, tippossjedi dik il-proprjetà fi Franza. Għalhekk, is-sitwazzjoni in eżami taqa' fl-ambitu tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat li jirregola l-moviment ħieles tal-kapital u Elisa tista' fi kwalunkwe każ toqgħod fuq dawk id-dispożizzjonijiet għall-iskopijiet tal-proċedimenti preżenti.

69. Barra minn hekk, l-iskop proprju tad-dispożizzjoni in eżami, kif spjegat iktar 'il quddiem, huwa li jiġu miġġielda l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa minn persuni naturali li huma residenti fi Franza, fejn huma kien ikollhom normalment iħallsu taxxa fuq il-kapital fir-rigward ta' proprjetà immobbli fi Franza kieku huma kienu jippossjedu dik il-proprjetà f'isimhom, bħala persuni naturali. B'hekk, it-taxxa kkontestata għandha l-għan li tolqot b'mod partikolari investiment transkonfinali fi proprjetà immobbli, li ma jinvolvix bilfors stabbiliment fit-territorju Franċiż. Għalhekk hija din in-natura transkonfinali ta' l-investiment li tista' tiġi affettwata mil-liġi nazzjonali in kwistjoni. Kwalunkwe effetti

21 — Sentenza ta' l-1 ta' Ġunju 1999 (C-302/97, Ġabra p. I-3099, punt 39 *et seq.*)

22 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 16 *et seq.*

23 — Sentenza tal-25 ta' Jannar 2007 (C-370/05, Ġabra p. I-1129, punt 20 *et seq.*).

24 — Eċċezzjoni għal dan l-approċċ sar fis-sentenza preċedenti, jiġifieri s-sentenza tas-6 ta' Novembru 1984, Fearon (182/83, Ġabra p. 3677), li, madanakollu, kellha konnessjoni ċara mal-libertà ta' l-istabbiliment abbażi tal-fatti tal-każ.

25 — Ara s-sentenzi Konie, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 21, punt 22, u tal-5 ta' Marzu 2002, Reisch *et* (C-515/99, C-519/99 sa C-524/99 u C-526/99 sa C-540/99, Ġabra p. I-2157, punti 29 u 30).

26 — ĠU L 178, p. 5.

27 — Ara, iktar riċenti, is-sentenzi Centro di Musicoligia Walter Stauffer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata, u Festersen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 23, punt 23.

restrittivi fuq il-libertà ta' l-istabbiliment huma sempliċement konsegwenza inevitabbli tar-restrizzjoni imposta fuq il-moviment liberu tal-kapital [28].

70. Għalhekk, jiena tal-fehma li l-moviment liberu tal-kapital għandu jkun il-kriterju primarju għall-analiżi tal-każ in eżami.

71. Fi kwalunkwe każ, jekk il-qorti tarrinviju, wara li tikkunsidra ċ-ċirkustanzi fattwali tal-każ in eżami, tasal għall-konklużjoni li d-dispożizzjonijiet tal-libertà ta' l-istabbiliment huma applikabbli wkoll, wieħed għandu jżomm f'rasu li l-kunsiderazzjonijiet imniżżla hawn isfel, u b'mod partikolari l-analiżi tal-prinċipju tal-proporzjonalità, japplikaw ukoll fir-rigward tal-libertà ta' l-istabbiliment [29].

C — Il-prinċipju tal-moviment liberu tal-kapital

72. Qabel ma jiġi stabbilit jekk il-liġi nazzjonali bħal-liġi in eżami hijiex konformi mal-prinċipju tal-moviment liberu tal-kapital, jista' jkun siewi li wieħed ifakkar il-karatteristiċi ta' din il-libertà fundamentali, li jista' jkun li hija l-anqas waħda magħrufa minn fost il-libertajiet fundamentali stabbiliti fit-Trattat tal-KE.

73. Fl-ewwel lok, wieħed għandu jinnota li l-moviment liberu tal-kapital huwa differenti mil-libertajiet fundamentali l-oħra fir-rigward tal-formulazzjoni tiegħu, li tista' tqajjem il-kwistjoni dwar jekk il-formulazzjoni tiegħu tistax twassal għal xi konsegwenzi prattiċi.

74. Filwaqt li l-Artikolu 56 KE jinkludi projbizzjoni ġenerali fuq ir-restrizzjonijiet għall-moviment liberu tal-kapital, l-Artikolu 58(1)(a) KE jagħmilha ċara li dik il-projbizzjoni ma tippreġudikax id-dritt ta' l-Istati Membri li japplikaw dispożizzjonijiet rilevanti tal-liġi fiskali tagħhom li jkunu jagħmlu distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli fir-rigward tal-post tar-residenza tagħhom jew fir-rigward tal-post li fih il-kapital huwa investit. Iżda dan id-dritt huwa, madankollu, limitat fih innifsu bl-Artikolu 58(3) KE, li jispeċifika li d-distinzjonijiet li Stati Membri jagħmlu bejn persuni taxxabbli fir-rigward tal-post tar-residenza tagħhom jew tal-post fejn il-kapital huwa investit jistgħu ma jikkostitwixxux mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restizzjoni moħbija tal-moviment liberu tal-kapital [30].

28 — Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Ġabra p. I-9521 punt 49), u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Ġabra p. I-7995, punt 33).

29 — Ara l-Konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Stix-Hackl fil-kawża Festersen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 23, punt 30.

30 — Fir-rigward tat-tassazzjoni diretta, dawn il-prinċipji ġew ripetuti, fost oħrajn, fis-sentenzi tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen (C-319/02, Ġabra p. I-7477, punt 28) u Centro di Musicologia Walter Stauffer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 31.

75. Kien fis-sentenza Manninen li l-Qorti tal-Ġustizzja kellha għall-ewwel darba [31] l-opportunità li tikkunsidra l-poter ta' l-Istati Membri li jilleġiżlaw fil-qasam tat-tassazzjoni diretta fid-dawl tal-prinċipju tal-moviment liberu tal-kapital skond l-Artikolu 56 KE u l-Artiklolu 58 KE. Wieħed mill-prinċipji fundamentali li l-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet f'dik is-sentenza kien dak li sabiex liġi fiskali nazzjonali li tiddistingwi bejn persuni taxxabbli abbażi tal-post fejn il-kapital tagħhom huwa investit tkun tista' titqies bħala kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, id-differenza fit-trattament trid tkun tikkonċerna sitwazzjonijiet li mhumiex oġġettivament komparabbli jew tkun ġustifikata minn raġjunijiet li jieħdu preċedenza fl-interess ġenerali, bħal per eżempju l-bżonn li titħares il-koerenza tas-sistema fiskali jew is-superviżjoni fiskali effettiva [32].

76. Barra minn hekk, sabiex tkun ġustifikata, id-differenza fit-trattament bejn persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede tagħhom fi Franza u persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede tagħhom fi Stati Membri oħra m'għandhiex tmur lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jinkiseb l-għan tal-liġi in kwistjoni [33].

77. Minn dak li ntqal hawn jidher li l-kunċett ta' "restrizzjoni" fil-kuntest tal-moviment liberu tal-kapital jikkorrispondi għall-kunċett ta' 'restrizzjoni' li l-Qorti tal-Ġustizzja żviluppat in konnessjoni mad-drittijiet fundamentali l-oħra. Għalhekk, kwalunkwe miżura li trendi t-trasferiment tal-kapital minn Stat għall-ieħor aktar diffiċli jew inqas attrajenti u li hija kapaċi li tiskoraġġixxi l-investituri milli jagħmlu dak it-tip ta' trasferiment tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital [34].

78. Barra minn hekk, minkejja li huwa minnu li l-projbizzjoni fuq id-diskriminazzjoni ma tirriżultax mit-test ta' l-Artikolu 56 (1) KE u li, l-aktar l-aktar, tista' tkun dedotta indirettament mill-Artikolu 58(3) KE [35] il-moviment liberu tal-kapital jinkludi wkoll projbizzjoni fuq id-diskriminazzjoni, bħal ma jagħmlu d-drittijiet fundamentali kollha. Dan jimplika projbizzzjoni fuq id-differenzi fit-trattament bejn operaturi fis-swieq finanzjarji abbażi tan-nazzjonalità tagħhom, il-post tar-residenza jew il-post fejn il-kapital jiġi investit, meta dawn id-differenzi ma jkunux ġustifikati oġġettivament.

D — *Il-karatteristika ġuridika tat-taxxa kkontestata*

79. Sabiex tingħata tweġiba għall-ewwel domanda, jirriżulta minn dak li ntqal hawn

31 — Fis-sentenza tas-6 ta' Ġunju 2000, Verkooijen (C-35/98, Ġabra p. I-4071, punti 43 sa 45), il-Qorti tal-Ġustizzja kienet diġà tat xi ħjiel dwar it-tifsira ta' dawn id-dispożizzjonijiet, iżda dak il-ħjiel kien jirrigwarda il-predeċessur immedjat tagħhom (l-Artikolu 67 KE).

32 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Verkooijen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 31, punt 43; Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 30, punt 29; u Centro di Musicologia Walter Stauffer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 32.

33 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Verkooijen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 31, punt 43; Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 30, punt 29; u Centro di Musicologia Walter Stauffer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 32.

34 — Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Bouanich (sentenza tad-19 ta' Jannar 2006, C-265/04, Ġabra p. I-923, punt 30).

35 — Ara, f'dan is-sens, il-Konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Bouanich, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 34, punt 31.

fuq li jrid jiġi aċċertat mill-bidu nett jekk il-mekkaniżmu fiskali Franċiż ikkontestat jikkostitwixxix restrizzjoni fuq il-movimenti tal-kapital.

80. Skond il-liġi kkontestata, is-sitwazzjoni li tagħti lok għall-obbligu li titħallas it-taxxa huwa l-pussess ta' drittijiet ta' proprjetà jew ċerti drittijiet oħra *in rem* fuq proprjetà immobbli fi Franza fl-1 ta' Jannar ta' sena partikolari.

81. Persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza (hawn iktar 'il quddiem "residenti") huma eżentati mit-taxxa kkontestata. Persuni ġuridiċi li ma jkollhomx is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza (hawn aktar 'il quddiem "mhux residenti") jistgħu jiġu mxebbha mal-persuni ġuridiċi residenti jekk, bis-saħħa ta' trattat, ma jkunux suġġetti għal piż fiskali akbar. Mid-deċiżjoni tar-rinviju jidher li din il-kundizzjoni tirreferi għal sitwazzjoni fejn Franza tkun ikkonkludiet mal-pajjiż fejn il-persuna ġuridika mhux residenti jkollha is-sede ta' tmexxija effettiva tagħha konvenzjoni li tinkludi klawżola ta' non-diskriminazzjoni għal dak li għandu x'jaqsam ma' materji fiskali. Persuni ġuridiċi residenti u persuni ġuridiċi mhux residenti mxebbha huma eżentati dejjem jekk huma jissodisfaw ċerti obbligi li jagħmlu ċerti dikjarazzjonijiet lill-awtoritajiet fiskali. B'mod partikolari, huma għandhom jikkomunikaw kull sena, jew jassumu u jirrispettaw l-obbligu li jikkomunikaw lill-awtorità fiskali, fuq talba tagħha, il-post u d-deskrizzjoni tal-proprjetajiet li jkunu jippossjedu fl-1 ta' Jannar ta' sena partikolari, l-identità u l-indirizz ta' l-azzjonisti tagħhom, is-soċji jew membri oħra, in-numru ta' ishma jew drittijiet oħra ta' kull wieħed minnhom u evidenza tar-residenza tagħhom għall-finijiet ta' taxxa.

82. Barra minn hekk, persuni ġuridiċi mhux residenti jistgħu jkunu eżentati jekk jissodisfaw il-kundizzjoni li l-pajjiż jew territorju li fihom ikollhom is-sede tagħhom ikunu kkonkludew konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva ma' Franza sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa. Dawn il-persuni ġuridiċi għandhom jiddikjaraw kull sena, sal-15 ta' Mejju l-aktar tard, il-post, id-deskrizzjoni u l-valur tal-proprjetàjiet li huma jippossjedu fl-1 ta' Jannar, l-identità u l-indirizz tas-soċji tagħhom fl-istess data u n-numru ta' ishma li jkollu kull wieħed minnhom.

83. Minn dak li ntqal hawn fuq isegwi li, filwaqt li persuna ġuridika residenti hija fil-prinċipju eżentata mit-taxxa, persuna ġuridika mhux residenti jrid ikollha s-sede ta' tmexxija effettiva tagħha f'pajjiż li jkun ikkonkluda ma' Franza jew konvenzjoni li tinkludi klawżola ta' non-diskriminazzjoni fir-rigward ta' materji fiskali jew inkella konvenzjoni li tinkludi klawżola dwar għajnuna amministrattiva sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa. Dan jikkostitwixxi differenza fit-trattament bejn persuni ġuridiċi suġġetti għat-taxxa kkontestata abbażi tal-post li fih ikollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom.

84. Fl-istess waqt, il-mekkaniżmu tat-taxxa kkontestat jista' jkollu l-effett li jagħmilha inqas attrajenti għal persuni ġuridiċi mhux residenti sabiex jinvestu fi proprjetà immobbli fi Franza. Meta persuna ġuridika mhux residenti jkollha s-sede ta' tmexxija effettiva tagħha fi Stat Membru li ma jkunx ikkonkluda ma' Franza konvenzjoni li tinkludi klawżola dwar non-diskriminazzjoni fir-rigward ta' materji fiskali jew konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva sabiex ikunu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa, il-proprjetà immobbli li persuna ġuridika mhux residenti tkun tippossjedi direttament jew indirettament fi Franza tista' tkun suġġetta għat-taxxa kkontestata. Dan japplika wkoll fil-konfront ta' persuni ġuridiċi li kienu ġew eskluži mill-benefiċċju ta' dawn il-klawsoli, bħalma hu l-każ fil-konfront ta' holdings ta' l-1929 li kienu ġew eskluži mill-iskop tal-konvenzjoni bejn Franza u l-Lussemburgu.

85. Għalhekk it-taxxa kkontestata tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital li, fil-prinċipju, hija pprojbita mill-Artikolu 56 KE.

E — *Is-sitwazzjoni tar-residenti u tal-persuni mhux residenti hija oġġettivament paragunabbli?*

86. Kif intqal hawn fuq, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tistabbilixxi li liġi fiskali nazzjonali bħal-liġi in eżami fil-proċedimenti prinċipali tista' tkun ikkunsidrata bħala kompatibbli mad-dispożizzjoniet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, jekk id-differenza fit-trattament tirrigwarda sitwazzjonijiet li mhumiex oġġettivament paragunabbli.

87. Il-Kummissjoni ssostni li s-sitwazzjonijiet tar-residenti u ta' persuni mhux residenti jistgħu jitqiesu li huma differenti meta, fil-każ ta' ċerti pajjiżi, ma jkun hemm l-ebda mezz biex tinkiseb informazzjoni xierqa dwar id-detenturi ta' interessi f'ċerti persuni ġuridiċi li jippossjedu proprjetà immobbli. Fil-fehma tal-Kummissjoni, din id-differenza ma teżistix fir-rigward ta' Stati Membri ta' l-UE, għaliex miżuri li għandhom l-għan li jtejbu l-kooperazzjoni, bħad-Direttiva 77/799, jiżguraw livell minimu ta' bdil ta' informazzjoni.

88. Madanakollu, il-Qorti tal-Ġustizzja tidher li tevalwa s-sitwazzjoni oġġettiva ta' persuni taxxabbli fil-konfront ta' regola speċifika dwar it-taxxa [36], milli abbażi ta' l-għanijiet li għalihom dik ir-regola tkun maħsuba permezz ta' l-eżenzjoniet tagħha.

89. Fil-każ in eżami, jidher li fir-rigward tas-sitwazzjoni li twassal għall-obbligu għall-ħlas tat-taxxa, jiġifieri l-proprjetà diretta jew

36 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 30, punt 36.

indiretta jew il-pussess ta' drittijiet *in rem* fuq proprjetà immobbli fi Franza minn persuni ġuridiċi fl-1 ta' Jannar ta' sena partikolari, persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza u persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom barra minn Franza huma fuq l-istess livell fir-rigward tat-tassazzjoni ta' proprjetà immobbli.

90. Dawk ir-regoli ma jistgħux, mingħajr ma jagħtu lok għal diskriminazzjoni, jittrattaw lil dawk il-persuni b'modi differenti għal dak li għandu x'jaqsam ma' l-għoti ta' xi benefiċċju fir-rigward ta' l-istess taxxa, bħal per eżempju xi eżenzjoni. Bit-trattament ugwali taż-żewġ tipi ta' persuni ġuridiċi għall-iskop tat-tassazzjoni tal-proprjetà immobbli tagħhom, il-leġiżlatur Franċiż fil-fatt irrikonoxxa li ma hemm l-ebda differenza oġġettiva bejn il-pożizzjonijiet tagħhom fir-rigward tar-regoli u l-kundizzjonijiet dettaljati li jirrelataw ma' dik it-tassazzjoni li tista' tiġġustifika trattament differenti [37].

91. Għalhekk, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-proċedimenti prinċipali, l-effett tal-liġi nazzjonali kkontestata huwa li jiġu ttrattati b'modi differenti persuni ġuridiċi li jkunu f'sitwazzjonijiet oġġettivament paragunabbli.

92. Isegwi li tali miżura fiskali ma tistax, fil-prinċipju, tikkostitwixxi trattament differenti li huwa permess taħt l-Artikolu 58(1)(a) KE, sakemm ma jistax ikun ġustifikat minn raġunijiet fl-interess ġenerali li jieħdu preċedenza [38].

F — *Ġustifikazzjoni minħabba raġjunijiet fl-interess ġenerali li jieħdu preċedenza*

93. Sabiex jiġġustifika t-taxxa kkontestata, il-Gvern Franċiż jistrieħ fuq ġustifikazzjonijiet li jirrigwardaw l-effikaċja tas-superviżjoni fiskali u l-prevenzjoni ta' l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa.

94. Il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet b'mod konsistenti li l-prevenzjoni ta' l-evitar u l-evażjoni fiskali [39] u l-effikaċja tas-superviżjoni fiskali [40] huma fost ir-raġunijiet li jieħdu

37 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza (270/83, Ġabra p. 273, punt 20). Ara wkoll il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Lenz fil-kawża Futura Participations u Singer (sentenza tal-15 ta' Mejju 1997, C-250/95, Ġabra p. I-2471, punti 38 u 39).

38 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Verkooijen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 31, punt 46; Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 30, punt 29; Bouanich, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 34, punt 38; u Centro di Musicologia Stauffer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 32.

39 — Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tas-16 ta' Lulju 1998, ICI (C-264/96, Ġabra p. I-4695, punt 26), tat-8 ta' Marzu 2001, Metallgesellschaft et (C-397/98 u C-410/98, Ġabra p. I-1727, punt 57), tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y (C-436/00, Ġabra p. I-10829, punt 61), tat-12 ta' Diċembru 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Ġabra p. I-11779, punt 37), u Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota 18, punt 57.

40 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Futura Participations u Singer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 37, punt 31.

preċedenza fl-interess pubbliku li jistgħu jiġġustifikaw ir-restrizzjonijiet fuq l-eżerċizzju tad-drittijiet fundamentali [41].

95. Fid-dawl ta' l-għan li għandha d-dispożizzjoni nazzjonali kkontestata fil-każ in eżami, dawk il-ġustifikazzjonijiet jidħlu fuq xulxin sa ċertu punt, peress li d-dispożizzjoni in kwistjoni hija maħsuba biex tiżgura l-ġbir ta' l-informazzjoni li hija meħtieġa sabiex tiġi imposta t-taxxa fuq il-kapital u b'hekk tipprevjeni l-evitar u l-evażjoni tat-taxxa firrigward ta' din it-taxxa.

96. Għandu jiġi nnutat li, filwaqt li l-Qorti tal-Ġustizzja ripetutament ikkonstatat li l-effikaċja tas-superviżjoni fiskali tikkostitwixxi raġuni ta' interess ġenerali li tieħu preċedenza u li hija kapaċi li tiġġustifika xi restrizzjoni fuq l-eżerċizzju tal-libertajiet fundamentali garantiti mit-Trattat [42], filprattika dejjem qagħdet relattivament lura milli taċċetta din il-ġustifikazzjoni, in kwantu din l-istess ġustifikazzjoni ġiet invokata b'suċċess minn Stat Membru f'każ wieħed biss li kien jirrigwarda t-tassazzjoni diretta, jiġifieri Futura Participations u Singer [43]. Għaldaqstant, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jidher li Stat Membru jista' japplika biss miżuri li jippermettu lill-Istat Membru in kwistjoni jistabbilixxi, b'mod ċar u preċiż, il-persuni taxxabbli li huma suġġetti għal taxxa partikolari u l-ammont li huma għandhom iħallsu [44].

97. L-istess limitu jista' jiġi osservat firrigward tal-ġustifikazzjonijiet ibbażati fuq il-ħidma kontra l-evitar u l-evażjoni fiskali. Filwaqt li tirrikonoxxi li l-ħidma kontra l-evitar tat-taxxa tirrappreżenta raġuni li tieħu preċedenza fl-interess pubbliku li tista' tiġġustifika restrizzjoni fuq l-eżerċizzju tal-libertajiet fundamentali [45], fil-prattika l-Qorti tal-Ġustizzja llimitat il-possibilità ta' din il-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-ħidma kontra l-evitar u l-evażjoni fiskali għal limiti relattivament ristretti [46].

98. Tassew, skond frażi li tintuża sikwit filġurisprudenza, l-ostaklu għal xi libertà li tinsab garantita mit-Trattat jista' jkun iġġustifikat biss abbażi ta' ħidma kontra l-evitar tat-taxxa jekk il-liġi in kwistjoni tkun speċifikament maħsuba sabiex teskludi minn vantaġġ fiskali arranġementi li huma totalment artifiċjali u li jkunu intiżi li jiskapulaw il-liġi nazzjonali [47].

41 — Ara, per eżempju, is-sentenza ta' l-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza (C-334/02, Ġabra p. I-2229, punt 27). Ara wkoll il-Konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Léger filkawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 85.

42 — Ara, fost oħrajn, is-sentenza ta' l-4 ta' Marzu 2004 Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 41, punt 27.

43 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 37, punt 31.

44 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Lulju 1999, Baxter *et* (C-254/97, Ġabra p. I-4809, punt 18), u Laboratoires Fournier, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 24.

45 — Ara, fost oħrajn, is-sentenzi ICI, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 26; Metallgesellschaft *et* iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 57; X u Y, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 61; Lankhorst-Hohorst, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 37; u Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 57.

46 — Ara l-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 87.

47 — Ara, fost oħrajn, is-sentenzi ICI, iċċitata fin-nota 39, punt 26; X u Y, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 61; Lankhorst-Hohorst, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 37; tal-11 ta' Marzu 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Ġabra p. I-2409, punt 50); u Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 51.

99. Minn dan isegwi li, sabiex ikun proporzjonat, l-iskop effettiv ta' miżura li jkollha l-għan li tiġġieled l-evitar u l-evażjoni fiskali għandu jkun limitat biss, safejn hu possibbli, għal dawk il-każijiet li jippreżentaw riskju reali ta' evitar tat-taxxa bl-użu ta' skemi totalment artifiċjali [48] u jinħtieġ li jkunu maħsuba, fid-dawl tal-kundizzjonijiet tagħha kollha għall-applikazzjoni u eżenzjoni, biex japplikaw biss f'ċirkustanzi tassew speċifiċi li jikkorrispondu għal każijiet li fihom il-probabbiltà tar-riskju ta' l-evitar tat-taxxa hija l-ogħla [49].

100. Skond il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-"iskemi totlament artifiċjali" huma dawk li ma jirriflettux ir-realtà ekonomika [50]. Fil-każ tal-libertà ta' stabbiliment, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li r-realtà ekonomika tippresupponi stabbiliment attwali tal-kumpannija kkonċernata fl-Istat ospitanti u l-ħidma għal attività ekonomika ġenwina hemmhekk [51].

101. Jekk napplikaw dan ir-raġunament għall-moviment liberu tal-kapital, dan jidher li jindika li l-miżura restrittiva m'għandhiex tmur lil'hinn mill-intaxxar effettiv tal-proprjetà immobbli ta' dawk il-persuni ġuridiċi li huma formalment stabbiliti fi Stat Membru ieħor, fejn l-istabbiliment f'dak l-Istat Membru ma għandu l-ebda realtà ekonomika.

102. Għal dak li għandu x'jaqsam ma' l-oneru tal-prova, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tipprovdi li fil-prinċipju huma l-awtoritajiet fiskali ta' l-Istat Membru kkonċernat li għandhom l-obbligu li jippruvaw l-eżistenza ta' riskju ta' evitar jew evażjoni fiskali f'kull każ [52]. Mill-fatt li persuna taxxabbli tagħmel użu mid-drittijiet fundamentali sabiex tistabbilixxi r-residenza fi Stat Membru ieħor ma jistax jiġi dedott li dik il-persuna taxxabbli għandha għan frawdolenti [53]. Il-preżunzjoni ġenerali ta' evitar ta' taxxa ma tistax tiġġustifika miżura fiskali li tippreġudika l-għanijiet tat-Trattat [54]. Il-Qorti saħansitra kkunsidrat li l-istabbiliment ta' regola ġenerali li teskludi awtomatikament ċerti kategoriji ta' operazzjonijiet minn vantaġġ fiskali, sew jekk effettivament ikun hemm evażjoni jew evitar tat-taxxa kif ukoll jekk le, ma jistax ikun ikkunsidrat bħala proporzjonat [55].

103. Aktar riċentement, il-Qorti tal-Ġustizzja tidher li ppreċiżat l-approċċ tagħha lejn il-preżunzjonijiet ġenerali ta' l-evitar u l-

48 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ICI, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 26; Lankhorst-Hohorst, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 37; De Lasteyrie du Saillant, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 47, punt 50; Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 57; u Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 51.

49 — Ara, f'dan is-sens, il-Konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 137.

50 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata fin-nota 28, punt 55.

51 — *Ibid*, punt 54.

52 — Ara l-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Mischo fil-kawża De Lasteyrie du Saillant, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 47, punt 59.

53 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ICI, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 26; Metallgesellschaft *et*, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 57; X u Y, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punti 61 u 62; Lankhorst-Hohorst, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 39, punt 37; u De Lasteyrie du Saillant, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 47, punt 50 u 51.

54 — 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), u ta' l-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 41, punt 27.

55 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Lulju 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Ġabra p. I-4161, punt 44).

evażjoni fiskali fil-qasam tat-tassazzjoni diretta. F'Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, hija kkonstatat li dik il-preżunzjoni setgħet tkun aċċettabbli, sakemm tkun maħsuba, permezz tal-kundizzjonijiet preċiżi li hija tistabbilixxi, li tapplika biss f'ċirkustanzi tassew speċifiċi li jikkorrispondu għal każijiet li fihom il-probabbilità tar-riskju ta' evitar tat-taxxa huwa l-ogħla. F'dak il-każ, l-oneru tal-prova jkun fuq il-persuna taxxabbli mhux residenti, li tkun qiegħda fl-aħjar pożizzjoni għal dak l-għan, sabiex tipprova r-realtà ta' l-attivitajiet tagħha li jħalluha titlob il-benefiċċju tal-libertajiet fundamentali [56].

104. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, sejjer ngħaddi biex nikkunsidra jekk il-miżura nazzjonali kkontestata hijiex adegwata għall-iskop li tiżgura superviżjoni fiskali u sabiex tiġġieled l-evitar u l-evażjoni fiskali u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu dawn l-għanijiet.

105. L-intenzjoni tal-leġiżlatur fl-impożizzjoni tat-taxxa kkontestata kienet li tiskoraġġixxi lill-persuni taxxabbli li huma suġġetti għat-taxxa fuq il-kapital Franċiża milli jevitaw l-applikabbiltà fil-konfront tagħhom ta' din it-taxxa billi joħolqu, fi Stati li ma kkonkludewx konvenzjoni fiskali ma' Franza li tinkludi klawżola li tipprovdi għal għajnuna amministrattiva kontra l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa, kumpanniji li jsiru s-sidien ta' proprjetà immobbli fi Franza [57].

106. Għalhekk, il-mekkaniżmu tat-taxxa kkontestata jidher li jindirizza, b'mod partikolari, dawk il-prattiċi li huma maħsubin għall-evitar tat-taxxa fuq il-kapital li normalment tkun dovuta fuq proprjetà immobbli. B'mod iktar preċiż, skond l-osservazzjonijiet bil-miktub u orali tal-Gvern Franċiż, il-prattika li biha jiġu miġġielda tikkonsisti fil-ħolqien minn persuni naturali li huma residenti fi Franza għall-iskop tat-taxxa u li l-proprjetà immobbli tagħhom normalment tkun suġġetta għal taxxa fuq il-kapital, ta' persuni ġuridiċi li huma residenti għall-iskop tat-taxxa barra minn Franza għall-ebda raġuni oħra ħlief sabiex jevitaw l-imsemmija taxxa fuq il-kapital. Jidher li persuni naturali li huma residenti fi Franza, imbagħad jittrasferixxu l-proprjetà jew drittijiet *in rem* oħra fuq proprjetà immobbli li huma jippossjedu fi Franza favur persuni ġuridiċi li, bħala tali, mhumiex suġġetti għat-taxxa fuq il-kapital Franċiża.

107. Il-każijiet li jidhru li joħolqu diffikulta' huma dawk fejn l-awtoritajiet fiskali Franċiżi ma jkunux jistgħu jivverifikaw l-identità u l-holdings ta' persuni naturali li jistgħu jkunu l-azzjonisti ta' dawn il-persuni ġuridiċi. Skond il-Gvern Franċiż, dan huwa l-każ meta dawn il-persuni ġuridiċi jkollhom issede ta' tmexxija effettiva tagħhom f'pajjiż li miegħu Franza ma tkunx ikkonkludiet kon-

56 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 70.

57 — Skond l-osservazzjonijiet tal-Gvern Franċiż, dan ġie hekk dikjarat mill-*Conseil Constitutionnel* (Il-Kunsill Kostituzzjonali Franċiż) f'deċiżjoni tad-29 ta' Diċembru 1989.

venzjoni li tinkludi klawżola dwar kooperazzjoni amministrattiva. F'dawk il-każijiet, l-awtoritajiet fiskali Franċiżi jiffaċċjaw diffikultajiet fil-verifika u tqabbil ta' dikjarazzjoniet magħmula minn persuni ġuridiċi li jirrigwardaw, b'mod partikolari, l-identità u l-holdings ta' l-azzjonisti tagħhom u l-istimi tat-taxxa fuq il-kapital ta' persuni naturali fi Franza, li għandhom id-dmir li jiddikjaraw kwalunkwe holdings li huma għandhom f'kumpanniji fi Franza u barra minn Franza, bħal holdings ta' l-1929. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-persuni naturali jistgħu jinħbew b'suċċess wara persuni ġuridiċi sabiex jevitaw li jħallsu t-taxxa fuq il-kapital fuq proprjetà immobbli li kieku kien ikollhom iħallsu kieku huma akkwistawha f'isimhom.

108. Sabiex tipprevjeni dawn il-prattiċi, it-taxxa stabbilita fl-Artikolu 990D u 990E tal-CGI tindirizza b'mod partikolari lil dawk il-persuni ġuridiċi li għandhom it-tmexxija ċentrali tagħhom f'pajjiżi li mingħandhom Franza ma tistax tikseb informazzjoni adegwata dwar persuni naturali li għandhom ishma f'persuni ġuridiċi. Għalhekk, il-liġi Franċiża kkontestata tissuġġetta l-eżenzjoni mit-taxxa għall-persuni ġuridiċi mhux residenti għall-kundizzjoni ta' eżistenza ta' dispożizzjoni ta' trattat dwar kooperazzjoni amministrattiva jew non-diskriminazzjoni għal skopijiet fiskali. Fir-rigward tal-klawżola ta' l-aħħar, il-Gvern Franċiż irrimarka li kwalunkwe trattat fiskali li jinkludi klawżola ta' non-diskriminazzjoni jimplika *a fortiori* l-eżistenza ta' kooperazzjoni amministrattiva.

109. Għalhekk, jidher li l-kriterju essenzjali għal eżenzjoni huwa fil-fatt li jiġi żgurat, permezz ta' trattat fiskali bilaterali, li l-amministrazzjoni fiskali ta' Franza tkun tista' titlob direttament mingħand awtoritajiet fiskali barranin l-informazzjoni kollha meħtieġa għall-verifika u tqabbil tad-dikjarazzjonijiet magħmula minn persuni ġuridiċi li jippossjedu drittijiet ta' proprjetà u drittijiet *in rem* oħra fuq proprjetà immobbli fi Franza skond l-Artikolu 990E tal-CGI, kif ukoll dikjarazzjonijiet magħmula minn persuni naturali residenti għall-finijiet tat-taxxa fi Franza fir-rigward tal-proprjetà tagħhom li hija suġġetta għat-taxxa fuq il-kapital.

110. Bl-intaxxar tal-persuni ġuridiċi kollha li ma jissodisfawx dan ir-rekwiżit, il-liġi Franċiża in eżami tintaxxa l-proprjetà immobbli li tinsab fil-pussess ta' persuni ġuridiċi li jintużaw bħala "paraventu" minn persuni naturali li kieku kienu jkunu suġġetti għat-taxxa fuq il-kapital. Għalhekk, it-taxxa kkontestata tagħmilha possibbli li jiġu miġġielda, jew għall-inqas tagħmel anqas attrajenti, dawn il-prattiċi, li m'għandhom l-ebda skop ieħor ħlief li jevitaw il-ħlas ta' taxxa fuq il-kapital li kieku kienet tkun dovuta minn persuni naturali fi Franza. Għalhekk hija xierqa sabiex ikunu żgurati superviżjoni fiskali effettiva u l-ġlieda kontra l-evitar u l-evażjoni fiskali.

111. Madanakollu, jonqos li jiġi stabbilit jekk it-taxxa kkontestata tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jintlaħaq dan il-għan.

112. Il-liġi nazzjonali kkontestata tidher li hija bbażata fuq l-assunzjoni li dawk il-pajjiżi kollha li magħhom Franza ma kkonkludietx trattat fiskali bilaterali li jinkludi jew klawżola li tipprovdi għal għajnuna amministrattiva jew għal non-diskriminazzjoni f'materji ta' taxxa x'aktarx li jospitaw persuni ġuridiċi li jintużaw bħala mezz sabiex ikun evitat il-ħlas tat-taxxa fuq il-kapital minn persuni naturali. L-istess assunzjoni tapplika fil-konfront ta' dawk l-entitajiet korporali, bħal *holdings* ta' l-1929, li kienu ġew eskluży mill-iskop tat-trattati fiskali bilaterali.

113. Il-Gvern Franċiż jidher li jiġġustifika din l-assunzjoni b'mod partikolari billi jinvoka b'mod ġenerali d-dannu li jirriżulta mill-*holdings* ta' l-1929.

114. F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li l-ħsara ta' dan ir-reġim legali kien tabilħaqq rikonoxxut mill-OECD [58] kif ukoll mill-Kunsill għall-Affarijiet Ekonomiċi u Finanzjarji (il-Kunsill Ecofin) fil-kors ta' l-addozzjoni ta' kodiċi ta' kondotta għat-tassazzjoni tan-negozju [59]. Ir-reġim legali tal-Lussemburgu li japplika għall-holdings ta' l-1929 kien iċċitat fir-rapport tal-grupp tal-'Kodiċi ta' Kondotta', li kien responsabbli għall-evalwazzjoni tal-miżuri nazzjonali li jistgħu jaqgħu fl-ambitu tal-kodiċi, bħala miżuri li jikkawżaw il-ħsara. Dak ir-reġim fiskali kellu għalhekk jiġi mħassar b'mod progressiv [60].

115. Iżda dawk il-fatturi ma jistgħux jinfluwenzaw l-iskop tad-drittijiet mogħtija lil operaturi ekonomiċi mil-libertajiet fundamentali. Skond il-preambolu tiegħu, il-Kodiċi ta' Kondotta huwa impenn politiku u ma jaffetwax id-drittijiet u l-obbligi ta' l-Istati Membri jew l-isferi ta' kompetenza rispettivi ta' l-Istati Membri u tal-Komunità li nħolqot permezz tat-Trattat [61]. Ir-referenza għall-holdings ta' l-1929 bħala waħda minn dawk il-miżuri fiskali li huma ta' ħsara għassuq komuni ma tistax tillimita d-dritt mogħti lil investitur mit-Trattat taħt l-Artikolu 56 KE milli jinvesti fi Stat Membru partikolari filwaqt li jkollu s-sede ta' tmexxija effettiva tiegħu fi Stat Membru ieħor, anke jekk dak l-

58 — Ir-reġim legali tal-holdings ta' l-1929 ġie konsistentement ikkwotat mill-OECD bħala taxxa li tikkawża ħsara. Ara r-rapport ta' aġġornament 2006 tal-proġett ta' l-OECD dwar prattiċi fiskali li jikkawżaw il-ħsara, li huwa disponibbli f'dan is-sit ta' l-internet: http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf.

59 — Riżoluzzjoni tal-Kunsill u tar-Rappreżentanti tal-Gvernijiet ta' l-Istati Membri, li ltaqgħu fil-Kunsill ta' l-1 ta' Diċembru 1997, dwar kodiċi ta' kondotta għat-tassazzjoni tan-negozju (ĠU 1998, C 2, p. 2). Dan ta' l-aħħar jirrigwarda "dawk il-miżuri li jaffetwaw, jew li jistgħu jaffettwaw, b'mod sinjifikanti l-post ta' attività tan-negozju fil-Komunità" u jinkludi impenn meħud mill-Istati Membri dwar it-teħid ta' dawn il-miżuri.

60 — Dan ir-rapport huwa disponibbli f'dan is-sit ta' l-internet: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

61 — Ara l-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 57.

investitur għandu struttura korporali suġġetta għal sistema fiskali li hija kkunsidrata bħala li tikkawża ħsara lis-suq uniku.

116. Il-fatt li l-holdings ta' l-1929 ġew ikklassifikati bħala skema ta' għajnuna mill-Istat li hija inkompatibbli mas-suq komuni [62] ma jbiddilx dik l-analiżi. Tassew, it-Trattat jinkludi dispożizzjonijiet speċifiċi, fl-Artikoli 87 KE u 88 KE, li huma maħsubin li jevalwaw il-kompatibbiltà ta' din ix-xorta ta' miżura mas-suq komuni u sabiex jeliminaw l-effetti dannegġjanti tagħha fuq dak is-suq. Għalhekk, il-fatt li dik ix-xorta ta' struttura korporali u s-sistema fiskali tagħha ma jaqblux mar-regoli tat-Trattat ma jistax jagħti dritt lill-Istat Membru li jieħu miżuri unilaterali bil-għan li jinnewtralizza l-effetti tagħha billi jillimita l-libertà tal-moviment [63].

117. Bħala riżultat ta' dan, dak l-argument li huwa bbażat fuq il-ħsara li jkollha skema nazzjonali jew struttura korporali speċifika ċertament ma tistax tiġi aċċettata, bħali tali, sabiex tiġġustifika r-rifjut ġenerali ta' vantaġġ fiskali fil-forma ta' eżenzjoni għal kategorija sħiħa ta' persuni ġuridiċi residenti fi Stat Membru ieħor.

118. Sabiex jiġġustifika l-liġi nazzjonali in kwistjoni, il-Gvern Franċiż jinvoka wkoll diffikultajiet li jirriżultaw fil-kisba ta' informazzjoni minn pajjiżi li magħhom ma teżisti l-ebda kooperazzjoni amministrattiva effettiva.

119. Il-Gvern Franċiż, sostnut fl-opinjoni tiegħu mill-Gvernijiet ta' l-Olanda, l-Italja, ir-Renju Unit u l-Greċja, jikkontendi li fil-konfront ta' l-eżenzjoni mit-taxxa kkontestata huwa meħtieġ approċċ restrittiv minħabba d-diffikulta li l-awtoritajiet fiskali Franċiżi għandhom sabiex iġibu prova dwar l-evitar jew l-evażjoni fiskali fin-nuqqas ta' informazzjoni affidabbli sabiex ikunu jistgħu jivverifikaw u jqabblu l-informazzjoni mogħtija mill-persuni taxxabbli fl-istimi tagħhom. Id-diffikultà tikkonsisti fil-fatt li l-oneru talprova fuq l-evitar tat-taxxa normalment ikun fuq l-awtoritajiet fiskali. Fin-nuqqas talpossibbiltà li tiġi vverifikata u mqabbla l-informazzjoni ma' l-informazzjoni li l-awtoritajiet Franċiżi jistgħu jiksbu bil-mezzi tagħhom stess, li jistgħu jinvolvu l-kooperazzjoni amministrattiva min-naħa ta' awtoritajiet fiskali barranin, il-preżunzjoni eżistenti ta' evitar tat-taxxa hija ġġustifikata.

120. Dan l-argument iqajjem id-domanda dwar l-effikaċja tal-kooperazzjoni amministrattiva li hija disponibbli bejn l-Istati Membri taħt id-Direttiva 77/799.

121. Mit-tweġiba tiegħi għat-tieni u t-tielet domanda jsegwi li t-taxxa kkontestata taqa' fl-ambitu tad-Direttiva 77/799, li hija appli-

62 — Deċiżjoni tal-Kummissjoni 2006/940/KE, tad-19 ta' Lulju 2006, dwar l-iskema ta' għajnuna C 3/2006 implimentata mil-Lussemburgu għall-kumpanniji holding ta' l-'1929' u kumpanniji holding 'biljunarji' (ĠU L 366, p. 47).

63 — Ara l-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 58.

kabbli għas-sitwazzjoni fattwali tal-kontestazzjoni li tressqet quddiem il-qorti tarrinviju.

122. Skond il-Kummissjoni u Elisa, id-Direttiva tippermetti lill-awtoritajiet Franċiżi jiksbu l-informazzjoni kollha li hija meħtieġa għall-ġbir tat-taxxa fuq il-kapital.

123. Iżda, fil-fehma tal-Gvern Franċiż u ta' l-Istati Membri l-oħra kollha li ħadu sehem filproċedimenti, fil-każ partikolari tal-holdings ta' l-1929, l-effikaċja tad-Direttiva 77/799 hija dubjuża minħabba t-termini ta' l-Artikolu 8(1). Skond l-Artikolu 8 tad-Direttiva, l-Istat Membru li jiġi mitlub jagħti xi informazzjoni mhuwiex obbligat li jagħmel dan jekk l-Istat Membru li suppost għandu jagħti l-informazzjoni jkun miżmum mil-liġijiet tiegħu jew mill-prassi amministrattivi milli jagħmel dawn l-inkjesti jew milli jiġbor jew juża din l-informazzjoni għall-għanijiet tiegħu. F'dan ir-rigward, il-Gvern Franċiż jirreferi għal-liġijiet applikabbli tal-Lussemburgu [64] li jirrikjedu li dawk il-*holdings* jipprovdu biss informazzjoni li tirrigwarda l-istatus leġiżlattiv tagħhom u li jistabbilixxu li għall-finijiet fiskali ma tista` tintalab ebda informazzjoni lill-holdings ta' l-1929.

124. B'risposta għal dan l-argument, għandu jiġi mfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet konsistement li d-Direttiva 77/799 tista' tiġi invokata minn Stat Membru sabiex jikseb, mill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor, l-informazzjoni kollha li tista' tippermettilu jistabbilixxi korrettament it-taxxi koperti mid-Direttiva [65].

125. Fil-każ in eżami, ma jistax jiġi eskluż li, fid-dawl ta' l-Artikolu 8 tad-Direttiva 77/799, il-liġi nazzjonali tal-Lussemburgu tista' tagħmilha diffiċli għall-awtoritajiet Franċiżi sabiex jiksbu direttament mingħand l-awtoritajiet tal-Lussemburgu ċerti tipi ta' informazzjoni li huma meħtieġa sabiex ikunu miġġielda l-evitar jew l-evażjoni fiskali, partikolarment fir-rigward ta' l-istruttura ġuridika u l-identità ta' l-azzjonisti tal-holdings ta' l-1929.

126. Madanakollu, ta' min wieħed jinnota li f'każijiet simili li fihom l-Istati Membri sostnew li d-Direttiva kienet ineffikaċi fil-

64 — B'mod partikolari: *Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales* (Ir-regolament tal-Grand-Ducat ta' l-24 ta' Marzu 1989 li jistabbilixxi s-segretezza bankarja f'materji fiskali u li jiddefinixxi l-iskop tad-drittijiet investigattivi ta' l-awtoritajiet fiskali) (Mém. A-15 du 28 mars 1989). L-Artikolu 4 jipprovdi li mingħand il-kumpannija holding ma' tista' tintalab l-ebda informazzjoni għall-iskop li tiġi ntaxxata il-persuna taxxabbli fl-ambitu tal-liġi tal-31 ta' Lulju 1929.
L-Artikolu 5 jistabbilixxi li fir-rigward ta' tali kumpanniji holding id-dritt ta' superviżjoni u investigazzjoni jispetta lill-awtorità tar-reġistrazzjoni u huwa limitat għal investigazzjoni u eżaminazzjoni tal-fatti u informazzjoni rigward l-istatus fiskali tal-kumpannija u l-informazzjoni meħtieġa sabiex tiġi żgurata u vverifikata l-impożizzjoni proprja u korretta tat-taxxi u tad-dmirijiet li għalihom il-kumpanniji huma responsabbli.

65 — Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1992, Bachmann (C-204/90, Ġabra p. I-249, punt 18); Halliburton Services, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 22; tat-3 ta' Ottubru 2002, Danner (C-136/00, Ġabra p. I-8147, punt 49); tas-26 ta' Ġunju 2003 Skandia u Ramstedt (C-422/01, Ġabra p. I-6817, punt 42); ta' l-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 41, punt 31; Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 28, punt 71; u tat-30 ta' Jannar 2007, Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (C-150/04, Ġabra p. I-1163, punt 52).

konfront ta' Stati Membri li jipprattikaw issegretezza bankarja, fil-passat il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet dan l-argument. Hija sostniet li, filwaqt li l-Artikolu 8(1) tad-Direttiva 77/799 ma jimponi ebda obbligu fuq l-awtoritajiet fiskali ta' l-Istati Membri biex jikkollaboraw meta jkunu miżmuma milliġijiet jew il-prassi amministrattivi tagħhom milli jagħmlu inkjesti jew jiġbru jew jużaw l-istess informazzjoni għall-għanijiet proprji tagħhom, l-inkapaċità li wieħed jitlob din il-kollaborazzjoni ma tistax tiġġustifika r-rifjut ta' xi vantaġġ fiskali. M'hemm xejn li jimpedixxi lill-awtoritajiet fiskali kkonċernati milli jeżiġu li l-persuna kkonċernata tipprovdi l-provi li huma jidhrilhom neċessarji u, jekk ikun xieraq, li jirrifjutaw il-vantaġġ fiskali, inkluża eżenzjoni, meta dawn il-provi ma jiġux ipprovduti [66]. Tassew, ma jistax jiġi eskluż *a priori* li l-persuna taxxabbli tista' tipprovdi xhieda dokumentali rilevanti li tippermetti lill-awtoritajiet tat-taxxa ta' l-Istat Membru ta' tassazzjoni jivverifikaw, b'mod ċar u preċiż, li huwa mhuwiex qiegħed jipprova jevita jew jiskapula l-ħlas tat-taxxi [67].

127. Fil-kuntest tal-każ in eżami, dan jidher li jindika li, filwaqt li "ostaklu ġuridiku" ta' dan it-tip, li jwassal għar-riżultat li jkun impossibbli li tintalab kooperazzjoni direttament mill-awtoritajiet fiskali tal-Lussemburgu, jista' jrendi l-verifika ta' l-informazzjoni aktar diffiċli, l-istess ostaklu ma jiġġustifikax ir-rifjut assolut li jkun possibbli vantaġġ fiskali fir-rigward ta' investimenti magħmula minn investituri minn dak l-Istat Membru. Tassew, fejn il-holdings ta' l-1929 jitolbu eżenzjoni mit-taxxa kkontestata, l-awtoritajiet fiskali ta' Franza jistgħu jitolbu mingħand dawk il-holdings stess il-provi li l-awtoritajiet jikkunsidraw meħtieġa sabiex jiżguraw trasparenza sħiħa tal-proprjetà tagħhom u ta' l-istruttura ta' l-ishma [68]. L-awtoritajiet Franċiżi jistgħu, per eżempju, jitolbu evidenza uffiċjali xierqa sabiex ineħħu l-velu ta' l-anonimità li warajh xi persuni naturali jippruvaw jaħbu d-drittijiet ta' proprjetà tagħhom.

128. F'dan ir-rigward jista' jingħad ukoll li għandu jkun aċċertat li r-rekwiżiti dwar l-evidenza dokumentarja li tintalab ma jeċċedux dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan li tinkiseb l-informazzjoni mitluba [69].

129. Fil-każ in eżami, jidher li dawn ir-rekwiżiti mhumiex issodisfati minħabba li l-liġi Franċiża in kwistjoni ma tippermettix lil persuni ġuridiċi li ma jaqgħux fl-ambitu ta' trattat fiskali li jipprovdi għal għajnuna amministrattiva, iżda li madanakollu jinvestu fi proprjetà immobbli fi Franza, jagħtu evidenza dokumentarja sabiex jippruvaw l-

66 — Ara s-sentenzi Bachmann, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 65, punt 20; tat-28 ta' Jannar 1992, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-300/90, Ġabra p. I-305, punt 13); ta' l-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 41, punt 32; u Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 65, punt 54.

67 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Laboratoires Fournier, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 25, u Baxter *et*, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 44, punti 19 u 20.

68 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 48.

69 — Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-kawża Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 81.

identità ta' l-azzjonisti ta' dawk il-persuni ġuridiċi u kwalunkwe informazzjoni oħra li l-awtoritajiet fiskali Franċiżi jqisu li hija neċessarja. Bħala riżultat ta' dan jidhru li, fiċ-ċirkustanzi kollha, huma preklużi milli jippruvaw li m'għandhomx intenzjoni frawdolenti [70].

130. Għalhekk, il-liġi in eżami tista' twassal għal danni "kollaterali" sostanzjali minħabba li, filwaqt li hija tista' tippenalizza l-imsemmija holdings ta' l-1929 li ġew stabbiliti minn persuni li huma residenti għall-finijiet fiskali fi Franza sabiex ikunu jistgħu jevitaw il-ħlas tat-taxxa fuq il-kapital Franċiża fuq il-proprjetà fi Franza, tippenalizza wkoll holdings oħra li jippossjedu proprjetà immobbli fi Franza.

131. Bħala riżultat, il-persuni ġuridiċi li jkollhom iħallsu t-taxxa kkontestata x'aktarx jeċċedu l-grupp ta' dawk il-persuni naturali li jippruvaw jevitaw il-ħlas tat-taxxa fuq il-kapital billi jibqgħu l-azzjonisti anonimi ta' persuni ġuridiċi li għandhom is-sede tagħhom f'pajjiż li miegħu Franza ma kkonkludietx trattat li jinkludi klawżola dwar kooperazzjoni amministrattiva jew li ġew konvenzjonalment eskluż mill-benefiċċju ta' klawżola ta' dan it-tip, bħal holdings ta' l-1929.

132. Minn dan isegwi li l-Gvern Franċiż seta' addotta miżuri anqas restrittivi sabiex jikseb l-iskop li jassigura superviżjoni fiskali effettiva u jiġġieled l-evitar u l-evażjoni fiskali. Għalhekk, id-differenza fit-trattament li teżisti taħt il-liġi nazzjonali kkontestata bejn persuni ġuridiċi residenti u oħrajn li mhumiex residenti mhijiex proporzjonata ma' l-għan li hija għandha.

133. Għalhekk, it-tweġiba għall-ewwel domanda għandha tkun li d-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment ħieles tal-kapital (l-Artikolu 56 KE *et seq*) jipprekludu Stat Membru milli jżomm taxxa fuq il-valur kummerċjali ta' proprjetà immobbli li minnha persuni ġuridiċi residenti għall-finijiet fiskali fi Franza huma eżenti, filwaqt li l-eżenzjoni ta' persuni ġuridiċi mhux residenti hija suġġetta għall-eżistenza ta' konvenzjoni bilaterali li tinkludi jew klawżola li tipprovdi għal assitenza amministrattiva sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa jew inkella klawżola li tipprekludi diskriminazzjoni fuq il-bażi ta' nazzjonalità, li bħala riżultat tagħha persuni ġuridiċi mhux residenti ma jistgħux jiġu ntaxxati b'mod aktar qawwi minn persuni ġuridiċi residenti.

VIII — Ir-raba' domanda

134. Bir-raba' domanda, il-qorti nazzjonali essenzjalment tistaqsi jekk Franza, billi kkonkludiet konvenzjoni ma' Stat li tinkludi

70 — Jidher li jirriżulta mill-'*Instruction administrative*' tat-13 ta' Ottubru 2000 (*Bulletin official des impôts 7 Q-1-00*) li persuna jkollha thallas it-taxxa kkontestata anke meta l-identità ta' l-azzjonisti tagħha hija magħrufa mill-awtoritajiet fiskali Franċiżi.

klawżola ta' non-diskriminazzjoni li tippermetti lil persuni ġuridiċi li jkunu stabbiliti b'suċċess f'dak l-Istat jitolbu l-benefiċċju ta' l-eżenzjoni stabbilita bl-Artikolu 990E(3) tal-CGI, għandhiex, skond l-Artikoli 56 KE u 43 KE, testendi l-imsemmi benefiċċju fiskali sabiex tinkludi persuni ġuridiċi stabbiliti fi Stat Membru ieħor, bħal-Lussemburgu, li mhux marbut ma' Franza b'konvenzjoni li tinkludi klawżola ta' non-diskriminazzjoni bħal dik, meta dawk il-persuni ġuridiċi jkunu jippossjedu proprjetà immobbli fi Franza. Fi kliem ieħor, il-domanda hija intiża sabiex jiġi stabbilit jekk l-Artikoli 56 KE u 43 KE għandhomx l-effett li jestendu l-benefiċċji ta' klawżola ta' non diskriminazzjoni konkluża bejn Franza u Stat Membu ieħor jew pajjiż terz għal persuni ġuridiċi li għall-finijiet fiskali huma residenti fi kwalunkwe Stat Membru ieħor u li jippossjedu proprjetà immobbli fi Franza.

135. Fid-dawl tat-tweġibijiet tiegħi għad-domandi preċedenti, jidhirli li mhuwiex meħtieġ li tingħata tweġiba għar-raba' domanda.

IX — Konklużjoni

136. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja twieġeb għad-domandi rinvijati skond kif ġej:

"1) Id-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital (l-Artikolu 56 KE *et seq*) jipprekludu Stat Membru milli jżomm taxxa fuq il-valur kummerċjali ta' proprjetà immobbli li minnha huma eżentati kumpanniji li għall-finijiet fiskali huma residenti fi Franza, filwaqt li l-eżenzjoni ta' kumpanniji li għandhom ir-residenza fiskali tagħhom fi Stat Membru ieħor hija suġġetta

għall-eżistenza ta' konvenzjoni bilaterali li tinkludi jew klawżola li tipprovdi għal għajnuna amministrattiva sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa jew klawżola li tipprekludi diskriminazzjoni abbażi ta' nazzjonalità, meta kumpanniji li għandhom ir-residenza fiskali tagħhom fi Stat Membru ieħor għajr fi Franza huma ntaxxati b'mod aktar qawwi minn persuni ġuridiċi li għandhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza.

(2) Taxxa bħat-taxxa in eżami tikkostitwixxi taxxa fuq il-kapital skond it-tifsira mogħtija fl-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta u indiretta.

(3) L-obbligi imposti fuq Stati Membri rigward għajnuna reċiproka fil-qasam tat-tassazzjoni bid-Direttiva 77/799 jipprekludu lill-Istati Membri milli, taħt konvenzjoni bilaterali dwar għajnuna amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni, jimplimentaw obbligi ta' l-istess tip li jeskludu kategorija ta' persuni taxxabbli bħall-kumpanniji holding tal-Lussemburgu biss safejn it-twettiq tal-konvenzjoni bilaterali tkun tipprekludi l-applikabbiltà tad-direttiva għal dawn il-persuni taxxabbli."