SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

9 ta' Lulju 2009 *

Fil-Kawża C-397/07,

li għandha bħala suġġett rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu taħt l-Artikolu 226 KE, ippreżentat fis-27 ta' Awwissu 2007,

Il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, irrappreżentata minn E. Gippini Fournier u M. Afonso, bħala aġenti, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

rikorrenti,

vs

Ir-Renju ta' Spanja, irrappreżentat minn B. Plaza Cruz u M. Muñoz Pérez, bħala aġenti, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

konvenut,

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.

sostnut minn:

Ir-Repubblika Ellenika,

intervenjenti,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn K. Lenaerts, President tal-Awla, T. von Danwitz, E. Juhász (Relatur), G. Arestis u J. Malenovský, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,
Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-15 ta' Jannar 2009,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali fis-seduta tal-5 ta' Marzu 2009,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li:

— billi ssuġġetta l-applikazzjoni tal-eżenzjonijiet obbligatorji mid-dazju fuq il-kapital għal kundizzjonijiet partikolari;

— billi impona dazju fuq il-kapital fuq it-trasferiment lejn Spanja taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni ta' kumpanniji jew tal-uffiċċju rreġistrat ta' kumpanniji li fil-pajjiż ta' oriġini tagħhom ma kinux suġġetti għal dazju simili għal dak applikat fi Spanja, u

— billi impona dazju fuq il-kapital fuq il-kapital allokat għall-attivitajiet kummerċjali eżerċitati fit-territorju Spanjol permezz ta' fergħat jew ta' stabbilimenti permanenti ta' kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru ieħor li ma japplikax dazju simili għal dak applikat fi Spanja,

ir-Renju ta' Spanja naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt id-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 11), kif emendata bid-Direttivi tal-Kunsill 73/79/KEE, tad-9 ta' April 1973, li tibdel il-kamp ta' applikazzjoni tar-rata mnaqqsa tad-dazju fuq il-kapital prevista, fir-rigward ta' ċerti operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' kumpanniji, fl-Artikolu 7(1)(b) tad-Direttiva li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (ĠU L 103, p. 13) u 85/303/KEE, tal-10 ta' Ġunju 1985 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 122, iktar 'il quddiem id-"Direttiva 69/335").

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

2 Skont l-ewwel premessa tagħha, id-Direttiva 69/335 għandha bħala għan li tippromwovi l-moviment ħieles tal-kapital sabiex tinħoloq unjoni ekonomika li jkollha karatteristiċi simili għal dawk ta' suq domestiku. Għal dan il-għan, kif jirriżulta mis-sitt, is-seba' u t-tmien premessi tagħha, din id-direttiva tfittex li tarmonizza d-dazju li għalih huma suġġetti l-kontribuzzjonijiet lil kumpanniji fil-Komunità Ewropea billi jiġi stabbilit dazju wieħed fuq il-ġbir tal-kapital li jista' jiġi applikat darba waħda biss fis-suq komuni u billi jitneħħew it-taxxi indiretti kollha l-oħra li għandhom l-istess karatteristiċi bħal dan id-dazju fuq il-kapital uniku.

3 B'dan il-mod, fi kliem l-Artikolu 1 tad-Direttiva 69/335, "[l]-Istati Membri għandhom jimponu ħlas fuq il-kontribuzzjonijiet ta' kapital lil kumpanniji ta' kapital taxxa armonizzata".

4 L-Artikolu 2 tad-Direttiva 69/335 jipproċedi bi tqassim, f'dan il-qasam, tal-kompetenzi fiskali bejn l-Istati Membri. Huwa jipprevedi:

"1. L-Operazzjonijiet soġġetti għal dazju kapitali [fuq il-kapital] għandhom biss ikunu taxxabli fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu iċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kull kumpanija kapitali ikun jinsab fiż-żmien meta dawn l-operazzjonijiet iseħħu.

[…]

3. Meta l-uffiċċju rreġistrat u ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija kapitali [kumpannija b'kapital azzjonarju] jinstabu f'pajjiż terz, il-fornitura ta' kapital fiss jew ta' ħidma għal fergħa lokaliżżata fi Stat Membru tista' tiġi ntaxxata fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tinstab il-fergħa."

5 L-Artikolu 4(1) tad-Direttiva 69/335 jelenka l-operazzjonijiet li għandhom ikunu suġġetti għad-dazju fuq il-kapital, bħal, b'mod partikolari, il-formazzjoni ta' kumpannija b'kapital azzjonarju u ż-żieda tal-kapital tagħha. L-imsemmija dispożizzjoni tipprevedi wkoll bħala operazzjonijiet suġġetti għad-dazju fuq il-kapital:

"(g) it-trasferiment minn pajjiz terz għal Stat Membru ta' l-uffiċċju reġistrat ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika, li ċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni tagħha huwa f'pajjiz terz u li hu kkunsidrat f'dak l-Istat Membru, għall-iskopijiet ta' l-impożizzjoni ta' dazju kapitali [fuq il-kapital], bħala kumpannija kapitali [kumpannija b'kapital azzjonarju];

(h) it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li hi kkunsidrata fl-Istat Membru ta' l-aħħar, għall-iskopijiet ta' impożizzjoni ta' dazju kapitali, bħala kumpannija kapitali, imma li mhix ikkonsidrata hekk fl-Istat Membru l-ieħor."

6 L-Artikolu 7 tad-Direttiva 69/335 jirreferi għar-rata tad-dazju fuq il-kapital. Fil-verżjoni inizjali tiegħu dan l-artikolu kien jipprovdi:

"1. Sad-dħul fis-seħħ tad-dispożizzjonijiet li għandhom jiġu addottati mill-Kunsill skond il-paragrafu 2:

(a) ir-rata ta' dazju kapitali [fuq il-kapital] m'għandhiex jaqbez it-2 % jew ikun inqas minn 1 %;

(b) din ir-rata għandha tiġi mnaqqsa b'50 % jew aktar meta kumpannija kapitali [kumpannija b'kapital azzjonarju] waħda jew aktar jittrasferixxu l-assi u r-responsabbiltajiet kollha, jew parti waħda jew iktar tan-negozju tagħhom lil kumpannija kapitali waħda jew iktar li huma fil-proċess li jiġu ffurmati jew li diġà jeżistu.

[…]"

7 Dan l-aħħar tnaqqis tar-rata tad-dazju fuq il-kapital, li huwa suġġett għal ċerti kundizzjonijiet, huwa previst għal operazzjonijiet magħrufa bħala ta' "ristrutturazzjoni ta' kumpanniji kapitali [b'kapital azzjonarju]".

8 Id-Direttiva tal-Kunsill 73/80/KEE, tad-9 ta' April 1973, li tiffissa rati komuni għad-dazju fuq il-kapital (ĠU L 103, p. 15) naqqset, b'effett mill-1 ta' Jannar 1976, ir-rata tad-dazju fuq il-kapital prevista f'din il-verżjoni inizjali tal-Artikolu 7(1)(b), għall-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' kumpanniji b'kapital azzjonarju, billi stabbilita fil-livell bejn 0 % u 0.50 %.

9 Permezz tad-Direttiva 73/79, fid-dispożizzjoni hawn fuq imsemmija tal-Artikolu 7(1) iddaħħal il-punt (bb), li skontu l-Istati Membri għandhom il-fakultà li jestendu l-applikazzjoni tar-rata mnaqqsa tad-dazju fuq il-kapital għal operazzjonijiet simili għall-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni hawn fuq imsemmija, jiġifieri "[…] meta kumpannija kapitali [kumpannija b'kapital azzjonarju] li tkun fil-proċess li tiġi inkorporata jew tkun diġà eżistenti takkwista ishma li jirrappreżentaw minn tal-inqas 75 % tal-kapital azzjonarju maħruġ ta' kumpannija kapitali oħra […]"

10 Fil-fatt, skont it-tieni premessa tad-Direttiva 73/79, f'każ bħal dan, kumpannija tikseb kwota ta' ishma minn kumpannija oħra b'tali mod li jkollha b'mod ġenerali setgħa sħiħa ta' deċiżjoni f'din il-kumpannija tal-aħħar.

11 Id-Direttiva 85/303, meta pprovdiet fir-raba' premessa tagħha "[…] li għandu jkun hemm eżenzjoni mandatorja għat-transazzjonijiet li bħalissa huma bla ħsara għar-rata mnaqqsa ta' dazju kapitali [fuq il-kapital]", emendat kif ġej l-Artikolu 7 tad-Direttiva 69/335:

"1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw mid-dazju kapitali [fuq il-kapital] transazzjonijiet […] li huma sal-1 ta' Lulju 1984, eżenti jew intaxxati b'kull rata ta' 0,50 % jew inqas.

[…]

2. L-Istati Membri jistgħu jew jeżentaw mid-dazju kapitali kull transazzjoni barra dawk li għalihom saret referenza fil-paragrafu 1, jew iżżomm dazju fuqhom b'rata waħda li ma taqbiżx il-1 %.

[…]"

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

It-trattament tal-operazzjonijiet ta' strutturazzjoni ta' kumpanniji b'kapital azzjonarju

12 L-Artikolu 1(1)(2) tat-test kodifikat tal-Liġi dwar it-taxxa fuq trasferimenti patrimonjali u fuq dokumenti legali awtentikati (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), approvat bid-Digriet Leġiżlattiv Nru 1/1993, tal-24 ta' Settembru 1993 (BOE tal-20 ta' Ottubru 1993, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-taxxa"), jimponi fuq il-kumpanniji kummerċjali taxxa indiretta fuq ċerti operazzjonijiet. B'mod konformi mal-Artikolu 19(1)(1) tal-Liġi dwar it-taxxa, l-operazzjonijiet suġġetti għat-taxxa huma l-inkorporazzjoni ta' kumpannija, iż-żieda u t-tnaqqis fil-kapital ta' kumpannija kif ukoll l-amalgamazzjoni, il-qsim u x-xoljiment ta' kumpanniji.

13 Fir-rigward tal-operazzjonijiet eżentati mit-taxxa, l-Artikolu 45(1)(b)(10) tal-Liġi dwar it-taxxa, flimkien mad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 21 tagħha u mat-tieni dispożizzjoni addizzjonali tal-verżjoni kkonsolidata tal-Liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), approvata bid-Digriet Leġiżlattiv Nru 4/2004, tal-5 ta' Marzu 2004 (BOE tal-11 ta' Marzu 2004, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji"), jipprovdi li huma eżentati l-operazzjonijiet ta' amalgamazzjoni, ta' qsim, ta' kontribuzzjoni ta' attiv u ta' skambju ta' ishma, iddefiniti fit-Titolu 7 tal-Kapitolu 8 tal-Liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji, li f'dan ir-rigward tistabbilixxi sistema speċjali, bil-kundizzjoni li din is-sistema tkun applikabbli għall-operazzjoni inkwistjoni.

14 L-Artikolu 96 tal-Liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji, bit-titolu "Applikazzjoni tas-sistema fiskali", jistabbilixxi l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' din is-sistema speċjali. Dan jipprovdi:

"1. Sabiex tkun applikata s-sistema speċjali stabbilita f'dan il-Kapitolu huwa meħtieġ li din is-sistema tintgħażel skont il-kundizzjonijiet li ġejjin:

a) Fil-każ ta' operazzjonijiet ta' amalgamazzjoni jew ta' qsim, l-għażla għandha tiġi inkluża fl-abbozz u fil-kuntratti marbuta mal-amalgamazzjoni jew mal-qsim tal-impriżi kkonċernati, li, għall-finijiet tat-taxxa, ikollhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom fi Spanja.

[…]

b) Fil-każ ta' kontribuzzjonijiet *in natura*, l-għażla għandha ssir mill-impriża li tkun qiegħda takkwista u għandha tiġi indikata fil-kuntratt korrispondenti jew, fin-nuqqas ta' tali kuntratt, fl-att uffiċjali li jkun stabbilit fir-rigward tal-operazzjoni jew tal-kuntratt.

[…]

c) Fil-każ ta' skambju ta' ishma, l-għażla għandha ssir mill-impriża li tkun qiegħda takkwista u għandha tiġi indikata fil-kuntratt korrispondenti jew, fin-nuqqas ta' tali kuntratt, fl-att uffiċjali li jkun stabbilit fir-rigward tal-operazzjoni jew tal-kuntratt. Fil-każ li ssir offerta lill-pubbliku għall-akkwist ta' ishma, l-għażla għandha ssir mill-organu tal-kumpannija li jkun responsabbli għall-offerta u għandha tiġi indikata fid-dokument ta' informazzjoni dwar l-offerta.

[…]

F'kull każ, l-għażla għandha tiġi nnotifikata lill-Ministeru tal-Finanzi skont il-formalitajiet u fit-termini previsti mid-dispożizzjonijiet applikabbli.

2. Is-sistema stabbilita f'dan il-Kapitolu ma tapplikax meta l-għanijiet essenzjali tal-operazzjoni mwettqa jkunu l-frodi jew l-evażjoni fiskali. B'mod partikolari, is-sistema ma tapplikax meta l-operazzjoni ma titwettaqx għal raġunijiet ekonomiċi validi, bħalma huma r-ristrutturazzjoni jew ir-razzjonalizzazzjoni tal-attivitajiet tal-impriżi kkonċernati, iżda tkun sempliċement twettqet sabiex jinkiseb vantaġġ fiskali.

[…]"

It-trasferiment taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni jew tal-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija b'kapital azzjonarju

15 Skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 19(3) tal-Liġi dwar it-taxxa, jikkostitwixxi fatt li minnu joriġina l-obbligu tal-ħlas tat-taxxa:

"[I]t-trasferiment taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni ta' kumpannija jew tal-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija lejn Spanja meta, preċedentement, la tal-ewwel u lanqas tat-tieni ma kienu jinsabu fi Stat Membru […], jew meta l-impriża ma kinitx suġġetta, fi Stat Membru, għal taxxa simili għal dik irregolata f'dan it-Titolu".

L-impożizzjoni ta' taxxa fil-każ ta' fergħat jew stabbilimenti permanenti ta' kumpannija b'kapital azzjonarju stabbilita fi Stat Membru ieħor

16 Skont l-Artikolu 20 tal-Liġi dwar it-taxxa:

"Impriżi li jeżerċitaw attivitajiet kummerċjali fit-territorju Spanjol permezz ta' fergħat jew ta' stabbilimenti permanenti u li l-uffiċċju rreġistrat tagħhom jew iċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni tagħhom ma jkunx jinsab fit-territorju tal-Istati Membri tal-Komunità […] jew ikun jinsab fi Stati Membri li ma jipprovdux għall-impożizzjoni ta' taxxa bħal dik prevista f'dan it-Titolu, għandhom iħallsu, bl-istess mod u fl-istess kundizzjonijiet bħall-impriżi Spanjoli, taxxa fuq il-parti tal-kapital li tkun allokata għall-imsemmija attivitajiet kummerċjali."

Il-proċedura prekontenzjuża

17 Peress li kellha dubji dwar jekk id-dispożizzjonijiet hawn fuq imsemmija tal-leġiżlazzjoni Spanjola kinux konformi mar-rekwiżiti tad-Direttiva 69/335, il-Kummissjoni bagħtet, fid-19 ta' Diċembru 2003, ittra ta' intimazzjoni lir-Renju ta' Spanja u, fit-18 ta' Ottubru 2004, ittra addizzjonali ta' intimazzjoni. L-awtoritajiet Spanjoli rrispondew b'ittri tat-3 ta' Frar u tal-24 ta' Novembru 2004 rispettivament. Dawn ir-risposti kkonfermaw id-dubji inizjali tal-Kummissjoni, u din tal-aħħar bagħtet, fit-13 ta' Lulju 2005, opinjoni motivata lir-Renju ta' Spanja. Wara r-risposta tat-18 ta' Lulju 2006 tal-awtoritajiet Spanjoli għall-imsemmija opinjoni motivata, l-ilmenti tal-Kummissjoni ġew stabbiliti u ċirkoskritti fir-rikors ineżami.

Fuq ir-rikors

Fuq l-ewwel ilment

18 Dan l-ewwel ilment jinvolvi l-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 96 tal-Liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji, li għandhom jiġu sodisfatti sabiex il-kumpanniji interessati jkunu jistgħu jibbenefikaw mis-sistema speċjali ta' eżenzjoni mit-taxxa stabbilita fit-Titolu 7 tal-Kaptiolu 8 tal-istess liġi. Il-Kummissjoni ssostni li dawn il-kundizzjonijiet huma illeċiti fir-rigward tal-operazzjonijiet li huma eżentati b'mod obbligatorju mid-dazju fuq il-kapital skont id-Direttiva 69/335.

19 Minkejja l-formulazzjoni ġenerali ta' dan l-ilment, jirriżulta mill-motivazzjoni tar-rikors li dan qed jipprevedi l-operazzjonijiet taħt l-Artikolu 7(1)(b) u dawk taħt l-Artikolu 7(1)(bb) tad-Direttiva 69/335, fil-verżjoni tagħha li tirriżulta mid-Direttivi 73/79 u 73/80, qabel l-emenda tad-Direttiva 85/303. Il-kontenut tad-dispożizzjonijiet hawn fuq imsemmija, fid-dawl tar-riferiment tal-Artikolu 7(1), kif emendat minn din id-direttiva tal-aħħar, għas-sitwazzjoni eżistenti fl-1 ta' Lulju 1984, jibqa' rilevanti anki wara d-dħul fis-seħħ ta' din id-direttiva.

20 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar b'mod preliminari li, permezz tas-sentenza tal-21 ta' Ġunju 2007, Optimus — Telecomunicações (C-366/05, Ġabra p. I-4985, punti 25 sa 33), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fir-rigward ta' Stat, bħal, fil-każ ineżami, ir-Renju ta' Spanja, li sar membru tal-Komunità b'effett mill-1 ta' Jannar 1986, id-data tal-1 ta' Lulju 1984, li hija meqjusa bħala d-data ta' riferiment għall-finijiet tal-eżenzjoni obbligatorja prevista fl-Artikolu 7(1) tad-Direttiva 69/335, fil-verżjoni tagħha li tirriżulta mid-Direttiva 85/303, tapplika wkoll għal dan l-Istat. Fis-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-rappreżentant tar-Renju ta' Spanja rrefera għal test leġiżlattiv dwar l-operazzjonijiet li jinvolvu l-kumpanniji b'kapital azzjonarju li jkunu ntaxxati f'dan l-Istat Membru fl-1 ta' Lulju 1984. Wara li l-partijiet ġew mistiedna mill-president tal-kulleġġ ġudikanti jieħdu pożizzjoni dwar din il-komunikazzjoni li setgħet tikkostitwixxi prova ġdida, huma qablu li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddeċiedi din il-kwistjoni fuq il-bażi tal-osservazzjonijiet bil-miktub ippreżentati quddiemha.

21 Fir-rigward tal-operazzjonijiet li jaqgħu taħt l-imsemmi Artikolu 7(1)(b), ir-rata tad-dazju fuq il-kapital tnaqqset b'mod mandatorju, b'effett mill-1 ta' Jannar 1976, permezz tad-Direttiva 73/80 u ġiet stabbilita fil-livell bejn 0 % u 0.50 %. Għalhekk, wara l-emenda tal-Artikolu 7(1) permezz tad-Direttiva 85/303, l-operazzjonijiet inkwistjoni kienu, mill-1 ta' Jannar 1986, eżentati b'mod obbligatorju mid-dazju fuq il-kapital. Għalhekk l-ilmenti tal-Kummissjoni jinvolvu dawn l-operazzjonijiet.

22 Min-naħa l-oħra, fir-rigward tal-operazzjonijiet li jaqgħu taħt l-imsemmi Artikolu 7(1)(bb), li għalihom tnaqqis tar-rata tad-dazju fuq il-kapital kien, meta ġiet introdotta din id-dispożizzjoni permezz tad-Direttiva 73/79, sempliċement fakultattiv, dawn kellhom biss ikunu eżentati b'mod obbligatorju mid-dazju fuq il-kapital, skont id-Direttiva 85/303, kemm-il darba kienu eżentati jew intaxxati b'rata ta' 0.50 % jew inqas fl-1 ta' Lulju 1984, id-data ta' riferiment applikabbli wkoll għar-Renju ta' Spanja, b'mod konformi mas-sentenza Optimus — Telecomunicações, iċċitata iktar 'il fuq. F'din id-data, l-operazzjonijiet inkwistjoni ma kinux suġġetti b'mod uniformi u obbligatorju għal rata ta' dazju fuq il-kapital li twassal għall-eżenzjoni obbligatorja tagħhom skont id-Direttiva 85/303.

23 Issa, fil-kawża ineżami, il-Kummissjoni ma ressqet ebda prova xierqa sabiex tistabbilixxi li l-operazzjonijiet li jaqgħu taħt l-Artikolu 7(1)(bb) tad-Direttiva 69/335 kienu eżentati jew intaxxati fi Spanja b'rata ta' 0.50 % jew inqas fl-1 ta' Lulju 1984, b'tali mod li dawn l-operazzjonijiet ma jistgħux jiġu kkunsidrati bħala li huma eżentati b'mod obbligatorju mid-dazju fuq il-kapital skont id-Direttiva 69/335. Għalhekk, għandu jiġi miċħud l-ewwel ilment inkwantu dan huwa bbażat fuq l-Artikolu 7(1)(b)(a) tal-imsemmija direttiva, u għandna ngħaddu għall-eżami ta' dan l-ilment fil-kuntest tal-operazzjonijiet previsti fl-Artikolu 7(1)(b) tagħha.

24 F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tilmenta speċifikament li, skont il-leġiżlazzjoni Spanjola, sabiex il-kumpannija interessata tkun tista' tiġi eżentata, għall-operazzjonijiet inkwistjoni, mit-taxxa prevista fl-Artikolu 1(1)(2) tal-Liġi dwar it-taxxa, hija għandha tagħżel formalment is-sistema speċjali ta' eżenzjoni stabbilita fit-Titolu 7 tal-Kapitolu 8 tal-Liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji, filwaqt li d-Direttiva 69/335, wara l-emenda introdotta permezz tad-Direttiva 85/303, tipprevedi eżenzjoni obbligatorja ta' dawn l-operazzjonijiet, mingħajr ma tkun suġġetta għall-osservanza ta' kundizzjonijiet, bħalma hija l-għażla ta' sistema speċjali ta' eżenzjoni. Barra minn hekk, il-kumpannija

interessata għandha tinforma lill-Ministeru tal-Finanzi b'din l-għażla, u dan jikkostitwixxi ostaklu addizzjonali għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni.

25 Ir-Renju ta' Spanja, filwaqt li ma jikkontestax li dawn l-operazzjonijiet jaqgħu taħt il-kategorija tal-operazzjonijiet li għandhom ikunu eżentati b'mod obbligatorju, isostni essenzjalment li l-għażla favur sistema speċjali ta' eżenzjoni ma timponi ebda oneru materjali fuq il-kumpannija interessata u tikkostitwixxi kundizzjoni minima, ta' natura purament formali. L-unika kundizzjoni materjali li għaliha l-applikazzjoni ta' din is-sistema hija suġġetta hija dik li l-operazzjoni inkwistjoni ma jkollhiex b'mod prinċipali bħala għan frodi jew evażjoni fiskali. L-obbligu ta' komunikazzjoni tal-operazzjoni lill-awtoritajiet fiskali jservi ġustament sabiex tiġi vverifikata l-eżistenza ta' raġunijiet ekonomiċi validi ta' natura li jiġġustifikaw l-operazzjoni inkwistjoni.

26 Dan l-argument tal-aħħar ma jistax jintlaqa'.

27 Fil-fatt, għandu jiġi enfasizzat li d-Direttiva 69/335, bil-għan li tippromwovi l-moviment liberu tal-kapital permezz tal-armonizzazzjoni u, sa fejn possibbli, permezz tat-tneħħija gradwali tad-dazju fuq il-kapital, ipprevediet l-eżenzjoni minnu għall-operazzjonijiet li jaqgħu taħt l-Artikolu 7(1)(b). Din l-eżenzjoni hija obbligatorja u mingħajr kundizzjoni, u tikkostitwixxi għall-kumpanniji interessati dritt li l-eżerċizzju tiegħu għandu jiġi żgurat fil-livell nazzjonali b'mod sempliċi u nieqes mill-ambigwità.

28 Issa, il-fatt li dan id-dritt huwa inkluż f'sistema speċjali nazzjonali u l-eżerċizzju tiegħu huwa suġġett għal għażla formali favur din is-sistema jista' joħloq, lill-kumpanniji interessati, dubju jew ambigwità fir-rigward tal-oriġini ta' dan id-dritt u fir-rigward tal-kundizzjonijiet tal-eżerċizzju tiegħu u ma jistax, biss minħabba f'hekk, ikun ikkunsidrat konformi mas-sistema stabbilita mid-Direttiva 69/335. Barra minn hekk, l-obbligu li ssir għażla favur din is-sistema speċjali ma jikkostitwixxix sempliċi formalità, inkwantu din l-għażla għandha tiġi nnotifikata lill-awtoritajiet fiskali skont il-formalitajiet u fit-termini previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali. Dan l-obbligu doppju ta' għażla u ta'

notifika bħala kundizzjoni għall-eżerċizzju ta' dritt mogħti b'mod inkundizzjonat permezz tad-Direttiva 69/335 jikkostitwixxi ostaklu fil-konfront ta' dan id-dritt.

29 Is-sistema speċjali kkontestata ma tistax tiġi ġġustifikata permezz tal-għan tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali. Fil-fatt, b'mod konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, sa fejn id-Direttiva 69/335 tarmonizza b'mod eżawrjenti l-każijiet li fihom l-Istati Membri jistgħu jimponu dazju fuq il-kapital u sa fejn din id-direttiva ma tinkludi ebda dispożizzjoni espliċita li tawtorizza lill-Istati Membri jieħdu miżuri ġenerali għall-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali, l-Istati Membri jistgħu jevitaw l-applikazzjoni tad-dritt Komunitarju biss f'ċirkustanzi partikolari, li jikkostitwixxu prattika abbużiva jew frawdolenti (sentenza tas-7 ta' Ġunju 2007, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja, C-178/05, Ġabra p. I-4185, punt 32).

30 Konsegwentement, kif ġustament issostni l-Kummissjoni, tali miżuri ma jistgħux ikunu bbażati fuq suspett ġenerali ta' frodi. Dawn jistgħu jiġu adottati biss fuq il-bażi ta' każ b'każ, sabiex jitwaqqfu l-iskemi purament artifiċjali, nieqsa mir-realtà ekonomika u intiżi sabiex jevadu t-taxxa normalment dovuta (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2007, ING. AUER, C-251/06, Ġabra p. I-9689, punt 44). Huwa ċar li, f'każijiet bħal dawn, l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti għandhom l-oneru tal-prova tan-natura frawdolenti jew artifiċjali tal-operazzjoni inkwistjoni.

31 Ladarba r-Renju ta' Spanja ma ġabx il-prova li l-leġiżlazzjoni tipprevedi biss skemi purament artifiċjali fis-sens hawn fuq indikat, għandu jiġi kkonstatat li l-ewwel ilment invokat mill-Kummissjoni huwa fondat f'dak li jirrigwarda l-operazzjonijiet li jaqgħu taħt l-Artikolu 7(1)(b) tad-Direttiva 69/335.

Fuq it-tieni lment

32 Dan it-tieni lment huwa bbażat fuq l-Artikolu 19(3) tal-Liġi dwar it-taxxa, li jipprovdi li t-trasferiment lejn Spanja taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni jew tal-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija b'kapital azzjonarju, li qabel kienet stabbilita fi Stat Membru li ma kienx jimponi dazju fuq il-kapital simili għal dak previst mil-leġiżlazzjoni Spanjola jikkostitwixxi fatt li minnu joriġina l-obbligu tal-ħlas tad-dazju fuq il-kapital. Il-Kummissjoni ssostni li l-Artikolu 4 tad-Direttiva 69/335, li jipprovdi lista eżawrjenti tal-operazzjonijiet suġġetti għad-dazju fuq il-kapital, ma jipprevedix bħala fatt li minnu joriġina l-obbligu tal-ħlas tad-dazju operazzjoni bħal dik prevista f'din id-dispożizzjoni tal-Liġi dwar it-taxxa u għalhekk jipprekludi din id-dispożizzjoni tal-aħħar.

33 Ir-Renju ta' Spanja jwieġeb li l-imsemmija dispożizzjoni hija intiża sabiex ma tippermettix li d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 69/335 jintużaw bl-iskop li tiġi evitata l-applikazzjoni tas-sistema fiskali Spanjola u hija għalhekk iġġustifikata permezz tal-għan tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali. Din tkun is-sitwazzjoni fil-każ ta' kumpanniji li, filwaqt li mill-bidu nett ikollhom il-ħsieb li jeżerċitaw l-attività tagħhom fi Spanja, jinkorporaw irwieħhom fi Stat Membru fejn din l-inkorporazzjoni ma tkunx suġġetta għal dazju fuq il-kapital simili għal dak applikabbli fi Spanja.

34 L-argument tal-konveut ma jistax jiġi aċċettat.

35 Fl-ewwel lok, għandu fil-fatt jiġi rrilevat, f'dan ir-rigward, li, skont l-Artikolu 4(1)(g) u (h) tad-Direttiva 69/335, huma suġġetti għad-dazju fuq il-kapital t-trasferimenti, minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor, tal-uffiċċju, effettiv jew irreġistrat, ta' kumpanniji li huma kkunsidrati, għall-ħlas tad-dazju fuq il-kapital, bħala kumpanniji b'kapital azzjonarju f'dan l-Istat Membru tal-aħħar, meta dawn mhumiex hekk ikkunsidrati fl-ewwel Stat Membru. Konsegwentement, l-uniku kriterju li għalih din id-dispożizzjoni tissuġġetta l-applikazzjoni tad-dazju fuq il-kapital fil-każ ta' trasferiment bħal dan huwa dak ta' jekk l-entità inkwistjoni tikkostitwixxix "kumpannija kapitali [kumpannija b'kapital azzjonarju]" fl-Istat Membru ta' oriġini. B'dan il-mod, trasferiment bħal dan ma jkunx jista' jiġi suġġett għad-dazju fuq il-kapital meta l-entità inkwistjoni hija kkunsidrata bħala "kumpannija kapitali [kumpannija b'kapital azzjonarju]" fl-Istat Membru ta' oriġini u f'dak ospitanti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Greċja, iċċitata iktar 'il fuq, punti 26, 27 u 29).

36 F'dan il-kuntest, għandu wkoll jiġi enfasizzat li, kif l-Avukat Ġenerali osservat fil-punt 62 tal-konklużjonijiet tagħha, il-kwistjoni ta' liema huma l-entitajiet li għandhom jiġu kkunsidrati bħala "kumpanniji kapitali [kumpanniji b'kapital azzjonarju]" għall-finijiet tal-applikazzjoni tad-dazju fuq il-kapital, hija rregolata b'mod uniformi u vinkolanti għall-Istati Membri fl-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 69/335.

37 Issa, l-Artikolu 19(3) tal-Liġi dwar it-taxxa jissuġġetta l-applikazzjoni tad-dazju fuq il-kapital fi Spanja, fil-każ ta' trasferiment taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni jew tal-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija b'kapital azzjonarju lejn dan l-Istat Membru, għall-kriterju ta' jekk din il-kumpannija kinitx suġġetta għal dazju simili fl-Istat Membru ta' oriġini. Dan il-kriterju ta' "impożizzjoni" jew ta' "suġġettar" fl-Istat Membru ta' oriġini ma jikkorrispondix għall-kriterju hawn fuq imsemmi, stabbilit fl-Artikolu 4(1)(g) u (h) tad-Direttiva 69/335, u għalhekk jippermetti impożizzjoni ta' dazju fuq il-kapital f'każijiet li fihom id-Direttiva 69/335 ma tipprevedix dan. Ladarba l-imsemmija direttiva tarmonizza b'mod eżawrjenti l-qasam tal-impożizzjoni ta' taxxa mill-Istati Membri fil-każ ta' trasferiment tal-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni, din id-dispożizzjoni tal-Liġi dwar it-taxxa hija inkompatibbli mad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 4(1)(g) u (h) tad-Direttiva 69/335.

38 Barra minn hekk, l-imsemmija dispożizzjoni tmur kontra s-sistema ġenerali stabbilita mid-Direttiva 69/335. Fil-fatt, il-fatt li ċerti Stati Membri, bl-użu tal-fakultà mogħtija minn din id-direttiva, irrinunzjaw għall-impożizzjoni tad-dazju fuq il-kapital ma jimplikax li, mat-trasferiment taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni jew tal-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija b'kapital azzjonarju minn Stat Membru lejn Stat Membru ieħor, dan ta' l-aħħar jista' awtomatikament japplika dazju bħal dan (ara, f'dan is-sens, is-sentenza ING. AUER, iċċitata iktar 'il fuq, punti 34 u 35).

39 Fit-tieni lok, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 19(3) tal-Liġi dwar it-taxxa huwa bbażat fuq preżunzjoni ġenerali ta' frodi peress li din id-dispożizzjoni tinvolvi miżuri applikati awtomatikament u mingħajr distinzjoni. Issa, għar-raġunijiet esposti fil-punti 29 u 30 ta' din is-sentenza u skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja ċċitata f'dawn il-punti, l-imsemmija dispożizzjoni ma tistax tiġi ġġustifikata bil-għan tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali. F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi enfasizzat, b'mod partikolari, li l-eżerċizzju ta' dritt li joriġina mid-dritt Komunitarju, bħall-istabbiliment ta' kumpannija fi Stat Membru ieħor jew it-trasferiment tal-uffiċċju

tagħha, ma jistax, fih innifsu, jiġġustifika suspett ta' abbuż (sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Greċja, iċċitata iktar 'il fuq, punt 32).

40 Għalhekk, it-tieni lment għandu jiġi kkunsidrat fondat.

Fuq it-tielet ilment

41 Fil-kuntest ta' dan l-ilment, il-Kummissjoni ssostni li l-Artikolu 20 tal-Liġi dwar it-taxxa jwassal għall-applikazzjoni tad-dazju fuq il-kapital, għall-parti tal-kapital allokata għall-attivitajiet kummerċjali eżerċitati fit-territorju Spanjol, fuq kull fergħa u stabbiliment permanenti ta' kumpannija b'kapital azzjonarju li l-uffiċċju rreġistrat jew iċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni tagħha jkunu jinsabu fi Stat Membru ieħor li ma jimponix dazju simili għal dak impost fi Spanja. Il-Kummissjoni ssostni li impożizzjoni bħal din tmur kontra r-regola tat-tqassim tal-kompetenzi fiskali bejn l-Istati Membri, stabbilita fl-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 69/335.

42 Skont l-Artikolu 20 tal-Liġi dwar it-taxxa, l-entitajiet li jwettqu, permezz ta' fergħat jew stabbilimenti permanenti, operazzjonijiet kummerċjali fit-territorju Spanjol u li l-uffiċċju rreġistrat tagħhom kif ukoll iċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni tagħhom ikunu jinsabu fi Stati Membri li ma jissuġġettawhomx għal impożizzjoni ta' taxxa simili għal dik applikata fi Spanja, huma ntaxxati bl-istess mod u taħt l-istess kundizzjonijiet bħalma huma l-entitajiet Spanjoli għall-parti tal-kapital allokata għal dawn l-operazzjonijiet.

43 Mill-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, li tirreferi għall-"entitajiet" li jwettqu operazzjonijiet kummerċjali fi Spanja permezz ta' fergħat jew stabbilimenti permanenti, jirriżulta li l-leġiżlazzjoni Spanjola tipprevedi l-impożizzjoni ta' taxxa fuq kumpanniji b'kapital azzjonarju li għandhom iċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni fi Stati Membri oħra u li għandhom fergħat jew stabbilimenti permanenti fit-territorju Spanjol, għall-

parti tal-kapital allokata għall-operazzjonijiet eżerċitati mill-fergħat jew mill-istabbilimenti permanenti inkwistjoni fit-territorju Spanjol.

44 Ir-Renju ta' Spanja ma jikkontestax li din l-impożizzjoni hija kkunsidrata f'dan l-Istat Membru bħala dazju fuq il-kapital impost fuq l-operazzjonijiet inkwistjoni. Fil-fatt, il-konvenut isostni biss, bħala difiża tiegħu, li d-dispożizzjoni inkwistjoni hija ġġustifikata bil-għan li jiġu evitati atti ta' evażjoni fiskali, li jikkonsistu fl-inkorporazzjoni ta' kumpannija fi Stat Membru li ma jimponix taxxa simili għat-taxxa Spanjola, u mbagħad, immedjatament wara, it-twaqqif fi Spanja ta' stabbiliment permanenti jew fergħa li permezz tagħhom din il-kumpannija twettaq operazzjonijiet kummerċjali fi Spanja.

45 Issa, impożizzjoni ta' taxxa fuq dawn l-operazzjonijiet ta' kumpanniji b'kapital azzjonarju li għandhom iċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni tagħhom fi Stati Membri oħra hija kuntrarja għall-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 69/335, li jipprovdi li l-operazzjonijiet suġġetti għad-dazju fuq il-kapital huma taxxabbli biss fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu jkun hemm iċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni tal-kumpannija b'kapital azzjonarju fiż-żmien meta dawn l-operazzjonijiet iseħħu.

46 Din l-impożizzjoni ta' taxxa, li tikkostitwixxi miżura applikabbli b'mod ġenerali u mingħajr distinzjoni, ma tistax tiġi ġġustifikata bil-għan tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, għar-raġunijiet esposti fil-punti 29 u 30 ta' din is-sentenza.

47 Għalhekk, it-tielet ilment invokat mill-Kummissjoni huwa fondat.

48 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, għandu jiġi kkonstatat li r-Renju ta' Spanja:

— billi ssuġġetta għall-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 96 tal-Liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji l-eżenzjoni mid-dazju fuq il-kapital tal-operazzjonijiet previsti fl-Artikolu 7(1)(b) tad-Direttiva 69/335,

— billi ssuġġetta għad-dazju fuq il-kapital t-trasferiment, minn Stat Membru lejn Spanja, taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni jew tal-uffiċċju rreġistrat tal-kumpanniji b'kapital azzjonarju li ma kinux suġġetti għal dazju simili fl-Istat Membru ta' oriġini tagħhom, u

— billi ssuġġetta għad-dazju fuq il-kapital l-kapital allokat għall-attivitajiet kummerċjali eżerċitati fit-territorju Spanjol pemezz tal-fergħat jew tal-istabbilimenti permanenti ta' kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru li ma japplikax dazju simili,

naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt id-Direttiva 69/335.

49 Il-kumplament tar-rikors huwa miċħud.

Fuq l-ispejjeż

50 Skont l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-parti li titlef il-kawża għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ġew mitluba. Peress li l-Kummissjoni talbet li r-Renju ta' Spanja jiġi kkundannat għall-ispejjeż u peress li dan tal-aħħar essenzjalment tilef il-kawża, hemm lok li r-Renju ta' Spanja jiġi kkundannat għall-ispejjeż.

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

1) Ir-Renju ta' Spanja:

— **billi ssuġġetta għall-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 96 tat-tieni dispożizzjoni addizzjonali tal-verżjoni kkonsolidata tal-Liġi dwar it-taxxa tal-kumpanniji (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), approvata bid-Digriet Leġiżlattiv Nru 4/2004, tal-5 ta' Marzu 2004, l-eżenzjoni mid-dazju fuq il-kapital tal-operazzjonijiet previsti fl-Artikolu 7(1)(b) tad-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital, kif emendata bid-Direttivi tal-Kunsill 73/79/KEE, tad-9 ta' April 1973, 73/80/KEE, tad-9 ta' April 1973, u 85/303/KEE, tal-10 ta' Ġunju 1985,**

— **billi ssuġġetta għad-dazju fuq il-kapital it-trasferiment, minn Stat Membru lejn Spanja, taċ-ċentru effettiv tal-amministrazzjoni jew tal-uffiċċju rreġistrat tal-kumpanniji b'kapital azzjonarju li ma kinux suġġetti għal dazju simili fl-Istat Membru ta' oriġini tagħhom, u**

— **billi ssuġġetta għad-dazju fuq il-kapital il-kapital allokat għall-attivitajiet kummerċjali eżerċitati fit-territorju Spanjol permezz tal-fergħat jew tal-istabbilimenti permanenti ta' kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru li ma japplikax dazju simili,**

naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt id-Direttiva 69/335, kif emendata bid-Direttivi 73/99, 73/80 u 85/303.

2) Il-kumplament tar-rikors huwa miċħud.

3) Ir-Renju ta' Spanja huwa kkundannat għall-ispejjeż.

Firem