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

21 ta' Diċembru 2016*

"Nuqqas ta'Stat li jwettaq obbligu — L-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE — Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea — Moviment liberu tal-persuni — Moviment liberu tal-ħaddiema — Libertà ta' stabbiliment — Taxxa ta' persuni fiżiċi fuq il-qligħ kapitali li jirriżulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju — Taxxa ta' persuni fiżiċi fuq il-qligħ kapitali li jirriżulta mit-trasferiment tal-assi kollha użati għall-eżerċizzju ta' attività ta' negozju u professjonali — Taxxa tal-ħruġ fuq l-individwi — Irkupru immedjat tat-taxxa — Differenza fit-trattament bejn il-persuni fiżiċi li jittrasferixxu l-kapital azzjonarju u jżommu r-residenza tagħhom fit-territorju nazzjonali u dawk li jwettqu dan it-trasferiment u jċaqilqu r-residenza tagħhom fit-territorju ta' Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea jew lejn iż-Żona Ekonomika Ewropea — Differenza fit-trattament bejn il-persuni fiżiċi li jittrasferixxu l-assi kollha marbuta ma' attività eżerċitata abbażi individwali lil kumpannija li għandha s-sede tagħha u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż u dawk li jwettqu tali trasferiment lejn kumpannija li għandha s-sede tagħha u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea jew taż-Żona Ekonomika Ewropea — Proporzjonalità"

Fil-Kawża C-503/14,

li għandu bħala suġġett rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu taħt l-Artikolu 258 TFUE, imressaq fil-11 ta' Novembru 2014,

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn G. Braga da Cruz u W. Roels, bħala aġenti,

rikorrenti,

kontra,

Ir-Repubblika Portugiża, irrappreżentata minn L. Inez Fernandes, M. Rebelo u J. Martins da Silva, bħala aġenti,

konvenuta,

sostnuta minn:

Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, irrappreżentata minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,

intervenjenti,

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

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, E. Levits, C. Vajda (Relatur), K. Jürimäe u C. Lycourgos, Imħallfin,

* * Lingwa tal-kawża: il-Portugiż.

Avukat Ġenerali, M. Wathelet,

Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-16 ta' Marzu 2016,

wara li semgħet il-Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-Ħamis, 12 ta' Mejju 2016,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni Ewropea titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja li tikkonstata li, billi tadotta u żżomm fis-seħħ id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 10 u 38 tal-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodiċi dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni fiżiċi, iktar 'il quddiem is-"CIRS"), li skonthom kontribwent li jittrasferixxi l-kapital azzjonarju u r-residenza tiegħu fi Stat ieħor li ma huwiex ir-Repubblika Portugiża jew li jipproċedi bit-trasferiment ta' attivi u ta' passivi marbuta ma' attività eżerċitata fuq bażi individwali ta' trasferiment ta' ishma ta' impriża mhux residenti għandu, l-ewwel nett għandu għat-tranżazzjonijiet inkwistjoni, jinkludi kull dħul mhux realizzat fil-bażi taxxabbli tal-aħħar eżerċizzju fiskali li għalih jitqies dejjem li huwa kontribwent residenti u, fit-tieni każ, ma jistax jibbenefika minn posponiment tat-taxxa minħabba t-tranżazzjoni inkwistjoni, ir-Repubblika Portugiża naqqset milli twettaq l-obbligi tagħha skont l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992 (ĠU 1994, L 1, p. 3, iktar 'il quddiem il-"Ftehim ŻEE").

I – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Il-Ftehim ŻEE*

2 L-Artikolu 28 tal-Ftehim ŻEE jipprevedi:

"(1) Għandha tiġi assigurata l-libertà tal-moviment lill-haddiema fost l-Istati Membri tal-KE u fl-Istati ta' l-EFTA.

(2) Din il-libertà ta' moviment għandha tfisser l-abolizzjoni ta' kull diskriminazzjoni msejsa fuq ċittadinanza bejn ħaddiema ta' l-Istati Membri tal-KE u l-Istati ta' l-EFTA għal dak li għandu x'jaqsam ma' l-impiegi, rimunerazzjoni u kondizzjonijiet ohra tax-xogħol u ta' l-impieg.

(3) Għandha tfisser id-dritt, suġġett għal limitazzjonijiet ġustifikati għal raġunijiet ta' ordni pubbliku, sigurtà pubblika jew sahha pubblika:

a) li jaċċetta offerti ta' impjieg li jkunu saru,

b) li tiċċaqlaq liberament fit-territorju ta' l-Istati Membri tal-KE u l-Istati ta' l-EFTA għal dan il-għan;

ċ) li toqgħod fit-territorju ta'Stati Membri tal-KE jew Stat ta' l-EFTA għal fini ta'l-impjieg skond id-dispożizzjonijiet li jirregolaw l-impjieg ta'ċittadini li jinsabu fil-liġi, [regolamenti jew] azzjoni […] amministrativa;

d) li tibqa'fit-territorju ta' Stat Membru tal-KE jew Stat ta' l-EFTA wara li tkun ġiet impjegata hemmhekk.

(4) Id-dispożizzjonijiet ta' dan l-artikolu ma japplikawx għal impjieg fis-servizz pubbliku.

(5) L-Anness V fih dispożizzjonijiet speċifiċi dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema."

3 L-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE jaqra kif ġej:

"(1) Fil-qafas tad-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim, ma ghandu jkun hemm l-ebda restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment ta' cittadini ta' Stat Membru tal-KE jew ta' Stat ta' l-EFTA fit-territorju ta' xi iehor minn dawn l-Istati. Dan għandu japplika ukoll għat-twaqqif ta' aġenziji, ferghat jew kumpanniji sussidjarji minn citttadini ta' xi Stat Membru tal-KE jew Stat ta' l-EFTA stabbiliti fit-territorju ta' xi wieħed minn dawn l-Istati.

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

(2) Id-dispożizzjonijiet partikolari applikabbli għad-dritt ta' stabbiliment jinsabu fl-Annessi VIII sa XI."

B – *Id-dritt Portugiż*

4 Skont l-Artikolu 10 tas-CIRS, bit-titolu, "Qligħ Kapitali":

"(1) Huwa qligħ kapitali l-qligħ miksub li, mingħajr ma jitqies li huwa dħul min-negozju u professjonali, mill-kapital jew mill-proprjetà immobbli, jirriżulta minn:

a) it-trasferiment b'titolu oneruż ta' drittijiet reali fuq proprjetà immobbli u mill-użu ta' kull proprjetà privata għall-attività tan-negozju u tax-xogħol [imprenditorjali u professjonali] eżerċitata fuq bażi individwali mill-proprjetarju tagħha;

b) it-trasferiment b'titolu oneruż ta' kapital azzjonarju, inkluż ir-rimbors u l-amortizzazzjoni tiegħu bi tnaqqis tal-kapital, u ta' titoli oħra, kif ukoll il-valur attribwit lill-azzjonisti wara li jsir il-qsim, li jitqies li huwa l-qligħ kapitali fis-sens tal-Artikolu 81 tal-[Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [kodiċi dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni ġuridiċi];

[…]

(3) Il-qligħ jitqies li nkiseb fil-mument meta jsiru l-atti previsti fil-paragrafu 1 […]

[…]

(4) Il-qligħ issuġġettat għat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi huwa kkostitwit:

a) mid-differenza bejn il-valur tal-bejgħ u l-valur ta' l-akkwist, bit-tnaqqis tal-parti kkunsidrata bħala dħul mill-kapital, jekk ikun il-każ, fil-każijiet previsti fil-punti a), b) u ċ) tal-paragrafu 1;

[…]

(8) Fil-każ tat-trasferiment tal-kapital azzjonarju bil-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 73(5) u fl-Artikolu 77(2) tal-kodiċi dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni ġuridiċi, l-attribuzzjoni, minħabba dan it-trasferiment, ta' titoli li jirrappreżentaw il-kapital azzjonarju tal-kumpannija lill-azzjonisti tal-kumpannija akkwistata, ma tagħtix lok għat-taxxa fuq dawn tal-aħħar, jekk għall-finijiet fiskali

huma jkomplu jivvalutaw il-kapital azzjonarju ġdid bil-valur l-antik. Dan il-valur jiġi ddeterminat skont id-dispożizzjonijiet ta' dan il-kodiċi, mingħajr ħsara għat-taxxa fuq il-valuri ta' flus li eventwalment jiġu allokati lilhom.

(9) Fil-każ imsemmi fil-paragrafu preċedenti, xieraq li barra minn hekk jiġi osservat li:

a) Minħabba li l-azzjonist ikun tilef il-kwalità ta' resident fit-territorju Portugiż, għall-finijiet fiskali għas-sena bażi ta' dan it-telf tal-kwalità ta' resident, nistgħu ngħoddu fil-kategorija tal-kapital azzjonarju l-ammont li, skont il-paragrafu 8 ma ġiex intaxxat meta ġew ittrasferiti t-titoli u li jikkorrispondi għad-differenza bejn il-valur reali tat-titoli li jkunu rċivew u l-valur tal-akkwist tat-titoli l-antiki, iddeterminat skont id-dispożizzjonijiet ta' dan il-kodiċi;

b) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 73(10) tal-kodiċi dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni ġuridiċi għandhom japplikaw *mutatis mutandis*.

(10) Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafi 8 u 9 japplikaw ukoll, *mutatis mutandis*, fir-rigward tal-attribuzzjoni ta' ishma jew titoli fil-każ ta' amalgamazzjoni jew diviżjoni li għalihom japplika l-Artikolu 74 tal-kodiċi dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni ġuridiċi.

[…]"

5 L-Artikolu 38, intitolat "Dħul ta' assi għall-bejgħ ta' kapital ta' kumpannija", jipprevedi:

"(1) Ma hemm l-ebda ħtieġa li jiġi stabbilit id-dħul taxxabbli skont il-bejgħ tal-kapital azzjonarju li jirriżulta mit-trasferiment tal-assi kollha użati għall-eżerċizzju ta' attività ta' negozju jew professjonali minn persuna fiżika, sakemm jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet li ġejjin:

a) l-entità li jiġu ttrasferiti lilha l-assi hija kumpannija u għandha s-sede statutorju tagħha u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż;

b) il-persuna fiżika li tagħmel it-trasferiment għandha tal-inqas 50 % tal-kapital tal-kumpannija u l-attività eżerċitata minnha hija, essenzjalment, identika għal dik li kienet eżerċitata fuq bażi individwali;

ċ) jittieħdu inkunsiderazzjoni l-elementi tal-attiv u tal-passiv li huma s-suġġett tat-trasferiment għall-finijiet ta' dan it-trasferiment bil-valuri rreġistrati fir-rapporti tal-kontabbiltà jew fl-entrati kontabilistiċi tal-persuna fiżika, jiġifieri dawk li jirriżultaw mill-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet ta' dan il-kodiċi jew ta' rievalwazzjonijiet li jkunu saru skont dispożizzjonijiet fiskali;

d) il-partijiet tal-kapital irċevuti inkambju għat-trasferiment jiġu evalwati, għall-finijiet tat-taxxa fuq il-qligħ jew it-telf li jkun seħħ minħabba t-trasferiment sussegwenti tagħhom, bil-valur nett tal-elementi tal-attiv u tal-passiv ittrasferiti, ivvalutati skont il-punt preċedenti;

e) il-kumpannija msemmija fil-punt (a) timpenja ruħha, permezz ta' dikjarazzjoni, li tosserva d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 77 tas-kodiċi dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni ġuridiċi; din id-dikjarazzjoni għandha tkun konġunta mad-dikjarazzjoni perijodika tad-dħul ta' persuna fiżika dwar l-eżerċizzju tat-trasferiment.

(2) Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu preċedenti ma japplikawx jekk xi beni li għalihom ġiet posposta t-taxxa fuq il-qligħ, fis-sens tal-punt (b) tal-Artikolu 10(3), huma parti mill-assi ttrasferiti.

(3) Il-qligħ li jirriżulta mit-trasferiment b'titolu oneruż, għal kwalunkwe titolu jkun xi jkun, tal-partijiet tal-kapital riċevuti inkambju għat-trasferiment imsemmi fil-paragrafu 1 jiġi klassifikat, fuq perijodu ta' ħames snin li jibda jgħodd mid-data tal-istess, bħala dħul min-negozju u professjonali, u jitqies li

huwa dħul nett tal-kategorija B. Matul dan il-perijodu, ma tista' ssir ebda tranżazzjoni tal-kapital azzjonarju li jibbenefika minn skemi ta' newtralità, taħt piena li jitqies, fil-mument li jsiru dawn it-tranżazzjonijiet, li l-qligħ ikun sar u li jkun jeħtieġ li dan jiżdied bi 15% għal kull sena jew parti ta' sena li tkun għaddiet li minnha jkun ġie kkonstatat id-dħul tal-assi għall-bejgħ tal-kapital tal-kumpannija, u dan jiżdied mad-dħul tas-sena li matulha jkunu kkonstatati dawn it-tranżazzjonijiet."

6 Skont l-Artikolu 77(1) tal-kodiċi dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni ġuridiċi:

"Meta s-sistema stabbilita fl-Artikolu 38(1) tas-[CIRS] hija applikabbli, il-beni li jikkostitwixxu l-attiv u l-passiv tal-assi li huma s-suġġett tat-trasferiment għandhom jiġu inklużi fil-kontabbiltà tal-kumpannija li lilha jiġu ttrasferiti, fil-valuri msemmija fl-imsmemi paragrafu (1)(ċ), u d-determinazzjoni tad-dħul taxxabbli ta' din il-kumpannija għandu jsir kif ġej:

a) ir-riżultati dwar l-beni li jikkostitwixxu l-assi ttrasferiti huma kkalkolati bħal daqs li kieku dan it-trasferiment qatt ma seħħ;

b) l-integrazzjonijiet mill-ġdid u d-deprezzamenti fuq l-elementi tal-attiv immobiljari huma pprattikati konformement mas-sistema li kienet ġiet applikata waqt id-determinazzjoni ta-dħul taxxabbli tal-persuna fiżika;

ċ) id-dispożizzjonijiet li ġew ttrasferiti jaqgħu, mill-perspettiva fiskali, taħt is-sistema li kienet applikabbli għalihom għall-finijiet tad-determinazzjoni tad-dħul taxxabbli tal-persuna fiżika".

II – **Il-proċedura prekontenzjuża**

7 Fis-17 ta' Ottubru 2008, il-Kummissjoni bagħtet ittra ta' intimazzjoni lir-Repubblika Portugiża, li fiha stmat li dan l-Istat Membru naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu skont l-Artikoli 18, 39 u 43 KE li saru, rispettivament, l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE, kif ukoll l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE peress li ntaxxa qligħ kapitali moħbi fil-każ ta' trasferiment ta' kapital azzjonarju meta persuna fiżika tittrasferixxi r-residenza tagħha fi Stat Membru ieħor jew fil-każ tat-trasferiment lil kumpannija ta' attivi u passivi marbuta mal-eżerċizzju ta' attività ekonomika jew professjonali minn persuna fiżika jekk il-kumpannija li lilha ġew ittrasferiti l-attivi u l-passivi għandha s-sede tagħha jew l-amministrazzjoni effettiva tagħha fi Stat ieħor.

8 Ir-Repubblika Portugiża rrispondiet l-imsemmija ittra ta' intimazzjoni permezz ta' ittra datata l-15 ta' Mejju 2009, billi kkontestat il-pożizzjoni tal-Kummissjoni.

9 Peress li ma kinitx konvinta minn din ir-risposta, fit-3 ta' Novembru 2009, il-Kummissjoni bagħtet opinjoni motivata li fiha hija qieset li r-Repubblika Portugiża naqset milli twettaq l-obbligi tagħha billi adottat u żammet d-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS, li skont liema persuna taxxabbli li tittrasferixxi r-residenza tgħha fi Stat ieħor jew li tittrasferixxi l-attivi u l-passivi marbuta ma' attività eżerċitata fuq bażi individwali bi trasferiment ta' kapital azzjonarju li għandha s-sede tagħha u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju ta' Stat ieħor għandu jinkludi kull dħul mhux magħmul fil-bażi taxxabbli tal-aħħar eżerċizzju fiskali li għalih jitqies dejjem li huwa kontribwent residenti. Il-Kummissjoni talbet ukoll lill-imsemmi Stat Membru biex jieħu l-miżuri meħtieġa sabiex jikkonforma ruħu mal-opinjoni motivata f'terminu ta' xahrejn mid-data tal-wasla tagħha.

10 Ir-Repubblika Portugiża rrispondiet għal din l-opinjoni motivata billi qieset li l-ilmenti tal-Kummissjoni huma infondati.

11 Fit-28 ta' Ottubru 2011, il-Kummissjoni indirizzat, lil din tal-aħħar, ittra ta' intimazzjoni supplimentari, li fiha din l-istituzzjoni għamlet riferiment għall-verżjoni aġġornata tal-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS, filwaqt li indikat li l-pożizzjoni tagħha li esprimiet fl-ittra ta' intimazzjoni u fl-opinjoni motivata baqgħet l-istess. Barra minn hekk, hija żammet il-pożizzjoni tagħha dwar l-Artikolu 38 tas-CIRS, kif jirriżulta mill-ittra ta' intimazzjoni u mill-opinjoni motivata.

12 Wara r-risposta tar-Repubblika Portugiża għall-imsemmija ittra ta' intimazzjoni supplimentari, li fiha dan l-Istat Membru kompla jqis l-ilmenti tal-Kummissjoni bħala infondati, fit-22 ta' Novembru 2012, il-Kummissjoni bagħtet opinjoni motivata supplimentari lil dan l-Istat Membru li fiha, minn naħa, hija tenniet l-ilment tagħha fuq il-bażi li l-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS kienu jiksru l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE, u, min-naħa l-oħra, stiednet lil dan l-Istat Membru biex jikkonforma ma' din l-opinjoni motivata supplimentari fi żmien xahrejn.

13 Billi r-Repubblika Portugiża, fir-risposta tagħha tat-23 ta' Jannar 2013, reġgħet sostniet li l-pożizzjoni tal-Kummissjoni kienet żbaljata, din tal-aħħar ddeċidiet li tippreżenta dan ir-rikors.

III – **Fuq ir-rikors**

A – *Fuq l-allegat nuqqas ta' preċiżjoni u ta' reqqa fid-definizzjoni tas-suġġett tal-kawża*

1. L-argumenti tal-partijiet

14 Mingħajr ma tqajjem formalment eċċezzjoni ta' inammissibbiltà tar-rikors, ir-Repubblika Portugiża targumenta li l-emendi magħmula mill-Kummissjoni għat-talbiet magħmula fir-rikors meta mqabbla ma' dawk li jidhru fl-opinjoni motivata u fl-opinjoni motivata supplimentari jmorru lil hinn mis-sempliċi dettalji u jikkostitwixxu emendi sostanzjali tas-suġġett inizjali tal-kawża kif jirriżulta minn dawn l-opinjonijiet motivati. Fil-fatt, skont dan l-Istat Membru, l-ilmenti li jidhru fl-imsemmija opinjonijiet motivati ma jikkorrispondux għall-kliem tal-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS, dispożizzjonijiet li madankollu fuqhom ibbażat ruħha l-Kummissjoni, b'tali mod li ebda sitwazzjoni ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ma kienet possibbli.

15 Il-Kummissjoni tenfasizza li hija wettqet emendi żgħar għat-talbiet tar-rikors tagħha meta mqabbla ma' dawk li jidhru fl-opinjoni motivata supplimentari, sabiex tinkludi d-dettalji trażmessi mir-Repubblika Portugiża matul il-proċedura amministrattiva u, b'mod partikolari, fir-risposta tagħha għall-opinjoni motivata supplimentari. Hija tqis li dawn l-emendi ma jbiddlu xejn mis-sens u l-portata tal-ilmenti mqajma kontra dan l-Istat Membru u li d-drittijiet tad-difiża tal-imsemmi Stat Membru ġew perfettament irrispettati.

2. Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

16 Għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, għalkemm huwa veru li s-suġġett tar-rikors imressaq skont l-Artikolu 258 TFUE huwa ddefinit mill-proċedura prekontenzjuża prevista f'din id-dispożizzjoni u li, konsegwentement, l-opinjoni motivata tal-Kummissjoni u r-rikors għandhom ikunu bbażati fuq ilmenti identiċi, din il-kundizzjoni, fi kwalunkwe każ, ma tistax tfisser li timponi li f'kull każ għandu jintuża eżattament l-istess kliem fit-tnejn li huma, iżda meta s-suġġett tal-kawża ma jkunx ġie estiż jew immodifikat. Għalhekk, il-Kummissjoni tista' tippreċiża l-ilmenti inizjali tagħha fir-rikors tagħha, bil-kundizzjoni madankollu li hija ma tibdilx is-suġġett tal-kawża (ara s-sentenza tal-21 ta' Jannar 2016, Il-Kummissjoni vs Ċipru, C-515/14, EU:C:2016:30, punti 12 u 13 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

17 F'dan il-każ, il-Kummissjoni indikat b'mod ċar kemm fil-kuntest tal-proċedura prekontenzjuża kif ukoll quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja li hija tallega lir-Repubblika Portugiża li, billi adottat u żammet fis-seħħ l-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS, hija naqset milli twettaq l-obbligi tagħha li jirriżultaw mill-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll mill-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE.

18 Barra minn hekk, qari flimkien tad-dispożittiv tal-opinjoni motivata u tal-opinjoni motivata supplimentari mal-Artikoli 10 u 38 tas-CIRS jippermetti lir-Repubblika Portugiża li tifhem, minn naħa, liema huma s-sitwazzjonijiet, previsti mid-dispożizzjonijiet inkwistjoni, li l-Kummissjoni ssemmi fl-opinjonijiet motivati tagħha u, min-naħa l-oħra, il-konsegwenzi legali li jirriżultaw mill-imsemmija dispożizzjonijiet għal dawn is-sitwazzjonijiet u li din l-istituzzjoni kkunsidrat bħala li jmorru kontra d-dritt tal-Unjoni.

19 Minn dan isegwi li, il-Kummissjoni la estendiet u lanqas emendat is-suġġett tar-rikors kif kien limitat mill-proċedura prekontenzjuża.

20 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-argument tar-Repubblika Portugiża, ibbażat fuq l-allegat nuqqas ta' preċiżjoni u ta' reqqa fil-limitazzjoni tas-suġġett tal-kawża, ma jistax jikkontesta l-ammissibbiltà tar-rikors u għandu, għaldaqstant, jiġi miċħud.

B – *Fuq il-mertu*

21 Minn naħa, il-Kummissjoni tilmenta li r-Repubblika Portugiża, billi adottat u żammet l-Artikolu 10 tas-CIRS, skont liema persuna taxxabbli li jittrasferixxi l-kapital azzjonarju u r-residenza tiegħu fi Stat ieħor jew fi Stat taż-Żona Ekonomika Ewropea (ŻEE) għandu jinkludi, għall-operazzjonijiet inkwistjoni, kull dħul mhux realizzat fil-bażi taxxabbli tal-aħħar eżerċizzju fiskali li għalih jitqies dejjem li huwa kontribwent residenti, naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skont l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE u tal-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE.

22 Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni tilmenta li dan l-Istat Membru, billi adotta u billi żamm l-Artikolu 38 tas-CIRS, skont liema persuna taxxabbli li tittrasferixxi l-attivi u l-passivi marbuta ma' attività eżerċitata fuq bażi individwali bi trasferiment ta' kapital azzjonarju li għandha s-sede tagħha u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju ta' Stat ieħor jew ta' Stat ieħor taż-ŻEE ma tistax tibbenefika minn posponiment tat-taxxa minħabba t-tranżazzjoni inkwistjoni, naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu skont l-Artikoli 49 TFUE u 31 tal-Ftehim ŻEE.

23 Dawn l-ilmenti għandhom jiġu evalwati b'mod separat.

1. Fuq il-qligħ kapitali meta jkun hemm trasferiment ta' kapital azzjonarju

a) L-argumenti tal-partijiet

24 Il-Kummissjoni targumenta li, fil-qasam tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali li jirriżulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju, l-Artikolu 10 tas-CIRS jirreżerva trattament fiskali żvantaġġuż għall-persuni taxxabbli li jitilqu mit-territorju Portugiż meta mqabbla ma' dawk li jżommu r-residenza tagħhom fil-Portugall. Fil-fatt, azzjonista jew imsieħeb isir persuna taxxabbli, bis-sempliċi fatt tat-trasferiment tar-residenza tiegħu barra mill-Portugall, tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali inkwistjoni li tikkorrispondi għad-differenza bejn il-valur reali tal-azzjonijiet rċevuti u l-valur tal-akkwist tat-titoli l-antiki. Għall-kuntrarju, jekk l-azzjonist jew l-imsieħeb iżomm ir-residenza tiegħu fil-Portugall, il-valur tal-kapital azzjonarju rċevut huwa ekwiparabbli għal dak tal-ishma ttrasferiti. Għalhekk, f'każ ta' żamma tar-residenza fil-Portugall, l-azzjonist jew l-imsieħeb ikun intaxxat biss fil-mument tat-trasferiment definittiv tal-kapital azzjonarju rċevut, salv f'każ ta' ħlas supplimentari fi flus kontanti.

25 Il-Kummissjoni tikkunsidra li l-vantaġġ tal-proposta ta' taxxa fuq il-qligħ kapitali li jirriżulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju fir-rigward tal-persuni taxxabbli li jirresjedu fit-territorju Portugiż joħloq differenza ta' trattament bejn dawn u l-persuni taxxabbli li jiddeċiedu li jittrasferixxu r-residenza tagħhom fi Stat Membru ieħor jew fi Stat taż-ŻEE, li ma huwiex kompatibbli la mal-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE u lanqas mal-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE.

26 F'dan ir-rigward, hija bbażat ruħha fuq is-sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), u tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), li jirrigwardaw it-taxxa ta' ħruġ ta' persuni fiżiċi, li hija qieset applikabbli għal dan il-każ. Min-naħa l-oħra, skont il-Kummissjoni, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet għall-ewwel darba li leġiżlazzjoni nazzjonali fil-qasam tat-taxxa tal-ħruġ tista' tiġi ġġustifikata mill-għan li huwa intiż li jiżgura t-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, ma tistax tkun applikabbli f'dan il-każ minħabba li tirrigwarda biss t-taxxa ta' persuni ġuridiċi.

27 Anki jekk il-Kummissjoni tirrikonoxxi l-leġittimità tal-għan segwit mil-leġiżlatur Portugiż li jiżgura l-effikaċja tas-sistema fiskali, hija tikkunsidra li d-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni ma hijiex proporzjonata, madankollu d-dritt tal-Unjoni, u b'mod iktar partikolari d-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE, tal-15 ta' Frar 2011, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-taxxa u li tħassar id-Direttiva 77/799/KEE (ĠU 2011, L 64, p. 1) u d-Direttiva tal-Kunsill 2010/24/UE, tas-16 ta' Marzu 2010, dwar l-assistenza reċiproka għall-irkupru ta' talbiet relatati ma' taxxi, dazji u miżuri oħra (ĠU 2010, L 84, p. 1), jipprevedu diġà mekkaniżmi ta' informazzjoni bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri u ta' assistenza reċiproka fil-qasam tal-irkupru tat-taxxa li jippermettu li jintlaħaq dan l-għan mingħajr ma jkun hemm għalfejn isiru restrizzjonijiet għal-libertajiet fundamentali stabbiliti mit-Trattat FUE.

28 Barra minn hekk, ir-Repubblika Portugiża tista' pereżempju titlob lill-kontribwent li jitlaq mit-territorju Portugiż, li jikkomunika regolarment l-informazzjoni dwar il-kapital azzjonarju rċevut, għall-fini ta' verifika jekk ikun għadu detentur tagħhom. Għalhekk, it-taxxa tkun tista' tiġi imposta fuq il-qligħ kapitali biss fil-mument fejn il-kontribwent li jkun telaq mit-territorju Portugiż ikun ittrasferixxa l-kapital azzjonarju rċevut.

29 Ir-Repubblika Portugiża qieset li l-Artikolu 10 tas-CIRS ma jiksirx l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE u lanqas l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE. Iċ-ċirkustanza limitata ħafna li fuqha hija bbażata d-dispożizzjoni tas-CIRS inkwistjoni tirrigwarda, fil-fatt, it-tmiem tal-posponiment tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali, effettivament imwettaq fil-kuntest ta' skambju preċedenti ta' kapital azzjonarju, minħabba l-fatt tar-residenza tal-kontribwent barra mit-territorju Portugiż. Għalhekk, is-sentenza tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), li tirrigwarda taxxa fuq il-qligħ kapitali li għadu ma seħħx meta kontribwent jittrasferixxi r-residenza fiskali tiegħu fi Stat Membru ieħor, ma japplikax għal dan il-każ.

30 Skont ir-Repubblika Portugiża, l-eventwali restrizzjoni tal-moviment liberu li tirriżulta mill-Artikolu 10 tas-CIRS hija ġġustifikata, l-ewwel nett, mill-għan intiż li jiggarantixxi t-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, konformement mal-prinċipju tat-territorjalità fiskali, għan irrikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża li wasslet għas-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 45). Hija tenfasizza li, skont l-applikazzjoni flimkien mal-leġiżlazzjoni nazzjonali u mal-Ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja konklużi minnha mal-Istati Membri kollha, is-setgħa li jiġi ntaxxat il-qligħ kapitali li jirriżulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju li bħala prinċipju jappartjeni esklużivament lill-Istat Membru tal-kontribwent li tittrasferixxi l-kapital azzjonarju, jiġifieri, f'dan il-każ, ir-Repubblika Portugiża. Għalhekk, ir-Repubblika Portugiża tqis li ż-żamma ta' obbligu li ma tiġix intaxxata, f'każ ta' trasferiment tar-residenza tal-kontribwent fi Stat Membru ieħor, ta' dan il-qligħ kapitali, iwassal għat-telfien definittiv tad-dritt tagħha li timponi taxxa fuqu, u għalhekk jiġi ppreġudikat id-dritt tagħha li teżerċita kompetenza fiskali

fir-rigward tal-attivitajiet imwettqa fit-territorju tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punt 42, u tat-8 ta' Novembru 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, punt 58).

31 Ir-Repubblika Portugiża tinvoka, imbagħad, raġunijiet relatati mal-koerenza tas-sistema fiskali. Skont dan l-Istat Membru, teżisti f'dan il-każ, rabta diretta bejn vantaġġ fiskali u l-kumpens ta' dan il-vantaġġ minn ġbir fiskali determinat, peress li l-għan tad-dispożizzjoni inkwistjoni huwa li jipprekludi li l-vantaġġ fiskali mogħti lill-persuna taxxabbli taħt il-forma ta' posponiment ta' taxxa tal-qligħ kapitali magħmul jirrendi ulterjorment impossibbli t-taxxa effettiva ta' dan l-istess qligħ kapitali fit-territorju Portugiż. Fil-fatt huwa essenzjali għall-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-posponiment ta' taxxa ta' ċerti attivi li l-għoti tal-vantaġġ fiskali f'mument iddeterminat jikkorrispondi għal taxxa effettiva sussegwenti ta' dawn l-attivi.

32 Fl-aħħar nett, ir-Repubblika Portugiża tinvoka l-ġustifikazzjoni bbażata fuq in-neċessità li tiġi żgurata l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni tat-taxxa.

33 Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tqis li l-eventwali restrizzjoni għall-moviment liberu li jirriżulta mill-Artikolu 10 tas-CIRS huwa ġġustifikat, peress li dan l-artikolu huwa intiż li jintaxxa qligħ iġġenerat fit-territorju Portugiż qabel ma r-Repubblika Portugiża titlef is-setgħa tagħha li tintaxxa. Skont ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, il-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 45), huma validi, mingħajr ma ssir distinzjoni jekk hijiex sistema ta' taxxa tal-ħruġ applikabbli għall-persuni fiżiċi jew ġuridiċi.

b) Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

34 Għandha tiġi eżaminata s-sistema fiskali prevista fl-Artikolu 10 tas-CIRS fir-rigward tal-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE qabel ma tiġi eżaminata fir-rigward tal-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE.

i) Fuq l-ilmenti bbażati fuq ksur tal-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE

35 Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-Artikolu 21 TFUE, li jistabbilixxi b'mod ġenerali d-dritt, għal kull ċittadin tal-Unjoni, li jmur minn post għall-ieħor u li joqgħod liberament fit-territorju tal-Istati Membri, huwa speċifikament espress fl-Artikolu 45 TFUE f'dak li jirrigwarda l-moviment liberu tal-ħaddiema impjegati u fl-Artikolu 49 TFUE f'dak li jirrigwarda l-libertà ta' stabbiliment (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Konsegwentement, hemm lok li tiġi eżaminata s-sistema fiskali inkwistjoni fid-dawl tal-Artikoli 45 TFUE u 49 TFUE, qabel ma tiġi eżaminata fid-dawl tal-Artikolu 21 TFUE, għall-persuni li jittrasferixxu ruħhom minn Stat Membru għal ieħor, bl-għan li jistabbilixxu ruħhom fih għal raġunijiet mhux marbuta mal-eżerċizzju ta' attività ekonomika.

– Fuq l-eżistenza ta' restrizzjonijiet fir-rigward tal-Artikoli 45 TFUE u 49 TFUE

37 Id-dispożizzjonijiet kollha tat-Trattat dwar il-moviment ħieles tal-persuni għandhom il-għan li jtejbu, għaċ-ċittadini tal-Unjoni, l-eżerċizzju tal-attivitajiet professjonali ta' kull tip fit-territorju kollu ta' din tal-aħħar u jipprekludu miżuri li jistgħu jiżvantaġġaw lil dawn iċ-ċittadini meta huma jkollhom l-intenzjoni li jeżerċitaw attività ekonomika fit-territorju ta'Stat Membru ieħor (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 51 u l-ġurisprudenza ċċitata.)

38 Anki jekk, skont il-kliem ta' dawn id-dispożizzjonijiet, dawn huma intiżi li jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, għandu jiġi kkonstatat li, f'dan il-kuntest, iċ-ċittadini tal-Istati Membri għandhom għad-dispożizzjoni tagħhom, b'mod partikolari, id-dritt, li jirriżulta direttament mit-Trattat, li jitilqu mill-pajjiż ta' oriġini tagħhom sabiex imorru fit-territorju ta' Stat Membru ieħor u joqogħdu hemm sabiex hemmhekk jeżerċitaw attività ekonomika (is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 52 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Dispożizzjonijiet li jipprekludu jew jiskoraġġixxu ċittadin ta' Stat Membru milli jitlaq mill-Istat ta' oriġini tiegħu, u għalhekk li jeżerċita d-dritt tiegħu ta' moviment liberu, jew id-dritt tiegħu tal-libertà ta' stabbiliment, jikkostitwixxu għalhekk ostakoli għal din il-libertà anki jekk dawn japplikaw irrispettivament min-nazzjonalità taċ-ċittadini kkonċernati (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punt 16, kif ukoll tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Barra minn hekk, ukoll skont ġurisprudenza stabbilita għandhom jitqiesu bħala restrizzjonijiet għall-moviment liberu tal-persuni u tal-libertà ta' stabbiliment, il-miżuri kollha li jipprojbixxu, jostakolaw jew jirrendu inqas attraenti l-eżerċizzju tal-imsemmija libertà (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 F'dan il-każ, l-Artikolu 10(8) tas-CIRS, jipprevedi li f'każ ta' skambju tal-kapital azzjonarju, l-attribuzzjoni, minħabba dan it-trasferiment, ta' titoli li jirrappreżentaw il-kapital azzjonarju tal-kumpannija lill-azzjonisti tal-kumpannija akkwistata, ma tagħtix lok għat-taxxa fuq dawn tal-aħħar, jekk għall-finijiet fiskali huma jkomplu jivvalutaw il-kapital azzjonarju ġdid bil-valur l-antik, mingħajr ħsara għat-taxxa fuq il-valuri ta' flus li eventwalment jiġu allokati lilhom. Kif ikkonfermat ir-Repubblika Portugiża waqt is-seduta, it-taxxa fuq il-qligħ kapitali li tirriżulta minn dan l-iskambju jiġi rkuprat biss mingħand il-persuna taxxabbli f'każ ta' trasferiment definittiv tal-ishma rċevuti matul dan l-iskambju u fil-mument tiegħu.

42 B'deroga għal din ir-regola, l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS timponi li l-persuni taxxabbli jittrasferixxu r-residenza tagħhom fi Stat li ma huwiex ir-Repubblika Portugiża li huma jinkludu fid-dħul taxxabbli tas-sena ċivili li matulha jkun seħħ it-trasferiment tal-post ta' residenza l-ammont li, skont l-Artikolu 10(8) tas-CIRS, ma kienx ġie impost fuq l-iskambju ta' kapital azzjonarju.

43 Għaldaqstant, filwaqt li l-kontribwenti li jkomplu jirresjedu fit-territorju Portugiż jibbenefikaw minn posponiment ta' taxxa fuq il-qligħ kapitali li tirriżulta mill-iskambju tal-kapital azzjonarju sat-trasferiment sussegwenti tal-kapital azzjonarju rċevut matul l-iskambju, il-kontribwenti li jittrasferixxu r-residenza tagħhom barra mit-territorju Portugiż huma obbligati, minħabba dan it-trasferiment, li jħallsu immedjatament it-taxxa fuq il-qligħ kapitali li tirriżulta minn dan l-iskambju.

44 Din id-differenza fit-trattament f'dak li jirrigwarda l-mument ta' ntaxxar tal-qligħ kapitali inkwistjoni jikkostitwixxi żvantaġġ ta' likwidità għall-kontribwent li jkun irid jittrasferixxi r-residenza tiegħu barra mit-territorju Portugiż, meta mqabbla ma' kontribwent li jżomm ir-residenza tiegħu f'dan it-territorju. Fil-fatt, filwaqt li tal-ewwel isiru taxxabbli, sempliċement minħabba l-fatt ta' dan it-trasferiment, suġġetti għal taxxa fuq il-qligħ kapitali li jkun għadu ma seħħx u li għaldaqstant huwa għad ma għandux, it-tieni jkollu jħallas it-taxxa dovuta biss meta u sa fejn il-qligħ kapitali jkun seħħ effettivament (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punt 46).

45 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta l-esklużjoni ta' vantaġġ, ta' likwidità, f'sitwazzjoni transkonfinali meta jingħata f'sitwazzjoni ekwivalenti fit-territorju nazzjonali tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' moviment tal-ħaddiema u tal-libertà ta' stabbiliment (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punti 59 u 61).

46 Madankollu, mill-provi tal-proċess ma jirriżultax li din id-differenza ta' trattament tista' tiġi spjegata b'differenza ta' sitwazzjoni oġġettiva u, barra minn hekk, ir-Repubblika Portugiża ma sostnietx quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja li dan kien il-każ. Fil-fatt, fir-rigward tal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li jkun irid jintaxxa l-qligħ kapitali ġġenerat fit-territorju tiegħu, is-sitwazzjoni ta' persuna li tittrasferixxi r-residenza tagħha tal-imsemmi Stat Membru lejn Stat Membru ieħor hija simili għal dik ta' persuna li żżomm ir-residenza tagħha fl-ewwel Stat Membru, f'dak li jirrigwarda t-taxxa fuq il-qligħ kapitali fir-rigward tal-attivi li jkunu ġew iġġenerati fl-ewwel Stat Membru preċedentement għat-trasferiment ta' residenza (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 38).

47 Minn dan isegwi li d-differenza fit-trattament li tkun ġiet suġġetta għaliha, fil-qasam ta' taxxa fuq il-qligħ kapitali li jirriżulta minn skambju ta' kapital azzjonarju, skont l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS, kontribwent li jittrasferixxi r-residenza tagħha barra mit-territorju Portugiż meta mqabbla ma' kontribwent li jżomm ir-residenza tiegħu f'dan it-territorju tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' moviment tal-ħaddiema u għal-libertà ta' stabbiliment, fis-sens tal-Artikoli 45 u 49 TFUE.

– Fuq il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjonijiet għal-libertajiet stabbiliti fl-Artikoli 45 u 49 TFUE

48 Għandu jiġi eżaminat jekk ir-restrizzjoni fuq il-libertajiet stabbiliti fl-Artikoli 45 u 49 TFUE, li tirriżulta mill-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS, tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Huwa wkoll neċessarju, f'tali ipoteżi, li din tkun adatta sabiex tiggarantixxi li dan l-għan inkwistjoni jintlaħaq u li tali restrizzjoni ma teċċedix dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan il-għan (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Jannar 2007, Il-Kummissjoni vs L-Isvezja, C-104/06, EU:C:2007:40, punt 25, u tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 42).

49 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li huwa l-Istat Membru li għandu juri, minn naħa, li l-leġiżlazzjoni tiegħu tissodisfa għan ta' interess ġenerali u, min-naħa l-oħra, li l-imsemmija leġiżlazzjoni hija konformi mal-prinċipju tal-proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Settembru 2007, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-260/04, EU:C:2007:508, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

50 Ir-Repubblika Portugiża tinvoka l-ġustifikazzjonijiet ibbażati, l-ewwel nett, fuq in-neċessità li jiġi ppreservat it-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, konformement mal-prinċipju ta' territorjalità, it-tieni nett, fuq in-neċessità li tiġi ppreservata l-koerenza tas-sistema fiskali u, it-tielet nett, in-neċessità li tiġi żgurata l-effikaċja tal-kontrolli fiskali kif ukoll tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni tat-taxxa.

51 Fir-rigward, l-ewwel nett, tal-għan ibbażat fuq li jiġi żgurat it-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, għandu jitfakkar, minn naħa, li dan jikkostitwixxi għan leġittimu rrikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja u li, min-naħa l-oħra, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li, fl-assenza ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti sabiex jiddefinixxu, permezz ta' ftehim jew unilateralment, il-kriterji għat-tqassim tas-setgħa ta' taxxa tagħhom, sabiex tiġi eliminata t-taxxa doppja (sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 64 u l-ġurisprudenza ċċitata).

52 Madankollu, il-Kummissjoni targumenta li r-Repubblika Portugiża ma tistax tibbaża ruħha fuq is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), sabiex tiġġustifika r-restrizzjoni fuq il-libertajiet fundamentali min-neċessità li jiġi żgurat it-tqassim ibbilanċjat

tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, peress li din is-sentenza tirrelata għat-taxxa tal-kumpanniji fuq il-qligħ kapitali moħbi u mhux għal dik tal-persuni fiżiċi fuqhom. Hija tikkunsidra, għall-kuntrarju, li huma s-sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), u tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), li huma rilevanti f'dan il-kuntest, li jirrigwardaw it-taxxa fuq il-qligħ kapitali moħbi ta' persuni fiżiċi f'każ ta' trasferiment ta' residenza mit-territorju ta' Stat Membru lejn it-territorju ta' Stat Membru ieħor.

53 Madankollu, jekk is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), ċertament ingħatat fil-kuntest tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali tal-kumpanniji, jibqa' l-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja ttrasponiet sussegwentement il-prinċipji stabbiliti f'din is-sentenza fil-kuntest tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali tal-persuni fiżiċi (ara s-sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punti 75 sa 78, u tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punti 65 sa 67).

54 F'dan ir-rigward, il-fatt li ġie diskuss f'dawn l-aħħar żewġ sentenzi, il-qligħ kapitali magħmul u mhux, kif inhu, f'dan il-każ, il-qligħ kapitali moħbi, huwa irrilevanti. Fil-fatt dak li huwa importanti, fir-rigward ta' wieħed jew tal-ieħor, minn dan il-qligħ kapitali, tranżazzjonijiet simili, imwettqa fil-kuntest purament intern ta' Stat Membru, għad-differenza ta' tranżazzjoni transkonfinali, ma jkunux wasslu għat-taxxa immedjata ta' dan il-qligħ kapitali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 71).

55 Barra minn hekk, sa fejn il-Kummissjoni tiddubita l-leġittimità tal-għan intiż li jiżgura t-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, bejn it-taxxa ta' ħruġ ta' persuni fiżiċi skont il-qligħ kapitali moħbi, minħabba li kull telf kapitali eventwali mwettaq wara t-trasferiment ta' residenza lejn Stat Membru ieħor ma għandux jitnaqqas minnhom f'dan l-Istat Membru, huwa biżżejjed li jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li n-nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni eventwali tat-telf kapitali mill-Istat Membru ma jimponi l-ebda obbligu, għall-Istat Membru ta' oriġini, li jevalwa mill-ġdid, fil-mument tat-trasferiment definittiv tal-kapital azzjonarju ġdid, ta' debitu fiskali ddeterminat b'mod definittiv fil-mument fejn il-kontribwent, minħabba t-trasferiment tar-residenza tiegħu, ma jibqax suġġett għat-taxxa fl-Istat Membru ta' oriġini (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 61).

56 Għalhekk, ma teżisti ebda raġuni oġġettiva sabiex issir distinzjoni, għall-finijiet tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq l-għan li jikkonsisti fl-iżgurar tat-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, bejn it-taxxa tal-ħruġ tal-persuni fiżiċi u dik tal-persuni ġuridiċi skont il-qligħ kapitali moħbi.

57 Sussegwentement, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS huwa xieraq sabiex jiggarantixxi l-preservazzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri kkonċernati. Fil-fatt, it-taxxa fuq id-dikjarazzjoni finali fil-mument tat-trasferiment tar-residenza hija intiża li tissuġġetta għat-taxxa fuq il-qligħ tal-Istat Membru ta' oriġini l-qligħ kapitali li mhux magħmul, li jirriżulta fil-kuntest tal-kompetenza fiskali ta' dan l-Istat Membru qabel it-trasferiment tal-imsemmija residenza. Il-qligħ kapitali magħmul sussegwentement għal dan it-trasferiment huwa esklużivament impost fl-Istat Membru ospitanti jew fejn jiġi maħluq, dan jippermetti ħelsien minn taxxa doppja tiegħu (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 48).

58 Fir-rigward tal-punt jekk din id-dispożizzjoni, li tipprevedi, fil-mument tat-trasferiment ta' residenza tal-kontribwent fit-territorju Portugiż lejn Stat ieħor, it-taxxa fuq il-qligħ kapitali moħbi li jirriżulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju, ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan intiż għal tqassim tas-setgħat ta' taxxa, għandu jitfakkar li, fis-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 52), il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru, li timponi l-irkupru immedjat tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali moħbi marbut mal-elementi tal-assi ta' kumpannija li tittrasferixxi s-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha lejn Stat Membru ieħor, fil-mument tal-imsemmi trasferiment tqieset

sproporzjonata, minħabba l-eżistenza ta' miżuri inqas restrittivi għal-libertà ta' stabbiliment mill-irkupru immedjat ta' din it-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 73 u 85, kif ukoll tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

59 F'dan ir-rigward, leġiżlazzjoni nazzjonali li toffri l-għażla lill-kumpannija li tittrasferixxi s-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha lejn Stat Membru ieħor bejn, minn naħa, il-ħlas immedjat tal-ammont taxxabbli u, min-naħa l-oħra, il-posponiment tal-ħlas tal-ammont tal-imsemmija taxxa, flimkien, jekk ikun il-każ, mal-interessi skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, tikkostitwixxi miżura li, hija inqas ta' theddida għal-libertà ta' stabbiliment mill-irkupru immedjat tal-imsemmija taxxa (ara s-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 73 u 85, kif ukoll tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata). Barra minn dan, il-Qorti tal-Ġustizzja ammettiet li huwa possibbli għall-Istat Membru kkonċernat li jieħu inkunsiderazzjoni wkoll ir-riskju ta' nuqqas ta' rkupru tat-taxxa, li jiżdied skont il-mogħdija taż-żmien, fil-kuntest tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu li tapplika għall-posponiment tal-ħlas tad-djun fiskali, permezz ta' miżuri bħalma hija l-ħtieġa ta' garanzija bankarja (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 74).

60 Fid-dawl tal-ġurisprudenza ċċitata fiż-żewġ punti preċedenti, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS imur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan marbut man-neċessità li jinżamm it-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, sa fejn id-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt nazzjonali ma jħallux l-għażla lill-kontribwent li jittrasferixxi r-residenza tiegħu mit-territorju Portugiż lejn Stat Membru ieħor li tagħżel bejn, minn naħa, il-ħlas immedjat tal-ammont tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali li jirriżulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju u, min-naħa l-oħra, il-ħlas pospost tal-imsemmi ammont, li huwa neċessarjament akkumpanjat minn spiża amministrattiva għall-kontribwent, marbuta mal-issorveljar tal-attivi ttrasferiti, flimkien ma' garanzija bankarja (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 73 u 74).

61 Minn dan isegwi li n-neċessità li jiġi żgurat it-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri ma tistax tiġġustifika r-restrizzjoni fuq il-libertajiet stabbiliti fl-Artikoli 45 u 49 TFUE li tirriżulta mill-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS.

62 It-tieni nett, fir-rigward tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq in-neċessità li tiġi ppreservata l-koerenza ts-sistema fiskali nazzjonali, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxietha bħala li tikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali. Sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista' jintlaqa', il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi li tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u t-tpaċija ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali speċifika (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 74 u l-ġurisprudenza ċċitata).

63 F'dan il-każ, ir-Repubblika Portugiża targumenta li d-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni hija neċessarja sabiex tiggarantixxi din il-koerenza, peress li l-vantaġġ fiskali mogħti fil-forma ta' posponiment ta' taxxa jintemm meta t-taxxa sussegwenti ssir impossibbli, minħabba li l-persuna taxxabbli benefiċjarja titlef il-kwalità tagħha ta' residenti fit-territorju Portugiż. Madankollu, skont dan l-Istat Membru, huwa essenzjali għall-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-posponiment ta' taxxa li tkun teżisti korrispondenza, fir-rigward tal-istess persuna taxxabbli u ta' taxxa li tkun l-istess, bejn l-għoti ta' vantaġġ fiskali taħt forma ta' posponiment ta' taxxa u t-taxxa effettiva tal-qligħ kapitali, sussegwentement.

64 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li r-Repubblika Portugiża ma urietx li teżisti rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 10(8) tas-CIRS u t-tpaċija ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari. Fil-fatt, jekk, f'sitwazzjoni transkonfinali, prevista fl-Artikolu 10(9)(a)

tas-CIRS, il-vantaġġ fiskali mogħti konformement mal-Artikolu 10(8) tas-CIRS jiġi paċut permezz ta' ġbir fiskali, madankollu l-ammont ta' taxxa dovuta huwa neċessarjament irkuprat fil-mument tat-trasferiment tar-residenza tal-kontribwent barra mit-territorju Portugiż, il-pożizzjoni tkun differenti f'sitwazzjoni purament interna, prevista fl-Artikolu 10(8) tas-CIRS. Fil-fatt mill-eżami ta' din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-irkupru tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali li jirriżulta minn trasferiment ta' kapital azzjonarju jseħħ biss fl-ipoteżi eventwali ta' trasferiment definittiv tal-kapital azzjonarju rċevut matul dan it-trasferiment. Kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 60 tal-konklużjonijiet tiegħu, sakemm ma jittrasferixxix il-kapital azzjonarju rċevut, kontribwent li jżomm ir-residenza tiegħu fit-territorju Portugiż jista' dejjem jinvoka l-benefiċċju tal-vantaġġ fiskali mogħti fl-Artikolu 10(8) tas-CIRS, biex b'hekk jirrendi l-irkupru futur tat-taxxa fir-rigward tiegħu biss eventwali. Minn dan isegwi li r-rabta allegata bejn il-kontribwent u l-intaxxar tiegħu mhix ċerta (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-26 ta' Ottubru 2006, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall, C-345/05, EU:C:2006:685, punt 27).

65 Konsegwentement, l-argument tar-Repubblika Portugiża skont liema d-dispożizzjoni inkwistjoni hija oġġettivament iġġustifikata min-neċessità li tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali għandu jiġi miċħud.

66 It-tielet nett, fir-rigward tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u l-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni tat-taxxa, għandu jiġi kkonstatat li r-Repubblika Portugiża, fir-risposta tagħha, illimitat ruħha li ssemmi din il-ġustifikazzjoni mingħajr ma stabbilixxiet xi żvilupp.

67 Minn dan isegwi li din il-ġustifikazzjoni ma tistax tintlaqa'.

68 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS jikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita mill-Artikoli 45 u 49 TFUE, u li l-ilment tal-Kummissjoni bbażat fuq nuqqas tal-Istat Membru kkonċernat li jwettaq obbligu taħt dawn l-artikoli tat-Trattat FUE huwa fondat.

– Fuq l-ilment ibbażat fuq il-ksur tal-Artikolu 21 TFUE

69 Fir-rigward taċ-ċittadini tal-Unjoni li jkunu jixtiequ jiċċaqilqu ġewwa l-Unjoni għal raġunijiet mhux marbuta mal-eżerċizzju ta' attività ekonomika, din l-istess konklużjoni tapplika għall-istess raġunijiet fir-rigward tal-ilment ibbażat fuq il-ksur tal-Artikolu 21 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 91).

ii) Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni għad-dritt stabbilit fl-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE

70 Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat li d-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE huma analogi għal dawk tal-Artikoli 45 u 49 TFUE (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, Il-Kummissjoni vs Spanja C-269/09, EU:C:2012:439, punt 95).

71 Ċertament, il-ġurisprudenza tal-Unjoni li tirrigwarda r-restrizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment fi ħdan l-Unjoni ma tistax tiġi kompletament trasposta għal-libertajiet iggarantiti mill-Ftehim ŻEE, peress li l-eżerċizzju ta' dawn tal-aħħar jaqgħu f'kuntest legali differenti (is-sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 81 u l-ġurisprudenza ċċitata).

72 Madankollu, f'dan il-każ, ir-Repubblika Portugiża ma indikatx ir-raġunijiet għala l-kunsiderazzjonijiet dwar l-assenza ta' ġustifikazzjoni ta' restrizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat, li wasslu għal konstatazzjonijiet li jidhru fil-61, 65 u 66 ta' din is-sentenza, ma japplikawx bl-istess mod għal-libertajiet iggarantiti mill-Ftehim ŻEE.

73 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS tikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita mill-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim ŻEE, u li l-ilment tal-Kummissjoni bbażat fuq nuqqas tal-Istat Membru kkonċernat li jwettaq obbligu skont l-imsemmija dispożizzjonijiet tal-Ftehim ŻEE, huwa fondat.

2. Fuq it-trasferiment lil kumpannija tal-assi kollha marbuta ma' attività eżerċitata fuq bażi individwali

a) L-argumenti tal-partijiet

74 Il-Kummissjoni ssostni li, f'każ ta' trasferiment lil kumpannija tal-attivi u l-passivi minn persuna fiżika fi trasferiment tal-kapital azzjonarju, l-Artikolu 38 tas-CIRS jirriżerva trattament fiskali differenti li jiddependi fuq jekk it-trasferiment isirx lejn kumpannija li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha effettiv fit-territorju Portugiż jew lil kumpannija li għandha s-sede tagħha u l-amministrazzjoni effettiva tagħha barra minn dan it-territorju. Fil-fatt, fl-ewwel każ, it-taxxa fuq il-qligħ kapitali jseħħ biss fil-mument fejn dawn l-attivi u l-passivi jkunu ġew ittrasferiti mill-kumpannija li tkun irċeviethom, sakemm il-kundizzjonijiet l-oħra jiġu ssodisfatti wkoll. Min-naħa l-oħra, fit-tieni każ, it-taxxa fuq il-qligħ kapitali tkun immedjata. Il-Kummissjoni tqis li r-Repubblika Portugiża għandha tapplika l-istess regola, kemm jekk il-kumpannija li lilha ġew ittrasferiti l-attivi u l-passivi kellha jew ma kellhiex l-uffiċċju rreġistrat tagħha u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż.

75 Għalhekk, hija tqis li l-Artikolu 38 tas-CIRS jikser l-Artikolu 49 TFUE u l-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE u, għar-raġunijiet esposti fil-kuntest tal-ilment tagħha dwar l-Artikolu 10 tas-CIRS, billi jmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tiġi żgurata l-effikaċja tas-sistema fiskali. Fil-fatt, ir-Repubblika Portugiża tista', pereżempju, titlob b'mod regolari, fuq il-bażi tad-Direttiva 2011/16, informazzjoni mill-awtoritajiet kompetenti tal-pajjiż fejn jinsabu s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tal-persuna ġuridika li ġew ittrasferiti lilha l-attivi u l-passivi, bil-għan li jiġi vverifikat jekk din għadhiex detentriċi. Huwa biss meta jiġi stabbilit li l-attiv u l-passiv ittrasferiti jiġu ttrasferiti minn din il-kumpannija li għandha, skont il-Kummissjoni, jiġi ntaxxat il-qligħ kapitali kkonċernat. Il-Kummissjoni tirreferi barra minn hekk għad-Direttiva 2010/24 li hija wkoll rilevanti f'dawn is-sitwazzjonijiet fejn it-taxxa fuq il-qligħ kapitali ma tħallsitx.

76 Ir-Repubblika Portugiża ssostni li l-Artikolu 38 tas-CIRS jipprevedi l-posponiment ta' taxxa tal-qligħ kapitali marbut mal-istabbiliment tal-kumpanniji jew mal-ishma maġġoritarji fil-kumpanniji li jeżistu diġà mill-kontribuzzjoni tal-assi kollha assenjati għall-eżerċizzju ta' attività imprenditorjali jew professjonali ta' persuna fiżika. L-għan ta' din id-dispożizzjoni hija li tippermetti l-bidla tal-forma legali li taħtha tkun tista' tiġi eżerċitata attività ekonomika, mingħajr ma tiġi suġġetta għal taxxa tal-qligħ kapitali li jirriżulta mill-kontribut tal-assi fil-mument ta' dan il-kontribut. Il-benefiċċju ta' posponiment ta' taxxa sal-mument tat-trasferiment sussegwenti tal-elementi patrimonjali ttrasferiti, bla ħsara għall-osservanza ta' ċerti rekwiżiti għall-kumpannija li tittrasferixxi fil-qasam tal-inklużjoni fil-kontijiet tal-elementi patrimonjali ttrasferiti, jippermetti li jiġi ggarantit ir-rispett tal-prinċipju ta' kontinwità ekonomika, b'mod li jipprova jiżgura b'mod effettiv l-intaxxar ta' dħul korrispondenti. Il-kundizzjoni marbuta mal-post tas-sede jew tal-amministrazzjoni effettiva tal-kumpannija li tittrasferixxi hija neċessarja bil-għan li tiżgura, fl-assenza ta' miżuri ta' armonizzazzjoni, ir-rispett tal-prinċipju ta' kontinwità ekonomika u t-taxxa ulterjuri tal-elementi tal-attiv jew tal-passiv ittrasferiti, peress li l-kompetenza fiskali relatata mal-intaxxar ta' kumpannija li għandha s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tagħha barra mit-territorju Portugiż ma tibqax tar-Repubblika Portugiża, iżda tal-Istat li fit-territorju tiegħu din il-kumpannija għandha s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tagħha.

77 Il-miżura inkwistjoni hija għaldaqstant konformi mal-prinċipju fiskali ta' territorjalità u hija ġġustifikata min-neċessità tat-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri.

b) Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

78 Għandha tiġi eżaminata s-sistema fiskali prevista fl-Artikolu 38 tas-CIRS fid-dawl tal-Artikolu 49 TFUE qabel jiġi eżaminat fid-dawl tal-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE.

i) Fuq l-ilment ibbażat fuq il-ksur tal-Artikolu 49 TFUE

79 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE jkopri kull resident ta' Stat Membru, irrispettivament min-nazzjonalità tiegħu, li jkollu sehem fil-kapital ta' kumpannija stabbilita fi Stat membru ieħor li jagħtih influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet ta' din il-kumpannija, influwenza li tippermettilu jiddetermina l-attivitajiet tagħha (ara s-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

80 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li l-benefiċċju tal-posponiment ta' taxxa previst fl-Artikolu 38(1) tas-CIRS huwa suġġett, skont l-istess dispożizzjoni (b) għall-kundizzjoni li l-persuna fiżika li tagħmel it-trasferiment tal-assi kollha relatat ma' attività imprenditorjali u professjonali jkollha mill-inqas 50 % tal-kapital tagħha.

81 Konsegwentement, l-Artikolu 38(1) tas-CIRS jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment.

82 Din l-istess dispożizzjoni tipprevedi li ma hemmx lok li jiġi stabbilit id-dħul taxxabbli skont il-bejgħ tal-kapital azzjonarju li jirriżulta mit-trasferiment tal-assi kollha użati għall-eżerċizzju ta' attività imprenditorjali jew professjonali minn persuna fiżika, sakemm jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet li jissemmew fl-Artikolu 38(1)(a) sa (e) tas-CIRS. Konformement, mal-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS, huwa impost li l-entità li jiġu ttrasferiti lilha l-assi hija kumpannija li għandha s-sede statutorju tagħha u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż. Kif ikkonfermat ir-Repubblika Portugiża matul is-seduta, f'tali każ, it-taxxa tiġi rkuprata mingħand il-kumpannija li tittrasferixxi fil-mument tat-trasferiment susegwenti tal-elementi tal-assi inkwistjoni. Min-naħa l-oħra, jekk il-kumpannija li tittrasferixxi ma għandhiex is-sede statutorja u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż, il-persuna fiżika li tagħmel it-trasferiment hija eskluża mill-benefiċċju tal-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 38(1) tas-CIRS u ssir għalhekk immedjatament responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali.

83 Minn dan isegwi, li fil-każ ta' persuni fiżiċi li jittrasferixxu l-assi kollha inkwistjoni lil kumpannija li għandha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż, it-taxxa fuq il-qligħ kapitali jkollu jitħallas mill-kumpannija li tittrasferixxi fil-mument tat-trasferiment sussegwenti tal-elementi ta' dan l-assi, filwaqt li l-persuni fiżiċi li jittrasferixxu l-imsemmija assi kollha lil kumpannija li għandha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju ta' Stat ieħor li ma huwiex ir-Repubblika Portugiża ssir responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali fil-mument ta' dan it-trasferiment.

84 Għandu jiġi kkonstatat li din is-sistema fiskali għandha żvantaġġ f'dak li jirrigwarda l-likwidità għal kontribwent li jittrasferixxi l-assi kollha inkwistjoni lil kumpannija li għandha s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tagħha barra mit-territorju Portugiż, meta mqabbla ma' kontribwent li jittrasferixxi dawn l-istess assi lil kumpannija li għandha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż, u għaldaqstant tikkostitwixxi restrizzjoni fuq l-eżerċizzju tad-dritt ta' stabbiliment fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 37 sa 40 ta' din is-sentenza.

85 Barra minn hekk, ma jirriżultax mill-elementi tal-proċess li din id-differenza tista' tiġi spjegata permezz ta' differenza ta' sitwazzjoni oġġettiva u, barra minn hekk, ir-Repubblika Portugiża bl-ebda mod ma sostniet li dan kien il-każ, quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

86 Sabiex tiġġustifika r-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment iggarantit mit-Trattat, li tirriżulta mid-dispożizzjoni inkwistjoni, ir-Repubblika Portugiża tinvoka, minn naħa, in-neċessità li jiġi żgurat li t-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, konformement mal-prinċipju ta' territorjalità, u, min-naħa l-oħra, in-neċessità li tiġi ggarantita l-kontinwità ekonomika.

87 Fir-rigward, minn naħa, tal-għan li jikkonsisti f'li jiġi żgurat it-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri, għandu jiġi kkonstatat, fid-dawl ta' dak li ġie rrilevat fil-punt 59 ta' din is-sentenza, li l-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS imur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan mixtieq, minħabba l-eżistenza ta' miżuri inqas restrittivi għal-libertà ta' stabbiliment minn taxxa immedjata.

88 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mill-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS ma tistax tiġi ġġustifikata permezz tan-neċessità li jiġi żgurat it-tqassim tas-setgħa ta' taxxa bejn l-Istati Membri.

89 Fir-rigward min-naħa l-oħra, tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq in-neċessità li tiġi ggarantita l-kontinwità ekonomika, ir-Repubblika Portugiża tinvoka n-neċessità li l-benefiċċju tal-posponiment ta' taxxa jiġi suġġett għal ċerti rekwiżiti għall-kumpannija li tittrasferixxi fil-qasam tal-inklużjoni fil-kontijiet tal-elementi patrimonjali ttrasferiti. Madankollu, skont dan l-Istat Membru, l-osservanza ta' dawn ir-rekwiżiti ma tistax tiġi żgurata, fl-assenza ta' miżuri ta' armonizzazzjoni, fir-rigward tal-kumpanniji li għandhom is-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tagħhom fit-territorju ta' Stat ieħor, peress li l-kompetenza fir-rigward tagħhom ma hijiex tar-Repubblika Portugiża, iżda tal-Istat ta' residenza.

90 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li r-rekwiżit għal kumpannija li tittrasferixxi li jkollha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż huwa intiż, għaldaqstant, b'mod definittiv, sabiex jiżgura li l-possibbiltà, għall-Istat Portugiż, li jintaxxa effettivament il-qligħ kapitali inkwistjoni. Madankollu, kif ġie rrilevat fil-punti 87 u 88 ta' din is-sentenza, dan l-għan ma jistax jiġġustifika d-differenza fit-trattament ta' persuni fiżiċi, skont jekk huma jittrasferixxux l-assi kollha inkwistjoni lil kumpannija li għandha s-sede u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju tar-Repubblika Portugiża jew lil kumpannija li għandha s-sede jew l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju ta' Stat ieħor, peress li dan l-għan jista' jiġi żgurat mingħajr ma jkun neċessarju li ssir distinzjoni bejn sitwazzjoni purament interna u sitwazzjoni transkonfinali. Għalhekk, għar-raġunijiet indikati fl-imsemmija punti, ir-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mill-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS hija sproporzjonata meta mqabbla mal-għan.

91 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS jikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita mill-Artikolu 49 TFUE, u li l-ilment tal-Kummissjoni bbażat fuq nuqqas tal-Istat Membru kkonċernat li jwettaq obbligu skont dan l-Artikolu tat-Trattat FUE, huwa fondat.

ii) Fuq l-ilment ibbażat fuq ksur tal-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE

92 Peress li r-Repubblika Portugiża ma indikatx ir-raġunijiet għaliex il-kunsiderazzjonijiet dwar l-assenza ta' ġustifikazzjoni tar-restrizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment iggarantita mit-Trattat FUE, wasslu għall-konstatazzjonijiet li jissemmew fil-punti 87 sa 90 ta' din is-sentenza, ma jistgħux japplikaw bl-istess mod għal-libertà ta' stabbiliment iggarantita mill-Ftehim ŻEE.

93 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 38(1)(a) tas-CIRS tikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita mill-Artikolu 31 tal-Ftehim, u li l-ilment tal-Kummissjoni bbażat fuq nuqqas tal-Istat Membru kkonċernat li jwettaq obbligu skont l-imsemmi Artikolu tat-Trattat ŻEE, huwa fondat.

94 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li:

— billi adottat u żammet fis-seħħ l-Artikolu 10(9)(a) tas-CIRS li jipprevedi li kontribwent li jitlef il-kwalità tiegħu ta' resident fit-territorju Portugiż, għall-finijiet fiskali għas-sena bażi ta' dan it-telf tal-kwalità ta' resident, għandu jitqies fil-kategorija tal-qligħ kapitali, l-ammont li, skont l-Artikolu 10(8) tal-imsemmi kodiċi ma ġiex intaxxat matul trasferiment tal-kapital azzjonarju, ir-Repubblika Portugiża naqqset milli twettaq l-obbligi tagħha skont l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll skont l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, u

— billi adottat u żammet fis-seħħ l-Artikolu 38(1)(a) ta' dan l-istess kodiċi, li jirriżerva l-benefiċċju tal-posponiment ta' taxxa previst minn din id-dispożizzjoni għall-persuni fiżiċi li jittrasferixxu l-assi kollha relatati ma' attività imprenditorjali u professjonali eżerċitata individwalment lejn kumpannija li għandha s-sede statutorja u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż, ir-Repubblika Portugiża naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skont l-Artikolu 49 TFUE u skont l-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE.

Fuq l-ispejjeż

95 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-parti li titlef il-kawża għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ġew mitluba.

96 Peress li l-Kummissjoni talbet li r-Repubblika Portugiża għandha tbati l-ispejjeż u peress li din tilfet fir-rigward tal-motivi tagħha, hemm lok li tiġi kkundannata tbati, minbarra l-ispejjeż tagħha, dawk sostnuti mill-Kummissjoni.

97 Skont l-Artikolu 140(1) ta' dawn l-istess regoli, l-Istati Membri li jintervjenu fil-kawża għandhom ibatu l-ispejjeż tagħhom. Għaldaqstant ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha tbati l-ispejjeż tagħha.

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

1) Billi adottat u żammet fis-seħħ l-Artikolu 10(9)(a) tal-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodiċi dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni fiżiċi), skont liema, għal kontribwent li jitlef il-kwalità tiegħu ta' residenti fit-territorju Portugiż, għall-finijiet fiskali għas-sena bażi ta' dan it-telf tal-kwalità ta' resident għandu jitqies fil-kategorija tal-qligħ kapitali, l-ammont li, skont l-Artikolu 10(8), tal-imsemmi kodiċi ma ġiex intaxxat matul trasferiment tal-kapital azzjonarju, ir-Repubblika Portugiża naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skont l-Artikoli 21, 45 u 49 TFUE kif ukoll skont l-Artikoli 28 u 31 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992.

2) Billi adottat u żammet fis-seħħ l-Artikolu 38(1)(a) ta' dan l-istess kodiċi, li jirriżerva l-benefiċċju tal-posponiment ta' taxxa previst minn din id-dispożizzjoni għall-persuni fiżiċi li jittrasferixxu l-assi kollha relatati ma' attività imprenditorjali u professjonali eżerċitata individwalment lejn kumpannija li għandha s-sede statutorja u l-amministrazzjoni effettiva tagħha fit-territorju Portugiż, ir-Repubblika Portugiża naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skont l-Artikolu 49 TFUE u skont l-Artikolu 31 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea.

3) Ir-Repubblika Portugiża għandha tbati, minbarra l-ispejjeż tagħha stess, dawk sostnuti mill-Kummissjoni Ewropea.

4) Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha tbati l-ispejjeż tagħha.

Firem