KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI JÄÄSKINEN
ippreżentati fid-29 ta' April 2010[1]

I — Introduzzjoni

1. Ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari li huwa s-suġġett ta' din il-kawża ġie ppreżentat mill-Awla Kummerċjali, Finanzjarja u Ekonomika tal-Cour de Cassation (Qorti tal-Kassazzjoni) (Franza). Dan essenzjalment jirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992 (iktar 'il quddiem il-"Ftehim ŻEE")[2], fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru fir-rigward ta' kumpannija stabbilita fil-Prinċipat tal-Liechtenstein, li huwa parti għall-Ftehim ŻEE iżda mhux membru tal-Unjoni Ewropea (iktar 'il quddiem il-"pajjiż taż-ŻEE"). Il-kwistjoni qajmet ċertu interess fost l-Istati Membri, li disgħa minnhom ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

2. Din il-kawża tippermetti lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonsolida l-ġurisprudenza tagħha li tirriżulta mis-sentenzi ELISA[3] u A[4] dwar il-ġustifikazzjonijiet li jirrigwardaw ir-restrizzjonijiet fuq il-moviment liberu tal-kapital fil-kuntest tat-tassazzjoni diretta u tagħmel xi preċiżazzjonijiet f'dak li jikkonċerna s-sistema applikabbli għas-sitwazzjonijiet li jinvolvu pajjiżi taż-ŻEE.

II — Il-kuntest ġuridiku

A — *Id-dritt tal-Unjoni*

3. L-Artikolu 56(1) KE jipprojbixxi, fil-kuntest tad-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu 4, kull restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital u l-pagamenti bejn l-Istati Membri kif ukoll bejn l-Istati Membri u pajjiżi terzi[5].

4. L-Artikolu 57(1) KE jipprovdi kif ġej:

"1. Id-disposizzjonijiet ta' l-Artikolu 73b [56] ma jippreġudikawx l-applikazzjoni għall-pajjiżi terzi ta' xi restrizzjonijiet li

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 11, Vol. 52, p. 3.

3 — Sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007 (C-451/05, Ġabra p. I-8251).

4 — Sentenza tat-18 ta' Diċembru 2007 (C-101/05, Ġabra p. I-11531).

5 — Peress li t-talba għal deċiżjoni preliminari saret fl-10 ta' Frar 2009, ser isir riferiment għad-dispożizzjonijiet tat-Trattat KE skont in-numerazzjoni applikabbli qabel id-dħul fis-seħħ tat-Trattat dwar il-funzjonament tal-Unjoni Ewropea.

jkunu jeżistu fil-31 ta' Diċembru 1993 skond il-liġi nazzjonali jew il-liġi komunitarja dwar il-moviment tal-kapital lejn jew minn pajjiżi terzi li jinvolvi investiment dirett — inkluż ukoll investiment f'beni immobbli — l-istabbiliment, il-provvediment ta' servizzi finanzjarji jew id-dħul ta' titoli fi swieq kapitali".

minħabba fl-interess pubbliku jew is-sigurtà pubblika.

[…]

5. L-Artikolu 58 KE jipprovdi li:

3. Il-miżuri u l-proċeduri msemmija fil-paragrafi 1 u 2 m'għandhomx jikkostitwixxu mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu ta' kapital u ħlasijiet kif definit fl-Artikolu 56."

"1. Id-disposizzjonijiet ta' l-Artikolu 56 m'għandhomx jippreġudikaw id-dritt ta' l-Istati Membri:

6. L-Artikolu 4 tal-Ftehim ŻEE jipprovdi kif ġej:

a) li japplikaw id-disposizzjonijiet relevanti tal-liġi fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn persuni li jħallsu t-taxxa li mhumiex fl-istess sitwazzjoni rigward il-post ta' residenza tagħhom jew rigward il-post fejn il-kapital tagħhom ikun investit;

"Fi ħdan il-kamp ta' l-applikazzjoni ta' dan il-Ftehim, u mingħajr preġudizzju għal xi dispożizzjonijiet speċjali fil-Ftehim, hi projbita kull diskriminazzjoni għal raġunijiet ta' ċittadinanza".

b) li jieħdu l-miżuri kollha meħtieġa biex jevitaw il-ksur tal-liġi u tar-regolamenti nazzjonali, partikolarment fil-qasam fiskali u fil-qasam tas-superviżjoni prudenzjali ta' l-istituzzjonijiet finanzjarji, jew li jimponu proċeduri għal skopijiet ta' informazzjoni amministrattiva jew ta' statistika għad-dikjarazzjoni ta' movimenti ta' kapital, jew li jieħdu miżuri li jkunu ġustifikabbli

7. It-test tal-Kapitolu 4 tal-Ftehim ŻEE fuq il-moviment liberu tal-kapital jirrifletti d-dispożizzjonijiet tat-Trattat KEE u tad-Direttiva tal-Kunsill 88/361/KEE, tal-24 ta' Ġunju 1988, għall-implimentazzjoni tal-Artikolu 67 tat-Trattat (Artikolu abrogat mit-Trattat ta' Amsterdam) [6],

6 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 10, Vol. 1, p. 10.

fil-verżjonijiet fis-seħħ qabel l-emendi introdotti mit-Trattat dwar l-Unjoni Ewropea. L-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE jipprovdi li:

"Fil-qafas tad-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim, ma għandu jkun hemm l-ebda restrizzjoni bejn il-Partijiet Kontraenti fuq il-moviment ta' kapital li jappartjeni lil persuni li huma residenti fi Stati Membri tal-KE jew fi Stati ta' l-EFTA u ma għandu jkun hemm l-ebda diskriminazzjoni msejsa fuq iċ-ċittadinanza jew fuq il-post ta' residenza tal-partijiet jew fuq il-post fejn dak il-kapital hu investit. L-Anness XII fih id-dispożizzjonijiet neċessarji biex jigi implimentat dan l-Artikolu"

8. L-imsemmi Anness XII tal-Ftehim ŻEE jiddikjara d-Direttiva 88/361 applikabbli għaż-Żona Ekonomika Ewropea. L-Anness I ta' din id-direttiva, li jistabbilixxi nomenklatura għall-movimenti tal-kapital li, fir-rigward tad-definizzjoni tal-kunċett ta' moviment ta' kapital, żammet il-valur indikattiv tagħha [7], jippreċiża li dan il-kunċett jinkludi l-operazzjonijiet li bihom persuni mhux residenti jagħmlu investimenti fi proprjetà immobbli fit-territorju ta' Stat Membru.

9. Id-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar l-għajnuna komuni bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta u indiretta [8], tista' tiġi invokata minn Stat Membru sabiex jikseb mingħand l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor l-informazzjoni kollha meħtieġa biex huwa jkun jista' jistabbilixxi b'mod korrett l-ammont ta' taxxi koperti bid-direttiva msemmija.

B — *Id-dritt nazzjonali*

10. L-Artikoli 990 D *et seq* tal-Code général des impôts (Kodiċi Ġenerali tat-Taxxa Franċiż) (iktar 'il quddiem iċ-"CGI") jiffurmaw parti mill-miżuri adottati mill-leġiżlatur Franċiż biex jiġġieled ċerti forom ta' evitar fiskali.

11. L-Artikolu 990 D taċ-CGI jipprovdi kif ġej [9]:

"Il-persuni ġuridiċi li, direttament jew permezz ta' intermedjarju, jippossjedu proprjetà immobbli waħda jew iktar li jkunu jinsabu fi Franza jew li jkollhom drittijiet *in rem* fuq din il-proprjetà immobbli għandhom iħallsu taxxa annwali ekwivalenti għal 3 % fuq il-valur fis-suq ta' din il-proprjetà immobbli jew ta' dawn id-drittijiet.

7 — Ara s-sentenza tas-16 ta' Marzu 1999, Trummer u Mayer (C-222/97, Ġabra p. I-1661, punt 21).

8 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 92/12/KEE, tal-25 ta' Frar 1992 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 179).

9 — Fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mil-Liġi Nru 92-1376, tat-30 ta' Diċembru 1992, li tistabbilixxi l-liġi dwar il-finanzi għall-1993 (JORF Nru 304 tal-31 ta' Diċembru 1992, p. 18058).

Kull persuna ġuridika li għandha sehem, irrispettivament mill-forma u l-kwantità, f'persuna ġuridika li hija l-proprjetarja ta' proprjetà immobbli jew ta' drittijiet fuq proprjetà immobbli jew li għandha sehem f'persuna ġuridika terza, li hi hija stess il-proprjetarja ta' proprjetà jew ta' drittijiet jew intermedjarja fil-katina tal-ishma, hija kkunsidrata li tipposjedi proprjetà immobbli jew drittijiet fuq proprjetà immobbli fi Franza permezz ta' intermedjarju. Din id-dispożizzjoni tapplika irrispettivament min-numru ta' persuni ġuridiċi intermedjarji".

12. Skont l-Artikolu 990 E tać-CGI [10], it-taxxa prevista fl-Artikolu 990 D ma tapplikax:

"[...]

2. Għall-persuni ġuridiċi li, peress li għandhom is-sede tagħhom f'pajjiż jew territorju li jkun ikkonkluda ma' Franza konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva bil-għan li jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar fiskali, jiddikjaraw kull sena, sa mhux iktar tard mill-15 ta' Mejju, fil-post stabbilit mid-digriet previst fl-Artikolu 990F, il-post, id-deskrizzjoni u l-valur tal-proprjetà immobbli fil-pussess tagħhom fl-1 ta' Jannar, l-identità u l-indirizz tas-soċji tagħhom fl-istess data u n-numru ta' azzjonijiet jew ta' ishma miżmuma minn kull wieħed minnhom;

3. Għall-persuni ġuridiċi li għandhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza u għall-persuni ġuridiċi l-oħra li, bis-saħħa ta' ftehim, ma għandhomx jiġu suġġetti għal taxxa għola, jekk kull sena huma jikkomunikaw, jew jieħdu u jirrispettaw l-impenn li jikkomunikaw lill-awtoritajiet fiskali, fuq talba tagħhom, il-post u d-deskrizzjoni tal-proprjetà immobbli li huma jkunu jippossjedu fl-1 ta' Jannar, l-identità u l-indirizz tal-azzjonisti, tas-soċji jew tal-membri l-oħra tagħhom, in-numru ta' azzjonijiet, ishma jew drittijiet oħra miżmuma minn kull wieħed minnhom u l-prova tar-residenza fiskali tagħhom. L-impenn għandu jittieħed fid-data li fiha l-persuna ġuridika takkwista l-proprjetà immobbli jew id-dritt fuq proprjetà immobbli jew is-sehem imsemmija fl-Artikolu 990 D jew, fir-rigward tal-proprjetà immobbli, tad-drittijiet fuq proprjetà immobbli jew tal-ishma li kienu diġà fil-pussess tagħha fl-1 ta' Jannar 1993, sa mhux iktar tard mill-15 ta' Mejju 1993;

4. Għall-kumpanniji li l-azzjonijiet tagħhom huma reġistrati fil-lista uffiċjali jew f'dik tas-suq sekondarju ta' borża Franċiża jew ta' borża barranija rregolata b'regoli simili;

[...]"

10 — Fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mil-Liġi Nru 92-1376.

13. L-ebda konvenzjoni tat-tip previst fil-punt 2 tal-Artikolu 990 E taċ-CGI, ma kienet ġiet konkluża bejn ir-Repubblika Franċiża u l-Prinċipat tal-Liechtenstein fiż-żmien tal-fatti tal-kawża prinċipali [11].

III — Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

14. Il-kumpannija Établissements Rimbaud SA (iktar 'il quddiem "Établissements Rimbaud"), li s-sede tagħha tinsab fil-Liechtenstein, għandha fil-pussess tagħha proprjetà immobbli fi Franza. Għaldaqstant, fil-prinċipju, hija suġġetta għat-taxxa ta' 3 % stabbilita mill-Artikolu 990 D taċ-CGI.

15. L-awtoritajiet fiskali Franċiżi pproċedew biex jirkupraw it-taxxa kkontestata mingħand Établissements Rimbaud, l-ewwel għas-snin 1988 sa 1997, u sussegwentement għas-snin 1998 sa 2000.

16. Établissements Rimbaud ippreżentat rikorsi kontra d-deċiżjonijiet ta' ċaħda tat-talbiet tagħha għall-kanċellazzjoni tat-taxxi inkwistjoni. Wara li t-talbiet tagħha nċaħdu mit-Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence (Qorti Reġjonali ta' Aix-en-Provence), u sussegwentement mill-Cour d'appel d'Aix-en-Provence (Qorti tal-Appell ta' Aix-en-Provence), Établissements Rimbaud appellat quddiem il-Cour de cassation.

17. Fil-kuntest tal-analiżi tal-appell imsemmi, il-Cour de cassation għamlet id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea jipprekludi leġiżlazzjoni bħal dik li tirriżulta mill-Artikoli 990 D *et seq* tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxa, fil-verżjoni tagħhom applikabbli dak iż-żmien, li teżenta mit-taxxa ta' 3 % fuq il-valur fis-suq tal-proprjetà immobbli li tinsab fi Franza lill-kumpanniji li għandhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza u li, fir-rigward ta' kumpannija li għandha s-sede ta' tmexxija effettiva tagħha f'pajjiż fiż-Żona Ekonomika Ewropea, mhux membru tal-Unjoni Ewropea, tagħmel dik l-eżenzjoni suġġetta jew għal konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva, iffirmata bejn Franza u dan l-Istat bil-għan li jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar fiskali, jew għall-kundizzjoni li, b'applikazzjoni ta' trattat li jinkludi klawżola ta' nondiskriminazzjoni minħabba ċ-ċittadinanza, dawn il-persuni ġuridiċi ma għandhomx ikunu suġġetti għal taxxa ikbar minn dik li għaliha huma suġġetti l-kumpanniji stabbiliti fi Franza?"

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

18. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fit-18 ta' Frar 2009.

11 — Il-ftehim bejn il-Gvern Franċiż u l-Gvern tal-Liechtenstein dwar l-iskambju ta' informazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni, iffirmat fit-22 ta' Settembru 2009, huwa irrilevanti għall-kawża prinċipali, peress li dan ġie konkluż warajha.

19. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati minn Établissements Rimbaud, mill-Gvern Ġermaniż, Estonjan, Elleniku, Spanjol, Franċiż, Taljan, Olandiż, Svediż u l-Gvern tar-Renju Unit, kif ukoll mill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, il-Gvern tal-Liechtenstein u l-Awtorità tas-Sorveljanza EFTA.

20. L-osservazzjonijiet orali tar-rappreżentant ta' Établissements Rimbaud, tal-aġenti tal-Gvernijiet tal-Estonja, il-Greċja, Spanja, Franza, l-Isvezja u r-Renju Unit, kif ukoll ta' dawk tal-Kummissjoni u tal-Awtorità tas-Sorveljanza EFTA nstemgħu fis-seduta tat-3 ta' Frar 2010 [12].

V — Il-pożizzjoni tal-partijiet

21. Établissements Rimbaud issostni li l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE jipprekludi leġiżlazzjoni li, l-istess bħall-Artikoli 990 D *et seq* taċ-CGI, teżenta mit-taxxa ta' 3 % fuq il-valur fis-suq tal-proprjetà immobbli li tinsab fi Franza, lill-kumpanniji li għandhom is-sede tagħhom fi Franza u li, fir-rigward ta' kumpanniji li għandhom is-sede tagħhom f'pajjiż taż-ŻEE, tissuġġetta dik l-eżenzjoni għal kundizzjonijiet diskriminatorji.

22. Bl-istess mod, l-Awtorità tas-Sorveljanza EFTA, il-Kummissjoni u l-Gvern tal-Liechtenstein isostnu li l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li din ma tippermettix lil kumpannija stabbilita f'pajjiż taż-ŻEE tipproduċi provi li jippermettu li tiġi stabbilita l-identità tal-azzjonisti tagħha li huma persuni fiżiċi.

23. Min-naħa l-oħra, l-Istati Membri li ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub huma kollha tal-fehma li l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE ma jipprekludix tali leġiżlazzjoni.

VI — Analiżi

A — *Rimarki preliminari*

24. Għandu jitfakkar mill-ewwel li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-okkażjoni tanalizza d-dispożizzjonijiet taċ-CGI inkwistjoni f'din il-kawża. Fil-fatt, fis-sentenza ELISA ċċitata iktar 'il fuq, li tirriżulta minn talba għal

12 — L-aġent tal-Gvern tal-Liechtenstein, li kien ħabbar li kien ser jattendi għas-seduta, fl-aħħar mill-aħħar ma setax jattendi minħabba temp ħażin.

deċiżjoni preliminari mressqa mill-Cour de cassation, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li, fir-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri, id-dritt tal-Unjoni jipprekludi leġiżlazzjoni bħal-leġiżlazzjoni Franċiża inkwistjoni. Għaldaqstant, f'din il-kawża li toriġina wkoll mill-Cour de Cassation, il-Qorti tal-Ġustizzja qed tintalab tiddeċiedi biss fuq il-kwistjoni dwar jekk ir-restrizzjoni li tista' tirriżulta mid-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni tistax tkun iġġustifikata fil-kuntest tal-Ftehim ŻEE, jiġifieri f'sitwazzjoni intermedjarja bejn, minn naħa, relazzjonijiet bejn l-Istati Membri tal-Unjoni nnifishom u, min-naħa l-oħra, relazzjonijiet bejn l-Istati Membri tal-Unjoni u pajjiżi li ma humiex partijiet għall-Ftehim ŻEE.

25. F'dak li jikkonċerna l-aspett temporali ta' din il-kawża, għandu jiġi rrilevat li l-qorti tar-rinviju talbet li jiġi interpretat l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE. Peress li l-Prinċipat tal-Liechtenstein ilu parti għall-Ftehim ŻEE mill-1 ta' Mejju 1995, il-Qorti tal-Ġustizzja qed tintalab, għaldaqstant, tinterpreta s-sistema legali applikabbli minn dik id-data [13].

26. Kif espona l-Avukat Ġenerali Bot fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża A, iċċitata iktar 'il fuq [14], il-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri, minn naħa, u bejn dawn l-Istati u l-pajjiżi terzi, min-naħa l-oħra, kien is-suġġett ta' liberalizzazzjoni progressiva. Fit-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ekonomika Ewropea (1957), il-moviment tal-kapital fi ħdan u barra mill-Komunità kien is-suġġett ta' dispożizzjonijiet differenti u ftit li xejn vinkolanti għall-Istati Membri. Bid-Direttiva 88/361, intlaħaq stadju importanti fejn ġiet prevista l-liberalizzazzjoni totali u inkundizzjonali tal-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri. Fuq livell estern, id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 88/361 kienu inqas vinkolanti, peress li l-Istati Membri kellhom biss jippruvaw jilħqu mal-pajjiżi terzi l-istess grad ta' liberalizzazzjoni bħal dak ipprattikat fi ħdan il-Komunità.

27. It-Trattat dwar l-Unjoni Ewropea, iffirmat f'Maastricht fis-7 ta' Frar 1992, stabbilixxa l-moviment liberu tal-kapital bħala wieħed mil-libertajiet fundamentali garantiti mit-Trattat KE, mhux biss f'dak li jirrigwarda l-movimenti bejn l-Istati Membri, imma ukoll bejn dawn l-Istati u pajjiżi terzi. Għaldaqstant, skont l-Artikolu 56(1) KE "[f] il-kwadru tad-disposizzjonijiet indikati f'dan il-Kapitolu, kull restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri u bejn l-Istati Membri u pajjiżi terzi tkun projbita". Dan l-artikolu kien applikabbli mill-1 ta' Jannar 1994.

28. Madankollu, il-Ftehim ŻEE ma fihx dispożizzjonijiet simili għal dawk

13 — Qabel din id-data, il-Prinċipat tal-Liechtenstein kien pajjiż terz li fir-rigward tiegħu ma kien japplika ebda qafas speċifiku. Wara din id-data, kienu japplikaw ċerti dispożizzjonijiet tranżitorji għall-implementazzjoni tad-direttivi (terminu għat-traspożizzjoni ta' ċerti direttivi Komunitarji).

14 — Konklużjonijiet ippreżentati fil-11 ta' Settembru 2007 (punti 38 sa 45).

tal-Artikoli 57 KE u 58 KE. Ma jidhirlix madankollu li hemm xi dubju li l-obbligi tal-Istati Membri lejn il-pajjiżi taż-ŻEE skont l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE ma jistgħux ikunu iktar vinkolanti minn dawk li jirriżultaw mill-Artikolu 58 KE. Iktar minn hekk, il-prinċipji *lex posterior derogat legi priori* u *lex specialis derogat legi generali* jidhru li jeskludu li l-Artikolu 57(1) KE japplika b'xi mod għar-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri u l-Prinċipat tal-Liechtenstein.

29. Konsegwentement, l-Artikolu 57(1) KE ma jidhirx li japplika b'effett mid-data tad-dħul fis-seħħ tal-Ftehim ŻEE fir-rigward tal-pajjiż terz inkwistjoni.

30. Hemm aspett temporali ieħor li għandu jiġi rrilevat. Mid-digriet tar-rinviju jirriżulta li l-moviment tal-kapital inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri investiment fil-proprjetà immobbli, jippreċedi l-introduzzjoni tal-moviment liberu tal-kapital kemm ġewwa l-Unjoni Ewropea kif ukoll fir-relazzjonijiet tal-Istati Membri mal-pajjiżi taż-ŻEE. Konsegwentement, peress li Établissements Rimbaud għamlet l-investiment ħafna qabel id-dati rilevanti, hija ma użatx, fis-sens strett, il-libertà fundamentali kkonċernata. Madankollu, dan il-fatt ma jidhirlix li jaffettwa r-risposta li l-Qorti tal-Ġustizzja ser tagħti lill-qorti tar-rinviju fir-rigward tas-sistema applikabbli wara d-data tad-dħul fis-seħħ tal-Ftehim ŻEE fir-rigward tal-Prinċipat tal-Liechtenstein [15]. Mill-aspett tat-trattament fiskali, l-effetti tal-moviment liberu tal-kapital għandhom ikunu l-istess kemm fir-rigward tal-investimenti eżistenti kif ukoll fir-rigward tal-investimenti ġodda.

31. Għall-iskopijiet tal-analiżi tiegħi, ser nesponi qabel kollox fil-qosor il-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenzi ELISA, iċċitata iktar 'il fuq, u Ospelt u Schlössle Weissenberg [16] dwar il-moviment liberu tal-kapital fil-qasam tat-tassazzjoni diretta fir-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri, minn naħa, u fir-relazzjonijiet bejn dawn tal-aħħar u l-pajjiżi taż-ŻEE, min-naħa l-oħra, u mbagħad ser inqabbel iż-żewġ sistemi. Fl-aħħar nett, ser nanalizza l-ġustifikazzjonijiet imressqa insostenn tat-trattament differenti.

B — *Il-ġurisprudenza dwar il-moviment liberu tal-kapital fil-qasam tat-tassazzjoni diretta*

32. F'dak li jikkonċerna r-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddikjarat fis-sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq, li l-Artikolu 56 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li teżenta mit-taxxa fuq il-valur

15 — Għandu jiġi nnutat li l-Anness XII tal-Ftehim ŻEE ma jagħmilx distinzjoni, b'mod ġenerali, bejn l-investimenti eżistenti u l-investimenti ġodda. Din id-distinzjoni ssir biss f'każijiet preċiżi; ara b'mod partikolari l-punt 1(e) tal-anness imsemmi u s-sentenza tal-15 ta' Mejju 2003, Salzmann (C-300/01, Ġabra p. I-4899, punt 4).

16 — Sentenza tat-23 ta' Settembru 2003, (C-452/01, Ġabra p. I-9743).

fis-suq tal-proprjetà immobbli l-proprjetà li l-kumpanniji stabbiliti f'dan l-Istat Membru jkollhom fih, filwaqt li tissuġġetta din l-eżenzjoni, fir-rigward tal-kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru ieħor, għall-eżistenza ta' konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva konkluża bejn l-Istat Membru kkonċernat u dan l-Istat ieħor bil-għan li jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar fiskali jew għall-kundizzjoni li, b'applikazzjoni ta' trattat li jinkludi klawżola ta' nondiskriminazzjoni minħabba ċ-ċittadinanza, dawn il-kumpanniji ma għandhomx ikunu suġġetti għal taxxa għola minn dik li għaliha huma suġġetti l-kumpanniji stabbiliti fl-ewwel Stat Membru u li ma tippermettix lill-kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor tipproduċi l-provi li jippermettu li tiġi stabbilita l-identità tal-azzjonisti tagħha li huma persuni fiżiċi [17].

33. Fis-sentenza ELISA, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li kienet teżisti restrizzjoni fuq il-prinċipju ta' moviment liberu tal-kapital. Sussegwentement, hija eżaminat jekk dik ir-restrizzjoni kinitx iġġustifikata minħabba raġuni imperattiva ta' interess pubbliku. Wara li kkonfermat li t-taxxa kkontestata kienet tippermetti li jiġu miġġielda l-prattiċi li huma intiżi biss biex persuni fiżiċi jevitaw il-ħlas tat-taxxa fuq il-ġid fi Franza, il-Qorti tal-Ġustizzja pproċediet b'analiżi tal-proporzjonalità tal-miżura. Hija kkonstatat li t-taxxa kkontestata kienet taqa' taħt il-kamp tal-kooperazzjoni stabbilita bid-Direttiva 77/799 u li, barra minn hekk, ma setax jiġi eskluż mill-ewwel li l-persuna taxxabbli tipprovdi hija stess id-dokumenti ġustifikattivi rilevanti. Minn dan, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeduċiet li r-Repubblika Franċiża setgħet tadotta, fir-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri, miżuri inqas restrittivi biex tilħaq l-għan li tiġġieled l-evażjoni fiskali.

34. Madankollu, Établissements Rimbaud ma hijiex stabbilita fi Stat Membru, iżda fil-Prinċipat tal-Liechtenstein, li huwa pajjiż taż-ŻEE b'effett mill-1 ta' Mejju 1995.

35. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li wieħed mill-għanijiet prinċipali tal-Ftehim ŻEE huwa li jitwettaq bl-iktar mod komplut possibbli l-moviment liberu tal-merkanzija, tal-persuni, tas-servizzi u tal-kapital fiż-ŻEE kollha, b'mod li s-suq intern stabbilit fit-territorju tal-Komunità jiġi estiż għall-Istati tal-EFTA. Taħt dan l-aspett, diversi dispożizzjonijiet fil-ftehim imsemmi huma intiżi li jiggarantixxu interpretazzjoni kemm

17 — Ara s-sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq (punt 102). Nosserva li, wara s-sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq, l-Artikolu 990 E taċ-CGI ġie emendat bil-Liġi Nru 2007-1824 tal-25 ta' Diċembru 2007 (JORF tat-28 ta' Diċembru 2007, p. 21482). Fil-verżjoni applikabbli issa, l-Artikolu 990 E taċ-CGI jipprevedi b'mod partikolari li t-taxxa prevista fl-Artikolu 990 D ma tapplikax "3° Għall-entitajiet ġuridiċi: persuni ġuridiċi, korpi, trusts jew istituzzjonijiet simili li għandhom is-sede tagħhom fi Franza, fi Stat Membru tal-Unjoni Ewropea jew f'pajjiż jew territorju li jkun ikkonkluda konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva ma' Franza bil-għan li jiġu miġġielda l-evitar u l-evażjoni fiskali jew fi Stat li jkun ikkonkluda trattat ma' Franza li jippermettilhom jibbenefikaw mill-istess trattament bħall-entitajiet li għandhom is-sede tagħhom fi Franza [...]".

jista' jkun uniformi ta' dan il-ftehim fiż-ŻEE kollha [18]. F'dan il-kuntest, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiżgura li r-regoli tal-Ftehim ŻEE li sostanzjalment huma identiċi għal dawk tat-Trattat jiġu interpretati b'mod uniformi fi ħdan l-Istati Membri [19].

36. Minn dan jirriżulta li, għalkemm restrizzjonijiet fuq il-moviment liberu tal-kapital bejn ċittadini ta' Stati partijiet għall-Ftehim ŻEE għandhom ikunu evalwati fid-dawl tal-Artikolu 40 u tal-Anness XII tal-imsemmi ftehim, dawn id-dispożizzjonijiet għandhom l-istess portata ġuridika bħal dik tad-dispożizzjonijiet, essenzjalment identiċi, tal-Artikolu 56 KE [20], u dan minkejja d-differenzi li jista' jkun hemm fil-kliem ta' dawn id-dispożizzjonijiet.

37. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-kunċett ta' restrizzjonijiet fuq il-moviment tal-kapital għandu jiġi interpretat bl-istess mod kemm fir-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri u pajjiżi terzi kif ukoll f'dawk bejn l-Istati Membri [21].

38. Jidhirli li huwa ċar li, fil-kawża prinċipali, hemm differenza fit-trattament fir-rigward tal-moviment liberu tal-kapital skont jekk is-sede tal-kumpannija tkunx fi Franza jew fil-Liechtenstein.

39. Skont ġurisprudenza stabbilita, diskriminazzjoni tikkonsisti fl-applikazzjoni ta' regoli differenti għal sitwazzjonijiet paragunabbli jew saħansitra fl-applikazzjoni tal-istess regola għal sitwazzjonijiet differenti [22].

40. F'dan il-każ, fir-rigward tat-taxxi diretti, is-sitwazzjoni tar-residenti u dik ta' dawk li ma humiex residenti ma hijiex, bħala regola ġenerali, paragunabbli [23]. Differenza fit-trattament bejn persuni taxxabbli residenti u persuni taxxabbli mhux residenti ma tistax, għaldaqstant, fiha nnifisha, tkun ikkunsidrata bħala diskriminazzjoni fis-sens tat-Trattat [24].

41. Kif indika l-Avukat Ġenerali Mazák fil-kawża ELISA, iċċitata iktar 'il fuq [25], mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li liġi fiskali nazzjonali bħal dik inkwistjoni fl-imsemmija kawża tista' tkun ikkunsidrata bħala kompatibbli mad-dispożizzjoniet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital jekk id-differenza fit-trattament tirrigwarda sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli. Fir-rigward tas-sitwazzjoni li twassal għall-obbligu tal-ħlas tat-taxxa fil-kawża ELISA, iċċitata iktar 'il fuq, jiġifieri l-pussess, direttjew indirett, ta' proprjetà immobbli fi Franza jew ta' drittijiet *in rem* fuq din il-proprjetà

18 — Ara l-opinjoni 1/92 tal-10 ta' April 1992 (Ġabra p. I-2821).

19 — Sentenza Ospelt u Schlössle Weissenberg, iċċitata iktar 'il fuq (punt 29).

20 — Ara s-sentenzi tal-11 ta' Ġunju 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi, (C-521/07, Ġabra p. I-5259, punt 33), u tad-19 ta' Novembru 2009, Il-Kummissjoni vs L-Italja (C-540/07, Ġabra p. 10983, punt 66).

21 — Ara s-sentenza A, iċċitata iktar 'il fuq (punt 31) kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot (punti 73 *et seq*).

22 — Ara s-sentenzi tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, Ġabra p. I-225, punt 30) tal-11 ta' Awwissu 1995, Wielockx (C-80/94, Ġabra p. I-2493, punt 17), tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Ġabra p. I-11673, punt 46) u tat-22 ta' Diċembru 2008, Truck Center (C-282/07, Ġabra p. I-10767, punt 37).

23 — Ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Schumacker (punt 31), Wielockx (punt 18) u Truck Center, (punt 38).

24 — Ara s-sentenzi Wielockx, iċċitata iktar 'il fuq (punt 19); tal-14 ta' Diċembru 2006, Denkavit Internationaal u Denkavit France (C-170/05, Ġabra p. I-11949, punt 24), kif ukoll Truck Center (punt 39).

25 — Punti 86 sa 92 tal-konklużjonijiet.

fl-1 ta' Jannar ta' sena partikolari minn persuni ġuridiċi, il-persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom fi Franza u l-persuni ġuridiċi li jkollhom is-sede ta' tmexxija effettiva tagħhom barra minn Franza huma fuq l-istess livell fir-rigward tat-tassazzjoni ta' proprjetà immobbli. Dawk ir-regoli ma jistgħux, mingħajr ma jagħtu lok għal diskriminazzjoni, jittrattaw lil dawk il-persuni b'modi differenti fir-rigward tal-għoti ta' benefiċċju relatat mal-istess taxxa, bħal pereżempju xi eżenzjoni. Billi jittratta ż-żewġ tipi ta' persuni ġuridiċi bl-istess b'mod għall-finijiet tat-tassazzjoni tal-proprjetà immobbli tagħhom, il-leġiżlatur Franċiż fil-fatt irrikonoxxa li, fir-rigward tar-regoli u l-kundizzjonijiet ta' din it-tassazzjoni, ma hemm l-ebda differenza oġġettiva bejn is-sitwazzjonijiet tagħhom li tista' tiġġustifika trattament differenti. Għalhekk, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-imsemmija kawża ELISA, l-effett tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni huwa li tittratta b'modi differenti persuni ġuridiċi li jkunu f'sitwazzjonijiet oġġettivament paragunabbli.

42. Jidhirli li dan ir-raġunament tal-Avukat Ġenerali Mazák jista' jkun direttament traspost għal din il-kawża.

43. Il-kwistjoni li tqum hija allura dwar jekk tali trattament differenti jistax ikun iġġustifikat, fid-dawl tal-kuntest ġuridiku rilevanti.

C — *Ir-restrizzjonijiet ammissibbli fil-kuntest tal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE*

44. Jidhirli li l-interpretazzjoni u l-applikazzjoni tal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE għandhom, fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, neċessarjament jieħdu inkunsiderazzjoni l-ispeċifiċitajiet tal-kuntest ġuridiku applikabbli għall-każ ineżami, jiġiferi n-nuqqas ta' dispożizzjonijiet dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fiskali fil-kuntest tal-Ftehim ŻEE, minn naħa, u n-nuqqas ta' konvenzjoni fiskali bejn l-Istat Membru u l-pajjiż taż-ŻEE kkonċernat, min-naħa l-oħra.

45. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li r-restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital bejn l-Istat Membru inkwistjoni u l-pajjiżi taż-ŻEE kienet iġġustifikata mir-raġuni imperattiva ta' interess ġenerali tal-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali [26].

46. Għaldaqstant, il-ġurisprudenza dwar ir-restrizzjonijiet fuq l-eżerċizzju tal-libertà ta' moviment fi ħdan il-Komunità ma tistax tiġi kompletament trasposta għall-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri u l-pajjiżi terzi, peress li dan il-moviment jaqa' taħt kuntest ġuridiku differenti [27].

26 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, iċċitata iktar 'il fuq (punt 68).

27 — F'dan is-sens, ara s-sentenza A, iċċitata iktar 'il fuq (punt 60).

47. Fil-każ ineżami, għandu jiġi rrilevat, l-ewwel nett, li bejn l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru u dawk ta' pajjiż terz, anki jekk parti għall-Ftehim ŻEE, ma jeżisti ebda qafas ta' kooperazzjoni paragunabbli għal dak stabbilit bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri mid-Direttiva 77/799, meta l-pajjiż taż-ŻEE kkonċernat ma jkun intrabat b'ebda impenn ta' għajnuna reċiproka.

48. F'dan il-każ, huwa paċifiku li ma kienet teżisti ebda sistema reċiproka ta' skambju ta' informazzjoni bejn ir-Repubblika Franċiża u l-Prinċipat tal-Liechtenstein matul il-perijodu inkwistjoni.

49. Waqt is-seduta, l-Awtorità tas-Sorveljanza EFTA semmiet id-differenza li, fil-fehma tagħha, teżisti bejn it-tassazzjoni tad-dividendi li jikkostitwixxu bażi fiskali "mobbli", minn naħa, u t-tassazzjoni ta' proprjetà immobbli tal-kumpannija kkonċernata li qiegħda u ser tibqa' fi Franza, min-naħa l-oħra.

50. Anki jekk jidher li hu innegabbli li n-natura fissa tal-bażi fiskali ta' taxxa fuq il-proprjetà immobbli hija importanti fil-kuntest tal-politika fiskali, għandu jiġi kkonstatat li t-taxxa fuq il-proprjetà immobbli hija forma ta' taxxa miġbura fuq l-elementi tal-ġid [28]. Bil-ħlas ta' din it-taxxa, il-proprjetarju ta' proprjetà immobbli jikkontribwixxi b'mod partikolari għall-iffinanzjar tal-ispejjeż relatati mal-infrastruttura fiżika u soċjali li minnhom huwa jibbenefika. Għaldaqstant, it-traspożizzjoni tal-interpretazzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja ma jidhirlix li hija eskluża minħabba raġunijiet marbutin mad-differenzi bejn l-intaxxar tad-dividendi u taxxa fuq il-proprjetà immobbli.

51. Il-kwistjoni prinċipali f'din il-kawża hija dwar jekk id-differenza li teżisti bejn l-Istati Membri tal-Unjoni Ewropea u l-pajjiżi taż-ŻEE hijiex tali li tiġġustifika trattament differenti bejn il-persuni taxxabbli ta' Stati Membri oħra tal-Unjoni u dawk tal-pajjiżi taż-ŻEE. Peress li s-sentenza ELISA ma tikkonċernax ir-rapporti bejn l-imsemmija Stati Membri [29], tqum il-kwistjoni dwar jekk is-soluzzjoni mogħtija f'dik is-sentenza tapplikax ukoll għar-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri u l-pajjiżi taż-ŻEE jew jekk dawn tal-aħħar għandhomx jiġu mxebbha mal-pajjiżi terzi l-oħra.

52. Is-sentenza ELISA tidher li tinkludi żewġ aspetti li jistgħu jkunu ta' importanza għall-finijiet ta' din il-kawża u li fuqhom il-partijiet waslu għal konklużjonijiet diverġenti. L-ewwel aspett jirrigwarda l-possibbiltà li persuna taxxabbli għandha, abbażi tal-prinċipju ta' proporzjonalità, li tagħmel tajjeb għan-nuqqas ta' qafas formali ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet fiskali — jew l-inapplikabbiltà tiegħu f'xi każ partikolari — billi tipprovdi informazzjoni direttament lill-awtoritajiet fiskali. L-aspett l-ieħor huwa l-importanza li għandha tingħata

28 — Sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq (punti 35 sa 37).

29 — Sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq (punt 10).

lill-eżistenza ta' dan it-tip ta' qafas formali fil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni.

53. Inħoss ċerta eżitazzjoni biex nestendi l-portata tas-sentenza ELISA għal din il-kawża inkwantu din tikkontempla l-possibbiltà li jiġu ssostitwiti l-mekkaniżmi previsti għall-kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet fiskali tad-diversi Stati b'dokumenti ġustifikattivi pprovduti mill-persuna taxxabbli [30].

54. Sistema ta' tassazzjoni diretta effettiva u ġusta tista' taħdem biss abbażi ta' fiduċja fir-rigward tal-informazzjoni ddikjarata mill-persuni taxxabbli. Issa, dan l-istat huwa possibbli li jintlaħaq biss jekk l-awtoritajiet ikollhom għad-dispożizzjoni tagħhom mezzi xierqa biex jikkontrollaw il-veraċità tal-informazzjoni pprovduta mill-persuni taxxabbli, billi jirrikorru għal sorsi oħra ta' informazzjoni, bħar-reġistri pubbliċi, għal kontrolli fiskali li jirrigwardaw il-kontijiet tal-persuna taxxabbli, jew ukoll, jekk ikun il-każ, għal data pprovduta mill-awtoritajiet fiskali barranin. Biex tkun kredibbli, l-informazzjoni pprovduta mill-persuni taxxabbli trid tkun ukoll tista' tiġi vverifikata mill-awtoritajiet [31]. Il-fatt li jkun meħtieġ li l-informazzjoni pprovduta mill-persuna taxxabbli trid tkun tista' tiġi vverifikata ma jidhirlix li jmur kontra l-prinċipju ta' proporzjonalità b'mod inġenerali.

55. Iktar minn hekk, f'sistema fiskali bbażata fuq il-prinċipju ta' legalità, l-awtoritajiet fiskali ma jistgħux jirrifjutaw li jieħdu inkunsiderazzjoni informazzjoni pprovduta minn persuna taxxabbli mingħajr ma jimmotivaw tali rifjut. Peress li jidher li huwa eskluż li l-Qorti tal-Ġustizzja riedet tirrikonoxxi tali setgħa diskrezzjonali lill-awtoritajiet fiskali, wieħed jista' jistaqsi b'liema kriterji l-istess awtoritajiet jistgħu jistabbilixxu li l-informazzjoni hija insuffiċjenti, u għaldaqstant, li jeħtieġ li jiġu prodotti dokumenti ġustifikattivi addizzjonali kif previst fil-punt 99 tas-sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq, jekk, pereżempju, huma ma humiex f'pożizzjoni li jivverifikaw l-eżattezza tal-informazzjoni inkwistjoni, fin-nuqqas ta' kull qafas ta' kooperazzjoni fiskali mal-awtoritajiet tal-Istat ikkonċernat.

56. Il-kwistjoni tat-tqassim tal-oneru tal-prova fid-dritt fiskali hija kumplessa. F'dak li jikkonċerna d-dritt tal-Unjoni, il-ġurisprudenza tista' tingħabar fi ftit kliem kif ġej: l-oneru tal-prova dwar in-nuqqas ta' għan leġittimu li jiġġustifika arranġament fiskali jaqa' fuq l-awtoritajiet fiskali, iżda dawn jistgħu japplikaw ċerti preżunzjonijiet f'dak li jikkonċerna l-eżistenza ta' arranġament artifiċjali [32]. Il-persuni taxxabbli għandhom dejjem ikunu jistgħu jirrifjutaw tali preżunzjonijiet billi jistabbilixxu r-realtà tal-għanijiet kummerċjali mfittxija mill-arranġament ikkonċernat. Madankollu,

30 — Sentenza ELISA, iċċitata iktar 'il fuq (punti 93 sa 96).

31 — Ara s-sentenza A, iċċitata iktar 'il fuq (punti 61 u 62), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja tenfasizza l-importanza tal-fatt li d-data tkun affidabbli u verifikabbli.

32 — Ara, fuq il-ġurisprudenza, Weber, D., "Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms", Kluwer Law International, 2005 (p. 161 *et seq*) kif ukoll il-Komunikazzjoni tal-Kummissjoni intitolata "L-applikazzjoni ta' miżuri ta' kontra l-abbuż fil-qasam ta' tassazzjoni diretta — fl-UE u b'relazzjoni ma' pajjiżi terzi" [COM(2007) 785 finali, p. 3].

l-awtoritajiet ma humiex marbutin bil-provi li ma humiex tali li jistgħu jiġu vverifikati.

57. Barra minn hekk, f'dak li jikkonċerna l-eżenzjonijiet u benefiċċji fiskali oħra, huwa normali li l-persuna taxxabbli trid tipprova b'mod suffiċjenti skont il-liġi li hija tissodisfa l-kundizzjonijiet meħtieġa biex tibbenefika minnhom. L-Artikolu 990 E taċ-CGI jidhirli li huwa konformi ma' dan. L-eżenzjoni tingħata lil kull persuna ġuridika li tipprovdi informazzjoni preċiża, sakemm din id-data tkun tista' tiġi vverifikata mill-awtoritajiet fiskali, jew direttament mill-istess awtoritajiet, jew permezz ta' kooperazzjoni mal-awtoritajiet tal-Istati l-oħra kkonċernati.

58. Ma hijiex l-intenzjoni tiegħi nikkontesta s-sentenza ELISA f'dak li jikkonċerna r-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri. Madankollu, ma nistax nipproponi li tiġi estiża l-interpretazzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dik is-sentenza għar-relazzjonijiet mal-pajjiżi taż-ŻEE jew ma' pajjiżi terzi oħra, peress li, fil-fehma tiegħi, mill-perspettiva tal-prinċipju ta' proporzjonalità, is-sitwazzjoni tal-persuni taxxabbli residenti f'dawn iż-żewġ kategoriji ta' pajjiżi ma tippreżenta ebda differenza rilevanti. Fil-fatt, il-Kummissjoni tidher li tissuġġerixxi li t-test tal-proporzjonalità ma japplikax għall-pajjiżi taż-ŻEE jekk ma jkunx hemm konvenzjoni xierqa għall-iskambju ta' informazzjoni mal-Istat ikkonċernat [33].

59. Barra minn hekk, għandha tiġi ċċarata l-pożizzjoni li ħadet il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża A, f'dak li jikkonċerna l-effett tal-miżuri Komunitarji ta' armonizzazzjoni fil-qasam tal-kontijiet tal-kumpanniji. Fil-fehma tiegħi, l-analiżi tal-Qorti tal-Ġustizzja għandha titqiegħed lura fil-kuntest tagħha [34]. Jidhirli li d-dikjarazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fuq dan il-punt jikkontemplaw is-sitwazzjoni fejn il-persuna taxxabbli tipprovdi dokumenti ġustifikattivi lill-awtoritajiet fiskali mingħajr ma dawn l-istess awtoritajiet ikunu jistgħu jivverifikawhom bl-għajnuna tal-awtoritajiet fiskali barranin. Il-Qorti tal-Ġustizzja mkien ma kkwalifikat din is-sitwazzjoni bħala sitwazzjoni "normali" jew "mixtieqa"; hija sempliċement enfasizzat li, f'tali sitwazzjoni, il-kotba tal-kontijiet

33 — Ara l-komunikazzjoni tal-Kummissjoni (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, p. 6: "Miżuri ta' kontra l-abbuż għalhekk għandhom jkunu akkuratament immirati lejn skemi purament artifiċjali maħsuba biex jevitaw leġiżlazzjoni nazzjonali (jew regoli Komunitarji kif trasposti fil-leġiżlazzjoni nazzjonali) Dan huwa wkoll il-każ dwar l-applikazzjoni tar-regoli ta' kontra l-abbuż b'relazzjoni ma' Stati ŻEE (barra sitwazzjonijiet fejn ikun hemm l-ebda relazzjoni ta' skambju ta' informazzjoni adegwata ma' l-Istat ŻEE kkonċernat) Biex jiġi żgurat li regoli bħal dawn ma jkunux sproporzjonati għall-għan biex jitnaqqas l-abbuż u biex tiġi garantita ċertezza legali, salvagwardji adegwati għandhom jiġu pprovduti ħalli min iħallas it-taxxa jkollu l-opportunità li jipprovdi evidenza ta' kwalunkwe ġustifikazzjoni kummerċjali li jista' ikun hemm għall-iskemi tagħhom".

34 — Sentenza A, iċċitata iktar 'il fuq (punt 62): "Fit-tieni lok, kif sostna l-Avukat Ġenerali fil-punti 141 sa 143 tal-konklużjonijiet tiegħu, għal dak li jirrigwarda d-dokumenti li tista' tipprovdi persuna taxxabbli sabiex l-awtoritajiet fiskali jkunu jistgħu jivverifikaw jekk il-kundizzjonijiet previsti fil-leġiżlazzjoni nazzjonali humiex issodisfati, il-miżuri Komunitarji ta' armonizzazzjoni li japplikaw fl-Istati Membri fir-rigward tal-kontijiet tal-kumpanniji, joffru lill-persuna taxxabbli l-possibbiltà li tipprovdi informazzjoni kredibbli u li tista' tiġi vverifikata għal dak li jirrigwarda l-istruttura jew l-attivitajiet ta' kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, filwaqt li possibbiltà bħal din mhijiex iggarantita għall-persuna taxxabbli f'dak li jirrigwarda kumpannija stabbilita f'pajjiż terz li mhuwiex obbligat japplika dawn il-miżuri Komunitarji."

ipprovduti minn kumpannija stabbilita f'pajjiż taż-ŻEE huma iktar kredibbli minn dawk ipprovduti minn kumpannija stabbilita f'pajjiż terz li ma japplikax l-istess regoli. Għaldaqstant, l-evalwazzjoni li għamlet il-Qorti tal-Ġustizzja hija waħda komparattiva. Għandu jiġi enfasizzat li l-persuni taxxabbli tal-Istati Membri ma jistgħux jeżiġu li t-taxxa li teħel kumpannija tkun ibbażata biss fuq il-kontijiet tagħha stess, anki jekk dawn jikkostitwixxu punt ta' tluq ċentrali, dejjem jekk ikunu osservati r-regoli tal-kontijiet.

60. Fir-rigward tal-identifikazzjoni tal-azzjonisti, għandu jiġi nnotat li d-direttivi adottati fil-qasam tal-kontabbiltà ma jikkonċernawx l-identità tal-azzjonisti. Din il-kwistjoni hija indirizzata mid-Direttiva 2004/109/KE, iżda biss fir-rigward tan-notifika dwar l-akkwist jew it-trasferiment ta' holdings importanti f'suq regolat [35]. Fi kwalunkwe każ, l-identifikazzjoni tal-azzjonisti hija kwistjoni kumplessa u s-soluzzjonijiet adottati fid-diversi Stati Membri jvarjaw kunsiderevolment, minn reġistrazzjoni obbligatorja tal-azzjonijiet għall-possibbiltà li jinħarġu azzjonijiet anonimi.

35 — Direttiva 2004/109/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tal-15 ta' Diċembru 2004, dwar l-armonizzazzjoni tar-rekwiżiti ta' trasparenza f'dak li għandu x'jaqsam ma' informazzjoni dwar emittenti li t-titoli tagħhom huma ammessi għall-kummerċ f'suq regolat u li temenda d-Direttiva 2001/34/KE (ĠU L 390, p. 38, Artikoli 9 sa 16).

61. Barra minn hekk, għandhom jiġu enfasizzati l-effetti taż-żewġ prinċipji li fuqhom huwa bbażat il-Ftehim ŻEE, jiġifieri l-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni u l-prinċipju ta' interpretazzjoni konsistenti.

62. Il-moviment liberu tal-kapital huwa evidentement kopert mit-Trattat u mill-Ftehim ŻEE [36]. Fir-rigward tat-tassazzjoni, dawn iż-żewġ sistemi huma differenti. F'dak li jikkonċerna d-dritt tal-Unjoni, it-tassazzjoni diretta taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, iżda huma għandhom jeżerċitawha b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni [37]. Madankollu, l-Unjoni minn dejjem kellha ċerta kompetenza biex tadotta miżuri li jiffavorixxu l-approssimazzjoni tad-dispożizzjonijiet fiskali tal-Istati Membri, inkluż fir-rigward tat-tassazzjoni diretta. Din il-kompetenza ilha tiġi eżerċitata [38]. F'dak li jikkonċerna l-Ftehim ŻEE, li ma jinkludix

36 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Ospelt u Schlössle Weissenberg, iċċitata iktar 'il fuq (punt 31).

37 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 29), u Il-Kummissjoni vs L-Italja, iċċitata iktar 'il fuq (punt 28).

38 — Ara, b'mod partikolari, id-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 142), imħassra bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/133/KE, tad-19 ta' Ottubru 2009 (ĠU L 310, p. 34); id-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 147); il-Konvenzjoni dwar l-Eliminazzjoni Tat-Taxxa Doppja in Konnessjoni mal-Aġġustament tal-Qligħ ta' Intrapriżi Assoċjati (90/436/KEE) (ĠU L 225 p. 10); id-Direttiva tal-Kunsill, 2003/48/KE, tat-3 ta' Ġunju 2003, dwar tassazzjoni ta' riżervi fuq id-dħul fil-forma ta' pagamenti ta' mgħax (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 369), u d-Direttiva tal-Kunsill 2003/49/KE, tat-3 ta' Ġunju 2003, dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' mgħax u ta' royalties bejn kumpanniji assoċjati ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 380).

l-elementi u l-oqsma kollha tas-sistema legali tal-Unjoni Ewropea, ir-regolamentazzjoni tat-tassazzjoni diretta hija, *a fortiori*, iktar dgħajfa [39].

63. Il-fatt li l-Ftehim ŻEE ma jittrattax it-tassazzjoni diretta u ma jistabbilixxix qafas għall-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni jimplika, fil-fehma tiegħi, li teżisti differenza fil-kuntest ġuridiku.

64. Barra minn hekk, il-qafas ta' kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni, li kien ġie implementat bl-adozzjoni tad-Direttiva 77/977, qabel ma ssaħħaħ permezz tal-emendi suċċessivi tad-direttiva, qiegħed jiġi rrivedut mil-leġiżlatur abbazi ta' proposti tal-Kummissjoni [40]. Anki qabel l-adozzjoni ta' din il-proposta, il-qafas stabbilit mill-Unjoni f'dan il-qasam huwa bla dubju ta' xejn fuq livell kompletament differenti minn dak applikabbli fir-relazzjonijiet mal-pajjiżi terzi, inkluż il-pajjiżi taż-ŻEE. Ma jidhirlix li bejn l-Istati Membri tal-Unjoni huwa eċċessiv li jissemma t-twelid ta' kooperazzjoni qrib għal solidarjetà fil-qasam tat-tassazzjoni, li, ċertament, hija 'l bogħod milli tkun eżawrjenti, iżda tirrappreżenta xorta waħda qafas uniku u evoluttiv [41].

65. Għaldaqstant jidhirli li d-differenza identifikata fir-rigward tal-kuntest ġuridiku tal-kooperazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni tiġġustifika bis-sħiħ it-trattament differenti bejn ir-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri tal-Unjoni, minn naħa, u dawk bejn dawn l-Istati u l-pajjiżi taż-ŻEE, min-naħa l-oħra.

66. F'dawn iċ-ċirkustanzi, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi lill-Cour de cassation fis-sens li l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

67. F'dak li jikkonċerna l-kawża prinċipali, nixtieq fl-aħħar nett inżid li fis-seduta rriżulta li Établissements Rimbaud hija kumpannija li l-uniku azzjonist tagħha huwa ċittadin Svizzeru li juża l-proprjetà immobbli kkonċernata bħala residenza sekondarja. L-awtoritajiet fiskali Franċiżi

39 — Għal interpretazzjoni usa', ara s-sentenza tal-Qorti tal-EFTA tat-23 ta' Novembru 2004, Fokus Bank ASA (E-1/04, Report of EFTA Court, p. 15), punti 20 *et seq.*

40 — Ara l-proposta għal direttiva tal-Kunsill dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni [COM (2009) 29 finali].

41 — Kif ikkonstatat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza A, iċċitata iktar 'il fuq (punt 61), ir-relazzjonijiet bejn l-Istati Membri jseħħu f'kuntest legali komuni, ikkaratterizzat mill-eżistenza ta' leġiżlazzjoni Komunitarja, bħad-Direttiva 77/799, li stabbilixxiet obbligi ta' għajnuna reċiproka. Anki jekk, fl-oqsma li jaqgħu taħt din id-direttiva, l-obbligu ta' għajnuna mhuwiex mingħajr limiti, jibqa' l-fatt li l-imsemmija direttiva tistabbilixxi qafas ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri li ma jeżistix bejnhom u bejn l-awtoritajiet kompetenti ta' pajjiż terz meta dan tal-aħħar ma jkun ħa ebda impenn ta' għajnuna reċiproka.

x'aktarx jafu b'dawn l-elementi. Wieħed jista' leġittimament jistaqsi jekk, f'dawn iċ-ċirkustanzi, huwiex inġust jew sproporzjonat li l-awtoritajiet Franċiżi jingħataw il-possibbiltà li jirrifjutaw lil din il-kumpannija l-opportunità li tistabbilixxi r-realtà ta' dawn l-elementi ta' fatt.

68. Madankollu ser noqgħod lura milli nasal għal tali konklużjoni. F'ċerti każijiet simili, l-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet fiskali li jimponu kundizzjonijiet formali tista' tidher inġusta. Madankollu, ma jidhirlix li huwa eskluż li f'sitwazzjoni fejn ċittadin ta' pajjiż terz jinvesti fi proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru, li huwa juża għal skopijiet privati, u dan permezz ta' kumpannija stabbilita fil-Liechtenstein li tagħha huwa jkun l-uniku azzjonist, din tista' tkun skema purament artifiċjali [42].

69. Fi kwalunkwe każ, ma hijiex il-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiddeċiedi fuq it-tassazzjoni tal-appellanti fil-kawża prinċipali. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex aċċess għall-elementi ta' fatt kollha li huma rilevanti f'dan ir-rigward. Il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tagħti interpretazzjoni tal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE li tkun applikabbli wkoll għal każijiet li jirrigwardaw sitwazzjoni fattwali identika jew simili. Huwa ċar li l-interpretazzjoni tal-Ftehim ŻEE li jiena nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja ma tipprekludix li jiġu applikati dispożizzjonijiet nazzjonali li huma intiżi li jirrimedjaw sitwazzjonijiet fiskali individwali li huma inġusti, sakemm tali dispożizzjonijiet ikunu jeżistu fis-sistema legali nazzjonali.

42 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Ġabra p. I-7995, punti 55 u 68), u tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Ġabra p. I-2107, punti 72 u 74).

VII — Konklużjoni

70. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi għaldaqstant li tingħata risposta għad-domanda preliminari magħmula mill-Cour de cassation bil-mod kif ġej:

"L-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992, ma jipprekludix leġiżlazzjoni bħal dik li tirriżulta mill-Artikoli 990 D *et seq* tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxa Franċiż, fil-verżjoni tagħhom applikabbli dak iż-żmien, li teżenta mit-taxxa ta' 3 % fuq il-valur fis-suq tal-proprjetà immobbli li tinsab fi Franza, lill-kumpanniji li għandhom is-sede tagħhom fi Franza u li, fir-rigward ta' kumpannija li għandha s-sede tagħha f'pajjiż taż-Żona Ekonomika Ewropea, mhux membru tal-Unjoni Ewropea, tagħmel dik l-eżenzjoni suġġetta jew għal konvenzjoni dwar għajnuna amministrattiva, iffirmata bejn Franza u dan l-Istat bil-għan li jiġu miġġielda l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa, jew għall-kundizzjoni li, b'applikazzjoni ta' trattat li jinkludi klawżola ta' nondiskriminazzjoni minħabba ċ-ċittadinanza, dawn il-persuni ġuridiċi ma għandhomx ikunu suġġetti għal taxxa għola minn dik li għaliha huma suġġetti l-kumpanniji stabbiliti fi Franza".