MT

MT

KUMMISSJONI TAL-KOMUNITAJIET EWROPEJ

Brussel 17.4.2009
KUMM(2009) 179 finali

RAPPORT MILL-KUMMISSJONI LILL-KUNSILL

skont l-Artikolu 8 tad-Direttiva tal-Kunsill Nru 2003/49/KE dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' imgħax u ta' royalties bejn kumpaniji assoċjati ta' Stati Membri differenti

MT MT

RAPPORT MILL-KUMMISSJONI LILL-KUNSILL

skont l-Artikolu 8 tad-Direttiva tal-Kunsill Nru 2003/49/KE dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' imgħax u ta' royalties bejn kumpaniji assoċjati ta' Stati Membri differenti

1. SOMMARJU

L-Artikolu 8 tad-Direttiva tal-Kunsill Nru 2003/49/KE dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' imgħax u ta' royalties bejn kumpaniji assoċjati ta' Stati Membri differenti ('id-Direttiva dwar l-Imgħax u r-Royalties' jew 'id-Direttiva')[1] tobbliga lill-Kummissjoni li "...tirrapporta lill-Kunsill dwar l-operazzjoni tad-Direttiva [...], partikolarment bil-għan li l-applikazzjoni tagħha tiġi estiża għal kumpaniji jew impriżi oħrajn li mhumiex imsemmija fl-Artikolu 3 u l-Anness." Bħala tweġiba, il-Kummissjoni tat ħarsa lejn kemm l-implimentazzjoni saret f'waqtha u b'mod sħiħ, kif ukoll lejn kwistjonijiet ta' interpretazzjoni u titjib li jista' jsir fuq it-test attwali, inkluża l-estensjoni tal-ambitu tad-Direttiva. Ir-rapport jikkonkludi li filwaqt li b'mod ġenerali d-Direttiva ġiet implimentata bla dewmien u b'mod sħiħ, hemm il-ħtieġa għal gwida u koordinazzjoni fir-rigward ta' ċerti kunċetti fundamentali, u kif ukoll marġni ta' titjib fit-test kurrenti.

2. SFOND

Id-Direttiva ġiet adottata fit-3 ta’ Ġunju 2003. Id-data ta' skadenza għall-implimentazzjoni kienet l-1 ta' Jannar 2004. Sussegwentement din ġiet emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/66/KE[2] u 2004/76/KE[3]. Id-Direttiva ta' qabel testendi l-applikazzjoni tad-Direttiva għal kumpaniji u taxxi tal-Istati Membri ġodda, filwaqt li dik tal-aħħar tagħti derogi temporanji minn xi dispożizzjoni waħda jew aktar tad-Direttiva lil xi Stati Membri ġodda. Iż-żewġ direttivi ta' emenda kellhom ikunu implimentati sal-1 ta' Mejju 2004.

Fid-dawl tar-rapport tal-Artikolu 8, il-Kummissjoni talbet lill-Uffiċċju Internazzjonali tad-Dokumentazzjoni Fiskali (International Bureau of Fiscal Documentation - IBFD) biex iwettaq stħarriġ dwar l-implimentazzjoni ta' dawn id-Direttivi. L-informazzjoni li kellha toħroġ mill-istħarriġ kellha l-għan li tippermetti lill-Kummissjoni tagħmel valutazzjoni dwar il-ħtieġa għal:

- azzjoni li tiżgura l-konformità mal-obbligi tal-Istati Membri taħt id-Direttiva u taħt it-Trattat;
- gwida dwar l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet individwali tad-Direttiva;
- leġiżlazzjoni ulterjuri fil-qasam kopert mid-Direttiva.

---

1 ĠU L 157, 26.6.2003, p. 49.
2 ĠU L 168, 1.5.2004, p. 35.
3 ĠU L 157, 30.4.2004, p. 106.

Intlaħaq il-ftehim li l-istħarriġ ikopri biss 20 Stat Membru, u b'hekk jeskludi ħames Stati Membri (il-Greċja, il-Latvja, il-Litwanja, il-Polonja u l-Portugall) li jibbenefikaw minn derogi tranżitorji, billi dawn l-Istati Membri għad m'għandhom l-ebda obbligu li jimplimentaw id-Direttiva b'mod sħiħ. Filwaqt li l-istħarriġ tlesta qabel l-adeżjoni tal-Bulgarija u r-Rumanija mal-Unjoni Ewropea, wieħed għandu jinnota li dawn l-Istati Membri wkoll jibbenefikaw minn derogi tranżitorji[4].

3. Id-Direttiva

3.1. L-għan u l-iskema

L-għan tad-Direttiva huwa li l-pagamenti ta' imgħax u ta' royalties jitpoġġew fuq livell ekwu ma' pagamenti domestiċi, billi jitneħħew it-tassazzjoni doppja ġuridika u l-iżvantaġġi f'rabta mal-fluss ta' likwidità.

Huwa importanti wkoll li tali pagamenti ma jaħarbux it-tassazzjoni għalkollox. Skont il-premessa 3, dawn il-pagamenti għandhom *"...ikunu suġġetti għat-taxxa darba fi Stat Membru."*

L-iskema tikkonsisti minn eżenzjoni ta' pagamenti ta' imgħax u royalties minn tassazzjoni fis-sors, kemm permezz ta' valutazzjoni jew ta' taxxa minn ras il-għajn (withholding tax) filwaqt li tipprova tiżgura li s-sid benefiċjarju tal-pagamenti jkun intaxxat fl-Istat Membru fejn jirrisjedi jew, jekk applikabbli, fl-Istat Membru fejn jinsabu l-istabbilimenti permenanti (SP) tiegħu. Din id-Direttva tipprovdi għal proċedura ta' rifużjoni għal dawk il-każi fejn it-taxxa tkun inżammet fis-sors.

Meta s-sid benefiċjarju jiġi ntaxxat fl-Istat Membru fejn jirrisjedi – fil-każ tal-SP, fl-Istat Membru fejn ikun jinsab – ikun qed jiġi garantit li tali dħul ikun intaxxat fl-istess ġuriżdizzjoni fejn titnaqqas in-nefqa relatata (jiġifieri, l-ispejjeż marbuta mal-ksib ta' kapital fil-każ ta' dħul minn imgħax, u n-nefqa fuq riċerka u żvilupp fil-każ ta' royalties).

3.2. Implimentazzjoni

Jidher li l-parti l-kbira tal-20 Stat Membru koperti mill-istħarriġ implimentaw id-Direttiva sal-iskadenza legali. Minn dawk l-Istati Membri li m'għamlux dan, il-pajjiżi kollha minbarra wieħed applikaw ir-regoli ta' implimentazzjoni nazzjonali retroattivament mill-1 ta' Jannar 2004.

Fir-rigward tal-implikazzjonijiet prattiċi tad-Direttiva, l-istħarriġ jinnota li għaxar Stati Membri ma jimponux taxxi minn ras il-għajn fuq pagamenti ta' imgħax lejn pajjiżi barranin (filwaqt li żewġ Stati Membri oħra jagħtu eżenzjonijiet wiesgħa), u li sitt Stati Membri ma jimponux taxxi minn ras il-għajn fuq pagamenti ta' royalties (b'eċċezzjoni, fil-każ ta' Stat Membru partikolari, fuq ir-royalties ta' privattivi).

4 Fil-każ tal-Bulgarija u r-Rumanija d-derogi huma pprovduti fl-Att dwar il-kondizzjonijiet tal-adeżjoni tar-Repubblika tal-Bulgarija u tar-Rumanija u l-aġġustamenti lit-Trattati li fuqhom hija stabbilita l-Unjoni Ewropea, annessi VI, numru 6, u anness VII, numru 7, ĠU L 157, 21.6.2005, p. 289 u 329.

F'dan il-kuntest wieħed jinnota li d-Direttiva hija relevanti anke għal dawk l-Istati Membri li ma jimponux taxxi minn ras il-għajn (jew taxxa permezz ta' valutazzjoni) fuq ħlasijiet ta' imgħax jew royalties, billi l-Artikoli 4 u 5 jillimitaw id-diskrezzjoni tal-Istati Membri kollha li jikkategorizzaw il-pagamenti ta' imgħax jew royalty bħala distribuzzjonijiet ta' profitt u jimponu taxxi fuqhom.

3.3. Kwistjonijiet speċifiċi ta' interpretazzjoni u applikazzjoni

3.3.1. Artikoli 1(1), 1(4) u 1(5) - 'Sid benefiċjarju'

Il-kundizzjoni ta' proprjetà benefiċjarja għandha l-għan li tiżgura li l-ħelsien mit-taxxa skont id-Direttiva ma jingħatax b'mod żbaljat permezz tal-interferenza artifiċjali ta' intermedjarju.

Filwaqt li hemm għażliet ta' kliem differenti bejn il-kriterju ta' proprjetà benefiċjarja għall-kumpaniji u għall-SP, rispettivament, id-differenza ewlenija tinsab fir-referenza għall-*"...dħul li għalih dak l-istabbiliment permanenti huwa suġġett...għal waħda mit-taxxi..."*. Hawnhekk id-Direttiva tispjega b'mod espliċitu li l-pagamenti bħala tali għandhom ikunu intaxxati f'idejn is-sid benefiċjarju.

L-Istati Membri koperti mill-istħarriġ addottaw approċċi differenti fir-rigward tal-kriterju ta' proprjetà benefiċjarja. Fir-rigward tal-kumpaniji, xi Stati Membri għażlu li ma jittrasponu l-ebda parti mid-definizzjoni tal-Artikolu 1(4), oħrajn fdaw fuq definizzjonijiet domestiċi, u grupp ieħor ta' Stati Membri ttrasponewha mingħajr ebda devjazzjoni. Fir-rigward tal-SP, xi Stati Membri għażlu jew li ma jittrasponu l-ebda parti tal-Artikolu 1(5), jew li jittrasponuh b'varjazzjonijiet nazzjonali.

Dawk l-approċċi differenti jistgħu jwasslu li Stat Membru partikolari jċaħħad il-ħelsien mit-taxxi, filwaqt li f'ċirkostanzi identiċi, dan jingħata fi Stat Membru ieħor. Minkejja xi kummenti li saru minn xi Stati Membri dwar il-fatt li essenzjalment din il-kwistjoni tiġi vvalutata fuq il-bażi ta' każ b'każ, jibqa' l-fatt li t-terminu kif użat fil-kuntest tad-Direttiva huwa wieħed ta' dritt Komunitarju. L-interpretazzjoni tiegħu għandha tkun uniformi madwar il-Komunità kollha. Il-koeżistenza ta' 27 interpretazzjoni potenzjalment differenti tgħawwar l-effikaċja tad-Direttiva.

Fost is-soluzzjonijiet possibbli hemm l-iżvilupp ta' gwida permezz ta' diskussjoni fi grupp ta' ħidma tekniku jew emenda tad-definizzjonijiet bil-għan li dawn isiru aktar preċiżi.

3.3.2. Artikolu 1(3) - SP - 'Spiża li minnha tista' titnaqqas it-taxxa'

Fil-każ ta' pagamenti li jsiru mill-SP, l-obbligu tal-Istat sors li jżomm lura milli jintaxxa jiddependi jekk tali pagamenti jkunux spejjeż li minnhom tista' titnaqqas it-taxxa għal min iħallas.

Mill-kuntest joħroġ ċar li l-iskop tar-rekwiżit li 'tkun tista' titnaqqas it-taxxa' għandu jiżgura li l-benefiċċji tad-Direttiva jakkumulaw biss fir-rigward ta' dawk il-pagamenti li jirrappreżentaw spejjeż li huma attribwibbli għall-SP. Madanakollu, bl-għażla tal-kliem tagħha d-dispożizzjoni tapplika wkoll għal każi fejn it-tnaqqis jiċċaħħad għal raġunijiet oħra.

Filwaqt li l-IBFD ma sab l-ebda każ, fl-Istati Membri fejn twettaq l-istħarriġ, ta' ħelsien mit-taxxa li ngħata abbażi li l-pagament kien spiża li fuqha ma jista' jsir l-

ebda tnaqqis, ma jistax jiġi eskluż li tali każijiet ma jseħħux fil-ġejjieni, u li f'dik is-sitwazzjoni l-Istat ospitanti tal-SP jista' jimponi taxxa minn ras il-għajn fuq il-pagament.

Sabiex tiġi evitata differenza mingħajr ġustifikazzjoni fit-trattament bejn sussidjarja u SP, jista' jiġi kkunsidrat li l-Artikolu 1(3) jinkiteb mill-ġdid b'tali mod biex ikun aktar preċiż.

3.3.3. *Artikolu 1(10) - Perjodu ta' parteċipazzjoni*

Ħdax-il Stat Membru mill-20 li ġew mistħarrġa għamlu użu minn din l-alternattiva prevista fl-Artikolu 1(10) li jkun impost perjodu minimu ta' parteċipazzjoni bħala kundizzjoni li jinkisbu l-benefiċċji tad-Direttiva. Skont l-istħarriġ, tlieta minn dawn l-Istati Membri jirrekjedu li din il-kundizzjoni tkun issodisfata fiż-żmien li jsir il-pagament, bl-ebda possibbiltà li din il-kundizzjoni tkun issodisfata sussegwentement b'kunsiderazzjoni retroattiva.

Dan ir-rekwiżit tal-aħħar jidher li huwa inkonsistenti mal-iskop inġenerali tad-Direttiva u mal-Artikolu 1(10) b'mod partikolari, u mal-każistika relevanti tal-QĠE. Fil-kawża *Denkavit*, dwar l-alternattiva ta' perjodu ta' parteċipazzjoni prevista fl-Artikolu 3(2) tad-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja, il-Qorti sabet li bħala deroga mill-prinċipju ta' eżenzjoni minn taxxi minn ras il-għajn stabbiliti minn dik id-Direttiva, l-alternattiva ta' perjodu ta' pussess kellha tiġi interpretata b'mod strett.[5] Hija nnutat ulterjorment li d-dispożizzjoni inkwistjoni kienet *"immirata b'mod partikolari għall-ġlieda kontra abbuż fejn holdings jittieħdu bħala kapital ta' kumpaniji għall-iskop uniku li jittieħed benefiċċju minn vantaġġi fiskali disponibbli u li mhumiex intiżi li jkunu dejjiema"*[6].

L-osservazzjonijiet ta' hawn fuq għandhom relevanza diretta għall-interpretazzjoni tal-Artikolu 1(10) tad-Direttiva. Bħal ma hu fil-każ tal-Artikolu 3(2) tad-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja, l-Artikolu 1(10) jikkostitwixxi deroga mill-prinċipju ta' eżenzjoni minn taxxi minn ras il-għajn, u għalhekk għandu jkun interpretat b'mod strett. Dan għandu l-istess skop tal-Artikolu 3(2), jiġifieri l-ġlieda kontra applikazzjoni abbużiva tal-benefiċċji tad-Direttiva permezz ta' parteċipazzjoni temporanja, b'motivazzjoni purament fiskali. Dak l-iskop jinkiseb jekk il-parteċipazzjoni tinżamm għall-perjodu obbligatorju minimu, indipendentement minn jekk il-perjodu jkunx intemm fi żmien il-pagament jew jekk jintemmx wara xi żmien, bħal pereżempju fid-data meta titressaq applikazzjoni għall-ħelsien mit-taxxa.

Il-QĠE sostniet li l-Istati Membri mhumiex obbligati jagħtu l-eżenzjoni mill-perjodu ta' parteċipazzjoni mingħajr il-ċertezza li t-taxxa tkun tista' tiġi rkuprata jekk il-parteċipazzjoni ma tinżammx għall-perjodu minimu jew li jagħtu l-eżenzjoni minnufih abbażi ta' impenn unilaterali mill-kumpanija parent[7]. Madanakollu, din is-sentenza ngħatat qabel ma l-Kunsill emenda d-Direttiva 76/308/KEE sabiex jestendi l-ambitu tal-kooperazzjoni amministrattiva fl-irkupru ta' pretensjonijiet ta' taxxi fuq

---

5 Il-kawża tas-17.10.1996 fil-Kawżi Konġunti C-283/94, C-291-94 and C-292/94 *Denkavit International BV a.o.* v *Bundesamt für Finanzen*, paragrafu 27.

6 Il-paragrafu 31.

7 *Denkavit*, paragrafu 33.

id-dħul[8]. Il-kuntest legali ġdid jista' jbiddel l-obbligi tal-Istati Membri taħt id-Direttiva billi issa għandhom strumenti ġodda biex jirkupraw djun fiskali.

3.3.4. Artikolu 2 - 'Imgħax' u 'Royalties'

L-istħarriġ ma żvela l-ebda diskrepanza sinifikanti bejn id-definizzjoni fl-Artikolu 2(a) ta' 'imgħax' u dawk li ntużaw fil-kuntest ta' leġiżlazzjoni nazzjonali fejn ġiet ittrasposta d-Direttiva. Lanqas ma jidher li hemm ebda differenza ovvja bejn id-definzzjoni tal-Artikolu 2(a) u dik tal-Artikolu 11 tal-Konvenzjoni Mudell dwar it-Taxxa (MTC) tal-OECD li tista' tkun relevanti għall-applikazzjoni tad-Direttiva.

Skont l-istħarriġ, żewġ Stati Membri applikaw definizzjoni aktar stretta ta' royalties minn dik li tinsab fl-Artikolu 2(b). Għalhekk, xi pagamenti ta' royalties minn dawk l-Istati Membri f'dak iż-żmien kienu suġġetti għal taxxa minn ras il-għajn, skont il-kontenut tal-liġi nazzjonali u l-konvenzjonijiet relevanti dwar it-taxxa doppja (DTCs). Minn meta tlesta l-istħarriġ, wieħed mill-Istati Membri sussegwentement emenda l-leġiżlazzjoni tiegħu sabiex jikkonverġi d-definizzjoni domestika tiegħu ma' dik tad-Direttiva.

Id-definizzjoni li tinsab fl-Artikolu 2(b) hija preċiża u mingħajr ambigwità. Minn dan isegwi li l-Istati Membri jistgħu ma jikkonformawx ma' dik id-definizzjoni biss safejn jekk jagħmlu dan il-ħelsien mit-taxxa li jagħtu jkun identiku, jew aktar ġeneruż minn dak preskritt fid-Direttiva.

3.3.5. Artikolu 3(a) - 'Kumpanija ta' Stat Membru'

3.3.5.1. L-Anness - Lista ta' entitajiet

Diversi Stati Membri għażlu li jestendu l-benefiċċji tad-Direttiva għall-pagamenti minn firxa usa' ta' entitajiet minn dik elenkata fl-Anness, filwaqt li żammu r-rekwiżiti tal-Anness fir-rigward ta' min jirċievi l-pagamenti.

3.3.5.2. Entitajiet trasparenti

Huwa konċepibbli li entità waħda jew aktar minn dawk elenkati fl-Anness jistgħu jitqiesu bħala fiskalment trasparenti minn Stat Membru ieħor li mhuwiex dawk fejn l-entità hija rreġistrata jew inkorporata.

Id-Direttiva ma fiha l-ebda dispożizzjoni li tippermetti li Stat Membru partikolari 'jħares lil hinn' mill-entitajiet eliġibbli li ma jkunux residenti fih[9]. Minn dan isegwi li Stat Membru partikolari m'għandu l-ebda bażi legali li jirrifjuta li japplika Direttiva fir-rigward ta' entità mhux residenti li tissodisfa r-rekwiżiti tal-Artikolu 3.

Madanakollu, anke jekk ikun permissibbli li jintuża approċċ ta' trasparenza, il-loġika ta' dak l-approċċ tkun titlob li l-Istat Membru inkwistjoni jestendi l-benefiċċji tad-

---

8 Id-Direttiva tal-Kunsill 2001/44/KE tal-15 ta' Ġunju 2001 li temenda d-Direttiva 76/308/KEE dwar l-assistenza bejn xulxin għall-irkupru tal-pretensjonijiet li jirriżultaw mill-ħidmiet li jiffurmaw parti mis-sistema tal-iffinanzjar tal-Fond Agrikolu Ewropew dwa Gwida u Garanzija, u ta' imposti agrikoli u dazji doganali u fir-rigward ta' taxxa fuq il-valur miżjud u ċertu dazji tas-sisa, ĠU L 175, 28.6.2001, p.17-20.

9 Jiġifieri li jissodisfaw il-kriterji tal-Artikolu 3.

Direttiva lill-imsieħeb/azzjonist. Dan ikun konsistenti mal-pożizzjoni li ttieħdet fir-Rapport dwar Partenarjat tal-OECD u l-Kummentarju dwar l-Artikolu 1 tal-MTC[10].

3.3.5.3. Is-sede ta' ġestjoni effettiva

Jidher li tliet Stati Membri minn dawk li pparteċipaw fl-istħarriġ jirrekjedu, bħala kundizzjoni biex jagħtu eżenzjoni, li l-kumpanija li tirċievi pagament għandha tkun soġġetta għal taxxa tal-kumpaniji fl-Istat Membru minn fejn tiġi effettivament ġestita. Dan jista' jwassal li l-benefiċċji tad-Direttiva jiġu mċaħħda f'sitwazzjoni fejn, pereżempju, kemm l-Istat Membru fejn il-kumpanija hija inkorporata u kif ukoll dak fejn ikollha s-sede minn fejn tiġi effettivament ġestita jqisu, fil-leġiżlazzjoni domestika tagħhom, li s-sede ta' inkorporazzjoni huwa l-fattur relevanti biex tittieħed deċiżjoni dwar ir-residenza fiskali.

It-test tad-Direttiva ma fih l-ebda referenza lejn xi preferenza għal ċertu kriterju ta' residenza fiskali fuq ieħor. Jekk il-kumpanija hija residenti fi Stat Membru wieħed biss, ma jkun tal-ebda importanza jekk il-kriterju applikat mill-Istat Membru tar-residenza jkunx is-sede ta' inkorporazzjoni jew dak tal-ġestjoni effettiva. Jekk il-kumpanija tkun residenti f'żewġ Stati Membri, ir-regola li tiddeċiedi tad-DTC relevanti normalment tiddetermina r-residenza abbażi tal-kriterju ta' 'sede ta' ġestjoni effettiva'. F'sitwazzjoni bħal din tal-aħħar, jista' jkun raġonevoli li wieħed jistenna li l-kumpanija għandha tkun *"suġġetta għal xi waħda mit-taxxi li ġejjin mingħajr ma' hija eżenti"* [Artikolu 3(a)(iii)] fl-Istat Membru fejn il-kumpanija għandha s-sede ta' ġestjoni effettiva tagħha[11].

3.3.5.4. Rekwiżiti dwar soġġezzjoni għat-taxxi

Filwaqt li l-parti l-kbira tal-Istati Membri japplikaw rekwiżit ta' soġġezzjoni għat-taxxi 'suġġettiv' - jiġifieri li japplika għall-kumpanija bħala tali, u mhux għal pagament speċifiku ta' imgħax jew royalty - xi Stati Membri jirrekjedu li l-pagament innifsu għandu jkun suġġett għat-taxxa (rekwiżit 'oġġettiv' ta' soġġezzjoni għat-taxxi).

Skont l-istħarriġ, Stat Membru minnhom jirrekjedi li l-kumpanija m'għandhiex ikollha l-alternattiva ta' eżenzjoni. Aktar minn hekk, l-Istat Membru jirrekjedi li l-kumpanija għandha tkun soġġetta, fl-Istat Membru ta' residenza tagħha, għal taxxa li hija tal-istess natura, jew ta' natura simili, għat-taxxa fuq id-dħul fl-ewwel Stat Membru.

Id-Direttiva ma ssostni l-ebda rekwiżit minn dawn. Għall-kuntrarju, il-kundizzjonijiet tal-Artikolu 3(a) huma eżawrjenti, u b'hekk ma jħallu l-ebda skop li jkunu imposti kundizzjonijiet u restrizzjonijiet ulterjuri.

---

10 Ara b'mod partikolari l-paragrafi 6.4 u 6.5.

11 Pożizzjoni li b'mod konċepibbli jistgħu jitqajmu dubji dwarha abbażi tal-fatt li f'każ fejn SP ikun ir-reċipjent ta' pagament ta' imgħax jew royalty għandu jkun biżżejjed li l-kumpanija hija soġġetta għal tassazzjoni fl-Istat Membru tal-SP fuq il-profitti attribwibbli għal dan tal-aħħar.

3.3.6. Artikolu 3(b) - 'Kumpanija assoċjata'

3.3.6.1. Limitu ta' parteċipazzjoni

Skont l-istħarriġ, l-ebda Stat Membru ma naqqas il-limitu minimu ta' parteċipazzjoni diretta ta' 25%, għalkemm Stat Membru wieħed aċċetta parteċipazzjoni indiretta. Madanakollu, diversi Stati Membri jew bdew japplikaw kriterju ta' 'drittijiet ta' vot' minflok kriterju ta' 'kapital', jew inkella ppermettew l-użu ta' żewġ kriterji b'mod alternattiv.

L-istħarriġ sab li Stat Membru wieħed jirrekjedi li ż-żewġ kriterji, ta' ' kapital' u ta' 'drittijiet ta' vot', ikunu ssodisfati fl-istess ċirkostanza. Id-Direttiva ma ssostni l-ebda rekwiżit dwar tali rekwiżiti doppji.

3.3.6.2. Kumpaniji 'involuti'

Stat Membru wieħed estenda l-ambitu tal-ħelsien mit-taxxi taħt id-Direttiva billi ta eżenzjoni dwar ir-rekwiżit li l-parent komuni fis-sitwazzjoni deskritta fl-Artikolu 3(b)(iii) għandha tkun residenti fl-UE. L-Istati Membri jistgħu jkunu aktar ġenerużi mid-Direttiva.

3.3.7. Artikolu 3(c) - SP - Definizzjoni

Id-definizzjoni ta' SP hija mfassla b'mod ċar fuq dik tal-Artikolu 5 tal-OECD MTC, iżda mingħajr il-lista ta' eżempji u eċċezzjonijiet li jinsabu fl-Artikolu 5(2) sa 5(7).

Il-fatt li sa ċertu punt id-definizzjoni tad-Direttiva hija differenti minn dik tal-Artikolu 2(2) tad-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja, u li l-ebda definizzjoni minnhom ma tirriproduċi eżattament l-Artikolu 5 tal-OECD MTC, jista' joħloq sitwazzjoni ta' inċertezza legali, partikolarment fir-rigward tas-sitwazzjoni tal-SP li huma aġenti dipendenti.

Meta implimentaw id-Direttiva l-parti l-kbira tal-Istati Membri għażlu li jiddependu fuq id-definizzjoni ġenerali tal-SP li tinsab fil-leġiżlazzjonijiet fiskali domestiċi rispettivi tagħhom. Madanakollu, ħames Stati Membri introduċew definizzjoni speċifika bil-għan li jimplimentaw id-Direttiva.

3.3.8. Artikolu 4(2) - Esklużjoni ta' pagamenti bħala imgħax jew royalties

L-Artikolu 4(2) huwa dispożizzjoni dwar il-prezzijiet tat-trasferiment. Kif jidher ċar mill-kummentarji dwar l-Artikolu li jinsab fil-COM (1998) 67 finali, huwa intiż ukoll bħala dispożizzjoni dwar kapitalizzazzjoni dgħajfa (thin capitalisation). Il-kummentarju jsostni wkoll li kull ammont li jiġi riklassifikat bħala distribuzzjoni ta' profitt għandu jgawdi mill-benefiċċji tad-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja[12].

L-istħarriġ sab li Stat Membru wieħed kien jiċħad il-benefiċċji tad-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja għal pagamenti ta' imgħax u royalties riklassifikati bħala distribuzzjonijiet ta' profitt moħbi, abbażi li skont il-każisitika domestika tali distribuzzjonijiet ma jistgħux jitqiesu bħala dividendi. Madanakollu, dak l-Istat

[12] Ara l-opinjoni tal-AĠ Mischo tas-26.9.2002 fil-Kawża C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

Membru sab ruħu f'pożizzjoni fejn ma setax jimponi taxxa minn ras il-għajn fil-każ ta' DTC, billi l-Artikolu dwar id-dividendi tad-DTC ma kienx japplika[13].

Teżisti l-ħtieġa ta' riflessjoni ulterjuri fir-rigward tat-trattament fiskali ta' ammonti żejda ta' imgħax u royalties, kemm jekk riklassfikati bħala distribuzzjonijiet tal-profitt u kemm jekk le. Skont iċ-ċirkostanzi, huwa konċepibbli li titqajjem kwistjoni ta' diskriminazzjoni fil-konfront tat-trattament ta' pagamenti domestiċi simili.

F'dan il-kuntest għandu jkun innotat li l-qorti sabet li l-applikazzjoni diskriminatorja ta' dispożizzjonijiet ta' kapitalizzazzjoni dgħajfa li tinvolvi proporzjon fiss bejn debitu u ekwità, bl-ebda klawsola ta' ħruġ, tikkostitwixxi restrizzjoni sproprozjonata, u għalhekk inġustifikabbli, fuq il-libertà ta' stabbiliment[14].

3.3.9. *Artikolu 5 - Frodi u Abbuż*

Jidher li diversi Stati Membri jinterpretaw l-Artikolu 5 bħala li jawtorizza t-tiċħid ta' ħelsien mit-taxxi f'każijiet fejn il-kumpanija li tirċievi hija kkontrollata minn resident ta' pajjiż terz.

Jidher li Stat Membru minnhom qiegħed iċaħħad il-benefiċċji tad-Direttiva lil kumpanija riċeventi minn Stat Membru ieħor li hija proprjetà jew hija kkontrollata minn persuna li normalment hija residenti jew domiċiljata fl-ewwel Stat Membru.

L-Artikolu 3(b) jirrekjedi li *"il-holdings għandhom jinvolvu biss kumpaniji residenti fit-territorju ta' Komunità"*. Madanakollu d-Direttiva ma tistipulax li kumpanija parent li tirċievi pagament ta' imgħax jew royalty minn sussidjarja li hija proprjetà, sħiħa jew parzjali, tagħha għandha tkun ikkontrollata minn resident tal-UE (jew minn resident ta' Stat Membru ieħor li mhuwiex dak tas-sussidjarja) sabiex il-pagament jikkwalifika għal ħelsien mit-taxxa.

Barra minn hekk l-Artikolu 5 għandu jkun interpretat fid-dawl tal-każisitika ta' kontra l-abbuż tal-QĠE, li tirrekjedi li l-miżuri kontra l-abbuż ikunu xierqa u proporzjonali[15]. Il-leġiżlazzjoni domestika jew dispożizzjoni tad-DTC li ċċaħħad il-ħelsien mit-taxxa biss fuq il-bażi li l-kumpanija parent hija kkontrollata minn resident ta' pajjiż terz - jew minn wieħed mir-residenti tagħha stess - x'aktarx li ma tissodisfax it-test tal-proporzjonalità, billi *"m'għandhiex l-iskop speċifiku li tevita arranġamenti totalment artifiċjali"*.[16]

Għandu jitfakkar li l-kundizzjoni tas-"sid benefiċjarju' fl-Artikolu 1 hija ddiżinjata speċifikament biex tittratta l-arranġamenti ta' trasferiment artifiċjali. Għalhekk jista'

---

13 Dan mhux bilfors ikun mingħajr ebda dubju. F'riżerva dwar l-Artikolu 10(3) tal-OECD MTC, l-Istat Membru inkwistjoni rriżerva "d-dritt li jamplifika d-definizzjoni ta' dividendi fil-paragrafu 3 biex b'hekk ikopri kull dħul soġġett għat-trattament fiskali tad-distribuzzjonijiet". Għalhekk il-ħtieġa ta' pagament mhux neċessarjament tikkwalifika bħala 'dividend' taħt il-liġi domestika ta' dak l-Istati Membru sabiex tkun ikkunsidrata bħala 'dividend' fl-applikazzjoni tal-Artikolu 10(3).

14 Il-Kawża C-105/07, *Lammers* paragrafu 32. Ara wkoll il-Kawża C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, fil-paragrafu 92.

15 Pereżempju s-sentenza tas-17.7.1997 fil-Kawża C-28/95 Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, paragrafu 44.

16 Pereżempju s-sentenza tat-13.3.2007 fil-Kawża C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, paragrafu 79.

jkun dubjuż il-fatt li kumpanija li tkun issodisfat il-prova ta' 'sid benefiċjarju', tkun ikkunsidrata bħala trasferiment artifiċjali fl-applikazzjoni tal-Artikolu 5.

3.4. Kwistjonijiet li ma ġewx indirizzati fl-istħarriġ

3.4.1. Pagamenti bejn kumpanija u oħra

Attwalment l-ambitu tad-Direttiva huwa limitat għal pagamenti bejn entitajiet legali separati. Għalhekk, ma tkoprix is-sitwazzjoni bejn kumpanija u oħra, pereżempju pagamenti fattwali jew kunċettwali bejn kwartier ġenerali u SP, jew bejn żewġ SP tal-istess kumpanija.

Fil-kuntest tal-ħidma tal-OECD dwar l-attribuzzjoni tal-profitti lill-SP, qamet kwistjoni dwar jekk, taħt it-DTC, l-Istat sors (normalment l-Istat tal-SP) ikunx intitolat jimponi taxxa minn ras il-għajn, jew forma oħra ta' tassazzjoni fis-sors, fuq pagamenti kunċettwali ta' imgħax jew royalties lill-kwartier ġenerali jew is-sede ewlenija tal-istess kumpanija.

Għadu qed isir dibattitu dwar din il-kwistjoni, iżda xi pajjiżi tal-OECD indikaw li huma tal-fehma li jimponu taxxa minn ras il-għajn fuq il-pagamenti ta' hawn fuq.

It-tassazzjoni fis-sors fuq pagamenti bejn kumpanija u oħra toħloq żvantaġġi fuq l-investiment transkonfinali li jkunu simili jew identiċi għal dawk li ħolqu l-ħtieġa għall-adozzjoni tad-Direttiva. Għalhekk jidher li jkun xieraq li tiġi kkunsidrata estensjoni tal-ambitu ta' dan tal-aħħar biex ikopri tali pagamenti.

3.4.2. Holdings

<u>Il-limitu:</u> Attwalment l-Artikolu 3(b) tad-Direttiva jistipula li 'holdings' fit-tifsira ta' dik id-dispożizzjoni għandha tilħaq jew taqbeż il-limitu ta' 25% tal-kapital jew tad-drittijiet tal-vot. Taħt l-Artikolu 3 tad-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja, li tinkludi dispożizzjoni simili, mill-2009 l-limitu għall-'holdings' fir-rigward tal-kapital jew drittijiet tal-vot tnaqqas b'mod gradwali minn 25% għall 10% ta' bħalissa (ara wkoll l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva dwar l-Amalgamazzjonijiet.

Għalhekk, għalkemm it-tliet direttivi tal-KE dwar it-taxxi fuq kumpaniji għandhom l-istess għan li jinħolqu l-istess kundizzjonijiet bħal dawk tas-suq intern, għall-finijiet tal-aħħar żewġ direttivi grupp ta' kumpaniji jibqa' kkunsidrat anqas minn grupp ta' kumpaniji skont id-Direttiva dwar l-Imgħax u r-Royalties, u b'hekk jiżdiedu l-ispejjeż tal-ippjanar u l-konformità tal-kumpaniji involuti f'operazzjonijiet transkonfinali.

Id-differenza bejn il-limiti tista' toħloq riżultati mhux adattati, pereżempju fil-kuntest ta' riklassifikazzjoni ta' pagament ta' imgħax jew royalty bħala distribuzzjoni ta' profitt. Pagament ta' imgħax jew royalty bejn kumpaniji assoċjati permezz ta' 'holding' ta' mill-anqas 10%, iżda anqas minn 25%, ma jikkwalifikax għal ħelsien mit-taxxi taħt id-Direttiva dwar l-Imgħax u r-Royalty, iżda jikkwalifika għal ħelsien taħt id-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja jekk ikun riklassifikat bħala distribuzzjoni ta' profitt.

<u>Holdings indiretti:</u> Bħalissa l-ambitu tad-Direttiva huwa limitat għal holdings diretti, filwaqt li dak tad-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja m'għandu l-ebda limitazzjoni

ta' dan ix-xorta. Billi ż-żewġ direttivi għandhom l-istess skop - jiġifieri li jeliminaw it-tassazzjoni doppja - m'hemm l-ebda ġustifikazzjoni ovvja għal din id-differenza.

Estensjoni tal-ambitu: filwaqt li l-eliminazzjoni tal-inkonsistenzi fir-rigward tal-limiti u ta' holdings diretti/indiretti jkun ifisser titjib sinifikanti fuq is-sitwazzjoni eżistenti, huwa deduċibbli mill-Artikolu 8, meta jinqara flimkien mal-premessi 2, 4 u 9, li l-intenzjoni kienet li eventwalment id-Direttiva tinkludi wkoll impriżi li mhumiex relatati, u li l-limitazzjoni ta' bħalissa fuq impriżi assoċjati għandha titqies biss bħala waħda inizjali u sperimentali. Minnu nnifsu joħroġ ċar li t-tassazzjoni doppa internazzjonali, formalitajiet amministrattivi onerużi u problemi ta' likwidità, bħala ostakli għal tranżazzjonijiet bejn kumpaniji relatati, jeżistu wkoll fil-każ ta' pagamenti bejn partijiet mhux relatati.

Fir-rigward tal-pagamenti ta' royalties, estensjoni tal-ambitu tad-Direttiva għal impriżi mhux relatati tkun konformi mal-għan tal-Artikolu 163 KE *"...li ssaħħaħ il-bażi xjentifiċi u teknoloġiċi tal-industrija tal-Komunità u tħeġġiġha biex issir aktar kompetittiva fuq livell internazzjonali..."*

Għandu jkun innotat ukoll li l-estensjoni tal-ambitu tkun konsistenti mal-Artikoli 11 u 12 tal-OECD MTC, li ma jagħmlu l-ebda distinzjoni bejn impriżi relatati u mhux relatati.

Fl-aħħar nett, ikollha ssir kunsiderazzjoni tal-impatt baġitarju ta' estensjoni. Madanakollu, għandu jkun innotat li x'aktarx dan ikun wieħed limitat, billi l-parti l-kbira tal-Istati Membri jirrinunzjaw b'mod sħiħ jew parzjali għad-dritt ta' tassazzjoni, jew permezz ta' leġiżlazzjoni domestika jew fit-DTCs tagħhom ma' Stati Membri oħra.

4. KONKLUŻJONI

Filwaqt li l-istħarriġ jindika li l-implimentazzjoni globali kienet sodisfaċenti, huwa enfasizza wkoll għadd ta' każijiet ta' traspożizzjoni u interpretazzjoni ta' natura dubjuża, pereżempju fir-rigward tal-perjodu minimu ta' parteċipazzjoni, ir-residenza fiskali tas-sid benefiċjarju, il-limitu ta' parteċipazzjoni, ir-riklassifikazzjoni ta' profitti moħbija, ir-relazzjoni bejn id-Direttiva dwar l-Imgħax u r-Royalties u d-Direttiva dwar il-Parent-Sussidjarja u l-klawsola dwar il-frodi u l-abbuż.

Huwa ċar ukoll li huma meħtieġa diskussjoni u gwida ulterjuri ta' kunċetti ewlenin tad-Direttiva sabiex tinkiseb interpretazzjoni uniformi, u biex titnaqqas l-inċertezza legali. Hemm il-ħtieġa ta' riflessjoni dwar l-implikazzjonijiet tal-implimentazzjoni u l-interpretazzjoni mhux uniformi tal-kunċett tal-'SP' fil-kuntest tad-Direttiva, u ta' definizzjoni ta' SP li ma tikkonformax ma' dik tal-Artikolu 5 tal-MTC, pereżempju fir-rigward tal-esklużjoni ta' SP aġenziji.

Fir-rigward tal-emendi li jistgħu jtejbu t-tħaddim tad-Direttiva, tfassil mill-ġdid tal-kliem tal-Artikolu 1(3) jista' jneħħi dik li tista' titqies bħala diskriminazzjoni inġustifikata bejn is-sussidjarji u l-SP. U f'termini ta' koerenza u konsistenza, huwa ċar li l-konverġenza mal-kriterji ta' parteċipazzjoni tad-Direttiva ma' dawk tad-Direttivi dwar il-Parent-Sussidjarja u dik dwar l-Amalgamazzjonijiet għandha tkun prijorità urġenti. Issa jista' jkun ikkunsidrat it-twessigħ tal-ambitu tad-Direttiva għall-

impriżi mhux relatati, bil-għan li jiġi vvalutat il-potenzjal tagħha fid-dawl tal-għanijiet ta' Liżbona.