KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI

SHARPSTON

ippreżentati fl-24 ta' Jannar 2008 [1]

1. Din it-talba mill-Conseil d'État Franċiż (Kunsill ta' l-Istat) titlob interpretazzjoni ta' l-Artikoli 4 u 7(2) tad-Direttiva 90/435/KEE [2] ("id-Direttiva").

2. Id-direttiva tinftiehem l-aħjar meta tiġi eżaminata flimkien ma' problema aktar wiesgħa li hija tfittex li tindirizza.

Tassazzjoni ta' dividendi mqassma fi ħdan grupp

3. Kumpannija sussidjarja tħallas dividendi lill-kumpannija parent tagħha. Id-dividendi huma mħallsa mill-profitti. Meta l-kumpanniji kollha fi grupp huma residenti għal skopijiet ta' taxxa fl-istess Stat Membru, il-kumpannija sussidjarja tkun intaxxata fuq il-profitti li minnhom id-dividendi huma mħallsa u l-kumpannija parent (bħal kull azzjonist ieħor) tkun intaxxata fuq id-dividendi bħala dħul. L-istess dħul huwa għaldaqstant intaxxat darbtejn f'idejn persuni taxxabbli differenti. Din hija tassazzjoni ekonomika doppja.

4. Sabiex jirrimedjaw għal din it-taxxa doppja, uħud mill-Istat Membri adottaw "sistemi ta' imputazzjoni" li taħthom azzjonisti jingħataw kreditu tat-taxxa li jirrappreżenta t-taxxa tal-kumpannija kollha jew parti minnha mħallsa fuq il-profitti li minnhom tħallas id-dividend. Il-kreditu tat-taxxa huwa paċut mar-responsabbiltà ta' ħlas ta' taxxa ta' l-azzjonisti fuq id-dividend, u b'hekk tiġi eliminata jew titnaqqas it-taxxa doppja. Qabel Franza kienet tipprovdi għal dan it-tip ta' kreditu tat-taxxa nazzjonali, l-avoir fiscal [3].

5. L-Istati Membri li jagħtu dawn il-krediti tat-taxxa fir-rigward ta' dividendi jkunu jridu jkunu żguri li t-taxxa tal-kumpannija

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — Direttiva tal-Kunsill tat-23 ta' Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji parent u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU L 225, p. 6). Id-Direttiva ġiet sussegwentement emendata imma (skond ir-rikorrent) il-proċeduri prinċipali jikkonċernaw il-verżjoni oriġinali biss.

3 — Ipprovdut għalih fl-Artikolu 158(b) tal-Code des impôts (Kodiċi Ġenerali tat-Taxxa).

ġiet fil-fatt imħallsa fuq il-profitti li minnhom jitħallsu d-dividendi. Is-sistemi ta' imputazzjoni għaldaqstant jipprovdu għall-impożizzjoni ta' taxxa speċjali, normalment miżmuma f'ras il-għajn, fuq kumpanniji li jħallsu dividendi li jagħtu lok għal kreditu tat-taxxa. Qabel Franza kellha taxxa ta' imputazzjoni bħal din, il-précompte mobilier [4].

6. Meta grupp ta' kumpanniji jinkludi kumpannija parent stabbilita fi Stat Membru wieħed u kumpannija sussidjarja waħda jew aktar stabbilita/i fi Stat Membru ieħor/ Stati Membri oħra, il-ħlas transkonfinali ta' dividendi minn kumpannija sussidjarja lil kumpannija parent ovvjament iqajjem kwistjonijiet ta' taxxa differenti.

7. Il-maġġoranza ta' l-Istati Membri jintaxxaw kumpanniji residenti fit-territorju tagħhom fuq id-dħul barrani tagħhom, li storikament kien jinkludi dividendi mħallsa minn kumpanniji sussidjarji barranin. Il-maġġoranza ta' l-Istati Membri jintaxxaw ukoll id-dħul ta' kumpanniji mhux residenti magħmul fit-territorju tagħhom, u storikament naqqsu t-taxxa f'ras il-għajn fuq dividendi transkonfinali. Din it-taxxa f'ras il-għajn tiżgura li l-Istat Membru tal-kumpannija sussidjarja jirċievi t-taxxa dovuta mill-azzjonisti li ma jistax jilħaq permezz ta' impożizzjoni diretta.

4 — Ipprovdut għaliha fl-Artikolu 223(e) tal-Code général des impôts.

8. Meta kumpannija parent tirċievi dħul ta' dividend minn kumpannija sussidjarja barranija, id-dħul għaldaqstant normalment ikun diġà ġie intaxxat darbtejn — kien suġġett, l-ewwel, għat-taxxa barranija fuq il-korporazzjonijiet fuq il-profitti tal-kumpannija sussidjarja li minnhom id-dividend huwa mħallas, dovuta mill-kumpannija sussidjarja, u, it-tieni, għat-taxxa f'ras il-għajn barranija fuq id-dividend innifsu, li tirrappreżenta t-taxxa dovuta mill-kumpannija parent (iżda fil-fatt imnaqqsa f'ras il-għajn u mibgħuta lill-awtoritajiet tat-taxxa barranin mill-kumpannija sussidjarja). Għal darb'oħra din hija tassazzjoni ekonomika doppja. Jekk id-dividend ikun suġġett kemm għat-taxxa f'ras il-għajn fl-Istat Membru tal-kumpannija sussidjarja kif ukoll għat-taxxa fuq il-korporazzjonijiet fl-Istat Membru tal-kumpannija parent, dik il-kumpannija tħallas taxxa fuq l-istess dħul f'żewġ Stati Membri. Din hija tassazzjoni legali doppja.

9. Sabiex inaqqsu jew jeliminaw din it-tassazzjoni ekonomika u/jew legali doppja tad-dividend, il-maġġoranza ta' l-Istati Membri storikament taw eżenzjoni lil riċevituri ta' dividendi residenti għall-iskopijiet ta' taxxa fit-territorju tagħhom, jew unilateralment jew skond ftehim ta' ħelsien minn taxxa doppja, billi użaw jew il-metodu ta' eżenzjoni jew il-metodu ta' kreditu.

10. Taħt il-metodu ta' eżenzjoni, dħul barrani li jikkwalifika huwa kompletament eżentat mit-taxxa nazzjonali fuq il-korpo-

razzjonijiet jew fuq id-dħul. Taħt il-metodu ta' kreditu, pajjiż ikompli jintaxxa d-dħul barrani iżda jippermetti li jingħata kreditu għal ċerti taxxi barranin imħallsa fuq id-dħul (jiġifieri, it-taxxa fuq il-profitti li minnhom jitħallas id-dividend u/jew it-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividend) li mbagħad jistgħu jkunu paċuti mar-responsabbiltà nazzjonali.

11. Taħt it-trattati tat-taxxa konklużi minn Franza ma' Stati Membri oħrajn, tali kreditu tat-taxxa barranija (il-credit d'impôt étranger) huwa mogħti lil kumpannija parent stabbilita fi Franza fuq it-tqassim ta' profitti minn kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ieħor fejn dak it-tqassim kien suġġett għal taxxa f'ras il-għajn imposta mill-Istat Membru l-ieħor. Il-kreditu tat-taxxa barranija huwa ugwali għall-ammont tat-taxxa f'ras il-għajn.

Id-Direttiva

12. Id-Direttiva hija intiża sabiex telimina l-iżvantaġġ fiskali sofrut mill-kumpanniji minn Stati Membri differenti, meta mqabbla ma' kumpanniji ta' l-istess Stat Membru, fejn huma jfittxu li jikkoperaw billi jifformaw gruppi ta' kumpanniji parent u sussidjarji [5].

13. L-Artikolu 3(1)(a) jeħtieġ lill-Istati Membri li jattribwixxu l-istatus ta' kumpannija parent għall-inqas lil kull kumpannija [6] li hija residenti għall-iskopijiet ta' taxxa f'wieħed mill-Istati Membri u li għandha sehem minimu ta' 25 % [7] fil-kapital ta' kumpannija ta' Stat Membru ieħor (definita fl-Artikolu 3(1)(b) bħala "(kumpannija) sussidjarja").

14. L-Artikolu 4(1) jipprovdi li meta kumpannija parent residenti fi Stat Membru partikolari tirċievi dividend minn kumpannija sussidjarja residenti fi Stat Membru ieħor, l-Istat Membru tal-kumpannija parent għandu jew iżomm lura milli jintaxxa d-dividend (il-metodu ta' eżenzjoni) inkella li jintaxxah iżda li jawtorizza lill-kumpannija parent biex tnaqqas mill-ammont tat-taxxa dovut dik il-frazzjoni tat-taxxa fuq il-korporazzjonijiet imħallas mill-kumpannija sussidjarja li jkollha x'taqsam mal-profitti mqassma permezz ta' dak id-dividend (il-metodu ta' kreditu).

15. Bis-saħħa ta' l-Artikolu 4(2), madankollu, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li kull impost li jkollu x'jaqsam ma' l-ishma u kull telf li jirriżulta mit-tqassim tal-profitti

5 — It-tieni u t-tielet premessi tal-preambolu.

6 — Aktar preċiżament, kull kumpannija li tieħu waħda mill-forom imniżżla fl-Anness tad-Direttiva u li hija suġġetta għal waħda mit-taxxi mniżżla fl-Artikolu 2(c).

7 — Dak il-minimu tnaqqas għal 20 % b'effett mit-2 ta' Frar 2004 u għal 15 % b'effett mill-1 ta' Jannar 2007, u għandu jiġi mnaqqas għal 10 % b'effett mill-1 ta' Jannar 2009: Direttiva tal-Kunsill 2003/123/KE tat-22 ta' Diċembru 2003 li temenda d-Direttiva 90/435 (ĠU 2004 L 7, p. 41).

tal-kumpannija sussidjarja ma jistgħux jitnaqqsu mill-profitti taxxabbli tal-kumpannija parent. Jekk, f'dan il-każ, l-ispejjeż tal-ġestjoni li jkollhom x'jaqsmu ma' l-ishma huma ffissati bħala rata waħda uniformi, l-ammont iffissat "ma jistax jaqbeż il-5 % tal-profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja".

16. L-Artikolu 5(1) jeħtieġ lill-Istati Membri sabiex jeżentaw mit-taxxa f'ras il-għajn il-profitti li kumpannija sussidjarja tkun qassmet lill-kumpannija parent tagħha. Il-Greċja, il-Ġermanja u l-Portugall, madankollu, jibbenefikaw minn derogi li jippermettulhom, matul perijodi tranżitorji differenti, jimponu taxxa f'ras il-għajn fuq "profitti mqassma" mill-kumpanniji sussidjarji lill-kumpanniji parent ta' Stati Membri oħrajn [8].

17. L-Artikolu 7(2) jipprovdi:

"Din id-Direttiva ma għandhiex taffettwa l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet domestiċi jew imsejsa fuq ftehim bil-ħsieb li telimina jew tnaqqas it-taxxa doppja ekonomika fuq id-dividendi, b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet li jkollhom x'jaqsmu mal-ħlas ta' krediti tat-taxxa lir-riċevituri ta' dawn id-dividendi."

18. Bis-saħħa ta' l-Artikolu 1(2), id-Direttiva "ma għandhiex tipprekludi l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet domestiċi jew dawk imsejsa fuq ftehimijiet meħtieġa għall-prevenzjoni tal-frodi jew l-abbuż."

19. Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tranżitorji fl-Artikolu 5, id-Direttiva kellha tiġi implimentata sa l-1 ta' Jannar 1992.

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti [9]

20. Franza għażlet il-metodu ta' eżenzjoni taħt l-Artikolu 4(1) tad-Direttiva. L-Artikolu 216 tal-Code général des impôts [10] ("Artikolu 216 CGI") jipprovdi li d-dħul nett mill-ishma

8 — Artikoli 5(2), (3) u (4) rispettivament. Id-dispożizzjonijiet tranżitorji kienu mħassra mid-Direttiva 2003/123, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7.

9 — Kif deskritt mill-qorti tar-rinviju, li kienet qed tisma' talba għal annullament imressqa fit-22 ta' Diċembru 2003. L-avoir fiscal u l-précompte mobilier ġew aboliti minn dak iż-żmien (b'effett mill-1 ta' Jannar 2005).

10 — Fil-verżjoni li tirriżulta mill-Artikolu 43(1) tal-Liġi dwar il-Finanzi għall-1999 (Nru 98-1266 tat-30 ta' Diċembru 1998, JORF 20050), kif emendata bl-Artikolu 20 tal-Liġi dwar il-Finanzi għall-2000 (Nru 99-1172 tat-30 ta' Diċembru 1999, JORF 19914).

li jagħti dritt għall-applikazzjoni tas-sistema tat-tassazzjoni għall-kumpanniji parent[11] riċevut minn kumpannija parent tul sena finanzjarja jista' jitnaqqas mit-total nett tal-profitti ta' dik il-kumpannija, wara tnaqqis ta' proporzjon ta' spejjeż, iffissat għal 5 % tad-dħul totali mill-ishma, inklużi krediti tat-taxxa[12]. L-effett ta' din id-dispożizzjoni huwa li l-5 % in kwistjoni huwa integrat mill-ġdid fid-dħul taxxabbli tal-kumpannija parent; ser nirreferi għalih bħala l-"integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 %".

21. Ċirkulari amministrattiva[13] (iċ-"ċirkulari amministrattiva") tgħid li l-kreditu tat-taxxa msemmi fl-Artikolu 216 CGI jinkludi kemm il-kreditu tat-taxxa nazzjonali (avoir fiscal) għad-dħul li jirriżulta fi Franza kif ukoll il-kreditu tat-taxxa barranija (credit d'impôt étranger) għad-dħul minn kumpanniji sussidjarji li għandhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom f'pajjiż li miegħu Franza għandha trattat ta' ħelsien minn taxxa doppja.

22. Skond l-Artikolu 146(2) tal-Code général des impôts ("Artikolu 146(2) CGI"), jekk it-tqassim minn kumpannija parent lill-azzjonisti tagħha stess ta' dividendi rċevuti minn kumpannija sussidjarja barranija jwassal għall-applikazzjoni tal-précompte mobilier, il-krediti tat-taxxa jistgħu jkunu paċuti mal-précompte mobilier biss meta huma jkunu marbutin ma' dividendi mħallsa fl-aħħar ħames snin. Bis-saħħa ta' konċessjoni li ma tinsabx fil-liġi, dawk il-krediti jistgħu, meta xieraq, ukoll ikunu paċuti mat-taxxa f'ras il-għajn dovuta fuq it-tqassim mill-ġdid ta' dividendi mill-kumpannija parent lil persuni li mhumiex residenti għal skopijiet ta' taxxa, jew li ma għandhomx l-uffiċċju rreġġistrat tagħhom, fi Franza.

It-talba għal deċiżjoni preliminari fil-każ preżenti

23. Il-Banque Fédérative du Crédit Mutuel ("Banque Fédérative") ressaq quddiem il-Conseil d'État rikors għall-annullament taċ-ċirkulari amministrattiva. Huwa sostna li, billi inkludiet fil-bażi tal-kalkolu għall-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % il-krediti tat-taxxa barranija mħallsa skond it-trattati tat-taxxa konklużi minn Franza ma' Stati oħrajn, dik iċ-ċirkulari naqset milli tikkonforma ma' l-Artikolu 4 tad-Direttiva, li jillimita l-ammont ta' l-ispejjeż li ma jistgħux jiġu mnaqqsa mid-dħul taxxabbli tal-kumpannija parent, meta stabbilit għal livell fiss, għal 5 %

11 — L-Artikolu 145 tal-Code général des impôts, li kien jipprovdi fiż-żmien materjali li s-sistema tat-tassazzjoni għall-kumpanniji parent kienet applikabbli għal kumpanniji suġġetti għat-taxxa fuq il-korporazzjonijiet bir-rata normali li għandhom mill-inqas 5 % tal-kapital tal-kumpannija in kwistjoni.

12 — Suġġett għal limitu: ma jistax jeċċedi, għal kull perijodu tat-taxxa, l-ammont totali ta' l-ispejjeż ta' kull natura sostnuti mill-kumpannija possedenti tul l-istess perijodu.

13 — Tal-25 ta' Ġunju 1999, ippubblikata fil-Bulletin official des impôts 4 H-4-99; ara, b'mod partikolari, il-punt 15.

biss "tal-profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja" [14].

24. Il-Conseil d'État jinnota li taħt it-trattati tat-taxxa konklużi minn Franza ma' Stati Membri oħrajn kreditu tat-taxxa huwa mogħti lil kumpannija parent stabbilita fi Franza fuq it-tqassim ta' profitti minn kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ieħor meta dak it-tqassim ta' profitti kien suġġett għal taxxa f'ras il-għajn imposta mill-Istat Membru l-ieħor [15]. Dak il-kreditu tat-taxxa huwa ugwali għall-ammont tat-taxxa f'ras il-għajn hekk imnaqqsa. L-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % tpoġġi lill-kumpannija parent f'sitwazzjoni identika għal dik li kienet tkun kieku ma kien hemm l-ebda taxxa f'ras il-għajn sakemm il-kreditu tat-taxxa jista' jkun interament paċut mat-taxxa dovuta mill-kumpannija parent. Isegwi mill-Artikoli 146(2) u 216 CGI u miċ-ċirkulari amminstrattiva li krediti tat-taxxa mogħtija fl-okkażjoni tat-tqassim ta' dividendi lil kumpannija parent mill-kumpannija sussidjarja tagħha stabbilita fi Stat Membru ieħor jistgħu jkunu paċuti mat-taxxa dovuta mill-kumpannija parent biss meta dawk id-dividendi kienu mqassma mill-ġdid fil-ħames snin segwenti. F'dan il-każ, l-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % ma taffettwax il-prinċipju ta' newralità fiskali tat-tqassim transkonfinali ta' profitti.

25. Min-naħa l-oħra, jekk il-kumpannija parent ma tqassamx mill-ġdid id-dividendi tagħha f'dan il-perijodu, il-Conseil d'État jaqbel li l-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % għandha l-effett li tgħolli d-dħul taxxabbli tagħha'l fuq mil-limitu ffissat mill-Artikolu 4 tad-Direttiva u li taffettwa, sa dak il-punt, in-newtralità fiskali tat-tqassim transkonfinali ta' profitti. Huwa jikkunsidra li tqum il-kwistjoni dwar jekk, f'dak il-każ, iż-żieda li tirriżulta fit-taxxa fuq il-korporazzjonijiet mħallsa mill-kumpannija parent tista' tkun permessa taħt l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva.

26. Il-Conseil d'État għaldaqstant għamel din id-domanda preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-integrazzjoni mill-ġdid fid-dħul taxxabbli ta' kumpannija parent stabbilita fi Franza ta' 5 % tal-krediti tat-taxxa attribwiti

14 — Il-Banque Fédérative argumenta wkoll quddiem il-Conseil d'Etat li: (i) l-Artikolu 216 CGI jikser l-Artikolu 4(2) tad-Direttiva billi jipprovdi li l-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % ma setgħatx teċċedi, għal kull perijodu tat-taxxa, l-ammont totali ta' l-ispejjeż ta' kull natura sostnuti mill-kumpannija possedenti tul dan il-perijodu; u (ii) l-inklużjoni ta' l-avoir fiscal (fil-każ tal-kumpanniji sussidjarji stabbiliti fi Franza) u tal-credit d'impôt étranger (fil-każ tal-kumpanniji sussidjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi) fil-bażi li fuqha l-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % kienet ikkalkulata kienet tiddiskrimina kontra kumpanniji parent stabbiliti fi Franza kuntrarjament għall-Artikoli 43 KE u 56 KE. Il-Conseil d'Etat ċaħad dawn iż-żewġ argumenti u ma għamel l-ebda domanda dwarhom.

15 — Bla dubju ta' xejn din is-sitwazzjoni m'għandhiex tirriżulta aktar, peress li l-Artikolu 5(1) tad-Direttiva jeħtieġ li l-profitti mqassma minn kumpannija sussidjarja lill-kumpannija parent tagħha fi Stat Membru ieħor għandhom ikun eżenti mit-taxxa f'ras il-għajn. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tirriżulta minn rikors għall-annullament ta' leġiżlazzjoni nazzjonali aktar milli minn argument li jikkonċerna stima speċifika tat-taxxa. Huwa għaldaqstant possibbli li d-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja taffettwa snin preċedenti ta' stima meta d-dispożizzjonijiet tranżitorji ta' l-Artikoli 5(2), (3) u (4) kienu għadhom applikabbli.

mat-tqassim ta' profitti minn kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ieħor ta' l-Unjoni Ewropea meta dawk il-profitti mqassma kienu suġġetti f'dak l-Istat ieħor għal taxxa f'ras il-għajn, m'għandha l-ebda effett fuq livell ta' tassazzjoni tal-kumpannija parent jekk din ta' l-aħħar tista' tpaċi l-krediti tat-taxxa kollha mat-taxxa dovuta. Meta l-kumpannija parent ma ddeċidietx li tqassam mill-ġdid dawk il-profitti lill-azzjonisti tagħha stess fi żmien ħames snin, u b'konsegwenza ta' dan ma tistax tuża aktar il-vantaġġ fiskali rrappreżentat minn dawk il-krediti tat-taxxa, tista' t-tassazzjoni — addizzjonali mat-taxxa fuq il-korporazzjonijiet — li tirriżulta mill-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % tal-krediti tat-taxxa fid-dħul taxxabbli tagħha tkun meqjusa bħala permessa taħt l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 90/435/KE tat-23 ta' Lulju 1990, minħabba l-ammont żgħir ta' tali taxxa u l-fatt li din kienet stabbilita direttament flimkien mal-ħlas ta' krediti tat-taxxa, introdotti sabiex tiġi mnaqqsa t-tassazzjoni ekonomika doppja tad-dividendi, jew din għandha tkun meqjusa bħala kuntrarja għall-għanijiet ta' l-Artikolu 4 tad-Direttiva 90/435?"

27. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati mill-Banque Fédérative, mill-Gvern Franċiż u Ġermaniż u mill-Kummissjoni, li kollha, bl-eċċezzjoni tal-Gvern Ġermaniż, kienu preżenti għas-seduta.

28. Id-domanda tal-qorti tar-rinviju tassumi li, sakemm mhux permess bis-saħħa ta' l-Artikolu 7(2), il-leġiżlazzjoni nazzjonali kif interpretata miċ-ċirkulari amministrattiva tkun kuntrarja għall-Artikolu 4(2) tad-Direttiva safejn il-krediti tat-taxxa ma jistgħux ikunu użati għaliex il-kumpannija parent ma tqassamx mill-ġdid il-profitti fi żmien ħames snin mill-ħlas. Il-Gvern Franċiż u Ġermaniż, madankollu, jargumentaw li l-leġiżlazzjoni hija kompatibbli ma' l-Artikolu 4(2) mingħajr referenza għall-Artikolu 7(2). Jiena għaldaqstant nipproponi li tiġi kkunsidrata, l-ewwel, id-domanda loġika preċedenti jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali in kwistjoni hijiex fil-prinċipju kuntrarja għall-Artikolu 4(2) tad-Direttiva qabel ma nduru, it-tieni, għad-domanda jekk, jekk dan ikun il-każ, hijiex minkejja dan legali bis-saħħa tad-deroga fl-Artikolu 7(2) tagħha (u/jew, kif jissottometti l-Gvern Franċiż, bis-saħħa ta' l-Artikolu 1(2)).

L-Artikolu 4(2) tad-Direttiva

29. Il-Banque Fédérative u l-Kummissjoni jissottomettu li l-leġiżlazzjoni nazzjonali kif interpretata fiċ-ċirkulari amministrattiva hija kuntrarja għall-Artikolu 4(2) tad-Direttiva. Iż-żewġ gvernijiet mhumiex ta' l-istess fehma.

30. L-Artikolu 4(2) tad-Direttiva jipprovdi li, meta Stat Membru jiffissa b'rata fissa l-ispejjeż tal-ġestjoni li jkollhom x'jaqsmu ma' l-ishma li ma jistgħux jitnaqqsu mill-profitti taxxabbli tal-kumpannija parent, dak l-ammont iffissat ma jistax jaqbeż il-5 % "tal-profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja". Il-partijiet li ppreżentaw l-osservazzjonijiet ma jaqblux fuq il-kwistjoni jekk "il-profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja" tfissirx, f'ċirkustanzi meta d-dividend huwa suġġett għat-taxxa f'ras il-għajn, l-ammont nett tad-dividend attwalment riċevut mill-kumpannija parent (wara t-tnaqqis tat-taxxa f'ras il-għajn) jew l-ammont gross tad-dividend, jiġifieri l-ammont attwalment riċevut miżjud bl-ammont tal-kreditu tat-taxxa magħmul disponibbli minn Franza sabiex tiġi kkumpensata t-taxxa f'ras il-għajn.

31. Il-Conseil d'État u l-partijiet kollha li ppreżentaw osservazzjonijiet jagħmlu referenza estensiva għal Océ van der Grinten, [16] li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja kienet mistoqsija, fost l-oħrajn, jekk imposta ta' 5 % imposta fuq l-ammont aggregat tad-dividendi mħallsa minn kumpannija sussidjarja residenti fir-Renju Unit lill-kumpannija parent tagħha residenti fl-Olanda u l-kreditu tat-taxxa li dan it-tqassim ta dritt għalih kinux jammontaw għal taxxa f'ras il-għajn kuntrarjament għall-Artikolu 5(1) tad-Direttiva.

32. Kien espliċitament argumentat f'dak il-każ li l-kreditu tat-taxxa għandu jkun meqjus bħala li jifforma parti mill-profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja [17]. Il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet dan l-argument, billi ddikjarat:

"Il-parti ta' l-imposta ta' 5 % li tapplika għall-kreditu tat-taxxa li t-tqassim tad-dividend jagħti dritt għalih m'għandhiex il-karatteristiċi ta' taxxa f'ras il-għajn fuq profitti mqassma, fil-prinċipju projbita mill-Artikolu 5(1) tad-Direttiva, għaliex mhijiex imposta fuq il-profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja.

Il-kreditu tat-taxxa huwa strument fiskali intiż sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja, fit-termini ekonomiċi, l-ewwel f'idejn il-kumpannija sussidjarja u mbagħad f'idejn il-kumpannija parent li tirċievi d-dividendi, tal-profitti mqassma bħala dividendi. B'hekk ma jikkostitwixxix dħul minn ishma." [18]

33. Għandu jiġi mfakkar li l-kreditu tat-taxxa in kwistjoni f'Océ van der Grinten kien

16 — Sentenza tal-25 ta' Settembru 2003, C-58/01, Ġabra, p. I-9809.

17 — Ara l-punti 38 u 42.

18 — Punti 55 u 56.

għall-ammont tat-taxxa fuq il-korporazzjonijiet mħallsa minn qabel mill-kumpannija li tqassam id-dividend fir-rigward ta' dak id-dividend. Għalhekk (kif spjegat mill-Qorti tal-Ġustizzja) kien intiż sabiex inaqqas it-tassazzjoni ekonomika doppja.[19] Fil-każ preżenti, il-kreditu tat-taxxa in kwistjoni jfittex li jikkumpensa l-azzjonist għal taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividend, u għalhekk huwa intiż sabiex inaqqas it-tassazzjoni legali doppja[20]. Għaldaqstant ma naqbilx mal-Kummissjoni, li l-osservazzjonijiet konċiżi ħafna tagħha[21] jiddikjaraw sempliċiment li minn Océ van der Grinten jirriżulta li l-kreditu tat-taxxa ma jistax ikun meqjus bħala profitti mqassma.

34. Fuq interpretazzjoni litterali, ma nistax nifhem għaliex "profitti mqassma mill-kumpannija sussidjarja" m'għandhomx jekwivalu għall-ammont tad- dividend attwalment riċevut miżjud bl-ammont tal-kreditu tat-taxxa magħmul disponibbli minn Franza sabiex tiġi kkumpensata t-taxxa mnaqqsa f'ras il-għajn. Mill-perspettiva tal-kumpannija sussidjarja, jekk hija tiddikjara dividend ta', ngħidu, EUR 100, hija tqassam profitti ta' EUR 100. Kieku ma kien hemm l-ebda taxxa f'ras il-għajn, dak l-ammont jitlaq mingħand il-kumpannija sussidjarja u jmur direttament għand il-kumpannija parent. Ma nistax nifhem għaliex din l-analiżi għandha tkun affettwata mill-fatt li l-Istat Membru tal-kumpannija sussidjarja jeħtieġilha żżomm minn dak il-ħlas ammont li jirrappreżenta t-taxxa dovuta mill-kumpannija parent u tagħti kont ta' dak l-ammont direttament lill-awtoritajiet tat-taxxa ta' dak l-Istat Membru. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja qalet f'Athinaiki Zythopoiia[22], fil-każ ta' taxxa f'ras il-għajn "il-kumpannija li tqassam id-dividendi għandha żżomm parti mid-dividendi, li hija tħallas lill-awtoritajiet tat-taxxa". Barra dan dik l-interpretazzjoni tidhirli li hija kkonfermata mill-Artikolu 5 tad-Direttiva li jawtorizza lill-Ġermanja, il-Greċja u l-Portugall jimponu taxxa f'ras il-għajn fuq "profitti mqassma".

35. Fl-opinjoni tiegħi, u kif sostna l-Gvern Franċiż, il-leġiżlazzjoni Franċiża sempliċement tikkalkula l-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % b'referenza għall-ammont totali tad-dividend iddikjarat; ir-referenza għall-kreditu tat-taxxa hija sempliċement mezz sabiex jiġi żgurat li din il-figura hija milħuqa. Għaldaqstant ma naċċettax l-argument imressaq mill-Banque Fédérative li, peress li kreditu tat-taxxa pprovdut minn konvenzjoni tat-taxxa doppja sabiex jiġi kkumpensat it-tnaqqis fl-ammont tad-dividend minħabba taxxa f'ras il-għajn jieħu l-għamla ta' kreditu mill-Istat, dan ma jistax ikollu n-natura

19 — Tassazzjoni ta' l-istess dħul darbtejn, f'idejn żewġ persuni taxxabbli differenti: ara l-punt 3 iktar 'il fuq.

20 — Tassazzjoni ta' l-istess dħul darbtejn, f'idejn l-istess persuna taxxabbli: ara l-punt 8 iktar 'il fuq.

21 — Il-Kummissjoni tiddedika erba' paragrafi qosra dwar jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali kif interpretata miċ-ċirkulari amministrattiva hijiex kompatibbli ma' l-Artikolu 4(2) tad-Direttiva.

22 — Sentenza ta' l-4 ta' Ottobru 2001 (C-294/99, Ġabra, p. I-6797, punt 7).

ta' dividend jew, għaldaqstant, ta' profitt imqassam skond it-tifsira tad-Direttiva. Barra minn hekk osservajt li, fil-kuntest ta' dan l-argument li mhux ser nindirizza peress li dan espliċitament ifittex li jpoġġi in kwistjoni l-interpretazzjoni tal-liġi nazzjonali li fuqha l-Conseil d'État ibbaża r-rinviju tiegħu lil din il-Qorti, il-Banque Fédérative jissottometti li, għalkemm legalment dovuta mill-kumpannija li tagħmel it-tqassim, it-taxxa f'ras il-għajn hija fir-realtà sostnuta mir-riċevituri tad-dividend. Għalija din is-sottomissjoni tidher li ssostni l-interpretazzjoni li jiena nipproponi.

36. Jiena naqbel ukoll mal-Gvern Ġermaniż li l-għan tad-Direttiva ma jiddiskreditax din l-analiżi. Sabiex tiġi żgurata n-newtralità fiskali, l-Artikolu 5(1) tad-Direttiva jipprojbixxi lill-Istati Membri milli jimponu taxxa f'ras il-għajn fuq profitti li l-kumpannija sussidjarja tqassam lill-kumpannija parent tagħha. Fil-kawża preżenti, in-nuqqas ta' newtralità fiskali hija dovuta għat-taxxa f'ras il-għajn fl-Istat tal-kumpannija sussidjarja. Newtralità fiskali totali ma tistax tiġi milħuqa sakemm id-dispożizzjonijiet tranżitorji jistgħu jkunu invokati. Dan ma jfissirx li interpretazzjoni li tirriżulta f'newtralità fiskali imperfetta jew inkompleta hija għal din ir-raġuni inkorretta. Huwa fin-natura ta' derogi tranżitorji li, matul iż-żmien tagħhom, l-għanijiet tal-leġiżlazzjoni li minnhom huma jidderogaw ma jistgħux ikunu interament milħuqa. Li Franza tkun meħtieġa tagħti kreditu komplut għat-taxxi f'ras il-għajn imposti matul il-perijodu tranżitorju meta hija għażlet għall-eżenzjoni milli l-metodu ta' kreditu jkun barra minn hekk l-istess bħal li tiġi meħtieġa tipprovdi għaż-żewġ metodi filwaqt li d-Direttiva teħtieġ lill-Istati Membri jagħżlu wieħed jew l-ieħor.

37. Għaldaqstant jiena ta' l-opinjoni li, fejn Stat Membru għażel taħt l-Artikolu 4(2) tad-Direttiva li jipprovdi li kull impost li jkollu x'jaqsam ma' l-ishma tal-kumpannija parent fil-kumpannija sussidjarja ta' Stat Membru ieħor u kull telf li jirriżulta mit-tqassim tal-profitti tal-kumpannija sussidjarja ma jistgħux jitnaqqsu mill-profitti taxxabbli tal-kumpannija parent, mhuwiex kuntrarju għal din id-dispożizzjoni li l-ispejjeż tal-ġestjoni li jkollhom x'jaqsmu ma' l-ishma jkunu ffissati għal 5 % tad-dħul totali mill-ishma, inklużi l-krediti tat-taxxa li jikkumpensaw għat-taxxa f'ras il-għajn imposta fuq id-dividend skond l-Artikolu 5(2), (3) jew (4) tad-Direttiva.

38. Fuq dik l-bażi mhuwiex neċessarju li jiġi kkunsidrat jekk il-leġiżlazzjoni tistax tkun iġġustifikata b'referenza għal dispożizzjonijiet

oħrajn tad-Direttiva. Jiena xorta waħda ser nikkunsidra fil-qosor ir-rilevanza ta' dawn id-dispożizzjonijiet.

L-Artikolu 7(2) tad-Direttiva

39. Jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali kif interpretata miċ-ċirkulari amministrattiva hija kuntrarja għall-Artikolu 4(2) tad-Direttiva, il-qorti nazzjonali tistaqsi jekk jistax ikun permess bis-saħħa ta' l-Artikolu 7(2) tagħha fuq il-bażi li, peress li l-uniku effett ta' l-integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % huwa parzjalment li jitnaqqas il-kreditu tat-taxxa attribwit lill-kumpannija parent fl-okkażżjoni tat-tqassim tad-dividendi, din tkun tista' tiġi meqjusa li tagħmel parti minn grupp ta' dispożizzjonijiet li jikkonċernaw il-ħlas ta' krediti tat-taxxa lil benefiċjarji ta' dividendi u intiżi permezz ta' l-istess mod, sabiex titnaqqas it-taxxa doppja.

40. L-Artikolu 7(2) jgħid li d-Direttiva "ma għandhiex taffettwa l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet domestiċi jew imsejsa fuq ftehim bil-ħsieb li telimina jew tnaqqas it-taxxa doppja ekonomika fuq id-dividendi, b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet li jkollhom x'jaqsmu mal-ħlas ta' krediti tat-taxxa lir-riċevituri ta' dawn id-dividendi".

41. Il-Banque Fédérative u l-Kummissjoni jikkunsidraw li d-deroga fl-Artikolu 7(2) tad-Direttiva mhijiex applikabbli. Il-Gvern Franċiż jadotta pożizzjoni opposta fis-sottomissjonijiet bil-miktub tiegħu, għalkemm fis-seduta huwa argumenta li l-leġiżlazzjoni kienet kompatibbli ma' l-Artikolu 4(2) b'tali mod li l-Artikolu 7(2) ma kienx rilevanti. Il-Gvern Ġermaniż ma jagħmilx sottomissjonijiet fuq l-Artikolu 7(2).

42. Huwa ċar f'moħħi li l-Artikolu 7(2) ma jista' jkollu l-ebda rilevanza għall-kawża preżenti, peress li l-leġiżlazzjoni nazzjonali in kwistjoni mhijiex intiża sabiex telimina jew tnaqqas it-tassazzjoni *ekonomika* doppja. Għalkemm id-domanda rinvijata ssemmi l-fatt li t-tassazzjoni addizzjonali li tirriżulta mill- integrazzjoni mill-ġdid ta' 5 % "kienet stabbilita direttament flimkien mal-ħlas ta' krediti tat-taxxa, introdotti sabiex tiġi mnaqqsa t-tassazzjoni ekonomika doppja", huwa ċar mid-deċiżjoni għar-rinviju fit-totalità tagħha li l-krediti tat-taxxa (crédits d'impôt étranger) in kwistjoni jippruvaw inaqqsu t-tassazzjoni legali doppja ta' l-istess dividend f'idejn il-kumpannija parent kemm

fl-Istat Membru tal-kumpannija sussidjarja kif ukoll fl-Istat Membru tal-kumpannija parent. għalhekk tipprevjeni r-riskju ta' frodi marbut mat-tpaċija ta' krediti tat-taxxa fittizji.

L-Artikolu 1(2) tad-Direttiva

43. Il-Gvern Franċiż issottometta li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tikkunsidra, barra l-Artikoli 4(2) u 7(2) tad-Direttiva, speċifikament imsemmija mill-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 1(2), li jgħid d-Direttiva ma għandhiex tipprekludi l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet domestiċi jew dawk imsejsa fuq ftehim meħtieġ għall-prevenzjoni tal-frodi jew l-abbuż. Il-Gvern Franċiż jinnota li d-dispożizzjoni nazzjonali li tat lok għall-kawża prinċipali tipprovdi li kumpannija parent tista' tpaċi krediti tat-taxxa miksuba minn kumpanniji sussidjarji residenti fi Stat Membru ieħor mal-précompte mobilier dovut fir-rigward ta' dividendi mqassma mill-ġdid lill-azzjonisti tagħha biss meta t-tqassim isir fi żmien ħames snin. Dan il-limitu ta' ħames snin jirrifletti tħassib mill-Gvern Franċiż sabiex tiġi miġġielda l-frodi. Ir-riskju ta' frodi u d-diffikultà ta' superviżjoni fiskali jiżdiedu jekk impriżi jkunu jistgħu jpaċu krediti tat-taxxa marbuta ma' dividendi riċevuti 10 snin jew 20 sena qabel. L-amministrazzjoni ma tkunx tista' tivverifika jekk il-krediti kinux ġenwini u

44. Ma nistax naċċetta dak l-argument. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja qalet f'Leur-Bloem, preżunzjoni ġenerali ta' evażjoni tat-taxxa jew frodi tat-taxxa ma tistax tiġġustifika miżura fiskali li tikkomprometti l-għanijiet ta' direttiva. [23] Jista' jiġi nnotat ukoll li dak il-każ kien jikkonċerna dispożizzjoni fil-leġiżlazzjoni nazzjonali li kienet intiża sabiex tipprevjeni, skond l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar l-Inkorporazzjoni [24], li l-vantaġġi tat-taxxa previsti minn din id-Direttiva jkunu mogħtija għal operazzjonijiet li jkollhom l-għan ewlieni tagħhom l-evażjoni mit-taxxa jew il-ħarbien tagħha. L-istess prinċipju għandu bla dubju japplika meta, bħal hawnhekk, direttiva tippermetti lil Stat Membru jidderoga mid-dispożizzjonijiet tagħha fuq il-bażi ta' frodi jew abbuż. Jekk l-awtoritajiet Franċiżi jixtiequ jivverifikaw jekk krediti tat-taxxa partikolari humiex ġenwini, huma jistgħu jinvokaw id-Direttiva dwar Għajnuna Reċiproka [25] sabiex jiksbu mill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor l-informazzjoni kollha li tkun neċessarja sabiex tippermettilhom jagħmlu stima korretta tat-taxxa fuq il-korporazzjonijiet.

23 — Kawża C-28/95, Ġabra 1997, p. I-4161, punt 44.

24 — 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 ta' l-attivi u l-iskambji ta' l-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (ĠU L 225, p. 1).

25 — Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU L 336, p. 15).

Konklużjoni

45. Għar-raġunijiet mogħtija hawn fuq nikkonkludi li d-domanda rinvijata għal deċiżjoni preliminari mill-Conseil d'État, Franza, għandha titwieġeb kif ġej:

"Fejn Stat Membru għażel (taħt l-Artikolu 4(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji parent u sussidjarji ta' Stati Membri differenti) li jipprovdi li kull impost li jkollu x'jaqsam ma' l-ishma tal-kumpannija parent fil-kumpannija sussidjarja ta' Stat Membru ieħor u kull telf li jirriżulta mit-tqassim tal-profitti tal-kumpannija sussidjarja ma jistgħux jitnaqqsu mill-profitti taxxabbli tal-kumpannija parent, mhuwiex kuntrarju għal din id-dispożizzjoni li l-ispejjeż tal- ġestjoni li jkollhom x'jaqsmu ma' l-ishma jkunu ffissati għal 5 % tad-dħul totali mill-ishma, inklużi l-krediti tat-taxxa li jikkumpensaw għat-taxxa f'ras il-għajn imposta fuq id-dividend skond l-Artikolu 5(2), (3) jew (4) ta' dik id-Direttiva."