

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI KOKOTT ippreżentati fis-16 ta' Lulju 2009¹

I — Introduzzjoni

biss evażjoni mit-taxxa fuq il-kumpanniji jew tkopri wkoll l-evażjoni minn taxxi ohra, bħal pereżempju taxxa fuq it-trasferimenti?

1. Dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari jqajjem problema interessanti dwar it-tassazzjoni ta' mergers.

2. Id-Direttiva 90/434/KEE² tipprevedi ċerti vantaġġi fiskali għal mergers³ u b'mod partikolari tipprovdi li, meta jkun hemm merger, qligħ kapitali mhux iddikjarat ma għandux għalfejn jiġi żvelat. Madankollu, il-persuni taxxabbli jistgħu jiġu mċaħħda minn dan il-vantaġġ meta jirriżulta li l-motivazzjoni prinċipali għall-merger kienet l-evażjoni tat-taxxa.

3. Sal-lum il-ġurnata għadu ma huwiex ċar xi tfisser evażjoni tat-taxxa f'dan il-kuntest. Tfiisser

4. Din id-domanda qamet fil-kuntest tal-pjan tal-familja Zwijnenburg li jittrasferixxu favur il-ġenerazzjoni li jmiss l-operazzjoni tal-hanut tal-hwejjeġ tagħhom. Għal dan il-ghan kien meħtieġ, b'mod partikolari, li tiġi ttrasferita proprjetà immobbli. Sabiex jiġi evitat li tithallas taxxa fuq it-trasferimenti⁴, kien maħsub li t-trasferiment ta' din il-proprjetà immobbli jsir permezz ta' "merger ta' negozju". L-awtoritajiet Olandiżi rrifutaw li jagħtu lil din l-operazzjoni l-vantaġġi tat-taxxa fuq il-mergers peress li din l-operazzjoni kienet prinċipalment intiza sabiex tiġi evitata jew posposta l-impożizzjoni tat-taxxa fuq it-trasferimenti.

1 — Lingwa originali: il-Ġermaniż.

2 — Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet [mergers], id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (GU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. I, p. 142).

3 — Minbarra mergers, diversi operazzjonijiet ohra previsti mid-dritt tal-kumpanniji jibbenefikaw minn vantaġġi fiskali skont id-Direttiva 90/434, b'mod partikolari id-diviżjonijiet, it-trasferiment ta' attiv u l-iskambju ta' azzjonijiet. Għall-finijiet ta' simplifikazzjoni, meta f'dawn il-konkluzjonijiet nuża l-kunċett ta' "merger", inkun qiegħed nirreferi wkoll għal dawn l-operazzjonijiet.

4 — F'dan il-każ kienet involuta tip ta' taxxa fuq it-trasferiment ta' proprjetà.

II — Il-kuntest ġuridiku

ċ) ‘trasferiment ta’ l-attivi’ għandha tfisser hidma li biha kumpannija tittrasferixxi minghajr ma tiġi xolta, il-friegħi kollha, jew waħda jew iktar minn waħda minnhom ta’ l-attività tagħha lil kumpannija oħra bi skambju għat-titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpannija li tirċievi t-trasferiment;

A — Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

[...]”

5. Il-kuntest ġuridiku Komunitarju applikabbli għal din il-kawża huwa stabbilit fid-Direttiva 90/434, fil-verżjoni tagħha li kienet fis-seħħ fl-2004⁵.

7. Fit-Titolu II tad-Direttiva 90/434, l-Artikolu 4(1) tagħha jipprovdi:

6. Fost id-dispożizzjonijiet ġenerali fit-Titolu I tad-Direttiva 90/434, l-Artikolu 2 jipprevedi din id-definizzjoni:

“Inkorporazzjoni [merger] jew diviżjoni ma għandhom iwasslu għall-ebda tassazzjoni fuq il-profitt kapitali kkalkolat b’referenza għad-differenza bejn il-valuri reali ta’ l-attiv u l-passiv ittrasferiti u tal-valuri tagħhom għall-għanijiet tat-taxxa.

“Għall-għanijiet ta’ din id-Direttiva:

[...]”

[...]

8. Skont l-Artikolu 9 tad-Direttiva 90/434, li jinsab fit-Titolu III, l-Artikolu 4 japplika mutatis mutandis għat-trasferiment tal-attiv.

5 — Għalkemm id-Direttiva 90/434 ġiet emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2005/19/KE, tas-17 ta’ Frar 2005 (GU L 159 M, 13.6.2006, p. 164), dawn l-emendi ma humiex rilevanti għal din il-kawża peress li d-deċiżjoni tal-awtoritajiet fiskali Olandiżi kkontestata fil-kawża prinċipali ngħatat qabel l-iskadenza tat-terminu għat-traspożizzjoni tal-emendi (l-1 ta’ Jannar 2006 jew, skont il-każ, l-1 ta’ Jannar 2007).

9. Fost id-dispożizzjonijiet finali fit-Titolu V tad-Direttiva 90/434, l-Artikolu 11 jipprovdi:

“(1) Stat Membru jista’ jirrifjuta li japplika jew li jirtira l-benefiċċju tad-dispożizzjonijiet fl-intier tagħhom jew f’parti minnhom tat-Titoli II, III u IV meta jidher li l-inkorporazzjoni [il-merger], id-diviżjoni, it-trasferiment ta’ l-attiv jew l-iskambju ta’ ishma:

- a) ikollu bħala l-għan immedjat tiegħu jew bħala wiehed mill-għanijiet immedjati prinċipali tiegħu l-evażjoni tat-taxxa jew il-harbien minnha; il-fatt li waħda mill-hidmiet riferiti fl-Artikolu 1 ma tiġix imwettqa għal raġunijiet kummerċjali validi bħalma huma l-istrutturazzjoni mill-ġdid jew ir-razzjonalizzazzjoni ta’ l-attivitàjiet tal-kumpanniji li jkunu qeghdin jiehdu sehem fil-hidma jista’ jikkostitwixxi preżunzjoni ta’ evażjoni mit-taxxa jew harbien minnha bħala l-għan immedjat ewlieni tagħha jew wiehed mill-għanijiet immedjati ewliena tagħha;”

[...]

B — *Il-leġiżlazzjoni nazzjonali*

10. Il-Liġi Olandiża dwar it-taxxa fuq it-trasferimenti (Wet op Belastingen van

Rechtsverkeer, iktar ‘il quddiem il-“Wet BVR”) tipprevedi taxxa fuq it-trasferimenti ta’ 6 % fir-rigward tal-akkwist ta’ proprjetà immobbli li tkun tinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi. Fil-kundizzjonijiet speċifikati fl-Artikolu 4(1)(a) tal-Wet BVR, huma kkunsidrati bħala proprjetà immobbli fis-sens ta’ din il-liġi anki l-azzjonijiet ta’ kumpanniji li l-attiv prinċipali tagħhom huwa kompost minn proprjetà immobbli li tkun tinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi (imsejha kumpanniji ta’ proprjetà immobbli).

11. Madankollu, skont l-Artikolu 15(1)(h) tal-Wet BVR, l-akkwist ta’ proprjetà immobbli fil-kuntast ta’ merger huwa eżentat mit-taxxa fuq it-trasferimenti. Skont l-Artikolu 5a(1) tar-Regolament li jimplementa l-Wet BVR⁶, din l-eżenzjoni fiskali tapplika meta kumpannija takkwista n-negozju kollu jew parti awtonoma mill-operazzjoni ta’ kumpannija ohra inkambju għall-hruġ ta’ azzjonijiet.

12. Fl-aħħar nett, għandu jsir riferiment għall-Artikolu 14 tal-Liġi Olandiża dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, iktar ‘ilquddiem il-“Wet Vpb”)⁷. Skont l-Artikolu 14(1) ta’ din il-liġi, il-qliġ magħmul mit-trasferiment ta’ negozju jew ta’ operazzjoni awtonoma (merger ta’ negozju) ma għandux jittiehed inkunsiderazzjoni għall-finijiet tat-taxxa. Madankollu, skont l-Artikolu 14(4) tal-istess liġi, dan il-qliġ għandu jittiehed inkunsiderazzjoni għall-finijiet tat-taxxa meta l-għan prinċipali tal-merger ta’ negozju jkun l-evażjoni jew il-posponiment tat-taxxa. Sakemm ma jiġix ipprovat il-kuntrarju, l-għan ta’ merger ta’ negozju huwa li tiġi evitata jew

6 — Uitvoeringsbesluit BVR.

7 — Skont l-informazzjoni mogħtija mill-qorti tar-rinviju, għall-kawża prinċipali hija rilevanti l-verżjoni tal-Wet Vpb li kienet fis-seħh sal-11 ta’ Lulju 2005.

posposta t-taxxa meta ma tkunx ibbażata fuq raġunijiet oġġettivi bhar-ristrutturazzjoni jew ir-razzjonalizzazzjoni tal-attivitàjiet tal-kumpanniji involuti fil-merger.

III — Il-fatti tal-kawża u l-proċedura fil-kawża prinċipali

13. L-impriza Modehuis A. Zwijnenburg BV (iktar 'il quddiem "Mode-BV"), li l-azzjonijiet tagħha huma miżmuma minn L.E. Zwijnenburg u l-konjuġi tiegħu permezz ta' kumpannija holding, topera hanut tal-hwejjeġ f'Meerkerk (il-Pajjiżi l-Baxxi). Parti mill-ispazju użat għal din l-operazzjoni jinsab f'bini bl-indirizz 17 Tolstraat u l-parti l-oħra tinsab fil-bini ta' hdejh bl-indirizz 19 Tolstraat. Dawn iż-żewġ proprjetajiet jiffurmaw spazju kummerċjali wieħed.

14. Filwaqt li Mode-BV kienet diġà l-proprjetarja tal-bini bl-indirizz 19 Tolstraat, hija kienet tikri l-bini bl-indirizz 17 Tolstraat minghand A. Zwijnenburg Beheer BV (iktar 'il quddiem "Beheer-BV"), li l-azzjonijiet tagħha kienu miżmuma mill-ġenituri ta' L.E. Zwijnenburg. Minbarra l-amministrazzjoni tal-proprjetà immobbli li tagħha kienet il-proprjetarja, Beheer-BV ma kellha ebda attività kummerċjali oħra.

15. Sabiex tiġi ffinalizzata operazzjoni, mibdija fl-aħhar tas-snin 1990, li kienet tinvolvi t-trasferiment gradwali tan-negozju "mill-missier lill-iben", il-familja Zwijnenburg ipproponiet, fl-2004, li l-bini bl-indirizz 17

Tolstraat u l-bini bl-indirizz 19 Tolstraat jiġu kkonsolidati taht kumpannija waħda.

16. Għal dan il-ghan, Mode-BV kellha tittrasferixxi l-hanut tal-hwejjeġ operat minnha u l-proprjetà immobbli bl-indirizz 19 Tolstraat lil Beheer-BV u kellha tircievi, bhala korrispettiv, azzjonijiet f'Beheer-BV. Fir-rigward tal-kumplament tal-azzjonijiet f'Beheer-BV, li kellhom jibqgħu f'idejn il-ġenituri ta' L.E. Zwijnenburg, Mode-BV inizjalment kellha żżomm biss il-fakultà li tixtrihom. Fi stadju sussegwenti, iżda, Mode-BV kellha takkwista anki dawn l-azzjonijiet f'Beheer-BV.

17. Permezz ta' ittra tat-13 ta' Jannar 2004, Mode-BV talbet lill-awtorità fiskali⁸ tiddikjara li l-merger ta' negozju propost u l-akkwist sussegwenti ta' azzjonijiet f'Beheer-BV setgħu jitwettqu mingħajr impożizzjoni ta' taxxa, b'mod partikolari mingħajr il-hlas ta' taxxa fuq it-trasferimenti. F'dan il-kuntest hija invokat l-Artikolu 14(1) tal-Wet Vpb u l-Artikolu 15(1)(h) tal-Wet BVR flimkien mal-Artikolu 5a(1) tar-Regolament li jimplementa l-Wet BVR.

18. Din it-talba giet miċhuda permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Jannar 2004. Minkejja li Mode-BV ikkontestat id-deċiżjoni ta' ċahda, l-imsemmija deċiżjoni giet ikkonfermata. L-awtorità fiskali mmotivat id-deċiżjoni tagħha bir-raġuni li l-merger ta' negozju propost kien prinċipalment intiz li tiġi evitata jew posposta l-impożizzjoni tat-taxxa.

8 — L-Inspecteur van de belastingdienst.

19. Mode-BV ressqet rikors fl-ewwel istanza kontra ċ-ċahda tat-talba taghha quddiem il-Gerechthof te 's Gravenhage, iżda dan ir-rikors ma kellux eżitu pożittiv⁹. Bhalissa l-proċeduri jinsabu pendenti quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden, il-qorti tar-rinviju, li quddiemha Mode-BV appellat mis-sentenza tal-ewwel istanza.

20. Il-konstatazzjonijiet fattwali kif magħmula mill-Gerechthof te 's Gravenhage fl-ewwel istanza għadhom validi għall-proċeduri ta' appell; l-aggravji mqajma kontriha ġew miċhuda mill-Hoge Raad.

21. Għaldaqstant, huwa stabbilit li l-konsolidazzjoni ppjanata tal-bini bl-indirizz 17 Tolstraat u tal-bini bl-indirizz 19 Tolstratt taht kumpannija waħda hija bbażata fuq raġunijiet ekonomiċi validi. Madankollu, ma hijiex immotivata minn raġunijiet ekonomiċi validi l-għażla li ż-żewġ proprjetajiet jiġu kkonsolidati taht kumpannija waħda permezz ta' merger ta' negozju fejn Mode-BV kellha l-ewwel tittrasferixxi n-negozju taghha lil Beheer-BV bl-akkwist ta' azzjonijiet fil-kumpannija tal-aħhar bħala korrispettiv, u fejn Mode-BV kellha mbagħad takkwista l-kumplament tal-azzjonijiet f'Beheer-BV.

22. Fil-kawża prinċipali Mode-BV lanqas ma setgħet issostni b'mod kredibbli li l-evażjoni tat-taxxa ma kinitx l-għan prinċipali jew

wiehed mill-għanijiet prinċipali tal-merger ta' negozju ppjanat. L-unika raġuni għalxiex intgħażel li jsir merger ta' negozju kienet li tiġi evitata t-taxxa fuq it-trasferimenti, li kienet tkun dovuta fuq it-trasferiment dirett tal-proprjetà f'17 Tolstraat minn Beheer-BV lil Mode-BV, u li tiġi posposta l-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji għad-differenza bejn il-valur nominali ta' din il-proprjetà u l-valur taghha fis-suq.

23. Skont il-Gerechthof te 's Gravenhage, l-għażla li t-trasferiment isir b'dan il-mod tiġġustifika l-konklużjoni li kienet qiegħda tinholoq entità li fir-realtà ma kellha ebda karatteristika awtonoma. L-intenzjoni ta' Mode-BV kienet li tikseb, b'mod artifiċjali, il-benefiċċju tal-vantaġġi fiskali previsti għall-operazzjonijiet ta' merger. Il-Hoge Raad iżżid li l-merger ta' negozju ppjanat kien iwassal sabiex il-ġenituri ta' L. E. Zwijnenburg iżommu interess kummerċjali fil-hanut tal-hwejjeg, haġa li madankollu tikkontrasta mal-intenzjonijiet iddikjarati tal-partijiet, jiġifieri li l-impriza tiġi ttrasferita mill-missier lill-iben.

24. Mill-proċess¹⁰ jirriżulta li sadanittant il-proprjetà f'17 Tolstraat ġiet ittrasferita direttament minn Beheer-BV lil Mode-BV u li thallset it-taxxa fuq it-trasferimenti ta' 6%. Madankollu Mode-BV qiegħda titlob il-hlas lura ta' din it-taxxa.

⁹ — Ir-rikors ta' Mode-BV ġie miċhud permezz ta' sentenza tal-Gerechthof te 's-Gravenhage tat-28 ta' Frar 2006.

¹⁰ — Ara l-konklużjonijiet tal-Advocaat-Generaal Wattel tat-22 ta' Diċembru 2006 mogħtija fil-kawża prinċipali quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden (punti 1.1 u 2.7) u s-sentenza mogħtija fl-ewwel istanza mill-Gerechthof (punt 3.7).

IV — It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċeduri quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

V — Analizi

25. Permezz ta' digriet tal-11 ta' Lulju 2008, li wasal fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-31 ta' Lulju 2008, il-Hoge Raad der Nederlanden issospendiet il-proċeduri quddiemha u għamlet din id-domanda preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“L-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434/KEE għandu jiġi interpretat fis-sens li t-trattamenti preferenzjali li tipprovdi din id-direttiva jistgħu jiġu rrifjutati lill-persuna taxxabbli jekk numru ta' tranżazzjonijiet legali jkunu intiżi għall-prevenzjoni ta' għbir ta' taxxa ohra minbarra dawk it-taxxi suġġetti għat-trattamenti preferenzjali msemmija f'din id-direttiva?”

26. Fil-proċeduri quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra r-rikorrenti fil-kawża prinċipali, il-Gvern Franciż, il-Gvern Taljan, il-Gvern Olandiż, il-Gvern Portugiż kif ukoll il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej ippreżentaw l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom.

A — Ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari

27. Qabel ma tingħata risposta fil-mertu għad-domanda preliminari, għandhom isiru numru ta' osservazzjonijiet preliminari dwar l-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari.

28. Id-Direttiva 90/434 hija intiża li telimina l-ostakoli fiskali għar-ristrutturazzjoni ta' impriżi li jkollu dimensjoni *transkonfinali*¹¹. Il-kamp ta' applikazzjoni tagħha huwa għalhekk limitat għal mergers li jikkonċernaw impriżi minn diversi Stati Membri. Mergers li jinvolvu biss impriżi minn Stat Membru wiehed ma humiex koperti¹².

29. Fil-każ ineżami kien ippjanat merger ta' negozju fejn kellu jkun hemm trasferiment tal-attivi ta' Mode-BV lil Beheer-BV fis-sens tal-Artikolu 2(ċ) tad-Direttiva 90/434. Madankollu, peress li ż-żewġ impriżi huma kumpanniji rregolati mid-dritt Olandiż, id-Direttiva 90/434 ma hijiex applikabbli.

¹¹ — Sentenzi tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, Gabra p. I-5795, punt 32), u tal-11 ta' Dicembru 2008, A.T. (C-285/07, Gabra p. I-9329, punt 28); ara wkoll il-punt 36 tal-konkluzjonijiet tiegħi tat-8 ta' Frar 2007 fil-kawża li wasslet għas-sentenza Kofoed u l-ewwel, it-tieni u t-tielet premessi tad-Direttiva 90/434.

¹² — Ara l-Artikolu 1 kif ukoll it-titolu u l-ewwel premessa tad-Direttiva 90/434.

30. Izda kif jenfasizzaw il-qorti tar-rinviju u l-partijiet fil-kawża prinċipali, id-dritt Olandiż, fl-Artikolu 14 tal-Wet Vpb, jimplementa d-Direttiva 90/434 anki fir-rigward ta' sitwazzjonijiet kompletament interni¹³. Għall-finijiet tat-tassazzjoni ta' mergers, operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni interni u transkonfinali huma ttrattati bl-istess mod. Fi kliem iehor, sabiex jevita trattament inugwali, il-legiżlatur Olandiż għażel li jittrasponi d-Direttiva 90/434 b'mod li "jmur lil hinn minn dak li kien previst".

31. Skont ġurisprudenza stabbilita, f'każ bħal dan, m'hemm xejn li jipprekludi li tingħata risposta għal talba għal deċiżjoni preliminari dwar l-interpretazzjoni tad-Direttiva 90/434. Għas-sistema legali Komunitarja jeżisti b'mod partikolari interess evidenti li kull dispożizzjoni tad-dritt Komunitarju, irrispettivament mill-kundizzjonijiet li tiġi applikata fihom, tingħata interpretazzjoni uniformi sabiex jiġu evitati divergenzi¹⁴.

32. Barra minn hekk, il-fatt li sadanittant ġie abbandunat il-pjan oriġinali ta' merger ta' negozju ma jibdel xejn mir-rilevanza tad-domanda preliminari sabiex tingħata deċiżjoni fil-kawża prinċipali. Mode-BV, fid-dawl tal-fatt li hija akkwistat il-proprjetà f'17 Tolstraat direttament mingħand Beheer-BV minflok ma sar merger ta' negozju, qiegħda issa titlob, b'mod partikolari, il-hlas lura

tat-taxxa fuq it-trasferimenti mħallsa fir-rigward ta' dan it-trasferiment. Ir-risposta għad-domanda preliminari tista' xorta wahda tkun utli għall-Hoge Raad sabiex tiddeċiedi dwar din it-talba.

33. Għalhekk, it-talba għal deċiżjoni preliminari hija ammissibbli.

B — Analizi fil-mertu tad-domanda preliminari

34. It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434. Il-qorti tar-rinviju tixtieq essenzjalment tkun taf jekk l-evalazzjoni ta' taxxa fuq it-trasferimenti, bħal dik imposta fil-Pajjiżi l-Baxxi fuq l-akkwist ta' proprjetà immobbli, tistax tiġġustifika li l-persuna taxxabbli tiġi m'cahħda mill-vantaġġi marbuta mat-tassazzjoni ta' mergers fis-sens tad-Direttiva 90/434.

13 — Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Generali Wattel (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punt 5.4).

14 — Ġurisprudenza stabbilita minn wara s-sentenza tat-18 ta' Ottubru 1990, Dzodzi (C-297/88 u C-197/89, Gabra p. I-3763, punti 36 u 37); fir-rigward b'mod partikolari tad-Direttiva 90/434 ara s-sentenzi tas-17 ta' Lulju 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Gabra p. I-4161, punti 32 u 34), u tal-15 ta' Jannar 2002, Andersen og Jensen (C-43/00, Gabra p. I-379, punti 18 u 19); ara wkoll is-sentenza tal-11 ta' Diċembru 2007, ETI et (C-280/06, Gabra p. I-10893, punti 21 u 22).

1. Osservazzjonijiet preliminari

35. F'din il-kawża, it-taxxa fuq it-trasferimenti kienet tkun dovuta li kieku Mode-BV xtrat il-proprjetà f'17 Tolstraat minghand Beheer-BV¹⁵. Bl-istess mod, it-taxxa fuq it-trasferimenti kienet tkun dovuta li kieku Mode-BV semplicement hadet l-azzjonijiet f'Beheer-BV minghand il-ġenituri ta' L.E. Zwijnenburg minghajr ma tkun għaddiet minn qabel il-hanut tal-hwejjeġ lil Beheer-BV¹⁶.

36. Il-partijiet ikkonċernati pprovwaw jevitaw dawn l-iżvantaġġi fiskali permezz tal-merger ta' negozju ppjanat¹⁷. Sa fejn tali merger ta' negozju ma kienx iwassal għall-bejgħ ta' waħda miż-żewġ proprjetajiet, ma kienet tkun dovuta — f'kull każ, skont il-formulazzjoni tad-dispożizzjonijiet legali — ebda taxxa fuq it-trasferimenti. Lanqas l-akkwist f'dan il-kuntest tal-azzjonijiet ta' Beheer-BV minn Mode-BV ma kien ikun sugġett għat-taxxa fuq it-trasferimenti peress li, bit-trasferiment precedenti tal-hanut tal-hwejjeġ, Beheer-BV kienet tinbidel minn sempliċi kumpannija ta' proprjetà immobbli għal kumpannija b'diversi attivitajiet.

15 — Fil-każ li Beheer-BV tagħmel qligħ kapitali mill-proprjetà f'17 Tolstraat, tkun dovuta wkoll, skont il-qorti tar-rinviju, taxxa fuq il-kumpanniji.

16 — Kif jirriżulta mill-proċess, l-azzjonijiet ta' kumpannija ta' proprjetà immobbli, bħalma hija Beheer-BV, huma kkunsidrati, skont l-Artikolu 4(1)(a) tal-Wet BVR, bħala proprjetà immobbli għall-finijiet tal-impożizzjoni tat-taxxa fuq it-trasferimenti.

17 — Għall-eżenzjoni tal-mergers ta' negozji mit-taxxa fuq it-trasferimenti ara l-Artikolu 15(1)(h) tal-Wet BVR flimkien mal-Artikolu 5a(1) tar-Regolament li jimplementa l-Wet BVR.

37. Skont ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, id-dispożizzjonijiet Olandiżi dwar it-taxxa fuq it-trasferimenti ma fihom ebda regola dwar l-abbuż li tippermetti lill-awtoritajiet fiskali jċaħħdu lill-persuna taxxabbli, fil-każ tal-evażjoni ta' din it-taxxa fuq it-trasferimenti, mill-vantaġġ fiskali previst għall-mergers ta' negozju taht l-Artikolu 15(1)(h) tal-Wet BVR flimkien mal-Artikolu 5a(1) tar-Regolament li jimplementa l-Wet BVR. Dan jista' jispjega għaliex l-awtoritajiet fiskali Olandiżi, f'dan il-każ, qegħdin jipprovwaw jirrikorru għar-regola dwar l-abbuż fil-kuntest tat-taxxa fuq il-kumpanniji, b'mod partikolari l-Artikolu 14(4) tal-Wet Vpb, sabiex jaffrontaw evażjoni possibbli tat-taxxa fuq it-trasferimenti.

38. Fl-aħħar mill-aħħar, madankollu, din hija kwistjoni li taqa' taht id-dritt nazzjonali u li għandha tiġi deċiża mill-qorti tar-rinviju. Għall-finijiet ta' dawn il-proċeduri għal deċiżjoni preliminari, huwa biżżejjed li jingħad li l-awtoritajiet fiskali, fil-konfront tal-individwu, ma jistgħux jistrieħu direttament fuq id-dritt Komunitarju sabiex iċaħħdu mill-vantaġġi marbuta mat-tassazzjoni ta' mergers fis-sens tad-Direttiva 90/434; fil-fatt, hija meħtieġa bażi legali fid-dritt nazzjonali, li għall-interpretazzjoni u għall-applikazzjoni tagħha b'mod konformi mad-dritt Komunitarju huma rilevanti l-osservazzjonijiet segwenti¹⁸.

18 — Sentenza Kofoed (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punti 40 sa 47) kif ukoll il-punti 61 sa 67 fil-konklużjonijiet tiegħi fl-istess kawża.

2. Risposta għad-domanda preliminari

39. Għall-finijiet tar-risposta għad-domanda preliminari, għandna nipproċedu fi stadji. Preliminarjament, se neżamina l-*kunċett ta' evażjoni* (ara l-parti (a) iktar 'il quddiem), kunċett li ma huwiex rilevanti biss għall-eżami tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 iżda anki — f'kull każ, indirettament — fil-kuntest tal-projbizzjoni ġenerali tal-abbuż tad-drittijiet. Sussegwentement se neżamina jekk l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jistax jiġi applikat għall-evażjoni ta' *taxxa fuq it-trasferimenti* bħal dik Olandiża (ara l-parti (b) iktar 'il quddiem). Fl-aħhar nett, se niddiskuti jekk il-vantaġġi fiskali previsti mid-Direttiva 90/434 jistgħux jiġu mċaħħda lill-persuna taxxabbli, jekk ikun il-każ, abbażi tal-*projbizzjoni ġenerali tal-abbuż tad-drittijiet* (ara l-parti (ċ) iktar 'il quddiem).

a) Fuq il-kunċett ta' evażjoni

40. Qabel kollox, għandhom isiru xi osservazzjonijiet dwar il-kunċett ta' evażjoni fis-sens tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434. Huwa minnu li huwa u jibqa' komputu tal-qorti Olandiża li tevalwa l-fatti fil-kawża prinċipali u li tislet minnhom il-konkluzjonijiet neċessarji sabiex taqta'

l-kawża li għandha quddiemha. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tagħti lill-qorti nazzjonali indikazzjonijiet rilevanti għall-interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju li jistgħu jservu ta' gwida għad-deċizzjoni tagħha¹⁹. F'dan ir-rigward hija tista' anki tikkunsidra aspetti tal-kawża prinċipali li l-qorti tar-rinviju ma qajmitx direttament bħala s-suġġett tad-domandi preliminari tagħha²⁰.

41. Mill-ewwel sentenza tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jirriżulta li l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw li jagħtu l-vantaġġi fiskali previsti għal mergers meta, b'mod partikolari, l-evażjoni tat-taxxa tkun l-ghan prinċipali jew wieħed mill-ghanijiet prinċipali ta' merger. Skont it-tieni sentenza tal-istess dispożizzjoni, l-eżistenza ta' tali ghan tista' tiġi preżunta meta merger ma jitwettaqx għal raġunijiet kummerċjali validi.

42. Il-qrati Olandiżi involuti fil-kawża prinċipali qeghdin jassumu li f'din il-kawża l-evażjoni tat-taxxa fuq it-trasferimenti kienet l-ghan prinċipali tal-pjan ta' merger ta' negozju. Huma jibbażaw ruhhom fuq il-fatt li għalkemm kien hemm raġunijiet kummerċjali validi għall-konsolidazzjoni tal-proprjetà f'17 Tolstraat u f'19 Tolstraat taht kumpannija waħda, ma kienx hemm tali raġunijiet għall-għażla li dan isir permezz ta' merger ta' negozju.

19 — Skont ġurisprudenza stabbilita. Ara s-sentenzi tal-4 ta' Ġunju 2009, Mickelsson u Roos (C-142/05, Gabra p. I-4273, punt 41) u Vatsouras (C-22/08, Gabra p. I-4585, punt 23).

20 — Sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Kabel Deutschland Vertrieb und Service (C-336/07, Gabra p. I-10889, punt 47).

43. Ghalhekk, il-qrati Olandiżi hawnhekk qeghdin jagħmlu distinzjoni bejn l-ghan kummerċjali tal-konsolidazzjoni taż-żewġ proprjetajiet taħt kumpannija waħda, li huma jikkunsidraw legittimu, u l-metodu użat għal dan il-ghan, jiġifieri l-merger ta' negozju, li huma jikkunsidraw abbużiv.

44. Fil-fehma tiegħi, din id-distinzjoni bejn l-ghan u l-metodu tillimita b'mod eċċessiv il-libertà kummerċjali. Hafna drabi, sabiex jiġi implementat proġett kummerċjali legittimu, ikunu disponibbli diversi possibbiltajiet ta' inkorporazzjoni li jkunu kollha legalment ammissibbli filwaqt li uħud minnhom ikunu iktar vantaġġużi mil-lat fiskali minn oħrajn. Il-fatt li l-partijiet ikkonċernati fl-aħħar mill-aħħar jagħzlu l-iktar possibbiltà vantaġġuża mil-lat fiskali ma jistax, fih innifsu, jittiehed bhala l-baži għall-allegazzjoni ta' evażjoni tat-taxxa fis-sens tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434.

45. Fl-aħħar mill-aħħar, din id-dispożizzjoni tirrifletti semplicement il-prinċipju ġenerali tad-dritt Komunitarju li jipprojbixxi l-abbuż tad-drittijiet²¹. Is-sempliċi użu tal-possibbiltajiet ta' inkorporazzjoni disponibbli taħt id-dritt Komunitarju — f'dan il-każ taħt id-Direttiva 90/434 — ma jistax fih innifsu jiġġustifika allegazzjoni ta' abbuż jew ta' evażjoni tat-taxxa²².

46. Huwa f'dan il-kuntest li l-qorti tar-rinviju għandha teżamina mill-ġdid jekk il-merger ta' negozju ppjanat f'dan il-każ kienx ibbażat fuq raġunijiet kummerċjali validi, b'mod partikolari meta wiehed iqis li dan il-merger seta' wassal għar-ristrutturazzjoni jew għar-razzjonalizzazzjoni tal-kumpanniji mmexxija mill-membri tal-familja Zwiijnenburg u kien ukoll metodu legali sabiex jintlaħaq l-ghan kummerċjali li ż-żewġ proprjetajiet f'17 Tolstraat u f'19 Tolstraat jiġu kkonsolidati taħt kumpannija waħda.

47. Fil-qosor, għandu jiġi konkluż li: Is-sempliċi fatt li persuna taxxabbli, sabiex timplementa pjan kummerċjali legittimu tagħzel, minn fost diversi possibbiltajiet ta' inkorporazzjoni legalment ammissibbli, l-iktar metodu vantaġġuż għaliha mil-lat fiskali, ma jistax fih innifsu jiġġustifika l-allegazzjoni ta' evażjoni tat-taxxa fis-sens tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434.

b) Jista' l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jiġi applikat għall-evażjoni ta' taxxa fuq it-trasferimenti?

48. Wara dawn l-osservazzjonijiet preliminari dwar il-kunċett ta' evażjoni, għandu issa jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jistax jiġi applikat għall-evażjoni ta' *taxxa fuq it-trasferimenti* bħal dik Olandiża.

21 — Sentenza Kofoed (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 38); ara wkoll il-punt 57 tal-konkluzjonijiet tiegħi fl-istess kawża.

22 — Ara f'dan is-sens il-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Kofoed (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 58); fl-istess sens ara l-ġurisprudenza dwar il-libertajiet fundamentali, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-11 ta' Diċembru 2003, Barbier (C-364/01, Għabra p. I-15013, punt 71), u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Għabra p. I-7995, punti 36 u 37).

49. Meta wiehed iqis biss il-formulazzjoni tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434, il-vantaġġi tat-tassazzjoni tal-mergers jistgħu jiġu miċhuda dejjem hekk kif l-*evazjoni tat-taxxa* tkun l-ghan prinċipali jew, f'kull każ, wiehed mill-ghanijiet prinċipali tal-merger. Mill-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ma tirriżulta ebda limitazzjoni espressa tal-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 11(1)(a) għal tipi partikolari ta' taxxi bħal pereżempju t-taxxa fuq il-kumpanniji.

50. Minn dan l-Istati Membri li għamlu intervent f'dawn il-proċeduri jikkonkludu li l-awtoritajiet fiskali nazzjonali jistgħu jirrifjutaw il-vantaġġi previsti mid-Direttiva 90/434 għal kull tip ta' evażjoni tat-taxxa, inkluża għall-evażjoni ta' taxxa fuq it-trasferimenti bħal dik Olandiża.

51. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, fl-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni Komunitarja ma għandhiex tittiehed inkunsiderazzjoni l-formulazzjoni tagħha biss iżda anki l-kuntest u l-ghan tal-legiżlazzjoni li din id-dispożizzjoni tagħmel parti minnha²³.

52. Id-Direttiva 90/434 hija għalhekk ikkaratterizzata mill-fatt li — minkejja l-użu tal-espressjoni “sistema komuni ta' tassazzjoni”²⁴ — ma hijiex intiża li tarmonizza

kompletament it-taxxi u piżijiet finanzjarji ohra li jistgħu jkunu imposti meta jkun hemm merger²⁵. Hija sempliċement tipprevedi vantaġġi partikolari li permezz tagħhom għandhom jiġu meġhluha żvantaġġi fiskali għall-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' impriži ta' natura transkonfinali²⁶.

53. Fir-rigward b'mod speċifiku ta' dawn il-vantaġġi fiskali, l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jipproteġi l-interessi finanzjarji tal-Istati Membri²⁷. Għalhekk, l-użu tal-Artikolu 11(1)(a) huwa ġġustifikat biss meta, f'każ partikolari konkret, tiġi evitata taxxa li għaliha jistgħu japplikaw il-vantaġġi previsti mid-Direttiva 90/434. Din l-interpretazzjoni restrittiva hija konformi man-natura eċċezzjonali tal-Artikolu 11(1)(a): abbażi ta' din id-dispożizzjoni l-Istati Membri jistgħu, b'mod eċċezzjonali u f'każijiet partikolari biss, jirrifjutaw jew jirtiraw il-benefiċċju tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva fl-intier tagħhom jew ta' partijiet minnhom²⁸.

23 — Sentenzi tas-17 ta' Novembru 1983, Merck (292/82, Ġabra p. 3781, punt 12), tas-7 ta' Ġunju 2005, VEMW *et* (C-17/03, Ġabra p. I-4983, punt 41), u tas-7 ta' Ġunju 2007, Britannia Alloys & Chemicals vs Il-Kummissjoni (C-76/06 P, Ġabra p. I-4405, punt 21); fl-istess sens iżda b'mod partikolari fir-rigward tal-interpretazzjoni tad-Direttiva 90/434, is-sentenza Kofoed (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punti 29 u 32).

24 — Ara t-titolu u t-tielet premissa tad-Direttiva 90/434.

25 — Dan jirriżulta wkoll mid-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-għbir tal-kapital (GU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. I, p. 11), li għadha applikabbli flimkien mad-Direttiva 90/434.

26 — Dwar l-ghan li jiġu evitati żvantaġġi fiskali ara r-referenzi mogħtija fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11.

27 — Ir-raba' premissa tad-Direttiva 90/434.

28 — Sentenzi Kofoed (punt 37) u A.T. (punt 31), iċċitati fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11; b'mod ġenerali, dwar l-interpretazzjoni restrittiva ta' eċċezzjonijiet ara s-sentenzi tad-29 ta' April 2004, Kapper (C-476/01, Ġabra p. I-5205, punt 72), tas-26 ta' Ottubru 2006, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-36/05, Ġabra p. I-10313, punt 31), u tal-4 ta' Ġunju 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, Ġabra p. I-4629, punt 54).

54. Ghandu għalhekk issa jiġi eżaminat jekk wiehed mill-vantaġġi previsti mid-Direttiva 90/434 japplikax għal taxxa bħat-taxxa Olandiża fuq it-trasferimenti. Jekk dan ikun il-każ, jistgħu jkun applikati mizuri fis-sens tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 għall-evalwazzjoni ta' din it-taxxa.

55. F'dan il-każ, l-iktar li jista' jiġi kkunsidrat huwa l-vantaġġ mogħti mill-Artikolu 4(1) flimkien mal-Artikolu 9 tad-Direttiva 90/434, li minnhom jirriżulta li merger ma għandu jattira ebda tassazzjoni fuq id-differenza bejn il-valur reali (valur fis-suq) u l-valur għall-finijiet fiskali (valur nominali) tal-attiv u tal-passiv ittrasferiti.

56. Minkejja li dan il-vantaġġ huwa fformulat b'mod wiesa' u minkejja li l-formulazzjoni tiegħu ma hijiex limitata għal tip ta' taxxa partikolari²⁹, huwa jirreferi prinċipalment għat-taxxa fuq il-kumpanniji. L-għan tal-vantaġġ huwa li jiġi żgurat li operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' kumpanniji ma jwasslux għall-intaxxar ta' qligħ kapitali mhux iddikjarat ta' kumpanniji. Għalhekk, meta jsir merger, it-tassazzjoni ta' qligħ

kapitali eventwali mill-valur tal-attiv hija posposta għal meta jsehh it-trasferiment effettiv tagħhom³⁰.

57. Ghalkemm it-taxxa fuq it-trasferimenti, li jkollha n-natura ta' taxxa fuq l-akkwist ta' proprjetà, tkun marbuta, bħala regola ġenerali, mal-valur tal-proprjetà partikolari, f'każijiet normali din it-taxxa ma tolqotx b'mod speċjali d-differenza bejn il-valur nominali u l-valur fis-suq tal-proprjetà, b'tali mod li lanqas din it-taxxa ma twassal għall-iżvelar ta' qligħ kapitali mhux iddikjarat. Din it-taxxa tkun sempliċement ibbażata fuq valur partikolari li f'diversi każijiet ikun il-valur fis-suq iżda li jista' jiġi evalwat ukoll skont kriterji oħra bħal, pereżempju, il-valur uniformi fir-reġistru tal-artijiet.

58. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Gustizzja ma għandha quddiemha ebda indikazzjonijiet li t-taxxa Olandiża fuq it-trasferimenti tagħmel riferiment speċjali għad-differenza bejn il-valur nominali u l-valur fis-suq tal-proprjetà. F'dawn iċ-ċirkustanzi din it-taxxa ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-vantaġġi fiskali previsti fl-Artikolu 4(1) flimkien mal-Artikolu 9 u dan ifisser li lanqas ir-regola dwar l-abbuż li tinsab fl-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 ma tapplika fir-rigward tagħha.

29 — Huwa minnu li l-Artikolu 3 tad-Direttiva 90/434, għall-finijiet tad-definizzjoni tal-kuncett ta' kumpannija, jiehu bħala bażi r-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Madankollu, dan ifisser sempliċement li mergers fis-sens tal-Artikolu 2 tad-Direttiva 90/434 jistgħu jitwettqu biss minn kumpanniji li huma suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji jew għal taxxa ta' natura simili. Min-naha l-oħra, il-vantaġġi fiskali mogħtija mid-Direttiva 90/434 fir-rigward ta' tali mergers b'ebda mod ma huma limitati għat-taxxa fuq il-kumpanniji. Dan jirriżulta wkoll mill-Artikolu 8(1) u mit-tmien premessa tad-Direttiva 90/434, li jikkonċernaw it-tassazzjoni personali tal-azzjonisti, tassazzjoni li neccessarjament tkopri t-taxxa fuq id-dħul (ara wkoll, f'dan ir-rigward, is-sentenza Kofoed, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, b'mod partikolari l-punt 20).

30 — Sentenzi Kofoed (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 36) u A.T. (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punti 28 u 36).

59. Għalhekk, għandu jiġi konkluż li: L-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 japplika biss għall-evazzjoni mit-taxxi li fir-rigward tagħhom din id-direttiva tipprevedi vantaġġi fiskali. Dan l-artikolu ma japplikax għal taxxa fuq it-trasferimenti sakemm din it-taxxa ma tapplikax b'mod speċjali għad-differenza bejn il-valur attwali u l-valur għall-finijiet tat-taxxa tal-attiv ittrasferit.

62. Dan ifisser ukoll iżda, li l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jistabbilixxi b'mod eżawrjenti l-kundizzjonijiet li fihom jistgħu jiġu rrifjutati l-vantaġġi fiskali previsti minn din id-direttiva fil-każ ta' abbuż. Jekk wiehed jippermetti, barra minn dan, li ssir referenza għal prinċipju ġenerali tad-dritt li l-kontenut tiegħu huwa inqas ċar u preċiż, jinholoq il-periklu li l-għan ta' armonizzazzjoni tad-Direttiva 90/434 ma jintlaħaqx u ċ-ċertezza legali li din id-direttiva ttipprova tilhaq fir-rigward tal-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' kumpanniji tiġi mhedda³².

c) Tista' ssir referenza għall-projbizzjoni ġenerali ta' abbuż ta' drittijiet?

60. Sabiex il-Hoge Raad tkun tista' tingħata risposta utli għad-domanda preliminarj tagħha, għandu jiġi diskuss ukoll jekk il-vantaġġi fiskali previsti fid-Direttiva 90/434 jistgħux jiġu rrifjutati lill-persuna taxxabbli billi jsir riferiment għall-projbizzjoni ġenerali tal-abbuż tad-drittijiet kif sostnew uħud mill-gvernijiet li intervenew f'dawn il-proċeduri.

63. Madankollu, anki jekk il-projbizzjoni ġenerali tal-abbuż titqies bħala applikabbli, minhabba l-prinċipju "*fraus omnia corrumpit*"³³ din il-projbizzjoni ma tistax titqies bħala bażi sabiex persuna taxxabbli tiġi direttament imċaħħda, fil-każ ta' evazzjoni ta' taxxa fuq it-trasferimenti, mill-vantaġġi kollha previsti mid-Direttiva 90/434, inklużi dawk il-vantaġġi li, b'mod partikolari fir-rigward tat-taxxa fuq il-kumpanniji, jipproteġuha milli jkollha tiżvela l-qliġh kapitali mhux iddikjarat tagħha.

61. Huwa minnu li l-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 jirrifletti l-prinċipju ġenerali tad-dritt Komunitarju li jipprojbixxi l-abbuż tad-drittijiet³¹.

64. Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali ġustament issostni li tali approċċ ikun sproporzjonat.

31 — Sentenza Kofoed (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 38); ara wkoll il-punt 57 tal-konklużjonijiet tiegħi fl-istess kawża.

32 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Kofoed (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 67).

33 — Fil-każ li l-Gvern Portugiż jixtieq jirreferi għal evazzjoni fiskali jew għal frodi fiskali meta juża t-terminu "*fraus*" (frodi), għandu jingħad li dan id-delitt b'ebda mod ma tqajjem fil-kawża prinċipali. Il-partijiet fil-kawża prinċipali ppreżentaw il-proġett tagħhom qabel ġie implementat quddiem l-awtoritajiet fiskali u talbu dikjarazzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa.

65. Kif diġà ntqal³⁴, il-possibbiltà li jiġu rrifjutati vantaġġi fiskali fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' merger hija b'mod partikolari intiża li tippoteġi l-interessi finanzjarji tal-Istati Membri fir-rigward tal-vantaġġi fiskali previsti fid-Direttiva 90/434.

66. Jekk l-ghan prinċipali jew wiehed mill-ghanijiet prinċipali ta' merger ikun l-evazzjoni ta' taxxa fuq it-trasferimenti, l-interessi finanzjarji tal-Istati Membri kkonċernati li għandhom jiġu protetti huma limitati għall-impożizzjoni ta' din it-taxxa fuq it-trasferimenti biss. Dan l-interess — kif enfazzat għalhekk il-Kummissjoni — ikun protett suffiċjentement jekk il-persuna taxxabbli jkollha thallas it-taxxa fuq it-trasferimenti u mhux mehtieg li tkun imġieghla thallas taxxi kompletament differenti, b'mod partikolari t-taxxa fuq il-kumpanniji. Iku qed imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġu protetti l-interessi finanzjarji tal-Istati Membri jekk l-awtoritajiet fiskali nazzjonali jirrifutaw kompletament li jagħtu l-vantaġġi previsti mid-Direttiva 90/434 lill-persuni taxxabbli anki fir-rigward tat-tipi l-oħra kollha ta' taxxi u jobbligawhom jiżvelaw f'dan il-kuntest il-qliġ kapitali mhux iddikjarat tagħhom.

67. Fi kliem ieħor, il-prinċipju ta' proporzjonalità jeżiġi li l-persuni taxxabbli, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' merger, jiġu mcaħhda mill-vantaġġi fiskali biss sa fejn dan ikun neċessarju sabiex tiġi evitata evazzjoni imminente tat-taxxa jew sabiex tiġi kkompensata evazzjoni tat-taxxa li tkun diġà sehhet.

68. Din il-konklużjoni hija konformi wkoll mal-prinċipju li l-eċċezzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod restrittiv³⁵. Eċċezzjonijiet għall-prinċipju bażiku li l-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni ta' kumpanniji ma għandhomx iwasslu għat-tassazzjoni ta' qligħ kapitali mhux iddikjarat ta' kumpanniji³⁶ ma għandhomx jeċċedu dak li huwa mehtieg għall-protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Istati Membri f'kazijiet individwali konkreti.

69. Għalhekk, għandu jiġi konkluż li: Fil-każ ta' evazzjoni imminente jew li diġà saret ta' taxxa fuq it-trasferimenti, il-vantaġġi fiskali previsti fid-Direttiva 90/434 li jikkonċernaw tipi differenti ta' taxxa ma għandhomx jiġu rrifjutati jew irtirati.

34 — Ara l-punt 53, iktar 'il fuq, ta' dawn il-konklużjonijiet.

35 — Ara, f'dan ir-rigward, il-gurisprudenza ċċitata fil-punt 28 ta' dawn il-konklużjonijiet.

36 — Dwar dan il-prinċipju ara l-punt 56, iktar 'il fuq, ta' dawn il-konklużjonijiet.

VI — Konklużjoni

70. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja li għat-talba għal deċiżjoni preliminari tal-Hoge Raad der Nederlanden tagħti din ir-risposta:

- “L-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434 japplika biss għall-evażjoni mit-taxxi li fir-rigward tagħhom din id-direttiva tipprevedi vantaġġi fiskali. Dan l-artikolu ma japplikax għal taxxa fuq it-trasferimenti sakemm din it-taxxa ma tapplikax b'mod speċjali għad-differenza bejn il-valur attwali u l-valur għall-finijiet tat-taxxa tal-attiv ittrasferit.

- Fil-każ ta' evażjoni imminenti jew li diġà saret ta' taxxa fuq it-trasferimenti, il-vantaġġi fiskali previsti fid-Direttiva 90/434 li jikkonċernaw tipi differenti ta' taxxa ma għandhomx jiġu rrifutati jew irtirati.

- Is-sempliċi fatt li persuna taxxabbli, sabiex timplimenta pjan kummerċjali legittimu tagħzel, minn fost diversi possibbiltajiet ta' inkorporazzjoni legalment ammissibbli, l-iktar metodu vantaġġuż għaliha mil-lat fiskali, ma jistax fih innifsu jiġġustifika l-allegazzjoni ta' evażjoni tat-taxxa fis-sens tal-Artikolu 11(1)(a) tad-Direttiva 90/434.”