SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

1 ta' Diċembru 2011 *

Fil-Kawża C-492/10,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (l-Awstrija), permezz ta' deċiżjoni tas-6 ta' Ottubru 2010, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-14 ta' Ottubru 2010, fil-proċedura

Immobilien Linz GmbH & Co. KG

vs

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, M. Safjan, A. Borg Barthet (Relatur), E. Levits u J.-J. Kasel, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,
Reġistratur: A. Impellizzeri, Amministratur,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-8 ta' Settembru 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Immobilien Linz GmbH & Co. KG, minn J. Mitterer, Rechtsanwalt,

— għal Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, minn G. Wöss, bħala aġent,

— għall-Gvern Awstrijak, minn C. Pesendorfer u F. Koppensteiner, bħala aġenti,

— għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn G. Aiello, avukat tal-Istat,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u W. Mölls, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (Edizzjoni Speċjali bil-Malti; Kapitolu 9, Vol. 1, p. 11), hekk kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 85/303/KEE, tal-10 ta' Ġunju 1985, (Edizzjoni Speċjali bil-Malti; Kapitolu 9, Vol.1, p. 122, iktar 'il quddiem "id-Direttiva 69/335").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Immobilien Linz GmbH & Co. KG (iktar 'il quddiem "Immobilien Linz"), li qabel kienet magħrufa bħala Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (iktar 'il quddiem "Immobilien Linz KEG") u l-Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Dipartiment tat-taxxa ta' Freistadt Rohrbach Urfahr, iktar 'il quddiem il-"Finanzamt"), dwar l-impożizzjoni ta' dazju fuq il-kapital fuq l-assorbiment, mill-Belt ta' Linz (l-Awstrija), li huwa l-uniku soċju ta' din il-kumpannija, tat-telf imġarrab minn din tal-aħħar fl-2006.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni

3 L-Artikolu 1 tad-Direttiva 69/335 jipprovdi:

"L-Istati Membri għandhom jimponu ħlas fuq il-kontribuzzjonijiet ta' kapital lil kumpanniji ta' kapital [b'kapital azzjonarju] taxxa armonizzata skond id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 2 sa 9 u hawnhekk iżjed 'il quddiem imsejħa dazju kapitali [fuq il-kapital]".

4 L-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva jagħti definizzjoni tal-kunċett ta' kumpannija b'kapital azzjonarju għall-iskopijiet ta' din id-direttiva. L-Artikolu 3 (2) jiddisponi:

"Għall-iskopijiet tal-applikazzjoni ta' din id-Direttiva, kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika oħra li topera għal profitt għandha titiqes kumpannija kapitali [b'kapital azzjonarju]. Madanakollu, Stat Membru għandu jkollu d-dritt li ma jikkunsidrahiex b'dan il-mod għall-iskop tal-impożizzjoni ta' dazju kapitali."

5 Skont l-Artikolu 4(2) tal-imsemmija direttiva:

"Is-segwenti transazzjonijiet jistgħu, sakemm kienu ġew intaxxati bir-rata ta' 1 % sal-1 ta' Lulju 1984, jissoktaw ikunu bla ħsara għad-dazju kapitali:

[…]

b) żieda fl-assi ta' kumpannija kapitali [b'kapital azzjonarju] permezz tal-provvista ta' servizzi minn membru [soċju] li ma tinvolviex żieda fil-kapital tal-kumpannija, imma li tirriżulta f'varjazzjoni fid-drittijiet fil-kumpannija jew li tista' żżid il-valur ta' l-ishma tal-kumpannija.

[...]"

Il-leġiżlazzjoni Awstrijaka

6 L-Artikolu 2(2) u (4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq il-movimenti tal-kapital (Kapitalverkehrsteuergestez), fil-verżjoni applikabbli tiegħu għall-kawża inkwistjoni (BGB1. I, n 52/2009, iktar 'il quddiem, il-"KVG") jipprovdi:

"Dan li ġej huwa suġġett għad-dazju fuq il-kapital:

2. provvista ta' servizzi mwettqa mis-soċji ta' kumpannija b'kapital azzjonarju stabbilita fit-territorju nazzjonali bis-saħħa ta' obbligu li joħroġ mir-relazzjoni mal-kumpannija (pereżempju, kontribuzzjonijiet addizzjonali u pagamenti komplementari). Il-kopertura tat-telf ta' soċju mill-fondi stess tal-kumpannija titqies li hija ekwivalenti għall-provvista ta' servizzi ta' soċju;

[...]

4. il-provvisti volontarji li ġejjin li jitwettqu minn soċju favur kumpannija b'kapital azzjonarju stabbilita fit-territorju nazzjonali fil-mument tal-provvista ta' servizzi hija tali li żżid fil-valur tad-drittijiet fil-kumpannija:

   (a) sussidji,

[…]"

7 L-Artikolu 4 tal-KVG, intitolat "Kumpanniji b'kapital azzjonarju", jiddisponi, fit-tieni paragrafu tiegħu:

"Dawn li ġejjin jitqiesu li huma wkoll kumpanniji b'kapital azzjonarju fis-sens tal-liġi preżenti:

1. soċjetajiet in akkomandita ('Kommanditgesellschaften', 'KG') fejn kumpannija b'kapital azzjonarju tkun waħda mis-soċji akkomandatarji.

2. soċjetajiet in akkomandita b'responsabbiltà limitata ('Kommandit-Erwerbsgesellschaften', 'KEG'), fejn kumpannija b'kapital azzjonarju tkun waħda mill-membri akkomandatarji."

[…]".

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

8 Il-Kunsill Muniċipali tal-belt ta' Linz iddeċieda, matul is-seduta tas-16 ta' Diċembru 2004, li jissepara ruħu mill-patrimonju immobiljari tal-belt u li jittrasferixxi r-responsabbiltajiet tal-amministrazzjoni u tal-ġestjoni patrimonjali kurrenti lil Immobilien Linz GmbH u lil Immobilien Linz KEG (li saret Immobilien Linz). Waqt din is-seduta, ġie deċiż ukoll li, mis-sena finanzjarja 2005, il-belt ta' Linz kienet ser talloka lil dawn iż-żewġ kumpanniji immobiljari sussidju ta' soċju fis-sena għall-ammont speċfikat għal dan il-għan f'kull estimi tal-baġit.

9 B'att kostituttiv tat-22 ta' April 2005, twaqqfet il-kumpannija Immobilien Linz KEG. Il-kumpannija responsabbli għaliha hija Immobilien Linz GmbH, li tagħha l-uniku soċju huwa l-belt ta' Linz. Dan tal-aħħar huwa wkoll l-uniku akkomandatarju ta' Immobilien Linz.

10 Fil-21 ta' Diċembru 2005, il-Kunsill ta' sorveljanza ta' Immobilien Linz approva pjan ta' ħidma għas-sena 2006. Fl-istess data, il-belt ta' Linz, irrappreżentat mis-sindku tagħha, impenja ruħu li jagħti lil din il-kumpannija sussidju ta' soċju fis-sena sabiex ikopri t-telf tagħha sal-ammont meħtieġ, li madankollu ma jkunx iktar mill-ammont ta' EUR 11 862 000, kif stabbilit fil-pjan ta' ħidma. Dan is-sussidju ngħata fuq il-bażi tad-delibera tal-Kunsill muniċipali tas-16 ta' Diċembru 2004.

11 Għas-sena 2006, il-belt ta' Linz effettivament ta lil Immobilien Linz sussidju ta' EUR 11 645 290,17.

12 Permezz tad-deċiżjoni tad-29 ta' Jannar 2008, il-Finanzamt iffissat l-ammont tad-dazju fuq il-kapital għal EUR 116 452,90, jiġifieri 1 % tas-sussidju effettivament mogħti. Din id-deċiżjoni ġiet motivata kif ġej:

"Skont giurisprudenza stabbilita, il-provvista ta' servizzi tas-soċji favur il-kumpannija tagħhom huma suġġetti għad-dazju fuq il-kapital. Huwa biss l-assorbiment tat-telf fil-kuntest ta' ftehim ta' trasferiment ta' profitti u telf fuq tul ta' żmien li huwa eżenti mid-dazju fuq il-kapital. Fil-każ ta' impenn għall-finanzjament minn soċju fuq il-bażi ta' pjan ta' finanzjament dettaljat, il-provvisti sussegwenti ma jikkostitwixxux provvisti obbligatorji fis-sens tal-Artikolu 2(2) tal-KVG. Dawn huma provvisti volontarji ta' soċju suġġetti għad-dazju fuq il-kapital skont l-Artikolu 2(4)(a) tal-KVG".

13 Immobilien Linz ippreżentat rikors kontra l-imsemmija deċiżjoni tal-Finanzamt quddiem il-qorti tar-rinviju għar-raġuni li, bid-deliberazzjoni tal-Kunsill Muniċipali tas-16 ta' Diċembru 2004 u tad-deċiżjoni ġenerali ta' dan tal-aħħar li kienet tawtorizza l-kopertura tat-telf fir-rigward tal-ġestjoni tal-patrimonju immobiljari tal-belt ta' Linz, din tal-aħħar, fil-kwalità tagħha ta' soċju, kienet impenjat ruħha fil-konfront ta' Immobilien Linz li tkopri t-telf abbażi tar-relazzjoni mal-kumpannija.

14 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi lilha nnifisha dwar in-natura li tiddetermina, għall-finijiet tal-eżistenza ta' żieda fl-assi skont l-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva 69/335, il-modalitajiet legali li permezz tagħhom is-soċju kien daħal għall-obbligu li jkopri t-telf futur tal-kumpannija. Fil-fatt, min-naħa, l-amministrazzjoni tat-taxxa Awstrijaka kif ukoll il-qrati nazzjonali jibdew mill-prinċipju li huwa biss fil-każ meta l-assorbiment tat-telf isir fuq il-bażi ta' ftehim ta' trasferiment ta' profitti u ta' telf li dan l-assorbiment ma jkunx iwassal għal żieda fl-assi. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza tat-28 ta' Marzu 1990, Siegen (C-38/88, Ġabra p. I-1447), adottat bħala l-uniku kriterju, sabiex tiddetermina jekk hemmx jew le żieda fl-assi ta' kumpannija, l-eżistenza minn qabel ta' obbligu tas-soċju li jkopri t-telf, li jimplika li t-telf li l-kumpannija ser issostni sussegwentement ma jkollu l-ebda effett fuq il-livell tal-assi tagħha.

15 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-adozzjoni ta' impenji speċifiċi ta' kopertura tat-telf favur Immobilien Linz, qabel ma tibda s-sena finanzjarja, sal-ammont indikat għal dan il-għan fl-estimi tal-baġit jew fil-pjan ta' ħidma ta' din il-kumpannija, tagħti lil din tal-aħħar dritt li hija tista' tinvoka quddiem il-qrati. L-istess jista' jingħad għall-obbligu meħud mis-sindku tal-belt ta' Linz fil-21 ta' Diċembru 2005.

16 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Il-fatt li t-telf ta' kumpannija jiġi assorbit mill-membru [soċju] uniku tagħha, korp pubbliku li r-rappreżentant tiegħu ntalab mill-korp kompetenti jagħti kontribuzzjoni [sussidju] ta' membru annwali sabiex ikopri t-telf sal-ammont indikat [...] fl-estimi tal-baġit jew fil-pjan tan-negozju [ta' ħidma] adottat mill-kumpannija qabel il-bidu tas-sena finanzjarja, iżid l-assi ta' din il-kumpannija fis-sens tal-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva 69/335/KEE [...]?"

Fuq id-domanda preliminari

17 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk huwiex biss l-assorbiment tat-telf ta' kumpannija minn soċju, skont ftehim ta' trasferiment ta' profitti u ta' telf konkluż qabel ma jiġi sostnut l-imsemmi telf, li ma jżidx l-assi ta' din il-kumpannija, fis-sens tal-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva 69/335, jew jekk dan huwiex ukoll il-każ fl-ipoteżi ta' assorbiment ta' telf bħala eżekuzzjoni ta' impenn mogħti minn qabel mis-soċju unikament sabiex jiżgura l-kopertura tat-telf futur ta' din il-kumpannija.

18 Fl-ewwel lok wieħed għandu jfakkar li, skont l-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva 69/335, provvisti minn soċju li jagħtu l-opportunità lill-kumpannija b'kapital azzjonarju żżid l-assi tagħha mingħajr ma tinvolvi żieda fil-kapital tal-kumpannija u li jistgħu jżidu l-valur tal-ishma tal-kumpannija jistgħu jkunu suġġetti għad-dazju fuq il-kapital.

19 Għal dak li jirrigwarda l-ewwel kundizzjoni, dwar iż-żieda fl-assi, għandu jitfakkar li, sa fejn dawn huma ddefiniti bħala t-totalità tal-beni li s-soċji jkunu qegħdu flimkien maż-żieda fil-valur tagħhom, iż-żieda fl-assi tinvolvi, bħala prinċipju, kull forma ta' żieda tal-patrimonju tal-kumpannija b'kapital azzjonarju (sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Ġabra p. I-3009, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata). Il-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk iddeċidiet li l-assorbiment tat-telf ta' kumpannija minn wieħed mis-soċji tagħha jikkostitwixxi provvista li żżid l-assi ta' din il-kumpannija sa fejn dan iwassal lil din tal-aħħar għal-livell li kellha qabel ma sostniet dan it-telf (sentenza Siegen, iċċitata iktar 'il fuq, punt 13).

20 Fir-rigward tat-tieni kundizzjoni, dwar iż-żieda fil-valur tal-ishma tal-kumpannija, għandu jiġi rrilevat li, sa fejn l-assorbiment tat-telf ta' kumpannija minn wieħed mis-soċji tagħha jerġa' jqiegħed l-assi fuq il-livell li dawn kienu qabel mal-kumpannija sostniet it-telf, din it-tranżazzjoni tikkontribwixxi sabiex issaħħaħ il-potenzjal ekonomiku tal-imsemmija kumpannija. Għalhekk tali assorbiment għandu jitqies li jista' jżid fil-valur tal-ishma tal-kumpannija fis-sens tal-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva 69/335 (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-5 ta' Frar 1991, Deltakabel, C-15/89, Ġabra p. I-241, punt 13, u Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, Ġabra p. I-257, punt 13).

21 Minn dan isegwi li l-assorbiment tat-telf ta' kumpannija minn wieħed mis-soċji tagħha jwassal għal żieda fl-assi ta' din tal-aħħar fis-sens tal-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva 69/335.

22 Madankollu, fil-punti 13 u 14 tas-sentenza Siegen, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti sostniet li, jekk l-assorbiment, minn soċju, tat-telf sostnut minn kumpannija għandu jitqies li huwa provvista li twassal għal żieda fl-assi ta' din il-kumpannija, dan ma huwiex il-każ meta dan l-assorbiment isir bħala eżekuzzjoni ta' impenn ta' trasferiment ta' profitti u ta' telf konkluż qabel ma jiġi sostnut l-imsemmi telf, peress li dan l-impenn jimplika li t-telf sostnut sussegwentement mill-kumpannija ma jkollu l-ebda effett fuq il-livell tal-assi ta' din il-kumpannija.

23 Mis-sentenza Siegen, iċċitata iktar 'il fuq, jirriżulta li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet eċċezzjoni meta soċju jassorbi t-telf skont impenn li jkun daħal għalih qabel ma jkun ġie sostnut dan it-telf, peress li dan l-impenn jimplika li t-telf li ser tkompli ssostni l-kumpannija ma huwiex ser ikollu xi effett fuq il-livell tal-assi tagħha. Din l-interpretazzjoni tal-imsemmija sentenza Siegen hija kkonfermata mis-sentenza tas-17 ta' Settembru 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, Ġabra p. I-7397, punt 21).

24 Din l-eċċezzjoni hija ġġustifikata mill-fatt li, bis-saħħa tal-obbligu li jkun daħal għalih preċedentement is-soċju tagħha, il-kumpannija li tibbenefika minn dan il-ftehim ma tkunx tista', ikunu xi jkunu r-riżultati tal-attività ekonomika tagħha, tirreġistra telf peress li dan jiġi awtomatikament ittrasferit lis-soċju tiegħu. Konsegwentement, fl-ipoteżi partikolari, bħal dik fil-kawża prinċipali, li fiha tali impenn ikun sar qabel il-konstatazzjoni tat-telf tal-kumpannija, huwa ċert li r-riżultati tal-attività ekonomika tal-kumpanniija ma humiex ser ibiddlu l-potenzjal ekonomiku tagħha.

25 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-impożizzjoni ta' dazju fuq il-kapital fuq l-assorbiment ta' telf ta' din il-kumpannija minn soċju ma hijiex iġġustifikata peress li ma hemmx żieda fl-assi

26 Hemm lok, għaldaqstant, li bħala risposta għad-domanda preliminari jingħad li l-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva 69/335 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-assorbiment tat-telf ta' kumpannija minn soċju bħala eżekuzzjoni ta' impenn li dan tal-aħħar ikun daħal għalih qabel ma jkun ġie sostnut it-telf, u dan unikament sabiex jiżgura l-kopertura ta' dan it-telf, ma jżidx l-assi ta' din il-kumpannija.

Fuq l-ispejjeż

27 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-Artikolu 4(2)(b) tad-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital, hekk kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 85/303/KEE, tal-10 ta' Ġunju 1985, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-assorbiment tat-telf ta' kumpannija minn soċju bħala eżekuzzjoni ta' impenn li dan tal-aħħar ikun daħal għalih qabel ma jkun ġie sostnut it-telf, u dan unikament sabiex jiżgura l-kopertura ta' dan it-telf, ma jżidx l-assi ta' din il-kumpannija

Firem