SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

16 ta' Novembru 2023*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Artikolu 49 TFUE – Libertà ta' stabbiliment – Artikoli 63 u 65 TFUE – Moviment liberu tal-kapital – Taxxa dovuta fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi – Vantaġġ fiskali fil-qasam tat-tassazzjoni tal-qligħ kapitali fuq it-trasferimenti ta' ishma ta' impriżi żgħar – Esklużjoni ta' impriżi stabbiliti fi Stati Membri oħra – Kunċett ta' 'prattika abbużiva'"

Fil-Kawża C-472/22,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv – CAAD), il-Portugall), permezz ta' deċiżjoni tad-9 ta' Lulju 2022, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-14 ta' Lulju 2022, fil-proċedura

NO

vs

Autoridade Tributária e Aduaneira

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn T. von Danwitz (Relatur), President tal-Awla, P. G. Xuereb u A. Kumin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: A. M. Collins,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal NO, minn C. Avelino, J. Pedroso de Melo u R. Sarabando Pereira, advogados,

– għall-Gvern Portugiż, minn A. de Almeida Morgado, P. Barros da Costa u A. Rodrigues, bħala aġenti,

– għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn M. Cherubini u P. Gentili, avvocati dello Stato,

* Lingwa tal-kawża: il-Portugiż.

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn P. Caro de Sousa u W. Roels, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 49 u 63 TFUE, kif ukoll tal-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn NO, ċittadin Franċiż resident fil-Portugall, u l-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Awtorità tat-Taxxa u tad-Dwana, il-Portugall) (iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali"), dwar talba għall-annullament ta' att ta' likwidazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul ta' persuni fiżiċi (iktar 'il quddiem l-"IRS"), dwar id-dħul irċevut minn NO fl-2019.

Il-kuntest ġuridiku

Il-Kodiċi IRS

3 L-Artikolu 10 tal-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq id-Dħul tal-Persuni Fiżiċi, iktar 'il quddiem il-"Kodiċi IRS"), intitolat "Qligħ kapitali", jipprovdi:

"1. Huwa qligħ kapitali l-qligħ miksub li, mingħajr ma jiġi kkunsidrat bħala dħul minn impriża u minn professjonisti, mill-kapital jew mill-proprjetà immobbli, jirriżulta minn:

[…]

b) it-trasferiment b'titolu oneruż ta' ishma u ta' titoli oħra;

[…]

4 Il-gwadann suġġett għall-IRS huwa kkostitwit:

a) mid-differenza bejn il-valur tal-bejgħ u l-valur ta' l-akkwist, bit-tnaqqis tal-parti kkunsidrata bħala dħul mill-kapital, jekk ikun il-każ, fil-każijiet previsti fil-punti a), b) u ċ) tal-paragrafu 1;

[…]"

4 L-Artikolu 43 ta' dan il-kodiċi, intitolat "Qligħ kapitali", jipprevedi:

"1. L-ammont tad-dħul ikklassifikat bħala qligħ kapitali jikkorrispondi għall-bilanċ li jirriżulta mid-differenza bejn il-qligħ kapitali u t-telf kapitali magħmula fl-istess sena, stabbiliti skond l-artikoli segwenti.

[…]

3. Il-bilanċ imsemmi fil-paragrafu 1, dwar l-operazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 10(1)(b), li jikkonċernaw impriżi mikro u żgħar mhux ikkwotati fis-swieq tal-borża rregolati jew mhux irregolati, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll, meta jkun pożittiv, sa 50 % tal-valur tiegħu.

4. Għall-finijiet tal-paragrafu preċedenti, impriżi mikro u żgħar ifissru l-entitajiet iddefiniti bħala tali fl-anness tad-Decreto-Lei Nru 372/2007 [(Digriet-Liġi Nru 372/2007), tas-6 ta' Novembru 2007 (*Diário da República*, Serje 1, Nru 213, tas-6 ta' Novembru 2007].”

5 L-Artikolu 44(1) tal-imsemmi kodiċi, intitolat "Valur realizzabbli", jipprovdi:

"Għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-qligħ suġġett għall-IRS, valur realizzabbli:

[…]

f) f'każijiet oħra, il-valur tal-korrispettiv."

6 L-Artikolu 48 tal-istess kodiċi, intitolat "Valur tal-akkwist bi ħlas ta' ishma u ta' titoli oħra", jipprovdi:

"Fil-każ tal-Artikolu 10(1)(b), il-valur tal-akkwist, meta dan jitwettaq bi ħlas, huwa dan li ġej:

[…]

b) għall-azzjonijiet, l-ishma l-oħra, il-warrants awtonomi, iċ-ċertifikati msemmija fl-Artikolu 10(1)(g), jew it-titoli trasferibbli l-oħra mhux ikkwotati f'suq irregolat, l-ispiża stabbilita permezz ta' dokumenti jew, fin-nuqqas ta' dan, il-valur nominali;

[…]"

Id-Digriet-Liġi Nru 372/2007

7 L-Artikolu 2 tal-Anness tad-Digriet-Liġi Nru 372/2007, intitolat "Effetti u limiti finanzjarji li jiddefinixxu l-kategoriji tal-impriżi", jipprovdi:

"1. Il-kategorija ta' intrapriżi mikro, żgħar u medji ('SMEs') hija magħmula minn intrapriżi li jħaddmu inqas minn 250 persuna u li għandhom fatturat annwali li ma jaqbiżx il-EUR 50 miljun, u/jew it-total annwali tal-karta tal-bilanċ annwali tagħhom ma jaqbiżx it-EUR 43 miljun.

2. Fil-kategorija tas-[SME], intrapriża żgħira hija definita bħala intrapriża li tħaddem anqas minn 50 persuna u li l-fatturat annwali tagħha u/jew it-total annwali tal-karta tal-bilanċ tagħha ma jaqbiżx l-EUR 10 miljun.

3. Fil-kategorija tas-SME, mikro impriża hija definita impriża li timpjega inqas minn għaxar persuni u li d-dħul mill-bejgħ tagħha annwali jew it-total tal-karta tal-bilanċ annwali tagħha ma jaqbiżx iż-EUR 2 miljun."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

8 NO, ċittadin Franċiż li r-residenza fiskali tiegħu kienet stabbilita fil-Portugall fl-2019, biegħ fl-istess sena lil Prince Vert SAS, kumpannija taħt id-dritt Franċiż, 29 222 sehem f'kumpannija oħra rregolata mid-dritt Franċiż, Château de La Bourdaisière SARL (iktar 'il quddiem "CLB"). Dawn l-ishma kienu jikkorrispondu għal 47.5 % tal-kapital azzjonarju ta' CLB. NO, li kien xtara l-imsemmija ishma matul is-snin 2011 u 2012 għal ammont ta' EUR 279 129, ittrasferixxihom għall-prezz ta' EUR 850 000, li Prince Vert ħallset billi ssottoskriviet għal self.

9 Fid-data ta' dan it-trasferiment, NO kellu wkoll 86 % tal-kapital azzjonarju ta' Prince Vert. La CLB u lanqas Prince Vert ma kienu qassmu dividendi bejn is-snin 2013 u 2019. Filwaqt li qabel l-imsemmi trasferiment, NO kellu fil-pussess tiegħu, direttament jew indirettament, 99.71 % tal-ishma ta' CLB, wara dan it-trasferiment huwa kien għad għandu fil-pussess tiegħu, direttament u indirettament, 93.06 % ta' dawn l-ishma. Fi kliem ieħor, permezz ta' din it-tranżazzjoni, huwa ċeda effettivament il-kontroll ta' 6.65 % biss mill-kapital azzjonarju ta' CLB, li huwa baqa' l-amministratur u l-azzjonista maġġoritarju tagħha.

10 Fl-2019, CLB kienet "impriża żgħira", fis-sens tal-Artikolu 2 tal-anness tad-Digriet-Liġi Nru 372/2007, peress li kellha numru ta' persunal ta' ħmistax-il persuna u dħul mill-bejgħ annwali jew total annwali tal-bilanċ annwali li ma jaqbiżx EUR 10 miljun. CLB kellha s-sede effettiva u r-residenza fiskali tagħha fi Franza u ma kinitx teżerċita attività ekonomika fit-territorju Portugiż.

11 NO ddikjara, fid-dikjarazzjoni lill-IRS li huwa ssottometta għas-sena 2019, it-trasferiment tal-ishma ta' CLB u tal-qligħ kapitali fuqu. Abbażi ta' din id-dikjarazzjoni, l-amministrazzjoni fiskali nnotifikatlu att ta' likwidazzjoni tal-IRS. Din l-amministrazzjoni kkalkolat it-taxxa dovuta minn NO fir-rigward ta' dan it-trasferiment billi żammet il-qligħ kapitali kollu li jirriżulta mill-imsemmi trasferiment, mingħajr ma applikat it-tnaqqis ta' 50 %, previst fl-Artikolu 43(3) tal-Kodiċi IRS, għat-trasferimenti ta' ishma tal-impriżi mikro u żgħar mhux ikkwotati fi swieq tal-borża rregolati jew mhux irregolati.

12 Fis-17 ta' Ġunju 2021, NO ressaq kawża quddiem it-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) – CAAD) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv – CAAD), il-Portugall), il-qorti tar-rinviju, sabiex tiġi kkonstatata l-illegalità tal-likwidazzjoni tal-IRS mill-amministrazzjoni fiskali, minħabba li din kienet naqset b'mod żbaljat milli tapplika l-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 43(3) tal-Kodiċi IRS. L-amministrazzjoni fiskali ssostni, min-naħa tagħha, li din id-dispożizzjoni għandha l-għan li ssostni l-impriżi Portugiżi u li tistimula l-attività ekonomika fil-Portugall. Konsegwentement, it-trasferimenti ta' ishma ta' kumpanniji stabbiliti barra mit-territorju Portugiż għandhom jiġu esklużi minnu, peress li tali tranżazzjonijiet ma jikkontribwixxux għall-attività ekonomika Portugiża.

13 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-kompatibbiltà ta' prassi amministrattiva li tikkonsisti fir-rifjut, lill-persuni taxxabbli li għandhom ishma f'kumpanniji barranin, tal-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 43(3) tal-Kodiċi IRS, mad-dritt tal-Unjoni. B'mod partikolari, il-qorti tar-rinviju tirrileva li din il-prattika tista' twassal għal restrizzjoni inġustifikata għal-libertà ta' stabbiliment stabbilita fl-Artikolu 49 TFUE, sa fejn għandha l-effett li tiddiswadi lir-residenti Portugiżi milli jipparteċipaw, b'mod stabbli u kontinwu, fil-ħajja ekonomika ta' Stat Membru ieħor, kif ukoll fil-moviment liberu tal-kapital imsemmi fl-Artikolu 63 TFUE, sa fejn din tista' tiddiswadi lir-residenti Portugiżi milli jinvestu l-kapital tagħhom fi Stat Membru ieħor.

14 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tirrileva, fuq inizjattiva tagħha stess, li jeżistu indizji serji u oġġettivi li t-trasferiment tal-ishma ta' CLB lil Prince Vert jista' jkun tranżazzjoni artifiċjali, jiġifieri tranżazzjoni li l-forma tagħha ma tirriflettix ir-realtà ekonomika jew ir-riżultat effettivament prodott, u jista' jkun li twettqet bl-għan essenzjali li jinkiseb vantaġġ fiskali. Skont din il-qorti, dan ma huwiex trasferiment reali ta' ishma li ġġeneraw qligħ kapitali, iżda ħlas moħbi ta' dividendi. Issa, tali ħlas ta' dividendi kellu jkun suġġett, skont id-dritt nazzjonali, għal taxxa ogħla minn qligħ fuq it-trasferiment ta' ishma. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi għalhekk dwar jekk, f'tali sitwazzjoni, persuna taxxabbli tistax tinvoka l-Artikoli 49 u 63 TFUE sabiex tibbenefika minn vantaġġ fiskali stabbilit mid-dritt nazzjonali.

15 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv – CAAD)) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel id-domandi li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja għal deċiżjoni preliminari:

"1) L-Artikolu 49 (dritt ta' stabbiliment) u/jew l-Artikolu 63 (moviment liberu ta' kapital) tat-TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu liġi jew prassi fiskali ta' Stat Membru, li, b'riżultat tat-tassazzjoni fuq id-dħul ta' persuna fiżika f'dan l-Istat Membru, benefiċċju fiskali, li jikkonsisti fit-tassazzjoni ta' 50 % tal-profitti li jirriżultaw mit-trasferiment ta' ishma, ikun applikabbli għal trasferimenti ta' ishma f'kumpanniji rregolati mid-dritt nazzjonali, iżda mhux għal trasferimenti ta' ishma f'kumpanniji kkostitwiti fi Stat Membru ieħor?

2) L-Artikolu 49 (dritt ta' stabbiliment) u/jew l-Artikolu 63 (moviment liberu ta' kapital) tat-TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu liġi jew prassi fiskali ta' Stat Membru, li, b'riżultat tat-tassazzjoni fuq id-dħul ta' persuna fiżika f'dan l-Istat Membru, benefiċċju fiskali, li jikkonsisti fit-tassazzjoni ta' 50 % tal-profitti li jirriżultaw mit-trasferiment ta' ishma, ikun applikabbli għal trasferimenti ta' ishma f'kumpanniji b'sede effettiva fit-territorju nazzjonali, iżda mhux għal trasferimenti ta' ishma f'kumpanniji b'sede effettiva fit-territorju ta' Stat Membru ieħor?

3) L-Artikolu 49 (dritt ta' stabbiliment) u/jew l-Artikolu 63 (moviment liberu ta' kapital) tat-TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu liġi jew prassi fiskali ta' Stat Membru, li, b'riżultat tat-tassazzjoni fuq id-dħul ta' persuna fiżika f'dan l-Istat Membru, benefiċċju fiskali, li jikkonsisti fit-tassazzjoni ta' 50 % tal-profitti li jirriżultaw mit-trasferiment ta' ishma, ikun applikabbli għal trasferimenti ta' ishma f'kumpanniji b'residenza fiskali fit-territorju nazzjonali, iżda mhux għal trasferimenti ta' ishma f'kumpanniji b'residenza fiskali fit-territorju ta' Stat Membru ieħor?

4) L-Artikolu 49 (dritt ta' stabbiliment) u/jew l-Artikolu 63 (moviment liberu ta' kapital) tat-TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu liġi jew prassi fiskali ta' Stat Membru, li, b'riżultat tat-tassazzjoni fuq id-dħul ta' persuna fiżika f'dan l-Istat Membru, benefiċċju fiskali, li jikkonsisti fit-tassazzjoni ta' 50 % tal-profitti li jirriżultaw mit-trasferiment ta' ishma, ikun applikabbli għal trasferimenti ta' ishma f'kumpanniji li joperaw fit-territorju nazzjonali, iżda mhux għal trasferimenti ta' ishma f'kumpanniji li jeżerċitaw negozju fit-territorju ta' Stat Membru ieħor?

5) Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li japplika għal trasferiment ta' ishma bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, essenzjalment, ikollu riżultat ekwivalenti għal ħlas ta' dividendi, u li l-forma legali tiegħu ntgħażlet mill-persuna taxxabbli bil-għan, essenzjalment, li tikseb benefiċċju fiskali li jirriżulta mid-dritt nazzjonali u strettament applikabbli għall-profitti magħmula fuq il-proprjetajiet immobbli, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fihom ir-rikonoxximent lill-persuna taxxabbli tal-benefiċċju fiskali inkwistjoni jiddependi mill-possibbiltà li l-persuna taxxabbli tinvoka u teżerċita d-dritt ta' stabbiliment previst fl-Artikolu 49 TFUE u/jew tal-moviment liberu tal-kapital previst fl-Artikolu 63 TFUE?

6) Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi lil persuna taxxabbli milli tinvoka u teżerċita d-dritt ta' stabbiliment (fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE) u/jew tal-moviment liberu tal-kapital (fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE) sabiex tirċievi benefiċċju fiskali previst fil-leġiżlazzjoni nazzjonali għall-profitti li jirriżultaw mit-trasferimenti ta' ishma, meta, bil-għan prinċipali li tirċievi dan il-benefiċċju fiskali, ifformalizzat tranżazzjoni, bħalma huwa trasferiment ta' ishma, li, essenzjalment, għandha riżultat ekwivalenti għal ħlas ta' dividendi?

7) Fil-każ li r-risposta għad-domanda preċedenti tkun fl-affermattiv, persuna taxxabbli tista' tinvoka ċ-ċertezza legali jew l-aspettattivi leġittimi biex tikkontesta rifjut ta' rikonoxximent tad-dritt ta' stabbiliment u/jew ta' moviment liberu ta' kapital ibbażat fuq il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi u, b'dan il-mod, tilleġittima din il-prattika abbużiva?

8) Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li l-applikazzjoni tiegħu tiddependi minn jekk jiġux issodisfatti l-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tar-regola ġenerali nazzjonali anti-abbuż?

9) Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li l-applikazzjoni tiegħu tiddependi mill-invokazzjoni tiegħu mill-awtoritajiet nazzjonali?

10) Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li l-applikazzjoni tiegħu tiddependi mill-osservazzjoni mill-awtoritajiet nazzjonali tat-taxxa ta' proċedura prevista għall-applikazzjoni ta' regola ġenerali nazzjonali anti-abbuż?

11) Ladarba l-qorti nazzjonali għandha kompetenza limitata fl-evalwazzjoni tal-legalità tal-atti taxxabbli u fid-deċiżjoni tal-annullament jew taż-żamma rispettiva tagħhom fl-ordinament ġuridiku, mingħajr ma tissostitwixxi lilha nnifisha mal-amministrazzjoni fiskali, il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li l-Qorti ta' Arbitraġġ għandha kompetenza biex tikklassifika mill-ġdid, tiddefinixxi mill-ġdid jew tikkwalifika mill-ġdid it-tranżazzjoni abbużiva u biex tapplika l-leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti għat-tranżazzjoni li tkun teżisti minflokha?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel u r-raba' domanda

16 Permezz ta' dawn id-domandi, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 49 u/jew 63 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi fiskali ta' Stat Membru, fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi, li

tipprevedi li vantaġġ fiskali, li jikkonsisti fit-tnaqqis bin-nofs tat-tassazzjoni tal-qligħ kapitali ġġenerat mit-trasferiment ta' ishma ta' kumpanniji, huwa rriżervat biss għat-trasferimenti ta' ishma ta' kumpanniji stabbiliti f'dan l-Istat Membru, bl-esklużjoni tat-tassazzjoni ta' ishma ta' kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħra.

Fuq il-libertà ta' moviment applikabbli

17 Peress li d-domandi preliminari li jirreferu kemm għad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta' stabbiliment u l-moviment liberu tal-kapital, għandha tiġi ddeterminata l-libertà applikabbli fil-kawża prinċipali (sentenza tas-7 ta' April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Eżenzjoni ta' fondi ta' investiment kuntrattwali), C-342/20, EU:C:2022:276, punt 34).

18 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex jiġi ddeterminat jekk leġiżlazzjoni nazzjonali taqax taħt waħda jew l-oħra mil-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan tal-leġiżlazzjoni kkonċernata (sentenza tas-16 ta' Diċembru 2021, UBS Real Estate, C-478/19 u C-479/19, EU:C:2021:1015, punt 28 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

19 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li leġiżlazzjoni nazzjonali li hija intiża li tapplika biss għall-ishma li jippermettu li tiġi eżerċitata influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet ta' kumpannija u li jiġu ddeterminati l-attivitajiet tagħha, taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE, dwar il-libertà ta' stabbiliment. Għall-kuntrarju, dispożizzjonijiet nazzjonali li japplikaw għal ishma miksuba biss bl-intenzjoni li jsir investiment finanzjarju mingħajr l-intenzjoni li jiġu influwenzati t-tmexxija u l-kontroll tal-impriża għandhom jiġu eżaminati b'mod esklużiv fir-rigward tal-moviment liberu tal-kapital (sentenza tas-7 ta' April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Eżenzjoni ta' fondi ta' investiment kuntrattwali), C-342/20, EU:C:2022:276, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

20 F'dan il-każ, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, kif implimentata mill-amministrazzjoni fiskali, hija intiża li tagħti vantaġġ fiskali lill-qligħ kapitali ġġenerat mit-trasferiment ta' ishma ta' impriżi mikro u żgħar mhux ikkwotati fi swieq ta' boroż irregolati jew mhux irregolati, sa fejn dawn jeżerċitaw attività ekonomika fil-Portugall. Kif osservat il-Kummissjoni Ewropea, din il-leġiżlazzjoni tapplika għat-trasferimenti kollha ta' ishma ta' dawn il-kumpanniji, indipendentement mill-portata tal-holdings ikkonċernati.

21 Għalhekk, mingħajr ma teskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha sitwazzjonijiet li jaqgħu taħt il-libertà ta' stabbiliment, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tirrigwarda b'mod ġenerali holdings, mingħajr ma huwa rilevanti l-fatt li dawn inkisbu bl-intenzjoni li jinfluwenzaw it-tmexxija u l-kontroll ta' impriża. Konsegwentement, din il-leġiżlazzjoni tista' taffettwa b'mod predominanti l-moviment liberu tal-kapital. L-eventwali restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mill-imsemmija leġiżlazzjoni tikkostitwixxi konsegwenza inevitabbli tar-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital u ma tiġġustifikax, għalhekk, eżami awtonomu fid-dawl tal-Artikolu 49 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta' April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Eżenzjoni tal-fondi ta' investimenti kuntrattwali) (C-342/20, EU:C:2022:276, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

Fuq ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital

22 Skont l-Artikolu 63(1) TFUE, hija pprojbita kull restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri kif ukoll bejn l-Istati Membri u pajjiżi terzi.

23 Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-miżuri pprojbiti mill-Artikolu 63(1) TFUE bħala restrizzjonijiet għall-moviment ta' kapital, jinkludu dawk li huma tali li jiskoraġġixxu lil persuni mhux residenti milli jinvestu fi Stat Membru jew lil residenti ta' dak l-Istat Membru milli jinvestu fi Stati oħra (sentenza tas-17 ta' Marzu 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 F'dan il-każ, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, kif implimentata mill-amministrazzjoni fiskali, tistabbilixxi differenza fit-trattament bejn ir-residenti fiskali Portugiżi li għandhom ishma f'impriżi li jeżerċitaw attività ekonomika fil-Portugall u dawk li għandhom ishma f'impriżi li jeżerċitaw attività ekonomika barra mill-Portugall, peress li l-qligħ kapitali mwettaq fuq it-trasferimenti tal-ishma ta' dawn tal-aħħar huwa intaxxat b'mod iktar qawwi. Għalhekk, din il-leġiżlazzjoni tirrendi iktar attraenti l-investiment f'impriżi stabbiliti fit-territorju Portugiż, għad-detriment ta' dawk stabbiliti fi Stati Membri oħra.

25 Issa, tali differenza fit-trattament skont il-post tal-investiment tal-kapital għandha bħala effett li tiddiswadi resident fiskali Portugiż milli jinvesti l-kapital tiegħu f'kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor u toħloq ukoll effett restrittiv fir-rigward tal-kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħrajn sa fejn jikkostitwixxi fil-konfront tagħhom ostaklu għall-ġbir ta' kapital fil-Portugall (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-6 ta' Ġunju 2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punti 34 u 35; tal-15 ta' Lulju 2004, Weidert u Paulus, C-242/03, EU:C:2004:465, punti 13 u 14, u tat-18 ta' Diċembru 2007, Grønfeldt, C-436/06, EU:C:2007:820, punt 14 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għaldaqstant, hija tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital ipprojbita, bħala prinċipju, mill-Artikolu 63 TFUE.

26 Skont l-Artikolu 65(1)(a) TFUE, l-Artikolu 63 TFUE madankollu ma jippreġudikax id-dritt li l-Istati Membri għandhom japplikaw id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli li ma jinsabux fl-istess sitwazzjoni fir-rigward tar-residenza tagħhom jew tal-post li fih il-kapital tagħhom huwa investit.

27 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-Artikolu 65(1)(a) TFUE, sa fejn jikkostitwixxi deroga mill-prinċipju fundamentali ta' moviment liberu tal-kapital, għandu jiġi interpretat b'mod strett. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni ma tistax tiġi interpretata fis-sens li kull leġiżlazzjoni fiskali li tagħmel distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli skont il-post fejn ikunu residenti jew skont l-Istat li fih jinvestu l-kapital tagħhom hija awtomatikament kompatibbli mat-Trattat (sentenza tas-7 ta' April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Eżenzjoni tal-fondi ta' investimenti kuntrattwali) (C-342/20, EU:C:2022:276, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 Fil-fatt, id-differenzi fit-trattament awtorizzati mill-Artikolu 65(1)(a) TFUE ma għandhom jikkostitwixxu, skont il-paragrafu 3 ta' dan l-artikolu, la mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja u lanqas restrizzjoni moħbija. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, għalhekk, li tali differenzi fit-trattament jistgħu jiġu awtorizzati biss meta dawn jirrigwardaw sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament komparabbli jew, fil-każ kuntrarju, meta dawn ikunu ġġustifikati minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (sentenza tas-7 ta' April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Eżenzjoni tal-fondi ta' investimenti kuntrattwali) (C-342/20, EU:C:2022:276, punt 68 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Skont il-ġurisprudenza stabbilita, il-paragunabbiltà ta' sitwazzjoni transkonfinali ma' sitwazzjoni interna tal-Istat Membru għandha tiġi eżaminata fid-dawl tal-għan imfittex mid-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni, kif ukoll tal-għan u l-kontenut ta' dawn tal-aħħar. Huma biss il-kriterji ta' distinzjoni rilevanti stabbiliti mil-leġiżlazzjoni kkonċernata li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni fl-evalwazzjoni ta' jekk id-differenza fit-trattament li tirriżulta minn tali leġiżlazzjoni tirriflettix differenza oġġettiva bejn is-sitwazzjonijiet (sentenza tas-16 ta' Diċembru 2021, UBS Real Estate, C-478/19 u C-479/19, EU:C:2021:1015, punti 47 u 48 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

30 F'dan il-każ, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-prattika fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha l-għan li tappoġġja lill-impriżi nazzjonali u li tistimula l-attività ekonomika fil-Portugall billi tnaqqas bin-nofs il-piż fiskali fuq il-qligħ kapitali magħmul mill-persuni taxxabbli li għandhom ir-residenza fiskali tagħhom fil-Portugall, meta huma jittrasferixxu ishma ta' kumpanniji stabbiliti f'dan l-Istat Membru. Il-qligħ kapitali miksub minn dawn l-istess persuni taxxabbli fuq it-trasferimenti ta' ishma ta' kumpanniji stabbiliti fi ħdan Stati Membri oħra huwa, min-naħa l-oħra, suġġett għal taxxa bir-rata sħiħa.

31 Il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, kif implimentata mill-amministrazzjoni fiskali, tapplika għalhekk mingħajr distinzjoni għal kull persuna fiżika li għandha r-residenza fiskali tagħha fil-Portugall u tinvolvi trattament differenzjat ibbażat esklużivament fuq il-post ta' stabbiliment tal-kumpanniji li fihom jiġi investit il-kapital, sabiex jiġi inkoraġġit l-investiment fl-attività ekonomika fil-Portugall, għad-detriment tal-investiment fi ħdan Stati Membri oħra.

32 Issa, minn naħa, persuna taxxabbli li tinvesti f'ishma ta' kumpannija Portugiża u persuna taxxabbli li twettaq investimenti f'ishma ta' kumpannija barranija jinvestu t-tnejn li huma l-kapital tagħhom f'kumpanniji kkwotati sabiex jagħmlu profitt (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-9 ta' Settembru 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punt 33).

33 Min-naħa l-oħra, li jiġi aċċettat li persuni taxxabbli li investew f'impriżi li jeżerċitaw attività ekonomika fil-Portugall jitqiegħdu f'sitwazzjoni differenti mill-persuni taxxabbli li investew f'impriżi li jeżerċitaw attività ekonomika barra mill-Portugall, filwaqt li l-Artikolu 63(1) TFUE jipprojbixxi preċiżament ir-restrizzjonijiet għall-moviment tal-kapital transkonfinali, iċaħħad lil din id-dispożizzjoni mill-kontenut tagħha (ara b'analoġija, is-sentenza tad-9 ta' Settembru 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Għalhekk, id-differenza fit-trattament li tirriżulta minn tali leġiżlazzjoni ma hijiex ibbażata fuq differenza oġġettiva tas-sitwazzjonijiet.

35 Konsegwentement, għandu jiġi eżaminat jekk ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tistax tiġi ġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali. Fil-fatt, skonti il-ġurisprudenza, restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tista' tiġi aċċettata jekk tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, jekk tkun xierqa sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-għan imfittex minnha u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex dan l-għan jintlaħaq (sentenza tas-17 ta' Marzu 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punt 75 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 F'dan il-każ, skont il-qorti tar-rinviju, il-prassi fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija intiża sabiex issostni lill-impriżi nazzjonali u sabiex tistimula l-attività ekonomika fil-Portugall.

37 Issa, skont ġurisprudenza stabbilita, għanijiet ta' natura purament ekonomika ma jistgħux jikkostitwixxu raġuni imperattiva ta' interess ġenerali ta' natura li tiġġustifika restrizzjoni għal libertà fundamentali ggarantita mit-Trattat FUE (sentenzi tas-6 ta' Ġunju 2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punt 48, u tal-25 ta' Frar 2021, Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, punt 40 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

38 Fi kwalunkwe każ, anki jekk jitqies li tali għan huwa kkunsidrat ammissibbli, ebda indikazzjoni ma ġiet ippreżentata sabiex tissuġġerixxi li dan ma jintlaħaqx jekk il-vantaġġ fiskali previst mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali jiġi applikat ukoll għall-qligħ kapitali ġġenerat mit-trasferiment ta' ishma ta' impriżi mikro u żgħar li jeżerċitaw attività ekonomika barra mill-Portugall (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-9 ta' Settembru 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punt 40).

39 Għalkemm, mingħajr ma jikkontesta l-imsemmi għan ta' natura purament ekonomika, il-Gvern Portugiż isostni, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, li d-differenza fit-trattament inkwistjoni hija direttament marbuta mal-protezzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali, għandu jitfakkar li, sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista' jintlaqa', jeħtieġ li tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u l-kumpens ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari, peress li n-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni (sentenza tas-7 ta' April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Eżenzjoni tal-fondi ta' investiment kuntrattwali), C-342/20, EU:C:2022:276, punt 92 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Issa, għandu jiġi kkonstatat li l-Gvern Portugiż ma jiżviluppa l-ebda argument ġuridiku sabiex isostni l-affermazzjoni tiegħu. Għaldaqstant, dan il-gvern ma weriex li l-vantaġġ fiskali mogħti lill-persuni taxxabbli li għandhom ishma f'impriżi li jeżerċitaw attività ekonomika fil-Portugall kien ikkumpensat minn impożizzjoni fiskali partikolari, u b'hekk jiġġustifika l-esklużjoni tal-persuni taxxabbli li għandhom ishma f'impriżi li jeżerċitaw attività ekonomika barra mill-Portugall mill-benefiċċju ta' dan il-vantaġġ.

41 Għalhekk, bla ħsara għall-verifika mill-qorti tar-rinviju, jidher li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, kif implimentata mill-amministrazzjoni fiskali, ma hijiex iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali.

42 Konsegwentement, l-Artikolu 63 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi prassi fiskali ta' Stat Membru, fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi, li tipprevedi li vantaġġ fiskali, li jikkonsisti fit-tnaqqis bin-nofs tat-tassazzjoni tal-qligħ kapitali ġġenerat mit-trasferiment ta' ishma ta' kumpanniji, huwa rriżervat biss għaċ-ċessjonijiet ta' ishma ta' kumpanniji stabbiliti f'dan l-Istat Membru, bl-esklużjoni ta' dawk tal-ishma ta' kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħra.

Fuq il-ħames sal-ħdax-il domanda

43 Permezz ta' dawn id-domandi, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-interpretazzjoni tal-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni dwar il-projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, minħabba li r-rikorrent fil-kawża prinċipali allegatament ipprova jinvoka b'mod abbużiv id-dritt tal-Unjoni, inklużi l-libertajiet fundamentali previsti fl-Artikoli 49 u 63 TFUE, sabiex jibbenefika mit-trattament previst fl-Artikolu 43(3) tal-Kodiċi IRS.

44 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-kooperazzjoni bejn il-Qorti tal-Ġustizzja u l-qrati nazzjonali, in-neċessità li tingħata interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni li tkun utli għall-qorti nazzjonali teżiġi li dik il-qorti nazzjonali tosserva bir-reqqa r-rekwiżiti li jikkonċernaw il-kontenut ta' talba għal deċiżjoni preliminari u li jissemmew b'mod espliċitu fl-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, li l-qorti tar-rinviju hija meqjusa li għandha għarfien tagħhom. Dawn ir-rekwiżiti huma, barra minn hekk, imfakkra fir-rakkomandazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja lill-qrati nazzjonali, rigward il-ftuħ ta' proċeduri għal deċiżjoni preliminari (ĠU 2019, C 380, p. 1) (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Ottubru 2021, Consorzio Italian Management u Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punt 68 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

45 Għalhekk, huwa indispensabbli, kif jgħid l-Artikolu 94(c) tar-Regoli tal-Proċedura, li d-deċiżjoni tar-rinviju tkun tinkludi espożizzjoni tar-raġunijiet li wasslu lill-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-interpretazzjoni jew il-validità ta' ċerti dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni, kif ukoll ir-rabta li hija tistabbilixxi bejn dawn id-dispożizzjonijiet u l-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (sentenza tas-6 ta' Ottubru 2021, Consorzio Italian Management u Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punt 69 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

46 F'dan il-każ, fir-rigward tal-ħames sal-ħdax-il domanda, għandu jiġi kkonstatat li l-qorti tar-rinviju tipprovdi biss espożizzjoni inkompleta tal-kuntest leġiżlattiv u fattwali u, b'mod partikolari, tal-vantaġġ li r-rikorrent fil-kawża prinċipali pprova jikseb billi jipproċedi bit-trasferiment ta' ishma inkwistjoni fil-kawża prinċipali, minflok distribuzzjoni ta' dividendi. Peress li CLB u Prince Vert huma kumpanniji taħt id-dritt Franċiż, il-qorti tar-rinviju ma semmietx il-piż fiskali kollu li kien jaqa' fuq tali tqassim ta' dividendi, b'mod partikolari fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tal-Kodiċi IRS dwar id-dividendi ta' oriġini barranija kif ukoll fid-dawl tal-ftehim għall-ħelsien mit-taxxa doppja konkluż bejn ir-Repubblika Franċiża u r-Repubblika Portugiża, dispożizzjonijiet li ġew iċċitati mir-rikorrent fil-kawża prinċipali fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, iżda li ma jinsabux fit-talba għal deċiżjoni preliminari.

47 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju baqgħet ma spjegatx kif ir-rikorrent fil-kawża prinċipali eżerċita b'mod abbużiv il-libertajiet previsti fl-Artikoli 49 u 63 TFUE. Bl-istess mod, hija ma tesponix ir-rabta li hija tipprova tistabbilixxi bejn il-vantaġġ fiskali allegat, li jirriżulta biss mid-dritt nazzjonali, u mhux mid-dritt tal-Unjoni, u l-interpretazzjoni mitluba tal-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi.

48 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex il-punti ta' fatt u ta' liġi neċessarji sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domandi magħmula lilha, u għalhekk dawn ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet ta' ammissibbiltà stabbiliti fl-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura.

49 Konsegwentement, għandu jiġi kkonstatat li l-ħames sal-ħdax-il domanda huma inammissibbli, però l-qorti tar-rinviju għad għandha l-possibbiltà li tressaq talba għal deċiżjoni preliminari ġdida meta hija tkun f'pożizzjoni li tipprovdi lill-Qorti tal-Ġustizzja l-elementi kollha li jippermettulha tagħti deċiżjoni (ara, b'analoġija, id-digriet tal-1 ta' Ottubru 2020, Inter Consulting, C-89/20, EU:C:2020:771, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

Fuq l-ispejjeż

50 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik 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 (Is-Sitt Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 63 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi prassi fiskali ta' Stat Membru, fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi, li tipprevedi li vantaġġ fiskali, li jikkonsisti fit-tnaqqis bin-nofs tat-tassazzjoni tal-qligħ kapital iġġenerat mit-trasferiment ta' ishma ta' kumpanniji, huwa rriżervat biss għat-trasferimenti ta' ishma ta' kumpanniji stabbiliti f'dan l-Istat Membru, bl-esklużjoni ta' dawk tal-ishma ta' kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħra.

Firem