KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

SHARPSTON

ippreżentati fl-14 ta' Frar 2008 [1]

1. Fil-kawża preżenti, il-Bundesfinanzhof (il-qorti Federali Fiskali), Il-Ġermanja, staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk huwiex kompatibbli mal-Artikoli 43 KE u 56 KE, il-fatt li kumpannija Ġermaniża bi dħul minn attivitajiet industrijali jew kummerċjali tiġi pprojbita milli tnaqqas it-telf minn stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor meta tiddetermina l-profitt, peress li, skont il-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja applikabbli, id-dħul korrispondenti minn dan l-istabbiliment permanenti mhuwiex taxxabbli fil-Ġermanja.

Il-fatti li wasslu għall-kawża prinċipali

2. Skont il-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja bejn il-Ġermanja u l-Lussemburgu (iktar 'il quddiem id-"DTC") [2], il-profitt ta' stabbiliment permanenti fi Stat ta' kumpannija residenti fi Stat ieħor huwa taxxabbli fl-ewwel Stat. Fis-sitwazzjoni fejn il-kumpannija hija residenti fil-Ġermanja, id-dħul taxxabbli fil-Lussemburgu għandu jiġi eskluż mid-dħul taxxabbli tagħha fil-Ġermanja. Il-Bundesfinanzhof tindika li hija interpretat din id-dispożizzjoni fis-sens li kemm it-telf kif ukoll il-profitt ta' stabbiliment permanenti fil-Lussemburgu huma esklużi mid-dħul taxxabbli tal-kumpannija Ġermaniża. Jiena se nirreferi għal din l-interpretazzjoni tad-DTC bħala l-"miżura kkontestata".

3. Lidl Belgium GmbH & Co. KG (iktar 'il quddiem "Lidl"), stabbilita fil-Ġermanja, wettqet l-attivitajiet kummerċjali tagħha permezz, *inter alia*, ta' stabbiliment permanenti li jinsab fil-Lussemburgu. Fl-1999, is-sena finanzjarja inkwistjoni, Lidl sofriet telf minn dak l-istabbiliment, li laħaq is-somma ta' DEM 163 382 (EUR 83 536), li hija inizjalment naqqset meta ddeterminat il-profitt kollu tagħha. Il-Finanzamt (l-Uffiċċju tat-

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — Ftehim bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja dwar ħelsien minn taxxa doppja u sabiex jiġu stabbiliti regoli ta' assistenza amministrattiva u legali reċiproka fl-oqsma tat-tassazzjoni tad-dħul u tal-kapital, u tat-taxxa kummerċjali u tat-taxxa fuq l-art, iffirmata fil-Lussemburgu fit-23 ta' Awwissu 1958 (BGBl. 1959 II, p. 1270).

Taxxa) ma aċċettax dan it-tnaqqis. Il-kawża tressqet quddiem il-Bundesfinanzhof, li ddeċidiet li tagħmel id-domanda esposta iktar 'il fuq.

4. Lidl, il-Gvernijiet tal-Finlandja, ta' Franza, tal-Ġermanja, tal-Greċja, tal-Olanda, tal-Iżvezja u tar-Renju Unit u l-Kummissjoni ssottomettew osservazzjonijiet bil-miktub. L-imsemmija partijiet, bl-eċċezzjoni tar-Renju Unit u biż-żieda tal-Finanzamt, kienu rrappreżentati waqt is-seduta.

L-analiżi

5. Dawk kollha li ssottomettew l-osservazzjonijiet bil-miktub jaqblu li l-Artikolu 43 KE (il-libertà ta' stabbiliment) hija d-dispożizzjoni rilevanti, u għalhekk (abbażi tal-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja), l-Artikolu 56 KE (libertà ta' moviment tal-kapital) huwa irrilevanti.[3] Jiena naqbel.

6. Jiena naqbel ukoll mal-argument ta' Lidl u tal-Kummissjoni li jgħid li huwa, *prima facie*, kontra l-Artikolu 43 KE l-fatt li kumpannija stabbilita fi Stat Membru tiġi pprojbita milli tnaqqas it-telf ta' stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor meta tiddetermina l-profitt, peress li, skont il-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja applikabbli, id-dħul korrispondenti minn dan l-istabbiliment permanenti mhuwiex taxxabbli fl-ewwel Stat Membru.

7. Minkejja li Franza, il-Ġermanja, l-Olanda u l-Iżvezja jsostnu li mhemmx ksur tal-Artikolu 43 KE, jiena ma naqbilx magħhom. Kumpannija Ġermaniża bi stabbiliment permanenti fil-Lussemburgu li sostna telf hija ttrattata b'mod inqas favorevoli meta mqabbla ma' kumpannija Ġermaniża bi stabbiliment permanenti domestiku li sostna telf: f'dan l-aħħar każ, it-telf huwa meħud inkunsiderazzjoni meta jiġi ddeterminat il-profitt tal-kumpannija, fl-ewwel każ, dan mhuwiex ikkunsidrat. Dan huwa biżżejjed sabiex jimplika l-Artikolu 43 KE.[4] Il-kwistjoni quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja hija dwar jekk il-miżura kkontestata tistax madankollu tiġi ġġustifikata, u b'mod partikolari, (i) jekk ir-raġunijiet ta' ġustifikazzjoni aċċettati mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Marks & Spencer[5] fil-kuntest tat-tnaqqis ta' telf sostnut minn kumpanniji sussidjarji humiex

3 — Il-Gvern Franċiż ivarja fir-rigward ta' dan is-suġġett, huwa jsostni sempliċement li l-analiżi u l-ġustifikazzjoni huma, f'kull każ, l-istess fiż-żewġ każijiet.

4 — Il-ġurisprudenza rigward dan il-punt tista' tinsab fis-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-14 ta' Diċembru 2000, AMID (C-141/99, Ġabra p. I-11619, punti 21 sa 23) u tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Ġabra p. I-10451, punt 53).

5 — Sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Ġabra p. I-10837).

applikabbli fil-kuntest tat-tnaqqis ta' telf sostnut minn stabbiliment permanenti u (ii) jekk dan huwa l-każ, jekk il-miżura kkontestata hijiex proporzjonali.

8. Fis-sentenza Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprekludi kumpannija residenti milli tnaqqas it-telf sostnut minn kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ieħor mill-profitt taxxabbli tagħha, filwaqt li tippermettilha tnaqqas it-telf sostnut minn kumpannija sussidjarja residenti, kienet tikkostitwixxi restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment li tmur kontra l-Artikoli 43 KE u 48 KE. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li r-restrizzjoni kienet iġġustifikata fuq il-bażi (i) tal-għan li jiġi ppriżervat it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni, (ii) tal-periklu li t-telf jista' jintuża darbtejn u (iii) tar-riskju ta' evażjoni tat-taxxa, bil-kundizzjoni li ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu dawk l-għanijiet.

9. Lidl, il-Ġermanja u l-Kummissjoni jsostnu [6] li dawn ir-raġunijiet ta' ġustifikazzjoni ma japplikawx għal-leġiżlazzjoni li tipprekludi t-tnaqqis tat-telf sostnut minn stabbiliment permanenti. Il-Finlandja, Franza, il-Greċja u l-Olanda (sussidjarjament) u r-Renju Unit isostnu, essenzjalment, li s-sitwazzjoni ta' stabbilimenti permanenti hija l-istess bħal dik ta' kumpanniji sussidjarji barranin; għaldaqstant, mhemmx għalfejn issir distinzjoni mis-sentenza Marks & Spencer.

10. F'dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja bdiet id-diskuzzjoni tagħha dwar it-tliet ġustifikazzjonijiet billi sostniet li, sabiex tistabbilixxi jekk il-fatt li l-eżenzjoni ta' grupp tiġi llimitata biss għat-telf sostnut minn kumpanniji residenti kienx iġġustifikat, "hemm lok li jiġu eżaminati l-konsegwenzi ta' estenzjoni mingħajr kundizzjoni ta' benefiċċju bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali". [7] Huwa f'dan il-kuntest li l-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat u aċċettat (suġġett għal żewġ kundizzjonijiet li jirriflettu l-ħtieġa ta' proporzjonalità) it-tliet ġustifikazzjonijiet proposti mir-Renju Unit u l-Istati Membri l-oħra li ssottomettew l-osservazzjonijiet tagħhom. Jiena ma nara ebda raġuni għalfejn m'għandux jittieħed l-istess approċċ meta jiġi evalwat jekk miżura li tillimita t-tnaqqis ta' telf sostnut minn stabbiliment permanenti ta' kumpannija residenti biss għal dak it-telf sostnut mill-istabbilimenti permanenti residenti hijiex kompatibbli mat-Trattat. Mill-perspettiva tal-kumpannija, il-possibbiltà li jitnaqqas telf sostnut minn kumpannija sussidjarja barranija permezz ta' eżenzjoni ta' grupp huwa ċertament simili għall-possibbiltà li jitnaqqas telf ta' stabbiliment permanenti barrani. Fil-fatt, ir-raġuni għall-eżenzjoni ta' grupp hija li jiġi evitat li jiġu ppenalizzati dawk il-kumpanniji li, minflok

6 — Almenu fil-kuntest ta' ċerti argumenti.

7 — Punti 40 u 41.

jistabbilixxu friegħi, jiddeċiedu li jespandu l-attivitajiet tagħhom billi jwaqqfu kumpanniji sussidjarji. [8]

11. Il-kwistjoni ta' jekk waħda minn dawn il-ġustifikazzjonijiet jew kollha kemm huma [9] japplikawx f'sitwazzjoni partikolari li tinvolvi stabbiliment permanenti iktar milli kumpannija sussidjarja, hija waħda differenti.

12. Fir-rigward tal-ewwel ġustifikazzjoni jidhirli li, il-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri tista' timplika li l-attivitajiet ekonomiċi ta' stabbiliment permanenti fi Stat Membru ta' kumpannija li hija stabbilita fi Stat Membru ieħor għandhom ikunu suġġetti għar-regoli tat-taxxa tal-ewwel Stat Membru biss, kemm fir-rigward tal-profitt kif ukoll tat-telf. [10] L-Istat Membru kkonċernat fis-sentenza Marks & Spencer (Ir-Renju Unit) ma invokax id-dritt ta' tassazzjoni fir-rigward ta' kumpanniji sussidjarji barranin ta' kumpanniji residenti. Fil-każ preżenti, l-Istat Membru kkonċernat, fin-nuqqas ta' DTC, ikollu d-dritt jintaxxa stabbiliment permanenti trans-konfinali, imma rrinunzja dan id-dritt billi ddeċieda li jeżenta mit-taxxa l-profitt ta' dak l-istabbiliment. L-effett huwa l-istess. Kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Marks & Spencer, "il-possibbiltà li l-kumpanniji jagħżlu li jiġi kkunsidrat it-telf tagħhom fl-Istat Membru ta' stabbiliment tagħhom jew fi Stat Membru ieħor tikkomprometti b'mod sinjifikattiv tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Isati Membri, peress illi l-bażi taxxabbli tiżdied fl-ewwel Stat u titnaqqas fit-tieni wieħed, skont it-telf ittrasferit". [11] Bl-istess mod, f'din il-kawża, li kieku l-Ġermanja kellha tippermetti t-tnaqqis ta' telf sostnut minn stabbiliment permanenti Lussemburgiż ta' kumpannija Ġermaniża fis-sitwazzjoni fejn hija rrinunzjat għad-dritt li tintaxxa profitt magħmul minn dan l-istabbiliment, dan ikun jimplika ksur tas-simetrija bejn it-tassazzjoni u l-eżenzjonijiet miftiehma mill-Ġermanja u mil-Lussemburgu u li hija riflessa fid-DTC.

13. Fir-rigward tat-tieni ġustifikazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Marks & Spencer sostniet li l-Istati Membri għandhom ikunu jistgħu jipprevjenu l-periklu li t-telf jintuża darbtejn, li dan il-periklu jeżisti biss jekk l-eżenzjoni ta' grupp tiġi estiża għat-telf sostnut minn kumpanniji sussidjarji mhux residenti u jiġi evitat permezz ta' regola li tipprekludi l-eżenzjoni fir-rigward ta' dan it-telf. [12]

14. Għal darb'oħra, ma narax għalfejn dan il-prinċipju m'għandux japplika għal każ

8 — Ara l-punt 16 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fis-sentenza Marks & Spencer iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5.

9 — Il-kwistjoni dwar jekk it-tliet ġustifikazzjonijiet għandhomx jiġu kkunsidrati kumulattivament hija diskussa iktar 'il quddiem.

10 — Sentenza Marks & Spencer iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 45.

11 — Punt 46.

12 — Punti 47 u 48.

preżenti. Ċertament hemm lok għall-fatt li dan it-telf jintuża darbtejn. Jekk xejn, dan ir-riskju huwa ikbar fil-kuntest ta' telf sostnut minn stabbiliment permanenti li jibqa' jopera, iktar milli f'kuntest (bħal fis-sentenza Marks & Spencer) ta' telf sostnut minn kumpanniji sussidjarji li kienu ġew mibjugħa lil terzi jew li waqfu joperaw. Fl-ewwel kunstest, jekk it-telf seta' jintuża fl-Istat Membru fejn il-kumpannija kienet residenti hemm riskju li jerġgħu jintalbu fl-Istat Membru tal-istabbiliment permanenti ladarba l-istabbiliment jerġa' jibda jħalli l-qligħ, mingħajr ma l-Istat Membru fejn il-kumpannija kienet residenti jkun jista' jiġbor il-benefiċċju miksub. Fil-fatt, mir-risposta tar-rappreżentant tal-Lidl għad-domanda magħmula mill-Imħallef Relatur fis-seduta tal-każ preżenti jidher li, it-telf li ta lok għad-domanda preliminari ġie paċut mal-profitt magħmul fil-Lussemburgu. [13] Kif sostniet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Marks & Spencer, l-Istati Membri għandhom ikunu jistgħu jaffrontaw ir-riskju li t-telf jintuża darbtejn, u dan ir-riskju huwa evitat b'regola li tipprekludi eżenzjoni fir-rigward ta' dak it-telf. [14]

15. Fir-rigward tat-tielet ġustifikazzjoni, li tirrigwarda r-riskju ta' evażjoni ta' taxxa, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet fis-sentenza Marks & Spencer li, il-possibbiltà li t-telf sostnut minn kumpannija mhux residenti jiġi ttrasferit lill-kumpannija residenti jimplika r-riskju li fi ħdan grupp ta' kumpanniji, it-telf jiġi ttrasferit lill-kumpanniji stabbiliti f'dawk l-Istati Membri li japplikaw l-ogħla rati ta' taxxa u li għalhekk il-valur ta' taxxa tat-telf huwa ikbar. B'differenza għas-sitwazzjoni li tikkonċerna kumpanniji sussidjarji, fejn huwa stabbilit li t-trasferiment tat-telf ikun sistematikament organizzat fi ħdan gruppi ta' kumpanniji u jkun mgħoddi fuq kumpanniji tal-grupp stabbilit fi Stat Membri b'rati ogħla ta' tassazzjoni, [15] fil-każ ta' stabbilimenti permanenti ċertament mhemmx lok għal "xiri ta' ġurisdizzjoni" jekk kumpannija fi Stat Membru titħalla tnaqqas telf sostnut minn stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor. Kif issostni l-Kummissjoni, dan huwa dovut għall-fatt li, l-miżuri li jippermettu t-"trasferiment" tat-telf minn stabbiliment permanenti, iktar milli minn kumpannija sussidjarja, la huma neċessarji u lanqas teoratikament possibbli: telf sostnut minn stabbiliment permanenti huwa telf tal-kumpannija prinċipali li hija suġġetta għat-taxxa. Għalhekk, it-telf sostnut minn stabbilimenti permanenti nazzjonali jista' jiġi mnaqqas direttament u immedjatament. L-unika differenza bejn din is-sitwazzjoni domestika u l-każ preżenti tinsab fit-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni: jekk l-istabbiliment permanenti jinsab fi Stat Membru ieħor li miegħu jeżisti ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja bħal dak inkwistjoni fil-kawża preżenti, dan l-Istat ikollu d-dritt esklużiv li jintaxxa d-dħul tal-istabbiliment permanenti inkwistjoni. Dan ma jaffettwax il-fatt li jiżdied it-telf għal kumpannija taxxabbli, li jnaqqas direttament id-dħul taxxabbli fl-Istat fejn huwa residenti. Id-dritt tal-Istat l-ieħor li jintaxxa

13 — Peress li t-telf ġie sostnut fl-1999 imma ma setax jintuża fil-Lussemburgu sa l-2003, Lidl kienet żvantaġġata minħabba n-nuqqas ta' possibbiltà li tpaċi t-telf mal-profitt tagħha fil-Ġermanja fi stadju iktar kmieni. Il-kwistjoni tal-cash flow hija diskussa iktar 'il quddiem, fi kuntest ta' proporzjonalità.

14 — Punti 47 u 48.

15 — Għalkemm jista' jiġi osservat li l-evażjoni ta' taxxa permezz ta' "traffikar ta' telf" ma jidhirx li kienet rilevanti fil-fatti tas-sentenza Marks & Spencer, li kienet tikkonċerna biss trasferiment vertikali 'il fuq ta' telf minn kumpannija sussidjarja għal kumpannija prinċipali.

joħloq sempliċement fattur ta' konnessjoni ieħor għall-istess telf u, għalhekk, il-potenzjal għal tnaqqis doppju. Għalhekk jidhirli li, f'każ bħal dan, it-tielet ġustifikazzjoni tas-sentenza Marks & Spencer ma żżid xejn mal-ewwel u t-tieni ġustifikazzjonijiet.

16. Għaldaqstant, jiena naqbel mal-Finlandja, ma' Franza, mal-Ġermanja, mal-Greċja, mal-Olanda, mal-Iżvezja, mar-Renju Unit u mal-Kummissjoni li, leġiżlazzjoni nazzjonali li tillimita l-possibbiltà ta' kumpannija li tnaqqas telf sostnut minn stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor tista' tkun iġġustifikata, l-ewwel nett, bil-bżonn li jiġi ppriżervat t-tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri differenti kkonċernati u, it-tieni nett, ir-riskju li t-telf jista' jittieħed inkunsiderazzjoni darbtejn.

17. Fid-deċiżjoni tar-rinviju l-Bundesfinanzhof tinnota li huwa inċert jekk il-Qorti tal-Ġustizzja riditx li t-tliet ġustifikazzjonijiet indikati fis-sentenza Marks & Spencer għandhomx jiġu kkunsidrati kumulattivament, b'tali mod li t-tlieta li huma għandhom jissussistu.

18. Fil-fatt, fis-sentenza Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja rreferiet għat-"tliet elementi ta' ġustifikazzjoni, ikkunsidrati flimkien", li ssostni dan l-argument. Madankollu, fis-sentenza N, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li "l-fatt li jsir tqassim tas-setgħa li jiġu imposti taxxi bejn l-Istati Membri huwa għan leġittimu" mingħajr ma rreferiet għal raġunijiet oħra.[16] Fis-sentenza Oy A[17], il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprekludi kumpannija sussidjarja residenti f'dak l-Istat Membru milli tnaqqas trasferiment finanzjarju lill-kumpannija prinċipali mid-dħul taxxabbli għajr meta l-kumpannija prinċipali hija stabbilita fl-istess Stat Membru tista', bħala prinċipju, tkun iġġustifikata abbażi ta' tnejn minn tliet ġustifikazzjonijiet tas-sentenza Marks & Spencer, jiġifieri l-ewwel u t-tielet. Fis-sentenza Amurta, il-Qorti tal-Ġustizzja, filwaqt li osservat li t-tieni u t-tielet ġustifikazzjonijiet tas-sentenza Marks & Spencer ma kinux issollevati, madankollu hija sussegwentement ikkunsidrat (u ċaħdet) l-argument ibbażat fuq il-bżonn li jiġi mħares it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.[18] Għaldaqstant, jidher li, it-tliet ġustifikazzjoni m'għandhomx neċessarjament japplikaw kollha f'każ partikolari. Fil-fehma

16 — Sentenza tas-7 ta' Settembru 2006 (C-470/04, Ġabra p. I-7409, punt 42).

17 — Sentenza tat-18 ta' Lulju 2007 (C-231/05, Ġabra p. I-6373, punti 51 sa 60).

18 — Sentenza tat-8 ta' Novembru 2007 (C-379/05, Ġabra p. I-9569, punti 57 sa 59).

tiegħi, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-każ preżenti tista' fil-prinċipju tkun iġġustifikata b'referenza għall-ewwel u għat-tieni ġustifikazzjonijiet tas-sentenza Marks & Spencer, jiġifieri, l-għanijiet li jiġi ppriżervat it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni u li jiġi evitat il-periklu li t-telf jintuża darbtejn.

19. Sabiex miżura restrittiva tkun iġġustifikata, hija għandha, barra minn hekk, tirrispetta l-prinċipju ta' proporzjonalità, fissens li hija għandha tkun adegwata sabiex tiggarantixxi li jintlaħqu l-għanijiet tagħha filwaqt li ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu dawk l-għanijiet.

20. Fil-każ preżenti, mhemm xejn li jimplika li l-miżura kkontesta mhijiex adegwata sabiex tassigura t-twettiq tal-għanijiet imsemmija iktar 'il fuq. Bil-kontra ta' dan, ma nistax naċċetta l-fatt li ma tmurx lil hinn min dak li huwa neċessarju sabiex dawn l-għanijiet jintlaħqu, jiġifieri, fi kliem ieħor, li ma kienx ikun possibbli li l-istess riżultat jintlaħaq b'miżuri inqas stretti.

21. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li r-rispett tal-prinċipju ta' proporzjonalità huwa speċjalment importanti meta l-leġiżlazzjoni nazzjonali teskludi kompletament it-tranżazzjonijiet transkonfinali mir-regoli nazzjonali.[19] F'sitwazzjoni bħal din, fejn il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni hija minnha nfisha severament restrittiva, huwa iktar u iktar importanti li jiġi kkunsidrat bir-reqqa jekk l-għan tagħha setax jintlaħaq b'miżuri inqas restrittivi.

22. Fil-każ preżenti, il-miżura kkontestata tipprekludi kumpannija milli tpaċi mal-profitt it-telf sostnut minn stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor. L-effett huwa li, f'ċerti ċirkustanzi, kumpannija tkun intaxxata fuq ammont ikbar millprofitt nett totali. Fil-fehma tiegħi, dan huwa metodu manifestament sproporzjonat sabiex jintlaħaq l-għan li jiġi ppriżervat it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni u li jiġi evitat il-periklu li t-telf jintuża darbtejn.

23. Barra minn hekk, huwa ċar li miżuri inqas restrittivi huma possibbli. Huwa paċifiku li, qabel l-1999, il-leġiżlazzjoni Ġermaniza[20] kienet espliċitament tipprovdi li kumpannija setgħet tnaqqas telf sostnut minn stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor safejn dan jeċċedi l-profitt magħmul minn stabbiliment permanenti u bil-kundizzjoni li

19 — Sentenza tal-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza, (C-334/02, Ġabra p. I-2229, punt 28).

20 — Paragrafu 2a(3) tal-Einkommensteuergesetz (Liġi tat-taxxa fuq id-dħul) 1997 (BGBl. 1997 I, p. 821).

t-tnaqqis jittieħed inkunsiderazzjoni fis-snin sussegwenti li fihom l-istabbiliment permanenti għamel profitt.

24. Regola bħal din, li tippermetti t-tnaqqis ta' telf filwaqt li tipprovdi li t-telf imnaqqas jittieħed inkunsiderazzjoni f'perijodi futuri fejn ikun sar profitt, hija manifestament miżura inqas restrittiva sabiex jiġi evitat r-riskju li t-telf ikun jista' jintuża darbtejn meta mqabbla ma' regola li teskludi kompletament il-ħelsien minn dan it-telf. Għalkemm li regola dwar it-tnaqqis u t-teħid inkunsiderazzjoni fil-futur tinvolvi telf tas-simmetrija u għalhekk ma tilħaqx kompletament l-għan tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni, dan in-nuqqas ta' simmetrija huwa biss temporanju fis-sitwazzjoni fejn l-istabbiliment permanenti sussegwentement iħalli l-qligħ. Barra minn hekk, jistgħu jiġu adottati dispożizzjonijiet li jipprovdu li l-ammonti li ġew imnaqqsa jiġu awtomatikament inkorporati mill-ġdid jekk din l-inkorporazzjoni tkun għadha ma seħħitx wara, per eżempju, ħames snin, jew jekk l-istabbiliment permanenti waqaf jopera f'dan il-kuntest. [21]

25. Din ir-regola dwar it-tnaqqis u t-teħid inkunsiderazzjoni fil-futur hija ċertament inqas restrittiva fir-rigward tad-dritt fundamentali ta' stabbiliment li għandu l-persuna taxxabbli meta mqabbla mal-projbizzjoni totali milli jitnaqqas, mill-profitt ta' kumpannija, it-telf sostnut minn stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor. Fl-istess waqt, hija wkoll adegwata sabiex jintlaħqu l-għanijiet li jiġi ppriżervat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni u li jiġi evitat il-periklu li t-telf jintuża darbtejn. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, din tirrifletti l-ħtieġa ta' proporzjonalità aħjar mis-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Marks & Spencer.

26. Fis-sentenza Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-miżura restrittiva (leġiżlazzjoni dwar eżenzjoni ta' grupp li mhijiex estiża għal kumpanniji sussidjarji barranin) marret lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tintlaħaq il-parti essenzjali tal-għanijiet persegwiti fis-sitwazzjoni fejn il-possibbiltajiet li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat fejn il-kumpannija sussidjarja hija residenti kienu ġew eżawriti. [22] Għaldaqstant, jista' jitqies (għalkemm is-sentenza fiha diversi lakuni f'dan ir-rigward) li l-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li f'ċirkustanzi oħra, il-miżura restrittiva kienet tkun proporzjonali.

27. Madankollu, għandu jiġi mfakkar li s-sentenza Marks & Spencer kienet tikkonċerna telf sostnut minn kumpanniji sussidjarji li ġew likwidati jew mibjugħa.

21 — Kif ġie propost fil-Proposta tal-Kummissjoni għal Direttiva tal-Kunsill dwar arranġamenti sabiex l-impriżi jieħdu inkunsiderazzjoni t-telf sostnut mill-istabbilimenti permanenti u l-kumpanniji sussidjarji tagħhom li jinsabu fi Stati Membri oħra, COM(90) 595 finali; 24 ta' Jannar 1991 (ĠU 1991 C 53, p. 30): ara l-Artikoli 5 sa 8 u n-Noti ta' Spjegazzjoni.

22 — Punt 55 tas-sentenza. Il-Qorti tal-Ġustizzja tistabbilixxi test doppju: eżawriment tal-possibbiltà ta' eżenzjoni ta' telf għas-snin finanzjarji kurrenti u preċedenti, u "ebda possibbiltà għat-telf tal-kumpannija sussidjarja barrannija li jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat fejn tirrisjedi għal perijodi futuri".

Għalhekk, ma kien hemm ebda possibbiltà (almenu fl-ewwel każ) li, fil-każ ta' profitti futuri, l-eżenzjoni tat-telf mogħtija terġa' tiġi kkunsidrata. [23] F'dawk iċ-ċirkustanzi, wieħed jista' jifhem għalfejn il-Qorti tal-Ġustizzja rrispondiet b'dan il-mod u naqset milli tiffinalizza l-analiżi tagħha billi teżamina fiddettall jekk l-iżvantaġġ f'likwidità monetarja li jikkonsisti f'li t-telf jingħadda fuq is-snin ta' wara minflok ma jintuża immedjatament kinitx miżura eċessivament restrittiva sabiex jintlaħqu l-għanijiet mixtieqa.

28. Bil-kontra ta' dan, f'każijiet bħal dak preżenti, li jikkonċerna stabbiliment permanenti li għadu jopera, ma jistax jingħad li l-possibbiltà li t-telf jingħadda fuq is-snin ta' wara fl-Istat tal-istabbiliment permanenti hija sostituzzjoni aċċettabbli minflok l-għoti tal-eżenzjoni fl-Istat fejn il-kumpannija hija residenti. Anke fil-każ fejn it-telf li jingħadda fuq is-snin ta' wara jiġi sussegwentement paċut, sadattant il-kumpannija tkun sofriet żvantaġġ f'likwidità monetarja.

29. Il-Qorti tal-Ġustizzja hija konxja millfatt li l-likwidità monetarja hija importanti ħafna għall-impriżi. Hija ripetutament iddeċidiet li l-fatt li vantaġġ f'likwidità monetarja jiġi eskluż f'sitwazzjoni transkonfinali filwaqt li dan ikun disponibbli f'sitwazzjoni simili domestika jikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment. [24] Fil-fatt, hija sostniet dan il-punt b'mod ċar fis-sentenza Marks & Spencer. F'din is-sentenza, hija spjegat li, billi tgħaġġel l-eżenzjoni tat-telf tal-kumpanniji li jkunu qegħdin jagħmlu telf permezz tat-tpaċija immedjata tiegħu mal-profitti ta' kumpanniji oħra tal-grupp, l-eżenzjoni ta' grupp inkwistjoni tagħti vantaġġ f'likwidità monetarja lill-grupp. L-esklużjoni ta' tali benefiċċju f'dak li jikkonċerna t-telf sostnut minn kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ieħor hija tali li tostakola l-eżerċizzju, min-naħa tal-kumpannija prinċipali, tal-libertà ta' stabbiliment, billi din tiġi skoraġġita milli tistabbilixxi kumpanniji sussidjarji fi Stati Membri oħra. Għaldaqstant, din tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment. [25]

30. Dan l-argument ġie magħmul filkuntest (analitikament preliminarju) ta' jekk in-nuqqas ta' possibbiltà li jitnaqqas telf transkonfinali jammontax għal restrizzjoni li tmur kontra l-Artikolu 43. Jidher li huwa anomalu l-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja, filwaqt li b'mod ċar aċċettat is-sinjifikat potenzjali tar-rifjut tal-vantaġġ f'likwidità monetarja u kkategorizzatu (korrettament) bħala li, *prima facie*, jikkostitwixxi ksur tal-Artikolu 43 KE, madankollu ma eżaminatx espressament ukoll jekk, fil-każ fejn ir-restrizzjoni kienet

23 — Fil-fehma tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-konklużjonijiet tagħha fis-sentenza Oy A, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, essenzjalment, id-deċiżjoni dwar il-proporzonalità li l-Qorti tal-Ġustizzja adottat f'Marks & Spencer kienet ir-riżultat tal-fatti eċċezzjonali tagħha (punti 70 u 71). Jiena naqbel.

24 — Ara pereżempju s-sentenza tat-8 ta' Marzu 2001, Metallgesellschaft Ltd et, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd vs Commissioners of Inland Revenue u HM Attorney General, (Kawżi Magħquda C-397/08 u C-410/98, Ġabra p. I-1727, punti 44, 54 u 76); sentenza tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y vs Riksskatteverket (C-436/00, Ġabra p. I-10829, punti 36 sa 38), sentenza tat-8 ta' Ġunju 2004, Jean-Claude De Baeck vs Ir-Renju tal-Belġju, (C-268/03, Ġabra p. I-5961, punt 24), sentenza tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation vs Commissioners of Inland Revenue, (C-446/04, Ġabra p. I-11753, punti 96, 97, 153 u 154), u s-sentenza tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz eG vs Finanzamt Köln-Mitte (C-347/04, Ġabra p. I-2647, punt 29).

25 — Punti 32 sa 34.

prima facie ġġustifikata, ir-rifjut tal-vantaġġ f'likwidità monetarja kienx konsegwenza inevitabbli.

31. Il-Ġermanja, l-Iżvezja u r-Renju Unit isostnu li diffikultajiet prattiċi kunsiderevoli jipprekludi li tiġi adottata sistema li tippermetti t-tnaqqis ta' telf flimkien malpossibbiltà li, fil-każ ta' profitti futuri, telf eżentat jerġa' jittieħed inkunsiderazzjoni. Madankollu, kif ġie espost iktar 'il fuq, jidher li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża kienet preċedentement tipprovdi għal sistema bħal din; fil-fatt Lidl u l-Kummissjoni sostnew, mingħajr ma ġew ikkontestati, li fil-Ġermanja, b'effett mill-1969 [26] sakemm ġiet revokata fl-1999 [27], kien hemm fis-seħħ leġiżlazzjoni li kellha, essenzjalment, l-istess effett. Barra minn hekk, skont komunikazzjoni reċenti tal-Kummissjoni [28] ħames Stati Membri fil-preżent jipprovdu għal tnaqqis ta' telf sostnut minn stabbilimenti permanenti stabbiliti fi Stat Membru ieħor, minkejja li l-profitt huwa eżentat skont ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja. F'dan il-kuntest huwa diffiċli li jintlaqa' l-argument li diffikultajiet prattiċi kunsiderevoli jipprekludu sistema bħal din. [29] Fi kwalunkwe każ, diffikultajiet prattiċi ma jistgħux jiġġustifikaw ksur ta' libertà prevista mit-Trattat. [30]

32. Għalhekk, jiena naqbel ma' Lidl, mal-Gvern tal-Finlandja u mal-Kummissjoni li l-leġiżlazzjoni nazzjonali tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet li jiġi ppriżervat it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni u li jiġi evitat il-periklu li t-telf jintuża darbtejn.

33. Fl-aħħar nett, il-Ġermanja ssostni, bħala motiv sussidjarju ulterjuri, li, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja jkollha tiddeċiedi li hemm ksur tal-prinċipju tal-libertà ta' stabbiliment, din għandha tillimita l-effett tas-sentenza fiż-żmien.

34. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta b'mod ċar li, il-konsegwenzi finanzjarji li jistgħu jirriżultaw għal Stat

26 — Paragrafu 2 tal-Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Liġi dwar miżuri fiskali applikabbli għall-investimenti barranin fl-industrija Ġermaniża) tat-18 ta' Awwissu 1969 (BGBl. 1969 I, pp. 1211, 1214).

27 — Permezz tas-Steuerentlastungsgesetz (Liġi dwar ħelsien mittaxxa) 1999/2000/2002 tal-24 ta' Marzu 1999 (BGBl. 1999 I, p. 402).

28 — Komunikazzjoni mill-Kummissjoni lill-Kunsill, lill-Parlament Ewropew u lill-Kumitat Ekonomiku u Soċjali Ewropew dwar it-Trattament ta' Taxxa fuq Telf f'Sitwazzjonijiet Transkonfinali (COM(2006) 824 finali, 19 ta' Diċembru 2006); ara l-punt 2.2(b)(2).

29 — Jista' jiġi nnotat li d-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka millawtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tattassazzjoni diretta, ċerti dazji tad-dwana u t-taxxi fuq premiums tal-assigurazzjoni (ĠU L 336, p. 15) tippermetti li Stat Membru jitlob, mingħand l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor, l-informazzjoni li tippermettilhu jistabbilixxi l-ammont korrett tat-taxxa tal-kumpanniji.

30 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 19, punt 29, li jirreferi għall-punt 30 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Ruiz-Jarabo Colomer: "Ladarba ġie stabbilit li l-għan mixtieq jista' jintlaħaq b'metodi oħra, il-prinċipju ta' proporzjonalità jipprekludi sempliċi diffikultajiet amministrattivi milli jiġu ċċitati bħala raġunijiet assoluti li jiġġustifikaw trattament diskriminatorju li, peress li jmur kontra l-libertajiet fundamentali, għandu jkun ibbażat fuq raġunijiet sodi sabiex jitqies leġittimu".
Ara wkoll is-sentenza Test Claimants FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 24, punti 155 sa 157.

Membru minħabba sentenza mogħtija fil-kuntest ta' talba għal deċiżjoni preliminari fihom infushom ma jiġġustifikawx li l-effetti ta' din is-sentenza jiġu limitati fiż-żmien u li din il-limitazzjoni tkun imposta biss f'ċirkustanzi speċifiċi, jiġifieri (a) fejn hemm ir-riskju ta' riperkussjonijiet ekonomiċi gravi partikolarment minħabba n-numru kbir ta' relazzjonijiet ġuridiċi stabbiliti in *bona fede* abbażi tal-leġiżlazzjoni kkunsidrata bħala validament fis-seħħ u (b) meta kien jidher li l-individwi u l-awtoritajiet nazzjonali kienu ġew imħeġġa sabiex jaġixxu b'mod li ma kienx konformi mal-leġiżlazzjoni Komunitarja minħabba inċertezza oġġettiva u kbira fir-rigward tal-iskop tad-dispożizzjonijiet Komunitarji, inċertezza li għaliha kkontribwixxa wkoll l-aġir ta' Stati Membri oħra jew tal-Kummissjoni. [31]

35. Fil-każ preżenti naqbel ma' Lidl li t-tieni waħda minn dawn il-ġustifikazzjonijiet kumulattivi mhijiex ssodisfata. Ma naqbilx mal-fatt li, meta l-Ġermanja rrevokat il-leġiżlazzjoni preċedenti u effettivament reġgħet stabbilixxiet il-miżura kkontestata, tista' b'mod plawsibbli tiġi deskritta bħala li kienet imġiegħla tieħu dik id-deċiżjoni minħabba inċertezza oġġettiva u sinifikanti fir-rigward tal-implikazzjonijiet tal-Artikolu 43 KE. Sa l-1999, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet diġà ddeċidiet li leġiżlazzjoni nazzjonali li essenzjalment tirrifjuta l-eżenzjoni ta' telf ta' grupp fejn il-maġġoranza tal-kumpanniji sussidjarji kienu residenti fi Stati Membri oħra kienet tmur kontra l-Artikolu 43 KE [32] u li l-libertà tal-kumpanniji li jeżerċitaw id-dritt ta' stabbiliment tagħhom li jagħżlu li jagħmlu hekk permezz ta' kumpannija sussidjarja jew ta' fergħa m'għandhiex tkun limitata b'dispożizzjonijiet ta' taxxa diskriminatorji. [33] Barra minn hekk, il-proposta għal Direttiva tal-Kunsill dwar arranġamenti li l-kumpanniji jieħdu inkunsiderazzjoni t-telf tal-istabbilimenti permanenti tagħhom u tal-kumpanniji sussidjarji li jinsabu fi Stati Membri oħra [34] li nħarġet fl-1991, tesponi l-fehma tal-Kummissjoni b'mod ċar: leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tippermettix li l-kumpanniji jieħdu inkunsiderazzjoni t-telf sostnut mill-istabbilimenti permanenti tagħhom li jinsabu fi Stati Membri oħra hija inkompatibbli mas-suq intern. [35]

36. Għaldaqstant, jiena miniex konvinta li f'dan il-każ teżisti ġustifikazzjoni sabiex l-effetti ta' din is-sentenza jiġu limitati fiż-żmien.

31 — Ara s-sentenza reċenti tat-18 ta' Jannar 2007, Brzeziński (C-313/05, Ġabra p. I-513, punti 57 u 58).

32 — Sentenza tas-16 ta' Lulju 1998, Imperial Chemical Industries plc, (C-264/96, Ġabra p. I-4695).

33 — Sentenza tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza (C-270/83, Ġabra p. 273, punt 22).

34 — Iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 21.

35 — Ara l-ewwel premessa tal-preambolu u punt 1 tal-Memorandum ta' Spjegazzjoni.

Konklużjoni

37. Fid-dawl ta' dak li ntqal, jien tal-fehma li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domanda preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof għandha tkun kif ġej:

Mhuwiex kompatibbli mal-Artikolu 43 KE l-fatt li Stat Membru jipprekludi kumpannija milli tnaqqas it-telf minn stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor meta tiddetermina l-profitt, peress li, skont il-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja applikabbli, id-dħul korrispondenti minn dan l-istabbiliment permanenti mhuwiex taxxabbli fl-ewwel Stat Membru."