KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-13 ta' Lulju 2017 [1]

Kawża C-292/16

A Oy
Parti kkonċernata:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Helsingin hallinto-oikeus (qorti amministrattiva ta' Helsinki, il-Finlandja))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Leġiżlazzjoni fiskali – Tassazzjoni tal-impriżi – Direttiva dwar inkorporazzjonijiet (Direttiva 90/434/KEE) – Trasferiment ta' stabbiliment permanenti barrani ta' kumpannija nazzjonali lil kumpannija barranija – Tassazzjoni immedjata f'każ transkonfinali kuntrarjament għan-nuqqas ta' tassazzjoni f'każ nazzjonali – Eżami tal-leġiżlazzjoni sekondarja abbażi tal-libertajiet fundamentali – Paragun mat-tassazzjoni ta' ħruġ – Proporzjonalità tat-tassazzjoni immedjata f'każ tat-tnaqqis tal-piż fiskali"

I. Introduzzjoni

1. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja hija adita bi traspożizzjoni fil-Finlandja tad-Direttiva tal-Kunsill 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti tal-attivi u l-iskambji tal-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar inkorporazzjonijiet") [2]. Huwa kkonċernat il-każ speċjali fejn kumpannija nazzjonali ttrasferixxiet stabbiliment permanenti barrani lil kumpannija stabbilita barra mill-pajjiż, filwaqt li ma rċevietx ħlas monetarju mingħand din tal-aħħar, iżda ishma fil-kumpannija. Kuntrarjament għat-trasferiment ta' stabbiliment permanenti nazzjonali f'impriża nazzjonali, fil-Finlandja tali trasferiment huwa intaxxat immedjatament. Madankollu hija kkalkolata taxxa barranija fittizja f'dak il-pajjiż li fih jinsab l-istabbiliment permanenti. Issa għandu jiġi ċċarat jekk dan huwiex kompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment.

2. Fl-Artikolu 10(2), id-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet tippermetti tassazzjoni għaliex it-trasferiment transkonfinali jwassal għal telf tas-setgħa ta' tassazzjoni fuq l-istabbiliment barrani. Dan issa ma jkunx għadu jappartjeni għal kumpannija stabbilita fit-territorju nazzjonali u jkun jinsab f'territorju statali barrani. Bażikament hija kkonċernata speċi ta' tassazzjoni ta' ħruġ, li sadanittant bħala prinċipju saret

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti Kapitolu 9, Vol. 1, p. 142.

saħansitra mitluba mid-dritt tal-Unjoni[3]. B'mod ġenerali, tassazzjoni ta' ħruġ *immedjata* hija sproporzjonata. Il-kwistjoni li għandha tiġi deċiża hawnhekk hija jekk it-tpaċija ta' taxxa barranija fittizja skont id-Direttiva tbiddilx xi ħaġa dwar dan, u b'hekk minħabba dan tkun permessa tassazzjoni immedjata.

3. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja hija mistiedna tiżviluppa l-ġurisprudenza tagħha dwar ir-restrizzjoni tal-libertajiet fundamentali min-naħa tal-Istati Membri minħabba t-tmiem tas-setgħa ta' tassazzjoni tagħhom.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. Il-qafas tad-dritt tal-Unjoni f'dan il-każ huwa pprovdut mid-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet flimkien mal-Artikolu 43 moqri flimkien mal-Artikolu 48 tat-Trattat KE (issa l-Artikolu 49 moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE).

5. L-Artikolu 10 tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet rilevanti f'dan il-każ, li jinsab taħt it-Titolu IV, intitolat "Il-każ speċjali tat-trasferiment ta' stabbiliment permanenti" jaqra:

"1. Meta l-attiv ittrasferit f'inkorporazzjoni, diviżjoni jew trasferiment ta' l-attiv jinkludi stabbiliment permanenti tal-kumpannija trasferitur li jkun lokat fi Stat Membru ieħor għajr dak tal-kumpannija trasferitur, dan l-Istat ta' l-aħħar għandu jirrinunzja għal kull dritt li jintaxxa lill-istabbiliment permanenti. Madankollu, l-Istat ta' kumpannija trasferitur jista' jerġa' jistabbilixxi fil-qligħ taxxabbli ta' din il-kumpannija dak it-telf ta' l-istabbiliment permanenti li jkun għamel tajjeb minn qabel għall-qligħ taxxabbli tal-kumpannija f'dan l-Istat u li ma jkunx ġie rkuprat. L-Istat li fih l-istabbiliment permanenti jkun stabbilit u l-Istat tal-kumpannija riċevitur għandhom japplikaw id-dispożizzjonijiet ta' din id-Direttiva għal dan it-trasferiment daqs li kieku l-Istat ta' qabel kien l-Istat tal-kumpannija trasferitur.

2. Bħala deroga mill-paragrafu 1, meta l-Istat Membru ta' kumpannija trasferitur japplika sistema li tintaxxa profitti mifruxa mad-dinja kollha, dan l-Istat Membru għandu jkollu d-dritt li jintaxxa kull qligħ jew profitti kapitali ta' l-istabbiliment permanenti li jirriżultaw mill-inkorporazzjoni, diviżjoni jew trasferiment ta' l-attiv, bil-kondizzjoni li jagħti solliev għal din it-taxxa li, li kieku ma kienx għad-dispożizzjonijiet ta' din id-Direttiva, kienu jkunu mposti fuq dak il-qligħ jew dak il-profitt kapitali fl-Istat Membru li fih ikun lokat l-istabbiliment permanenti bħalma kien jagħmel jekk it-taxxa kienet attwalment imposta u ġiet imħallsa."

B. Id-dritt Finlandiż

6. Skont l-ispjegazzjoni mogħtija mill-qorti tar-rinviju, id-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet ġiet trasposta fil-Finlandja bil-Liġi dwar it-tassazzjoni fuq id-dħul li joriġina minn attivitajiet ekonomiċi (iktar 'il quddiem il-"Liġi 1733/1995").

3 Dan skont l-Artikolu 5 tad-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/1164, tat-12 ta' Lulju 2016, li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (ĠU 2016, L 193, p. 1), li madankollu hawnhekk għadu ma huwiex applikabbli. L-Artikolu 5 tad-Direttiva 2016/1164 jaqra: "[k]ontribwent għandu jkun soġġett għat-taxxa f'ammont ugwali għall-valur tas-suq tal-assi trasferiti, fil-ħin tal-ħruġ tal-assi, bil-valur tagħhom għall-finijiet tat-taxxa mnaqqas, fi kwalunkwe waħda minn dawn iċ-ċirkustanzi li ġejjin: […] (c) kontribwent jittrasferixxi r-residenza tat-taxxa tiegħu lejn Stat Membru ieħor […]"

7. Skont l-Artikolu 52d(2) tal-Liġi 1733/1995, fil-każ tat-tassazzjoni tal-kumpannija li tittrasferixxi, il-valur residwu fiskali tagħha għandu jingħadd flimkien mal-prezz tat-trasferiment taxxabbli tal-beni ttrasferiti, bil-kundizzjoni li t-trasferiment ikun sar abbażi tal-valur residwu ta' kontabbiltà.

8. Skont l-Artikolu 52d(3) tal-Liġi 1733/1995, fil-każ tat-tassazzjoni tal-kumpannija li qed takkwista għandu jittieħed inkunsiderazzjoni dak l-ammont, fil-kuntest tal-infiq deduċibbli għall-akkwist tal-beni ttrasferiti, li jikkorrispondi ma' dak li ttieħed inkunsiderazzjoni skont il-paragrafu (2) mill-kumpannija li tittrasferixxi bħala prezz tat-trasferiment taxxabbli. Bħala riżultat, dan ifisser trasferiment fiskalment newtrali tal-beni li qed jiġu ttrasferiti.

9. Jekk l-assi u l-obbligi ttrasferiti ta' stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea jiġu attribwiti lil kumpannija nazzjonali, skont l-Artikolu 52e(3) tal-Liġi 1733/1995 il-valur ġust tal-beni ttrasferiti għandu jingħadd mad-dħul taxxabbli fil-Finlandja bl-istess mod bħall-provvedimenti jew riżervi mnaqqsin preċedentement mid-dħul tal-istabbiliment permanenti waqt it-tassazzjoni għal dik is-sena fiskali meta seħħet l-inkorporazzjoni, id-diviżjoni jew it-trasferiment ta' intrapriża. Bħala riżultat, dan jidher li jwassal għal tassazzjoni tar-riżervi moħbija tal-istabbiliment permanenti. Mit-taxxa li għandha titħallas fil-Finlandja fuq dan id-dħul titnaqqas it-taxxa li kien ikollha titħallas fuq dan id-dħul fl-Istat tal-istabbiliment permanenti mingħajr id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet.

10. Skont il-motivi fl-Artikolu 52e(3) tal-Liġi 1733/1995, permezz ta' din id-dispożizzjoni għandhom jiġu rregolati sitwazzjonijiet fejn beni li jappartjenu għal stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea, u li huma attribwiti lil kumpannija Finlandiża, huma ttrasferiti lejn kumpannija barranija. Jekk beni li jinsabu 'l barra mill-pajjiż jgħaddu f'idejn kumpannija barranija, dawn ma jibqgħux koperti mis-setgħa ta' tassazzjoni tal-Finlandja. It-tnaqqis tat-taxxa tal-Istat tal-istabbiliment permanenti jinvolvi tpaċija ta' taxxa kif jissemma wkoll f'xi ftehimiet tat-taxxa. Sabiex tiġi applikata d-dispożizzjoni għandu jiġi kkalkolat l-ammont tat-taxxa li kien ikollha titħallas fl-Istat l-ieħor mingħajr id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet.

III. Il-kawża prinċipali

11. Fis-sena 2006, A Oy (iktar 'il quddiem ukoll il-"kumpannija") ittrasferixxiet, b'titolu ta' trasferiment ta' intrapriża, stabbiliment permanenti Awstrijak lill-kumpannija ta' grupp Awstrijaka B u inkambju rċeviet ishma ġodda. Fil-kuntest tat-trasferiment ġew ittrasferiti l-attiv, il-passiv u l-provvedimenti jew riżervi attribwiti lill-impjant tal-produzzjoni.

12. Mad-dħul taxxabbli tal-kumpannija ngħadd il-prezz tat-trasferiment li probabbilment kien ser jinkiseb fir-rigward tal-attiv ittrasferit fil-kuntest tat-trasferiment tal-impriża, li f'dan il-każ ġie stmat għal EUR 249663661.59, eskluża l-għajnuna għall-investiment ta' EUR 11 256 146 mogħtija mill-Istat Awstrijak, jiġifieri total ta' EUR 260919807.59. Minn dan tnaqqsu l-ispejjeż għall-akkwist li ma kinux ġew dedotti. Fil-kuntest tat-tassazzjoni l-għajnuna mogħtija mill-Istat Awstrijak ma ġietx miżjuda mal-ispejjeż għall-akkwist deduċibbli.

13. It-taxxa ġiet iffissata fis-sena fiskali tal-2006 fuq il-bażi tal-Artikolu 52d(1) u tal-Artikolu 52e(3) tal-Liġi 1733/1995. Obbligu fiskali bħal dan ma jkunx jeżisti f'każ ta' sitwazzjoni nazzjonali korrispondenti, fejn l-obbligu fiskali jinħoloq biss meta l-profitt jiġi magħmul mill-kumpannija akkwirenti.

14. A Oy ressqet oġġezzjoni bil-għan li tiġi rrettifikata emenda fl-avviż ta' tassazzjoni li saret fit-30 ta' Novembru 2010 għad-dannu tal-persuna taxxabbli. Hija sostniet li l-Artikolu 52(3) tal-Liġi 1733/1995 ma huwiex kompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment skont l-Artikolu 49 TFUE.

15. Din l-oġġezzjoni ġiet irrifjutata mill-kumitat għall-oġġezzjonijiet. Sussegwentement A Oy ippreżentat rikors quddiem il-Helsingin hallinto-oikeus (qorti amministrattiva ta' Helsinki, il-Finlandja). Il-qorti amministrattiva ta' Helsinki ddeċidiet li tissospendi l-proċedura u tagħti bidu għal proċedura għal deċiżjoni preliminari.

IV. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

16. Il-qorti amministrattiva ta' Helsinki, li hija adita b'din il-kawża, għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi segwenti:

"1. L-Artikolu 49 TFUE jipprekludi leġiżlazzjoni bħal dik Finlandiża li tipprovdi li jekk kumpannija nazzjonali tittrasferixxi, b'titolu ta' trasferiment tal-attiv, stabbiliment stabbli li jinsab fi Stat Membru ieħor lil kumpannija stabbilita hemm, u inkambju tirċievi azzjonijiet ġodda tagħha, it-trasferiment tal-attiv ikun taxxabbli immedjatament, mis-sena tat-trasferiment, filwaqt li, f'sitwazzjoni nazzjonali ekwivalenti, dan ikun taxxabbli biss fil-mument li dan jiġi rrealizzat?

2. Jista' jitqies li jkun jemm diskriminazzjoni indiretta jew diretta jekk il-Finlandja tipproċedi immedjatament bl-impożizzjoni tat-taxxa mis-sena li fiha jkun sar it-trasferiment tal-attiv, qabel ma jkun ġie rrealizzat id-dħul, meta, f'sitwazzjoni nazzjonali, l-impożizzjoni tat-taxxa hija posposta għall-mument meta dan id-dħul jiġi rrealizzat?

3. Fil-każ ta' risposta affermattiva għad-domandi 1 u 2, din ir-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tista' tiġi ġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali, jew mill-protezzjoni tal-kompetenza fiskali [setgħa ta' tassazzjoni] nazzjonali? Ir-restrizzjoni pprojbita hija konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità?"

17. A Oy, il-Finlandja, l-Isvezja u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub dwar dawn id-domandi fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Fis-seduta tat-8 ta' Ġunju 2017 ħadet sehem ukoll ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

V. Analiżi legali

A. Kriterju għall-evalwazzjoni

18. Bid-domandi preliminari tagħha – li għandhom jiġu eżaminati flimkien – il-qorti tar-rinviju finalment tistaqsi jekk il-libertà ta' stabbiliment, bħala parti mid-dritt primarju, hijiex ippreġudikata minn dispożizzjoni nazzjonali li fil-kuntest tat-traspożizzjoni tal-Artikolu 10(2) tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet tipprevedi tassazzjoni, u jekk din it-tassazzjoni tistax tiġi ġġustifikata fejn meħtieġ. Kif tenniet il-qorti tar-rinviju, din it-tassazzjoni twassal għal tassazzjoni immedjata f'każ transkonfinali biss, filwaqt li f'każ purament domestiku min jittrasferixxi ma jiġix intaxxat.

19. Madankollu – kif l-Istati Membri kkonċernati sostnew kważi unanimament – il-Qorti tal-Ġustizzja kemm-il darba ddeċidiet li "kull miżura nazzjonali f'qasam li kien is-suġġett ta' armonizzazzjoni eżawrjenti fuq il-livell tal-Unjoni għandha tiġi evalwata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet ta' dik il-miżura ta' armonizzazzjoni, u mhux fid-dawl ta' dawk tad-dritt primarju" [4].

4 Ara, fl-aħar lok, is-sentenzi tat-8 ta' Marzu 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, punt 19); tat-12 ta' Novembru 2015, Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, punt 40); tal-11 ta' Diċembru 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punt 64), kif ukoll tas-16 ta' Diċembru 2008, Gysbrechts u Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, punt 33) – għalkemm fil-każ speċifiku dejjem ġiet irrifjutata rabta nieqsa mad-dritt primarju.

20. Anki li kieku d-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet kienet tirrappreżenta tali armonizzazzjoni eżawrjenti, dan il-fatt xorta waħda ma jistax jipprevjeni li d-Direttiva tiġi interpretata konformement mad-dritt primarju u li, meta jkun xieraq, tiġi eżaminata inċidentalment fir-rigward tal-kompatibbiltà tagħha mal-libertajiet fundamentali. Tabilħaqq, il-Qorti tal-Ġustizzja minn kmieni ddeċidiet li l-projbizzjoni ta' restrizzjonijiet fuq il-libertà li jiġu pprovduti servizzi tapplika mhux biss għall-miżuri nazzjonali, iżda wkoll għall-miżuri adottati mill-istituzzjonijiet tal-Unjoni [5]. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà spjegat, it-trattati, bħala dritt primarju, jibqgħu l-"fundament, il-qafas u l-limiti" [6] tal-atti kollha tal-Unjoni. Għalhekk, dawn għandhom jiġu osservati dejjem anki waqt it-traspożizzjoni ta' dawn l-atti legali mill-Istati Membri [7].

21. Barra minn hekk, id-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet ma tikkostitwixxix armonizzazzjoni eżawrjenti. Kif jirriżulta mill-istruttura u mill-formulazzjoni, il-paragrafu 2 jinkludi eċċezzjoni għall-paragrafu 1. Skont il-paragrafu 1, l-Istat tal-kumpannija li tittrasferixxi fil-prinċipju jirrinunzja definittivament id-drittijiet tiegħu għat-tassazzjoni tal-istabbiliment permanenti. Dan jista' jikkoreġi biss telf invokat preċedentement. B'deroga għal dan, Stat Membru li japplika sistema li tintaxxa profitti fuq livell dinji huwa *intitolat*, skont il-paragrafu 2, li jintaxxa kull profitt li jirriżulta mit-trasferiment.

22. Min-naħa l-oħra, kif issostni anki l-Kummissjoni, l-Artikolu 10(2) tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet ma jirregolax jekk, meta u f'liema livell partikolari għandu jiġi eżerċitat dan id-dritt ta' tassazzjoni. B'mod partikolari, kif jista' jiġi dderivat minn din il-formulazzjoni, ma jeżisti l-ebda obbligu għall-Finlandja li tintaxxa t-trasferiment ta' stabbiliment permanenti b'dan il-mod u manjiera u f'dan il-livell, iżda sempliċement id-dritt li tagħmel dan. Jiġri x'jiġri, f'każ bħal dan il-leġiżlatur nazzjonali jibqa' marbut mal-libertajiet fundamentali fit-traspożizzjoni tal-leġiżlazzjoni sekondarja.

B. Restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment

23. Skont l-Artikolu 43 moqri flimkien mal-Artikolu 48 tat-Trattat KE (issa l-Artikolu 49 moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE), il-libertà ta' stabbiliment tinkludi d-dritt għal ċittadin ta' Stat Membru li jibda u jeżerċita attivitajiet bħala persuna li taħdem għal rasha fit-territorju ta' Stat Membru ieħor [8]. Anki jekk, skont il-formulazzjoni tagħhom, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-libertà ta' stabbiliment huma intiżi sabiex jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, dawn jipprojbixxu wkoll li l-Istat Membru ta' oriġini jostakola l-istabbiliment fi Stat Membru ieħor ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu jew ta' kumpannija stabbilita skont il-leġiżlazzjoni tiegħu [9], b'mod partikolari permezz ta' stabbiliment permanenti [10]. Fil-leġiżlazzjoni fiskali hija determinanti n-natura diskriminatorja tar-restrizzjoni.

5 Sentenzi tat-2 ta' Settembru 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punt 39); tat-18 ta' Settembru 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punt 25 u 26), tat-23 ta' Frar 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punt 45); tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 46); tad-29 ta' Frar 1984, REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, punt 18) u s-sentenza tas-26 ta' Ottubru 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 50).

6 Sentenza tal-5 ta' Ottubru 1978, Viola (26/78, EU:C:1978:172, punt 9/14).

7 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' April 1998, Decker (C-120/95, EU:C:1998:167, punt 27) u s-sentenza tat-28 ta' April 1998, Kohll (C-158/96, EU:C:1998:171, punt 25) – "Il-fatt li miżura nazzjonali tista' eventwalment tkun konformi ma' dispożizzjoni ta' dritt sekondarju, f'dan il-każ l-Artikolu 22 tar-Regolament Nru 1408/71, ma għandux bħala effett li din il-miżura ma taqax taħt id-dispożizzjonijiet tat-Trattat." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

8 Sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata hemmhekk); tal-21 ta' Jannar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 38), u tat-13 ta' Diċembru 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punt 18).

9 F'dan is-sens, espressament, is-sentenza tas-17 ta' Lulju 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 18), u tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punti 19 u 20).

10 Sentenzi tal-21 ta' Jannar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 39); tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 31), u tas-6 ta' Settembru 2012, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-38/10, EU:C:2012:521, punt 25).

24. Ir-restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment, skont ġurisprudenza stabbilita, huma dawk il-miżuri kollha li jipprojbixxu, jostakolaw jew jirrendu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà [11].

25. Hawnhekk, jekk din titqies b'mod iżolat, id-dispożizzjoni fiskali nazzjonali ma tostakolax it-twaqqif tal-istabbiliment permanenti barra mill-pajjiż. Madankollu, minn naħa waħda, l-attività transkonfinali ta' impriża hija milquta b'tali mod li trasferiment sussegwenti tal-istabbiliment permanenti barrani lejn kumpannija barranija jġib miegħu tassazzjoni korrispondenti. Din ma tirriżultax li kieku l-istabbiliment permanenti jkun jinsab fit-territorju Finlandiż. Konsegwentement, fir-rigward ta' miżuri ta' ristrutturazzjoni sussegwenti u t-tassazzjoni tagħhom, it-twaqqif ta' stabbiliment permanenti fit-territorju Finlandiż huwa iktar attraenti minn dak barra mill-pajjiż.

26. Min-naħa l-oħra, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li mhux biss it-twaqqif ta' stabbiliment permanenti, iżda anki l-għeluq tiegħu huwa parti mill-attività ekonomika transkonfinali protetta mil-libertajiet fundamentali. It-trasferiment ta' stabbiliment permanenti lil impriża oħra jwassal sabiex ma tibqax tiġi eżerċitata iktar attività ekonomika barra l-pajjiż. It-tmiem ta' din l-attività ekonomika jiġi intaxxat biss minħabba l-fatt li l-istabbiliment permanenti li jinsab barra mill-pajjiż huwa ttrasferit lil kumpannija barranija u mhux lil kumpannija nazzjonali. Lanqas f'dan ir-rigward ma tista' tiġi miċħuda rabta transkonfinali. Fil-fatt, it-tmiem ta' attività transkonfinali minħabba t-trasferiment lil kumpannija barranija huwa mfassal b'mod inqas attraenti mit-tmiem minħabba t-trasferiment lil kumpannija nazzjonali.

27. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, it-tassazzjoni ta' riżervi moħbija fil-każ tat-trasferiment tas-sede hija restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment, jekk tali taxxa fuq il-profitt mhux irrealizzat ma tiġix imposta f'sitwazzjoni domestika (jiġifieri rilokazzjoni fit-territorju nazzjonali) [12].

28. Is-sitwazzjoni preżenti għaldaqstant hija waħda paragunabbli. Bit-tassazzjoni skont l-Artikolu 52d(3) tal-Liġi 1733/1995 qed jiġu intaxxati r-riżervi moħbija li jinsabu fl-istabbiliment permanenti (żidiet fil-valur tal-attiv jew telf fil-valur ta' kontabbiltà minħabba differimenti ta' taxxa permezz tad-deprezzament), mingħajr ma l-persuna taxxabbli tkun irċeviet il-flejjes neċessarji. Fl-istess waqt, ma ssir l-ebda tassazzjoni fil-każ ta' trasferiment ta' stabbiliment permanenti fit-territorju nazzjonali minħabba t-tkomplija tal-valuri ta' kontabbiltà. L-iktar l-iktar hawnhekk ikun ix-"xerrej" (jiġifieri l-kumpannija akkwirenti) li xi darba jkollu jintaxxa ż-żidiet fil-valuri rrealizzati.

29. Huwa minnu li hawnhekk it-tluq mhux qed isir mill-persuna taxxabbli nnifisha, iżda biss bit-trasferiment tal-istabbiliment permanenti li jinsab f'pajjiż barrani lil kumpannija barranija. Madankollu, dan għandu l-istess konsegwenza legali daqslikieku persuna taxxabbli titlaq minn qabel lejn pajjiż ieħor bl-attiv tal-istabbiliment permanenti domestiku tagħha. It-tassazzjoni ssir bħal fil-każ tat-tassazzjoni ta' ħruġ "tradizzjonali" għas-sempliċi fatt li issa Stat Membru ieħor għandu d-dritt uniku ta' tassazzjoni fuq l-attiv tal-istabbiliment permanenti.

30. Bħala riżultat, il-konsegwenza tad-dispożizzjoni nazzjonali fl-Artikolu 52e(3) tal-Liġi 1733/1995 hija li fir-rigward ta' proċessi ta' trasferiment sussegwenti, it-twaqqif ta' stabbiliment permanenti barra mill-pajjiż huwa inqas attraenti mit-twaqqif ta' stabbiliment permanenti fit-territorju nazzjonali. Kif sostnew anki l-Kummissjoni u A Oy, dan jikkontradixxi kemm l-għan tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet (ara biss il-preambolu li jsemmi kif it-trasferiment ta' partijiet minn kumpannija ma għandux jiġi ostakolat minn restrizzjonijiet speċjali) kif ukoll dak tal-libertà ta' stabbiliment.

11 Sentenzi tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 36); tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 34), u tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata hemmhekk).

12 Sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punt 46); tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 33); tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 35), u tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punt 35).

31. Iżda r-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment tirriżulta diġà fl-istabbiliment tal-ammont tat-taxxa [13] fis-sena 2006 u mhux biss mal-maturità tat-taxxa. Fil-fatt, A Oy, li ttrasferixxiet l-istabbiliment permanenti tagħha li jinsab f'pajjiż barrani lil impriża (barranija) oħra qiegħda tbati, meta mqabbla ma' atturi simili li jittrasferixxu stabbilimenti permanenti domestiċi lil kumpanniji barranin (jew stabbilimenti permanenti li jinsabu f'pajjiż barrani lil kumpanniji domestiċi), żvantaġġ ta' likwidità f'dan il-mument tal-istabbiliment tal-ammont tat-taxxa u tal-maturità tat-taxxa relatata.

C. Ġustifikazzjoni

1. Ġustifikazzjoni ta' tassazzjoni ta' ħruġ

32. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet kemm-il darba li skont il-prinċipju tat-territorjalità fiskali Stat Membru għandu d-dritt jintaxxa l-profitt kapitali li tkun kisbet il-persuna taxxabbli stabbilita fit-territorju tiegħu, iżda li jkun għadu ma ġiex irrealizzat, fil-mument tat-tluq tal-persuni taxxabbli [14].

33. Tali miżura għandha tipprevjeni sitwazzjonijiet li jistgħu jippreġudikaw id-dritt tal-Istat Membru ta' oriġini li jeżerċita s-sovranità fiskali tiegħu fir-rigward tal-attivitajiet imwettqa fit-territorju tiegħu, u għalhekk tista' tiġi ġġustifikata għal raġunijiet tal-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri [15]. Iżda l-kundizzjoni għal dan il-għan hija li t-tluq tal-persuna taxxabbli jipperikola effettivament is-sovranità fiskali tal-Istat ta' oriġini. Dan huwa ġeneralment il-każ meta tintemm is-setgħa ta' tassazzjoni [16].

34. Is-setgħa ta' tassazzjoni ma tintemmx biss fil-każ tat-tluq minn territorju, iżda anki meta stabbiliment permanenti li jinsab f'pajjiż barrani jiġi attribwit lil kumpannija mhux stabbilita fit-territorju tal-pajjiż fil-kuntest ta' trasferiment. Kif isostnu bir-raġun il-Finlandja u l-Isvezja, l-Artikolu 10(2) tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet apparentement ukoll kien fil-fatt ibbaża fuq dan il-ħsieb, meta fil-każ tat-tassazzjoni tad-dħul globali l-Istat Membru jingħata (l-aħħar) possibbiltà biex jintaxxa r-riżervi moħbija (tal-profitt kapitali).

35. Madankollu, b'differenza għal tassazzjoni ta' ħruġ tradizzjonali, fil-każ tat-trasferiment inkambju għall-għoti ta' ishma, issa huma l-ishma fil-kumpannija akkwirenti li ser jiġu suġġetti għas-sovranità fiskali tal-Istat ta' ħruġ. Qed isir sempliċement speċi ta' skambju tal-attiv (fuq in-naħa tal-attiv meta kkunsidrat mil-lat ta' kontabbiltà). F'dan ir-rigward, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 8(2) tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet jippermetti espressament li jiġi intaxxat il-profitt minn trasferiment sussegwenti tal-ishma rċevuti. Għalhekk, ir-riżervi moħbija futuri li ser iseħħu fl-istabbiliment permanenti ser jibqgħu *indirettament* aċċessibbli għas-setgħa ta' tassazzjoni tal-Finlandja.

13 Min-naħa l-oħra, kif spjegajt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, punt 59), huwa irrilevanti l-mument tal-maturità tat-taxxa. Dan għaliex minħabba l-istabbiliment tal-ammont tat-taxxa, il-persuna taxxabbli diġà trid tħallas it-taxxa u din tkun imposta fuqha anki jekk it-taxxa tkun għadha ma hijiex dovuta. Għalhekk, il-ġbir tat-taxxa f'dan ir-rigward huwa biss l-att li jikkompleta r-restrizzjoni.

14 Sentenzi tat-23 ta' Jannar 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata); tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 49); tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punti 44 u 45), u tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punt 46).

15 Sentenzi tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punti 45 u 46); tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punti 45 *et seq*); tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 47), u tal-21 ta' Jannar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 60).

16 Kif indikat espressament: sentenza tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 48), tal-25 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-64/11, mhux ippubblikata, EU:C:2013:264, punt 31), u tat-23 ta' Jannar 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 60 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36. Madankollu, is-sovranità fiskali fir-rigward ta' ishma f'kumpannija barranija li tinsab f'pajjiż barrani hija ta' *natura differenti* meta mqabbla mas-sovranità fiskali fuq l-attiv ta' stabbiliment permanenti barrani. L-ishma rċevuti huma xi ħaġa differenti mill-attiv tal-istabbiliment permanenti. Għaldaqstant, jibqa' l-fatt li l-aċċess għar-riżervi moħbija li jinħolqu fl-istabbiliment permanenti jintilef għal dejjem. Dan jiġġustifika interess leġittimu ta' tassazzjoni (finali) mill-Istat Membru li qed jitlef is-setgħa ta' tassazzjoni diretta tiegħu.

2. Proporzjonalità tar-restrizzjoni

37. Ir-restrizzjoni trid tibqa' adattata sabiex tiggarantixxi l-ilħuq tal-għan u ma tistax tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan il-għan [17] – li hawnhekk huwa l-osservanza tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni.

a) Ħtieġa ta' differiment ta' ħlas

38. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet diversi drabi li l-persuna taxxabbli għandha tingħata l-għażla bejn, minn naħa, il-ħlas immedjat tal-ammont ta' din it-taxxa, u, min-naħa l-oħra, il-ħlas iddifferit tal-ammont tal-imsemmija taxxa, flimkien, skont il-każ, mal-interessi skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli [18]. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset bħala proporzjonat irkupru tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali moħbi f'diversi stadji fuq ħames snin minflok ġbir immedjat [19]. Madankollu, fid-dritt tal-Finlandja ma teżistix tali possibbiltà. Għaldaqstant, id-dispożizzjoni Finlandiża tkun tikkostitwixxi restrizzjoni sproporzjonata tal-libertà ta' stabbiliment.

39. Kuntrarjament għall-fehma tal-Finlandja u tal-Isvezja, ma jistax jiġi argumentat kontra dan li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-tassazzjoni ta' ħruġ ma tistax tiġi applikata għal tassazzjoni fil-każ ta' trasferiment ta' stabbiliment permanenti inkambju għall-għoti ta' ishma fil-kumpannija.

40. Huwa minnu li – kif l-Isvezja ssostni korrettament – it-trasferiment ta' stabbiliment permanenti inkambju ta' ishma fil-kumpannija, b'differenza għas-sempliċi tluq, jikkostitwixxi att ta' realizzazzjoni, li fil-prinċipju jwassal għall-iskoperta u għat-tassazzjoni ta' riżervi moħbija. Madankollu, it-trasferiment inkambju ta' ishma fil-kumpannija ma huwiex realizzazzjoni ġenwina tal-valur tal-istabbiliment permanenti fil-kuntest ta' bejgħ, iżda sempliċement miżura ta' ristrutturazzjoni. L-istabbiliment permanenti ma huwiex qed jinbiegħ, iżda huwa ttrasferit lil entità legali li issa wieħed għandu sehem ikbar fiha minn qabel. Tali ristrutturazzjoni transkonfinali għandha tiġi ffaċilitata bid-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet.

41. Barra minn hekk, ma hija qed tiġi rrealizzata ebda likwidità finanzjarja neċessarja għall-ħlas tat-taxxa, iżda l-kumpannija li tittrasferixxi sempliċement qed tirċievi ishma f'ammont korrispondenti fl-impriża akkwirenti. Din iċ-ċirkustanza hija wkoll ir-raġuni għalfejn, minkejja "realizzazzjoni", il-Finlandja tippermetti ristrutturazzjoni newtrali mil-lat ta' kontabbiltà anki fil-każ ta' trasferimenti li ma humiex transkonfinali. Tali nuqqas ta' tassazzjoni f'każ purament domestiku ma huwiex mitlub mid-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet.

17 Sentenzi tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 42), tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 47); tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 35); tas-17 ta' Lulju 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 25); tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punt 27), u tat-13 ta' Diċembru 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punt 23).

18 Sentenzi tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 49), tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punti 56 *et seq*, 58 u 62), u tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

19 Sentenzi tat-23 ta' Jannar 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 64), u tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 52).

42. Anki l-għan tad-Direttiva – li huwa l-faċilitazzjoni ta' ristrutturazzjonijiet transkonfinali – jista' jitqies b'mod ħafna iktar effettiv meta r-ristrutturazzjoni transkonfinali, jekk qatt, ma tiġix intaxxata immedjatament iżda biss bin-nifs, fuq perijodu ta' żmien twil.

43. Jekk, minkejja r-"realizzazzjoni" f'każ ta' trasferiment ta' stabbiliment permanenti fit-territorju nazzjonali, l-Istat Membru ma jordnax it-tassazzjoni ta' min jittrasferixxi, allura l-ordni ta' tassazzjoni immedjata mingħajr possibbiltà ta' differiment fi kwalunkwe każ ma hijiex il-mezz l-iktar moderat, fid-dawl tan-nuqqas ta' likwidità tal-persuna taxxabbli, biex jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf tad-dritt ta' tassazzjoni tal-Istat Membru fil-każ barrani.

44. Il-ġbir tat-taxxa mqassam fuq diversi snin jippermetti wkoll it-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf tad-dritt ta' tassazzjoni u jnaqqas sostanzjalment id-differenza fit-trattament (nuqqas ta' tassazzjoni fis-sitwazzjoni domestika). Kif osservat anki l-Kummissjoni waqt is-seduta, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet b'mod simili b'rabta ma' diversi dispożizzjonijiet ta' differiment fir-rigward ta' profitti rrealizzati bl-iskop ta' akkwist ta' beni ta' sostituzzjoni [20].

45. Wieħed irid iqis ukoll li l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa – kuntrarjament għall-każijiet ta' tluq – tibqa' suġġetta għas-setgħa ta' tassazzjoni territorjali tal-kreditur tat-taxxa, kif tisħaq il-Kummissjoni korrettament. Il-ġbir tat-taxxa estiż hawnhekk ma jġibx miegħu diffikultajiet amministrattivi li jkunu jirrikjedu tassazzjoni immedjata. Għalhekk – bi qbil mal-opinjoni tal-Kummissjoni – hawnhekk iktar u iktar huwa suffiċjenti jekk minn naħa waħda tittieħed inkunsiderazzjoni t-tneħħija tas-setgħa ta' tassazzjoni tal-Istat permezz ta' tassazzjoni finali, u, min-naħa l-oħra, jittieħed inkunsiderazzjoni n-nuqqas ta' likwidità tal-persuna taxxabbli permezz ta' ġbir tat-taxxa estiż fiż-żmien.

46. Kuntrarjament għall-fehma ta' A Oy, madankollu, mil-libertajiet fundamentali ma jirriżultax li tassazzjoni għandha tiġi ddifferita bilfors sar-realizzazzjoni "ġenwina" tar-riżervi moħbija. Peress li realizzazzjoni sussegwenti, wisq iktar minn terz (il-kumpannija akkwirenti), ma hijiex obbligatorja – hekk pereżempju f'każ ta' telf sussegwenti fil-valur jew telf tal-attiv – u bilkemm tista' tiġi kkontrollata mill-Finlandja, dan is-suġġeriment jikkontradixxi l-prinċipju tal-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri. Fil-fatt, dan jispiċċa jwassal biex ikollha tieħu inkunsiderazzjoni wkoll telf sussegwenti fil-valur lil hinn mis-sovranità fiskali proprja tagħha [21]. Bil-prinċipju tat-territorjalità, flimkien mal-prinċipju tad-data effettiva prevalenti fil-leġiżlazzjoni fiskali, it-tassazzjoni tar-riżervi moħbija fid-data tat-telf tad-dritt ta' tassazzjoni hija ammissibbli wkoll mingħajr realizzazzjoni tar-riżervi moħbija – wisq iktar f'każ ta' terz. Il-prinċipju ta' proporzjonalità jipprekludi biss tassazzjoni immedjata.

b) Proporzjonalità minħabba t-tpaċija ta' taxxa fittizja?

47. It-tpaċija ta' taxxa barranija fittizja prevista fid-dritt Finlandiż u fl-Artikolu 10(2) tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet ukoll ma tbiddel xejn minn dan l-eżitu. Fil-fatt, din taffettwa "biss" il-livell tal-piż fiskali fil-każ transkonfinali. Dan jista' jikkonsisti fir-rata tat-taxxa sħiħa jekk fl-Istat ospitanti ma tkunx ser issir tassazzjoni. Ikun jikkonsisti f'rata tat-taxxa mnaqqsa jekk it-taxxa (fittizja) li għandha titnaqqas tkun inqas filwaqt li ma jkunx hemm piż fiskali jekk it-taxxa (fittizja) li għandha titnaqqas tkun ogħla jew fl-istess livell.

20 Sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punti 71 *et seq*).

21 Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat dan l-approċċ – li ma hemm l-ebda obbligu ta' teħid inkunsiderazzjoni ta' telf – diversi drabi fis-sentenzi reċenti tagħha b'rabta mat-tassazzjoni ta' ħruġ; ara s-sentenza tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punti 43 *et seq*), u tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punti 56 *et seq*). Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, punti 61 *et seq*).

48. Bħala riżultat – kif jispjegaw il-Finlandja u l-Isvezja nnifishom – it-tpaċija ta' taxxa barranija tevita "biss" il-possibbiltà ta' taxxa doppja. Iżda l-ksur ma jikkonsistix f'taxxa doppja. Id-dritt tal-Unjoni ma jinkludix projbizzjoni ta' taxxa doppja [22]. Iżda jekk taxxa doppja hijiex kwistjoni li taqa' taħt id-dritt tal-Unjoni u għalhekk lanqas tal-libertajiet fundamentali, imbagħad, min-naħa l-oħra, lanqas il-prevenzjoni ta' taxxa doppja ma tista' tinfluwenza l-ġustifikazzjoni għar-restrizzjoni ta' libertà fundamentali.

49. Dan japplika speċjalment meta minkejja t-tpaċija ma titnaqqasx in-nuqqas ta' ugwaljanza fit-trattament tas-sitwazzjoni transkonfinali meta mqabbla mas-sitwazzjoni domestika. In-nuqqas ta' ugwaljanza li għandu jiġi ġġustifikat ma jinsabx biss fil-livell tat-tassazzjoni (jew tar-rata tat-taxxa), iżda fit-*tassazzjoni immedjata* tal-kumpannija li tittrasferixxi fil-każ transkonfinali meta mqabbla man-*nuqqas ta' tassazzjoni* fl-hekk imsejħa sitwazzjoni domestika [23].

50. Bħala riżultat, l-Artikolu 10(2) tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet ma jistabbilixxix rata tat-taxxa iktar baxxa mir-rata tat-taxxa "normali", iżda jiddefinixxi r-rata tat-taxxa normali li l-Istati Membri jistgħu jiġbru f'każ transkonfinali. B'differenza għal rati tat-taxxa oħrajn, din sempliċement tvarja u tiddependi minn fatturi oħrajn (kalkolu ta' taxxa barranija fittizja). Min-naħa l-oħra, kif ġie spjegat iktar 'il fuq fil-punti 21 u 22, id-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet ma tirregolax meta għandha tinġabar din ir-rata tat-taxxa. Madankollu, dan jista' jiġi dedott mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija iktar 'il fuq dwar it-tassazzjoni ta' ħruġ.

51. Jekk f'każ domestiku paragunabbli ma ssir l-ebda tassazzjoni tal-miżuri ta' ristrutturazzjoni, il-mezz iktar moderat u adattat bl-istess mod fir-rigward tal-ħarsien tas-setgħa ta' tassazzjoni huwa differiment jew ġbir tat-taxxa (skont il-każ imnaqqsa) estiż fiż-żmien f'każ ta' miżuri ta' ristrutturazzjoni transkonfinali.

52. Dan japplika iktar u iktar f'dan il-każ, peress li permezz tal-Artikolu 8(2) tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet – kuntrarjament għall-każijiet tat-tassazzjoni ta' ħruġ tradizzjonali – saħansitra ser tinżamm is-setgħa indiretta ta' tassazzjoni fuq qligħ kapitali futur fil-valur tal-istabbiliment permanenti. Iżda jekk jibqa' jkun hemm parteċipazzjoni indiretta f'bidliet oħrajn relatati mal-valur, it-tassazzjoni immedjata (b'rata tat-taxxa partikolari) tidher wisq inqas proporzjonata milli f'każ ta' ħruġ fejn tintilef kull rabta mal-bażi taxxabbli.

53. Għaldaqstant, hawnhekk teżisti restrizzjoni mhux iġġustifikata tal-libertà ta' stabbiliment. Madankollu, huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li teżamina, jekk in-nuqqas ta' konformità tad-dispożizzjoni nazzjonali mad-dritt tal-Unjoni jistax jiġi rrimedjat permezz ta' interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni fis-sens ta' dritt għall-ħlas tat-taxxa estiż fiż-żmien skont id-dritt proċedurali fiskali Finlandiż.

22 Sentenzi tal-15 ta' April 2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punti 27 *et seq*); tas-16 ta' Lulju 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punti 26 *et seq*), u tat-12 ta' Frar 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punti 30 u 31), kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot fil-Kawża Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, punti 58 *et seq*).

23 Jiġifieri meta l-istabbiliment permanenti jkun jinsab fit-territorju nazzjonali jew meta l-kumpannija akkwirenti tkun kumpannija nazzjonali.

VI. Konklużjoni

54. Għaldaqstant nipproponi li d-domandi preliminari tal-Helsingin hallinto-oikeus (qorti amministrattiva ta' Helsinki, il-Finlandja) flimkien għandhom jiġu risposti:

L-Artikolu 43 moqri flimkien mal-Artikolu 48 tat-Trattat KE (issa l-Artikolu 49 moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE) jipprekludi dispożizzjoni nazzjonali, adottata fil-kuntest tat-traspożizzjoni tal-Artikolu 10(2) tad-Direttiva 90/434/KEE, li fil-każ ta' trasferiment transkonfinali ta' stabbiliment permanenti barrani lil kumpannija barranija biss tordna tassazzjoni immedjata, filwaqt li ma tagħmilx dan fil-każ domestiku. It-tpaċija ta' taxxa barranija fittizja ma tbiddel xejn f'dan ir-rigward għaliex din tevita biss taxxa doppja iżda mhux tassazzjoni immedjata.