SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

21 ta' Mejju 2015 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Libertà ta' stabbiliment — Artikolu 49 TFUE — Restrizzjonijiet — Irkupru f'diversi stadji tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali mhux irrealizzat — Preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri — Proporzjonalità"

Fil-Kawża C-657/13,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Düsseldorf (il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-5 ta' Diċembru 2013, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-12 ta' Diċembru 2013, fil-proċedura

Verder LabTec GmbH & Co. KG

vs

Finanzamt Hilden,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn M. Ilešič, President tal-Awla, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas u C. G. Fernlund (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Jääskinen,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Verder LabTec GmbH & Co. KG, minn O. Kress, Steuerberater,

— għall-Finanzamt Hilden, minn U. Franz, bħala aġent,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,

— għall-Gvern Belġjan, minn M. Jacobs u J.-C. Halleux, bħala aġenti,

— għall-Gvern Daniż, minn C. Thorning u M. S. Wolff, bħala aġenti,

— għall-Gvern Spanjol, minn L. Banciella Rodríguez-Miñón, bħala aġent,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

— għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn S. Fiorentino, Avvocato dello Stato,

— għall-Gvern Olandiż, minn J. Langer u M. Bulterman, bħala aġenti,

— għall-Gvern Svediż, minn U. Persson u A. Falk, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Cordewener u W. Roels, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-26 ta' Frar 2015,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Verder LabTec GmbH & Co. KG, stabbilita fil-Ġermanja (iktar 'il quddiem "Verder LabTec") u l-Finanzamt Hilden (iktar 'il quddiem il-"Finanzamt") fir-rigward tat-tassazzjoni tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat mal-attiv ta' din il-kumpannija fl-okkażjoni tat-trasferiment ta' dan attiv lill-istabbiliment permanenti tagħha li jinsab fit-territorju tal-Pajjiżi l-Baxxi.

Il-kuntest ġuridiku

3 Mill-fajl ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża fil-qasam tat-tassazzjoni tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat ta' attiv ta' kumpannija stabbilita fil-Ġermanja, ittrasferit lil stabbiliment permanenti tagħha li jinsab barra mit-territorju nazzjonali, kienet ibbażata, għall-ewwel, fuq il-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-qorti federali tal-finanzi).

4 F'sentenza tas-16 ta' Lulju 1969, l-imsemmija qorti kienet stabbilixxiet it-"teorija ta' ġbid finali". Mid-deċiżjoni tar-rinviju essenzjalment jirriżulta li din it-teorija kienet ibbażata fuq il-prinċipju li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, inkwantu Stat tal-istabbiliment ta' kumpannija, kienet titlef id-dritt tagħha fir-rigward tat-tassazzjoni tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' attiv ta' din il-kumpannija ġġenerat fit-territorju Ġermaniż kemm-il darba dan l-attiv ikun ġie ttrasferit lil stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju ta' Stat ieħor, sa fejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kienet obbligata li teżenta l-profitti ta' dan l-istabbiliment permanenti abbażi tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż mal-Istat li fit-territorju tiegħu jinsab l-imsemmi stabbiliment permanenti. It-trasferiment ta' attiv ta' kumpannija stabbilita fil-Ġermanja lil stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju ta' Stat ieħor kien għalhekk meqjus li huwa ġbid li għandu jiġi evalwat skont il-valur imsejjaħ "parzjali", fis-sens tat-tieni sentenza tal-Artikolu 4(1) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (Einkommensteuergesetz, iktar 'il quddiem l-"EstG").

5 L-effett ta' din il-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof kien li l-valur tal-attiv meqjus li nġibed mill-patrimonju kkontribwit tal-kumpannija stabbilita fil-Ġermanja kellu jiġi evalwat speċifikament fil-mument tal-ġbid. Id-differenza bejn dan il-valur u l-valur kontabbli ta' dan l-attiv kienet tiddaħħal fil-kontijiet fil-mument tat-trasferiment. L-ammont tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat mal-imsemmi attiv żvelat kien għalhekk jingħadd mal-profitt annwali kurrenti ta' din il-kumpannija.

6 Billi bbażat ruħha fuq l-imsemmija ġurisprudenza, l-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża kienet iddeċidiet li tali attiv ttrasferit kellu jiġi evalwat, fil-mument tat-trasferiment, bil-prezz sħiħ tas-suq, jiġifieri bil-prezz li terzi indipendenti kienu jaqblu li jħallsu f'sitwazzjonijiet identiċi jew simili.

7 Din l-amministrazzjoni kienet ukoll iddeċidiet li timmitiga, għall-ekwità, l-effetti tal-ġurisprudenza msemmija iktar 'il fuq u li ma tintaxxax il-profitt kollu kemm hu marbut ma' tali ġbid, iżda li tippermetti li l-kumpannija kkonċernata toħloq punt kumpensatorju, sabiex tinnewtralizza dan il-profitt. Dan il-punt kellu, għall-assi fissi tal-operat suġġetti għal deprezzament, jiġi ammortizzat proporzjonalment mat-tul tal-użu residwu tal-attiv ikkonċernat jew l-iktar tard jiġi ammortizzat *pro rata temporis*, iżda sa mhux iktar tard minn għaxar snin wara l-ġbid inkwistjoni.

8 Is-sitwazzjonijiet ta' ġbid ta' qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' attiv ittrasferit minn kumpannija stabbilita fil-Ġermanja lil stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju ta' Stat ieħor kienu s-suġġett ta' leġiżlazzjoni għall-ewwel darba fil-Liġi tas-7 ta' Diċembru 2007 dwar miżuri korrispondenti ta' taxxa għall-introduzzjoni tal-Kumpannija Ewropea u li tkompli temenda d-dispożizzjonijiet ta' taxxa (BGBl. 2006 I, p. 2782, iktar 'il quddiem, is-"SEStEG").

9 L-għan tal-imsemmija liġi kien, minn naħa, li ċerti dispożizzjonijiet tad-dritt fiskali jiġu adattati għar-rekwiżiti imposti mid-dritt tal-Unjoni Ewropea fil-qasam tad-dritt fiskali u tad-dritt tal-kumpanniji u, min-naħa l-oħra, li jiġu ggarantiti b'mod koerenti d-drittijiet ta' tassazzjoni tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja u li tippermetti t-tassazzjoni tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat meta l-attiv inkwistjoni ma jibqax suġġett għas-setgħa ta' tassazzjoni ta' dan l-Istat Membru.

10 Għal dan il-għan inżiedet it-tielet sentenza tal-Artikolu 4(1) tal-EStG, li tgħid li "[l]-esklużjoni jew ir-restrizzjoni tad-dritt ta' tassazzjoni tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja fir-rigward tal-profitt mill-bejgħ jew mill-użu ta' attiv jekwiparaw għal ġbid għal finijiet mhux ta' negozju". Mill-espożizzjoni tal-motivi ta' SEStEG jirriżulta li l-għan ta' din id-dispożizzjoni huwa li jiċċara d-dritt fis-seħħ.

11 Is-SEStEG introduċiet ukoll l-Artikolu 4g fl-EStG. Skont dan l-artikolu, fil-każ fejn attiv, wara li jiġi attribwit lil stabbiliment tal-istess persuna taxxabbli li jinsab fi Stat Membru li ma huwiex ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja skont it-tielet sentenza tal-Artikolu 4(1) tal-EStG, kif emendata bis-SEStEG, jitqies li huwa miġbud, jinħoloq punt kumpensatorju fuq talba tal-persuna taxxabbli sal-ammont tad-differenza bejn il-valur kontabbli tal-attiv u l-valur tas-suq tiegħu. Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 4g(2) tal-EStG, dan il-punt kumpensatorju jitħallas akkont b'mod regolari (amortizzament) sa massimu ta' parti minn ħamsa fis-sena finanzjarja li fiha jkun ġie stabbilit u f'kull waħda mill-erba' snin sussegwenti, b'żieda fil-profitt.

12 Barra minn hekk, is-SEStEG żied mal-Artikolu 52 tal-EStG il-paragrafu 8b li jgħid li t-tielet sentenza tal-Artikolu 4(1) tal-EStG, kif emendata bis-SEStEG, hija applikabbli sa mis-sena finanzjarja 2006.

13 Permezz ta' sentenza tas-17 ta' Lulju 2008, mogħtija f'kawża li kienet tirrigwarda l-perijodu ta' tassazzjoni tas-sena 1995, il-Bundesfinanzhof ma komplietx issegwi l-ġurisprudenza preċedenti tagħha dwar it-"teorija ta' ġbid finali". Dik il-qorti mmotivat dan billi qieset, minn naħa, li l-EStG, fil-verżjoni tagħha applikabbli qabel id-dħul fis-seħħ tas-SEStEG, ma kinitx toffri bażi suffiċjenti għall-ġurisprudenza preċedenti tagħha. Għaldaqstant, il-Bundesfinanzhof qieset li t-trasferiment ta' attiv minn kumpannija stabbilita fil-Ġermanja lil stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju ta' Stat ieħor ma kienx jikkostitwixxi ġbid.

14 Min-naħa l-oħra, l-imsemmija qorti ġġustifikat l-iżvilupp tal-pożizzjoni tagħha billi qieset li ma kienx neċessarju li t-trasferiment ta' attiv minn kumpannija stabbilita fil-Ġermanja lil stabbiliment permanenti tagħha li jinsab fit-territorju ta' Stat ieħor jitqies li huwa sitwazzjoni ta' realizzazzjoni ta' profitt, peress li l-eżenzjoni mit-tassazzjoni fil-Ġermanja tal-profitti tal-imsemmi stabbiliment permanenti ma tippreġudikax it-tassazzjoni sussegwenti tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat fit-territorju Ġermaniż.

15 Fid-dawl ta' dan il-bdil fil-ġurisprudenza, il-leġiżlatur Ġermaniż iddeċieda li jadotta liġi ta' nuqqas ta' applikazzjoni u li jispeċifika l-kontenut tat-tielet sentenza tal-Artikolu 4(1) tal-EStG, kif emendata bis-SEStEG.

16 Bil-liġi fiskali għas-sena 2010, tat-8 ta' Diċembru 2010 (BGBl. 2010 I, p. 1768), dan il-leġiżlatur, minn naħa, introduċa r-raba' sentenza wara t-tielet sentenza tal-Artikolu 4(1) tal-EStG, kif emendata bis-SEStEG, li tiċċara l-każ prinċipali ta' applikazzjoni tal-imsemmija tielet sentenza tal-Artikolu 4(1). Din ir-raba' sentenza tipprevedi li "[e]sklużjoni jew restrizzjoni tad-dritt ta' tassazzjoni fir-rigward tal-profitt mill-bejgħ ta' attiv jeżistu b'mod partikolari meta attiv li qabel kellu jiġi assenjat lil stabbiliment permanenti Ġermaniż tal-persuna taxxabbli jkun ser jiġi assenjat lil stabbiliment permanenti barrani".

17 Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 52(8b) tal-EStG, kif emendata bis-SEStEG, ġie kkompletat bit-tieni u t-tielet sentenza, li jipprevedu li t-tielet u r-raba' sentenzi tal-Artikolu 4(1) tal-EStG, kif emendata bil-liġi fiskali għas-sena 2010, japplikaw ukoll għas-sena fiskali 2005.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

18 Verder LabTec hija soċjetà in akkomandita rregolata mid-dritt Ġermaniż stabbilita fil-Ġermanja. Minn Mejju 2005, din is-soċjetà ħadet ħsieb esklużivament l-amministrazzjoni tad-drittijiet li jirriżultaw mill-privattivi, mit-trademarks u mid-disinni tagħha stess. Permezz ta' kuntratt tal-25 ta' Mejju 2005 hija ttrasferiet dawn id-drittijiet lill-istabbiliment permanenti tagħha li jinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi.

19 Matul verifika fiskali, il-Finanzamt qieset li t-trasferiment tal-imsemmija drittijiet kellu jseħħ billi l-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' dawn id-drittijiet jiġi aġġornat mal-valur fis-suq miftuħ fil-mument tat-trasferiment.

20 Madankollu, il-Finanzamt qieset li dan il-qligħ kapitali mhux irrealizzat, li l-valur tiegħu ma ġiex ikkontestat, ma kellux jiġi suġġett immedjatament għat-tassazzjoni fuq l-ammont kollu. Għall-ekwità, l-ammont ta' dan il-qliegħ kellu, skont il-Finanzamt, jiġi nnewtralizzat b'figura nominali tal-istess ammont li kellha mbagħad tiġi ammortizzata fuq bażi lineari fuq perijodu ta' għaxar snin.

21 Abbażi tar-riżultati tal-imsemmija verifika, il-Finanzamt ħarġet, fis-17 ta' Awwissu 2009, avviż dwar id-determinazzjoni separata u uniformi ta' bażijiet taxxabbli għas-sena fiskali 2005. Hija kkalkolat li profitt ta' Verder LabTec billi żiedet, mal-profitt magħmul, l-ammortizzazzjoni proporzjonali tal-figura nominali għal din is-sena fiskali ta' ammont ekwivalenti għal wieħed minn għaxra tal-valur tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat inkwistjoni u billi naqqset is-somma għaż-żieda tal-provvediment dwar it-taxxa tan-negozju relatata miegħu.

22 Permezz tad-deċiżjoni tad-19 ta' Settembru 2011, il-Finanzamt ċaħdet, inkwantu infondat, l-ilment imressaq kontra dan l-avviż tas-17 ta' Awwissu 2009.

23 Verder LabTec ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Finanzgericht Düsseldorf, fejn sostniet, essenzjalment, li l-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni tippreġudika l-libertà ta' stabbiliment iggarantita fl-Artikolu 49 TFUE. Din il-kumpannija tqis li l-irkupru f'diversi stadji tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat mal-attiv ittrasferit fil-mument tat-trasferiment ta' dan l-attiv huwa miżura sproporzjonata. L-irkupru ta' din it-taxxa fil-mument ta' meta jseħħ dan il-qligħ kapitali tkun possibbiltà inqas oneruża.

24 Il-Finanzamt titlob li l-imsemmi rikors jiġi miċħud. Hija tqis li s-sistema fiskali inkwistjoni ma tmurx kontra prinċipji tad-dritt tal-Unjoni u li eventwali dannu għal-libertà ta' stabbiliment huwa ġġustifikat minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Barra minn hekk, il-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni hija proporzjonata peress li l-qligħ kapitali mhux irrealizzat żvelat ma huwiex intaxxat immedjatament fit-totalità tiegħu.

25 Il-Finanzgericht Düsseldorf tenfasizza li t-tielet u r-raba' sentenzi tal-Artikolu 4(1) tal-EStG, kif emendata bil-Liġi fiskali tal-2010, tapplika għas-sena fiskali kkontestata, jiġifieri s-sena 2005.

26 L-imsemmija qorti tqis li l-leġiżlazzjoni nazzjonali fil-qasam tal-ġbid inkwistjoni tmur kontra l-libertà ta' stabbiliment. Barra minn hekk, hija tqis, fid-dawl tas-sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), li din il-leġiżlazzjoni ma tistax tkun iġġustifikata peress li, abbażi tal-prinċipju ta' territorjalità fiskali, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha d-dritt li tintaxxa l-qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat matul il-perijodu ta' qabel it-trasferiment tal-attiv inkwistjoni lil stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor. Anki li kieku jista' jitqies li d-determinazzjoni tal-ammont tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat tikkostitwixxi, sa mill-mument tat-trasferiment tal-attiv inkwistjoni, miżura proporzjonata, l-irkupru tat-taxxa relatata ma' dan il-qligħ kapitali qabel ma dan il-qliegħ isir, minkejja li dan l-irkupru jitqassam fuq ħames jew għaxar snin, ma jistax, fl-opinjoni tagħha, jikkostitwixxi miżura proporzjonata.

27 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Finanzgericht Düsseldorf iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domanda preliminari li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"Il-libertà ta' stabbiliment skont l-Artikolu 49 TFUE tippermetti, fil-każ fejn stabbiliment li jinsab fit-territorju nazzjonali jittrasferixxi attiv lejn stabbiliment ieħor tal-istess impriża li jinsab barra mill-pajjiż, leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li jkun hemm ġbid mhux għal skopijiet operattiv, bir-riżultat li l-iżvelar ta' [qligħ kapitali mhux irrealizzat] iwassal għal profitt relatat mal-ġbid, u leġiżlazzjoni nazzjonali oħra li tagħti l-possibbiltà li dan il-profitt jitqassam f'partijiet ugwali fuq ħames jew għaxar snin finanzjarji?"

Fuq id-domanda preliminari

28 Verder LabTec issostni li d-domanda preliminari hija inammissibbli minħabba n-natura ipotetika tagħha peress li, skont din il-kumpannija, ebda perijodu ta' ħames jew għaxar snin għall-irkupru tat-taxxa msemmija mill-qorti tar-rinviju ma kien applikabbli għas-sena fiskali inkwistjoni, jiġifieri s-sena 2005. Il-Finanzamt u l-Gvern Ġermaniż iqisu li d-domanda preliminari hija ipotetika, fir-rigward tal-irkupru mqassam fuq ħames snin, peress li t-tqassim fi stadji fuq perijodu ta' ħames snin ma kienx applikabbli għas-sena fiskali 2005. Il-Kummissjoni Ewropea tqis, barra minn hekk, li d-domanda preliminari hija, jew tista' tkun, ipotetika f'dak li jirrigwarda l-irkupru f'diversi stadji fuq ħames snin. F'dan ir-rigward, hija tindika li peress li d-deċiżjoni tal-Finanzamt tad-19 ta' Settembru 2011 tirrigwarda rkupru f'diversi stadji fuq għaxar snin, jista' jkun li l-Finanzamt hija prekluża milli tbiddel, iktar 'il quddiem, dan il-perijodu ta' ħames snin.

29 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, id-domandi dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni magħmula mill-qorti nazzjonali fil-kuntest leġiżlattiv u fattwali li hija tiddefinixxi taħt ir-responsabbiltà tagħha, u li ma huwiex il-kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tivverifika l-eżattezza tiegħu, jibbenefikaw minn preżunzjoni ta' rilevanza. Il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tirrifjuta li tiddeċiedi dwar talba mressqa minn qorti nazzjonali biss meta jkun jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma għandha ebda relazzjoni mar-realtà jew mas-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex il-punti ta' fatt u ta' liġi neċessarji sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domandi li jkunu sarulha (sentenza Stanley International Betting u Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta b'mod ċar li l-avviż ta' tassazzjoni tas-17 ta' Awwissu 2009, li l-kontestazzjoni tiegħu tat lok għad-deċiżjoni tal-Finanzamt tad-19 ta' Settembru 2011, jirrigwarda l-irkupru f'diversi stadji tat-taxxa fuq għaxar snin u mhux fuq ħames snin. Għalhekk, huwa manifest li l-problema tal-irkupru f'diversi stadji ta' din it-taxxa fuq ħames snin hija ta' natura ipotetika. Għaldaqstant, hekk kif josserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 18 tal-konklużjonijiet tiegħu, id-domanda preliminari għandha titqies inammissibbli f'dak li jirrigwarda tali rkupru.

31 Minn dan isegwi li d-domanda magħmula għandha tinftiehem li tistaqsi jekk l-Artikolu 49 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-każ tat-trasferiment ta' attiv ta' kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-Istat Membru lil stabbiliment permanenti ta' din il-kumpannija li jinsab fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, tipprevedi l-iżvelar tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' dan l-attiv li ġie ġġenerat fit-territorju tal-ewwel Stat Membru, it-tassazzjoni ta' dan il-qligħ kapitali u l-irkupru f'diversi stadji fuq għaxar snin tat-taxxa relatata miegħu.

32 Għandu jitfakkar li l-Artikolu 49 TFUE jimponi t-tneħħija ta' restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment. Din il-libertà timplika, fir-rigward tal-kumpanniji stabbiliti skont il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffiċċju rreġistrat, l-amministrazzjoni prinċipali jew l-istabbiliment prinċipali tagħhom ġewwa l-Unjoni Ewropea, id-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fi Stati Membri oħra permezz ta' sussidjarja, ta' fergħa jew ta' aġenzija (sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Għalkemm, skont il-formulazzjoni tagħhom, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta' stabbiliment huma intiżi li jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, dawn jipprekludu wkoll li l-Istat Membru ta' oriġini jostakola l-istabbiliment fi Stat Membru ieħor ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu jew ta' kumpannija kkostitwita skont il-leġiżlazzjoni tiegħu (sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Barra minn hekk, hija ġurisprudenza stabbilita li l-miżuri kollha li jipprojbixxu, jostakolaw jew irendu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà għandhom jitqiesu li huma restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment (Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 56 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 F'dan ir-rigward, il-libertà ta' stabbiliment hija applikabbli għat-trasferimenti tal-attivitajiet ta' kumpannija mit-territorju ta' Stat Membru lejn Stat Membru ieħor, u dan indipendentement mill-kwistjoni ta' jekk il-kumpannija inkwistjoni tittrasferixxix l-uffiċċju rreġistrat u l-amministrazzjoni effettiva tagħha barra minn dan it-territorju jew jekk hija tittrasferixxix attiv minn stabbiliment permanenti li jinsab fl-imsemmi territorju lejn Stat Membru ieħor (sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka, C-261/11, EU:C:2013:480, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 F'dak li jirrigwarda t-tassazzjoni ta' qligħ kapitali mhux irrealizzat, iġġenerat fil-kuntest tal-kompetenza fiskali ta' Stat Membru, relatat mal-attiv ittrasferit lill-istabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor, fil-każ fejn dan l-ewwel Stat Membru jitlef id-dritt tiegħu li jintaxxa d-dħul iġġenerat minn dan l-attiv fl-okkażjoni tat-trasferiment, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment jirriżulta li leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru li timponi t-tassazzjoni immedjata ta' dan il-qligħ kapitali fil-każ ta' tali trasferiment, filwaqt li dawn ma humiex intaxxati fil-kuntest ta' trasferiment simili fit-territorju nazzjonali, hija tali li tiskoraġġixxi kumpannija stabbilita fl-ewwel Stat Membru milli tittrasferixxi l-attiv tagħha mit-territorju tiegħu lejn Stat Membru ieħor u, għaldaqstant, tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka, C-261/11, EU:C:2013:480, punti 29 sa 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li l-konsegwenza tal-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija l-iżvelar u t-tassazzjoni tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat mal-attiv ittrasferit lill-istabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor minbarra r-Repubblika Federali tal-Ġermanja fl-okkażjoni ta' dan it-trasferiment. Issa, tali żvelar u tali tassazzjoni ma jseħħux fil-kuntest ta' trasferiment simili fit-territorju nazzjonali, fejn dan il-qligħ kapitali mhux irrealizzat jiġi ntaxxat biss meta dan effettivament isir. Din id-differenza fit-trattament tista' tammonta għal żvantaġġ ta' likwidità għall-kumpannija li tixtieq tittrasferixxi attiv lejn stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju ta' Stat Membru ieħor. Għalhekk l-imsemmija differenza fit-trattament f'dak li jirrigwarda l-iżvelar u t-tassazzjoni tal-qligħ kapitali inkwistjoni hija tali li tiskoraġġixxi lil kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż milli tittrasferixxi l-attiv tagħha lejn Stat Membru ieħor.

38 Tali differenza fit-trattament ma tistax tiġi spjegata b'differenza ta' sitwazzjoni oġġettiva. Fil-fatt, fir-rigward ta' leġiżlazzjoni ta' Stat Membru intiża li tintaxxa l-qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat fit-territorju tiegħu, is-sitwazzjoni ta' kumpannija li tittrasferixxi attiv lil stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor hija, għal dak li jirrigwarda t-tassazzjoni tal-qligħ kapitali relatat ma' dan l-attiv ittrasferit li jkun ġie ġġenerat fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati Membri qabel dan it-trasferiment, simili għal dik ta' kumpannija li twettaq trasferiment simili lejn stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju ta' dan l-Istat Membru (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 60).

39 Minn dan isegwi li d-differenza fit-trattament li għaliha hija suġġetta, fil-kuntest tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, kumpannija stabbilita fit-territorju tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, fil-każ tat-trasferiment ta' attiv lil stabbiliment permanenti ta' din il-kumpannija li jinsab fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE.

40 Madankollu, għandu jiġi ddeterminat jekk din ir-restrizzjoni tistax tiġi oġġettivament iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali rrikonoxxuti mid-dritt tal-Unjoni. F'dan il-każ, xorta jibqa' l-fatt li din ma għandhiex tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex dan l-għan jintlaħaq.

41 Skont il-Gvern Ġermaniż, ir-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tista' tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali marbuta mal-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tesprimi dubji f'dan ir-rigward.

42 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li ż-żamma tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri hija għan leġittimu rrikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja u li, fl-assenza ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti li jiddeterminaw, permezz ta' ftehim jew unilateralment, il-kriterji għat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni tagħhom, sabiex tiġi eliminata t-taxxa doppja (sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 64 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 Min-naħa l-oħra, skont il-prinċipju ta' territorjalità fiskali, Stat Membru għandu, fil-każ ta' trasferiment ta' attiv lil stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor, id-dritt li jimponi, fil-mument ta' dan it-trasferiment, il-qligħ kapitali ġġenerat fit-territorju tiegħu qabel l-imsemmi trasferiment. Tali miżura hija intiża li tipprevjeni sitwazzjonijiet ta' natura li jikkompromettu d-dritt tal-Istat Membru ta' oriġini li jeżerċita l-kompetenza fiskali tiegħu fir-rigward tal-attivitajiet imwettqa fuq it-territorju tiegħu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 45 u 46 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

44 Għalhekk, it-trasferiment tal-attiv inkwistjoni fil-kawża prinċipali mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja lejn Stat Membru ieħor ma għandux ifisser li dan l-ewwel Stat jirrinunzja għad-dritt tiegħu li jintaxxa l-qligħ kapitali ġġenerat fil-kuntest tal-kompetenza fiskali tiegħu qabel it-trasferiment ta' dan l-attiv barra mit-territorju tiegħu.

45 Barra minn hekk, peress li l-Istati Membri għandhom id-dritt li jintaxxaw il-qligħ kapitali li jkun ġie ġġenerat meta l-attiv inkwistjoni kien jinsab fit-territorju tagħhom, huma għandhom is-setgħa li jipprevedu, għal din it-tassazzjoni, fatt taxxabbli differenti minn dak tar-realizzazzjoni effettiva ta' dan il-qligħ kapitali, sabiex tiġi ggarantita t-tassazzjoni ta' dan l-attiv (sentenza DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).

46 F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tirrigwarda t-trasferiment ta' attiv lil stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju ta' Stat Membru li ma huwiex ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, li d-dħul tiegħu huwa eżentat mit-taxxa f'dan l-aħħar Stat Membru.

47 Għalhekk, l-iżvelar tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' dan l-attiv ittrasferit, iġġenerat qabel dan it-trasferiment fil-kuntest tal-kompetenza fiskali tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, kif ukoll it-tassazzjoni tiegħu huma intiżi li jiggarantixxu t-tassazzjoni ta' dan il-qligħ kapitali mhux irrealizzat, iġġenerat fil-kuntest tal-kompetenza fiskali ta' dan l-Istat Membru. It-tassazzjoni tad-dħul relatat ma' dan l-attiv iġġenerat wara tali trasferiment hija kompetenza tal-Istat Membru ta' fejn jinsab l-istabbiliment permanenti. Għaldaqstant, leġiżlazzjoni fiskali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hija xierqa sabiex tiggarantixxi l-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri kkonċernati.

48 F'dak li jirrigwarda l-proporzjonalità tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu, qabel kollox, jitfakkar li huwa proporzjonat, għal Stat Membru, sabiex jipproteġi l-eżerċizzju tal-kompetenza fiskali tiegħu, li jiddetermina t-taxxa dovuta fuq il-qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat fit-territorju tiegħu relatat ma' attiv ittrasferit barra mit-territorju tiegħu, fil-mument li fih is-setgħa tiegħu ta' tassazzjoni fir-rigward tal-attiv ikkonċernat tieqaf teżisti, f'dan il-każ fil-mument tat-trasferiment tal-attiv inkwistjoni barra mit-territorju ta' dan l-Istat Membru (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Spanja, C-64/11, EU:C:2013:264, punt 31, kif ukoll DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punt 60 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 Fir-rigward tal-irkupru ta' tali taxxa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet 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 (sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

50 F'dan il-kuntest il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, barra minn hekk, li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll ir-riskju ta' nuqqas ta' rkupru tat-taxxa, li jiżdied skont il-mogħdija taż-żmien. Dan ir-riskju jista' jittieħed inkunsiderazzjoni mill-Istat Membru inkwistjoni, fil-kuntest tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu applikabbli għall-ħlas iddifferit tad-djun fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 74).

51 F'dan il-każ, għalhekk tqum il-kwistjoni ta' jekk irkupru f'diversi stadji tal-ammont tat-taxxa inkwistjoni fuq għaxar snin jistax jikkostitwixxi miżura xierqa sabiex jintlaħaq l-għan tal-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

52 F'dan ir-rigward, huwa biżżejjed li jiġi kkonstatat li rkupru f'diversi stadji tat-taxxa relatata mal-qligħ kapitali mhux irrealizzat fuq ħames snin, minflok irkupru immedjat, tqies li huwa miżura xierqa sabiex dan l-għan jintlaħaq (sentenza DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punt 64). Għalhekk, irkupru f'diversi stadji tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali mhux irrealizzat imqassam fuq għaxar snin, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jista' biss jitqies, hekk kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punti 72 u 73 tal-konklużjonijiet tiegħu, li huwa miżura xierqa sabiex l-imsemmi għan jintlaħaq.

53 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-każ tat-trasferiment ta' attiv ta' kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-Istat Membru lil stabbiliment permanenti ta' din il-kumpannija li jinsab fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, tipprevedi l-iżvelar tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' dan l-attiv li ġie ġġenerat fit-territorju tal-ewwel Stat Membru, it-tassazzjoni ta' dan il-qligħ kapitali u l-irkupru f'diversi stadji fuq għaxar snin tat-taxxa relatata miegħu.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-każ tat-trasferiment ta' attiv ta' kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-Istat Membru lil stabbiliment permanenti ta' din il-kumpannija li jinsab fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, tipprevedi l-iżvelar tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' dan l-attiv li ġie ġġenerat fit-territorju tal-ewwel Stat Membru, it-tassazzjoni ta' dan il-qligħ kapitali u l-irkupru f'diversi stadji fuq għaxar snin tat-taxxa relatata miegħu.

Firem