KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

KOKOTT

ippreżentati fl-4 ta' Settembru 2008 [1]

I — Introduzzjoni

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tal-Conseil d'État (Franza) tirrigwarda dispożizzjonijiet tal-Code général des impôts (Kodiċi Ġenerali tat-Taxxa Franċiż, iktar 'il quddiem il-"CGI") dwar it-tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji.

2. Dawn id-dispożizzjonijiet jippermettu li wieħed jibbenefika minn "integrazzjoni fiskali", li l-idea tagħha hi li grupp ikkostitwit minn kumpannija parent u kumpanniji sussidjarji jitqies bl-istess mod bħal impriża b'diversi stabbilimenti. Is-sistema fiskali ta' grupp tippermetti lill-kumpannija parent tgħodd flimkien il-qligħ u t-telf tal-kumpanniji kollha tal-grupp biex b'hekk hi biss tkun suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji għall-bilanċ globali tal-grupp.

3. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, kumpannija rreġistrata taħt il-liġi Franċiża, għandha l-intenzjoni tagħmel "integrazzjoni fiskali" mas-sottosussidjarji tagħha rreġistrati taħt il-liġi Franċiża. Il-karatteristika partikolari ta' din il-kawża hi li din il-kumpannija tikkontrolla s-sottosussidjarji tagħha permezz ta' kumpannija sussidjarja Olandiża. L-amministrazzjoni fiskali Franċiża rrifjutat l-"integrazzjoni fiskali" ta' din il-kumpannija parent u s-sottosussidjarji fuq il-bażi li kumpannija sussidjarja li mhijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fi Franza tinsab bejn il-kumpannija parent u s-sottosussidjarji.

4. F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju ssaqsi jekk din għandhiex titqies bħala restrizzjoni mhux iġġustifikata għal-libertà ta' stabbiliment.

5. Għall-finijiet ta' ċarezza, għandu jingħad fl-ewwel lok li dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari ma jsaqsix jekk il-kumpannija sussidjarja Olandiża għandhiex hija wkoll tkun inkluża fl-"integrazzjoni fiskali". Il-kumpannija parent fil-fatt talbet biss integrazzjoni mas-sottosussidjarji Franċiżi tagħha. Il-fatti f'din il-kawża huma differenti minn dawk fis-sentenzi Marks & Spencer [2] u Oy AA [3]. Dawn tal-aħħar kienu jirrigwardaw kwistjonijiet

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

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

3 — Sentenza tat-18 ta' Lulju 2007 (C-231/05, Ġabra p. I-6373).

relatati ma' kif għandhom jiġu kkunsidrati qligħ u telf transkonfinali ta' kumpanniji fi ħdan grupp stabbiliti fi Stati Membri differenti. Min-naħa l-oħra, il-kwistjoni f'din il-kawża tirrigwarda jekk kumpannija intermedjarja mhux residenti tistax tistabbilixxi l-konnessjoni meħtieġa biex tippermetti integrazzjoni fiskali bejn kumpannija parent residenti u sottosussidjarji residenti.

7. Il-kumpannija parent tista' bħala regola tiddefinixxi b'mod liberu l-konfini tal-konsolidazzjoni, jiġifieri tiddetermina liema kumpanniji għandhom jieħdu sehem fl-"integrazzjoni fiskali". Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, madankollu jirriżulta mit-termini tal-Artikolu 223 A tal-CGI li, fid-definizzjoni tal-konfini, il-kumpannija parent tal-grupp ma tistax tinkludi kumpannija li hija tkun tippossjedi indirettament, ħlief jekk il-kumpannija li permezz tagħha hija tippossjediha tkun hija stess parti mill-grupp u għaldaqstant tkun suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fi Franza.

II — Il-kuntest ġuridiku

8. Skont l-Artikolu 223 B tal-CGI:

6. Fil-verżjoni applikabbli għall-fatti tal-kawża prinċipali, l-Artikolu 223 A tal-CGI jgħid:

"Il-bilanċ ikkonsolidat huwa ddeterminat mill-kumpannija parent permezz tas-somma alġebrika tal-bilanċi ta' kull waħda mill-kumpanniji tal-grupp, stabbiliti skont il-kundizzjonijiet tad-dritt komuni jew skont il-proċeduri previsti fl-Artikolu 217 bis […]"

" Kumpannija […] tista' tikkostitwixxi ruħha bħala l-unika entità suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta fuq it-totali tal-bilanċi tal-grupp iffurmat minnha u mill-kumpanniji li tagħhom hija jkollha ta' mill-inqas 95 % tal-kapital azzjonarju, b'mod kontinwu matul is-sena finanzjarja, direttament jew indirettament permezz ta' kumpanniji tal-grupp. […] Il-kumpanniji tal-grupp jibqgħu suġġetti għall-obbligu li jiddikjaraw il-bilanċi tagħhom li jistgħu jiġu vverifikati skont il-kundizzjonijiet previsti mill-Artikoli L. 13, L. 47 u L. 57 tal-Manwal dwar il-Proċeduri Fiskali […]. Jistgħu jkunu membri tal-grupp biss dawk il-kumpanniji li jkunu taw il-kunsens tagħhom u li l-bilanċi tagħhom huma suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji […]".

9. Jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li l-Artikoli 223 B, 223 D u 223 F tal-CGI jipprovdu b'mod partikolari għan-newtralizzazzjoni ta' tranżazzjonijiet interni fi ħdan il-grupp bħall-provvedimenti għal krediti dubjużi jew għal riskji bejn il-kumpanniji tal-grupp, l-abbandun ta' krediti jew is-sussidji interni fi ħdan il-grupp, il-provvedimenti għal tnaqqis tal-valur tal-ishma f'kumpanniji oħrajn tal-grupp, u ċ-ċessjonijiet ta' assi fissi fi ħdan il-grupp.

III — Il-fatti u l-proċedura fil-kawża prinċipali

10. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, il-kumpannija Papillon (iktar 'il quddiem "Papillon") hija kumpannija li għandha l-uffiċju reġistrat tagħha fi Franza. Hija tippossjedi 100 % tal-kapital tal-kumpannija Olandiża Artist Performance and Communication (APC) BV (iktar 'il quddiem "APC"). APC min-naħa tagħha tippossjedi 99,99 % tal-ishma tal-kumpannija SARL Kiron (iktar 'il quddiem "Kiron"), li għandha l-uffiċċju reġistrat tagħha fi Franza. Kiron min-naħa tagħha tippossjedi kumpanniji Franċiżi oħrajn.

11. Sa mill-1 ta' Jannar 1989, Papillon għażlet is-sistema ta' "integrazzjoni fiskali". Il-grupp immexxi minn Papillon kien jinkludi lil Kiron u diversi kumpanniji sussidjarji Franċiżi ta' Kiron. L-amministrazzjoni fiskali Franċiża madankollu rrifjutat b'mod definittiv il-benefiċċju tas-sistema ta' "integrazzjoni fiskali". Hija ġġustifikat dan ir-rifjut fuq il-bażi li Papillon ma tistax tikkostitwixxi grupp ma' kumpanniji li hija tippossjedi indirettament permezz ta' kumpannija li għandha l-uffiċċju reġistrat tagħha fl-Olanda, inkwantu din taħħar mhijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fi Franza u għaldaqstant ma tistax hija stess tifforma parti mill-"integrazzjoni fiskali". Papillon b'hekk ġiet intaxxata fuq il-bażi tal-qligħ tagħha li hija kienet iddikjarat, mingħajr ma setgħet tpaċih, permezz ta' "integrazzjoni fiskali", mal-bilanċi tal-kumpanniji l-oħrajn tal-grupp integrat.

12. Papillon ikkontestat l-ammonti addizzjonali tat-taxxa fuq il-kumpanniji kif ukoll il-penali imposti fuqha għal tliet snin finanzjarji. B'sentenza tad-9 ta' Frar 2004, it-Tribunal administratif de Paris [4] ċaħad ir-rikors ta' Papillon għall-ammont ta' taxxa addizzjonali inkwistjoni wara tnaqqis parzjali mogħti mill-amministrazzjoni fiskali matul il-kawża. Il-cour administrative d'appel de Paris [5] ukoll ċaħdet fit-tieni istanza t-talbiet ta' Papillon fir-rigward tal-ammont addizzjonali ta' taxxa wara li kkonstatat mill-ġdid li ma kienx hemm lok li tingħata sentenza fir-rigward ta' l-ammonti mnaqqsa matul il-kawża u ddikjarat tnaqqis parzjali tat-taxxi u penali inkwistjoni.

13. Huwa kontra din is-sentenza tal-cour administrative d'appel de Paris li Papillon appellat quddiem il-qorti tar-rinviju, jiġifieri l-Conseil d'État.

IV — Ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari

14. B'sentenza tal-10 ta' Lulju 2007, li waslet fir-reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fit-12 ta' Settembru 2007, il-Conseil d'État issospenda l-proċeduri quddiemu u rrinvija lill-Qorti tal-Ġusizzja dawn id-domandi preliminari:

4 — Qorti Amministrattiva ta' l-Appell ta' Pariġi
5 — Qorti Amministrattiva ta' Pariġi.

"1. Safejn il-benefiċċju li jirriżulta mis-sistema tal-"integrazzjoni fiskali" iħalli l-effetti tiegħu fuq it-tassazzjoni tal-kumpannija parent tal-grupp, li tista' tpaċi l-profitti u t-telf tal-kumpanniji kollha tal-grupp integrat u tibbenefika min-newtralità fiskali tat-tranżazzjonijiet interni ta' dan il-grupp, l-impossibbiltà, li tirriżulta mis-sistema ddefinita mill-Artikoli 223A *et seq* [tal-CGI], li fost il-membri ta' grupp fiskali integrat tiġi inkluża sottosussidjarja tal-kumpannija parent, peress li hija miżmuma mill-kumpannija sussidjarja li, billi hija stabbilita fi Stat Membru ieħor […] u ma teżerċitax attività fi Franza mhijiex suġġetta għat-taxxa Franċiża fuq il-kumpanniji u b'hekk hija stess ma tistax tappartjeni għall-grupp, tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment minħabba l-konsegwenza fiskali tal-għażla tal-kumpannija parent li żżomm sottosussidjarja permezz ta' kumpannija sussidjarja Franċiża jew inkella permezz ta' kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ieħor?

2. Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, restrizzjoni bħal din tista' tkun iġġustifikata permezz tal-bżonn li tinżamm il-koerenza tas-sistema ta' l-"integrazzjoni fiskali", b'mod partikolari, il-mekkaniżmi ta' newtralità fiskali tat-tranżazzjonijiet interni tal-grupp, fid-dawl tal-konsegwenzi ta' sistema li tikkunsidra li kumpannija sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ieħor tappartjeni għall-grupp għall-finijiet biss tal-kundizzjoni ta' żamma indiretta tas-sottosussidjarja filwaqt li tibqa' neċessarjament eskluża mill-applikazzjoni tas-sistema tal-grupp peress li mhijiex suġġetta għat-taxxa Franċiża, jew minħabba kwalunkwe raġuni imperattiva oħra ta' interess ġenerali?"

15. Fil-proċeduri quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub u orali minn Papillon, il-Gvern Ġermaniż, Franċiż u Olandiż kif ukoll mill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej. Il-Gvern Spanjol barra minn hekk ippreżenta osservazzjonijiet orali.

V — Evalwazzjoni ġuridika

16. Permezz taż-żewġ domandi preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf essenzjalment jekk id-dispożizzjonijiet (Franċiżi) kkontestati jikkostitwixxux restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment u, jekk dan huwa l-każ, jekk din tistax tkun iġġustifikata.

A — *Osservazzjonijiet preliminari*

17. Is-suġġett tad-dispożizzjonijiet ikkontestati huwa t-tassazzjoni ta' kumpanniji u, għaldaqstant, taxxa diretta. Għandu jiġi mfakkar qabel kollox li skont il-ġurisprudenza kostanti tal-Qorti tal-Ġustizzja, għalkemm it-taxxi diretti jaqgħu taħt il-kompetenza esklużiva tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar għandhom jeżerċitaw dik il-kompetenza b'mod konformi mad-dritt Komunitarju [6].

18. Fit-tieni lok għandu jiġi kkonstatat li l-qorti tar-rinviju hija korretta meta tikkunsidra li l-fatti ta' din il-kawża jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment taħt l-Artikolu 43 KE u mhux tal-moviment liberu tal-kapital taħt l-Artikolu 56 (1) KE.

19. Sabiex isir magħruf jekk liġi nazzjonali taqax taħt waħda jew oħra mil-libertajiet ta' moviment, għandu jiġi kkunsidrat is-suġġett tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni [7].

20. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, dispożizzjonijiet nazzjonali li japplikaw biss għaż-żamma ta' ishma li tippermetti li ssir ċerta influwenza fuq id-deċiżjonijiet tal-kumpannija u li jiġu ddeterminati l-attivitajiet tagħha, jaqgħu taħt il-libertà ta' stabbiliment [8]. Huwa f'dan ir-rigward li r-regoli li jirregolaw biss ir-relazzjonijiet interni ta' grupp ta' impriżi essenzjalment jikkonċernaw il-libertà ta' stabbiliment [9]. Jekk dik il-leġiżlazzjoni jkollha fl-istess ħin effetti restrittivi fuq il-moviment liberu tal-kapital, dawk l-effetti jkunu biss konsegwenza inevitabbli ta' ostakolu possibbli għal-libertà ta' stabbiliment u ma jiġġustifikawx, għaldaqstant, eżami awtonomu ta' dik il-leġiżlazzjoni fid-dawl tal-Artikolu 56 KE [10].

21. Minn dan isegwi li biss il-libertà ta' stabbiliment hija inkwistjoni f'din il-kawża. Effettivament, skont id-dispożizzjonijiet ikkontestati, l-integrazzjoni fiskali tirrigwarda biss kumpanniji li l-kumpannija parent tagħhom tippossjedi direttament jew indirettament ta' mill-inqas 95 % tal-kapital. Sehem daqstant sostanzjali jippermetti li tiġi eżerċitata influwenza ċerta u deċiżiva fuq l-impriżi li hija żżomm.

6 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Ġabra p. I-7995, punt 40); tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Ġabra p. I-11673, punt 35); Oy AA ċċitata iktar 'il fuq (punt 18) u tas-26 ta' Ġunju 2008, Burda (C-284/06, Ġabra p. I-4571, punt 66).

7 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Ġabra p. I-9521, punti 34 u 44 sa 49); tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Ġabra p. I-2107, punti 26 sa 34); u tal-24 ta' Mejju 2007, Holböck (C-157/05, Ġabra p. I-4051, punti 22 u 23).

8 — Sentenzi tat-13 ta' April 2000, Baars (C-251/98, Ġabra p. I-2787, punt 22); tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y (C-436/00, Ġabra p. I-10829, punt 37); kif ukoll is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (punti 31 u 32) u Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punt 27) u Oy AA (punt 20).

9 — Sentenza tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Ġabra p. I-11753, punt 118) kif ukoll sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punt 33); Oy AA (punt 23) u Burda (punt 68).

10 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Oy AA (punt 24); Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (punt 33); u Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punt 34).

B — *Restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment*

22. Fir-rigward tal-kumpanniji li huma stabbiliti skont il-liġijiet ta' Stat Membru u li għandhom l-uffiċċju rreġistrat jew it-tmexxija ċentrali jew is-sede prinċipali tagħhom ġewwa l-Komunità Ewropea, il-libertà ta' stabbiliment tinkludi d-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fi Stati Membri oħra permezz ta' kumpannija sussidjarja, fergħa jew aġenzija [11].

23. Anke jekk, skont il-kliem tagħhom, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat KE 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 stabbilita skont il-leġiżlazzjoni tiegħu [12].

24. Għall-finijiet ta' ċarezza, għandu jerġa' jingħad li l-qorti tar-rinviju mhux qed issaqsi jekk l-impossibbiltà għall-kumpannija sussidjarja Olandiża li tkun inkluża fl-"integrazzjoni fiskali" tikkostitwixxix restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment. Is-suġġett tad-domanda għal deċiżjoni preliminari huwa jekk il-fatt li kumpannija parent Franċiża ma tistax tikkostitwixxi "integrazzjoni fiskali" mas-sottosussidjarji Franċiżi tagħha meta l-kumpannija sussidjarja intermedjarja hija stabbilita f'pajjiż barrani jikkostitwixxix restrizzjoni.

25. Kif jirriżulta mid-domanda preliminari, is-sistema ta' "integrazzjoni fiskali" tnaqqas it-tassazzjoni tal-kumpannija parent billi tippermettilha tpaċi l-qligħ u t-telf tal-kumpanniji kollha. Din it-tpaċija effettivament tippermetti lill-grupp juża immedjatament it-telf ta' ċerti kumpanniji. Jekk ma jkunx hemm integrazzjoni, dak it-telf ikun jista' biss jiġi ttrasferit u użat biss fis-snin finanzjarji sussegwenti.

26. Skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 223 A *et seq* tal-CGI, dan il-vantaġġ fiskali madankollu ma jingħatax meta l-kumpannija parent Franċiża tippossjedi, permezz tal-libertà ta' stabbiliment tagħha, is-sottosussidjarja tagħha, stabbilita wkoll fi Franza, permezz ta' kumpannija sussidjarja li hija stabbilita fi Stat Membru ieħor u li ma teżerċitax attivitajiet fi Franza.

27. Il-benefiċċju tas-sistema ta' "integrazzjoni fiskali" effettivament huwa suġġett għal żewġ kundizzjonijiet. Min-naħa waħda, il-kumpanniji li fihom il-kumpannija parent iżżomm indirettament sehem jistgħu jiġu inklużi fl-"integrazzjoni fiskali" biss jekk is-sehem ikun f'kumpannija sussidjarja li hi stess hija inkluża fl-"integrazzjoni fiskali".

11 — Ara s-sentenzi tal-21 ta' Settembru 1999, Saint Gobain ZN (C-307/97, Ġabra p. I-6161, punt 35); tal-14 ta' Diċembru 2000, AMID (C-141/99, Ġabra p. I-11619, punt 20); tat-23 ta' Frar 2006, Keller Holding (C-471/04, Ġabra p. I-2107, punt 29); u tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Ġabra p. I-3601, punt 18).

12 — Ara s-sentenza ċċitata iktar 'il fuq Lidl Belgium (punt 19); is-sentenzi tas-16 ta' Lulju 1998, ICI (C-264/96, Ġabra p. I-4695, punt 21) u tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Ġabra p. I-10451, punt 33).

L-ishma b'hekk għandhom jiffurmaw parti minn "katina mhux interrotta". Min-naħa l-oħra, dawk il-kumpanniji biss suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji jistgħu jiġu inklużi fl-integrazzjoni.

28. Kumpannija parent Franċiża li tippossjedi s-sottosussidjarji Franċiżi tagħha permezz ta' kumpannija sussidjarja barranija b'hekk qatt ma tista' tissodisfa l-kundizzjonijiet għal "integrazzjoni fiskali". Il-kumpannija sussidjarja barranija ma tistax hija stess tkun inkluża fl-"integrazzjoni fiskali" peress li hija mhijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fi Franza. Il-kumpannija parent u s-sottosussidjarji b'hekk ma jissodisfawx, minħabba dan il-fatt, l-ewwel kundizzjoni. Dawn ma jikkostitwixxux "katina mhux interrotta" minħabba l-involviment tal-kumpannija sussidjarja barranija.

29. Min-naħa l-oħra, kumpannija parent Franċiża għandha l-fakultà tikkostitwixxi "integrazzjoni fiskali" mas-sottosussidjarji Franċiżi tagħha meta l-kumpannija sussidjarja intermedjarja hija stabbilita fi Franza.

30. Id-dispożizzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali joħolqu trattament mhux ugwali fir-rigward tal-fakultà li tintgħażel l-"integrazzjoni fiskali", skont jekk il-kumpannija parent tkunx tippossjedi l-ishma indiretti tagħha permezz ta' kumpannija sussidjarja stabbilita fi Franza jew f'pajjiż barrani.

31. Il-Gvern Olandiż bla dubju ta' xejn indika korrettament li l-"katina mhux interrotta" hija meħtieġa wkoll għall-gruppi purament Franċiżi. Madankollu kumpannija parent Franċiża li tippossjedi s-sottosussidjarji tagħha permezz ta' kumpannija sussidjarja Franċiża għandha l-faċilità li tinkludi wkoll din il-kumpannija sussidjarja fl-"integrazzjoni fiskali" biex b'hekk tagħlaq il-katina. Jekk hija tkun tippossjedi s-sottosussidjarji tagħha permezz ta' kumpannija sussidjarja barranija, hija filprinċipju hija mċaħħda mill-possibbiltà li tagħlaq il-katina tal-ishma billi tinkludi l-imsemmija kumpannija sussidjarja. Din ta' l-aħħar effettivament ma tistax tiġi inkluża fl-integrazzjoni peress li mhijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fi Franza.

32. Din hija r-raġuni għalfejn il-Gvern Olandiż huwa tal-fehma li r-restrizzjoni ma tirriżultax mill-"katina mhux interrotta" li hija meħtieġa iżda mill-fatt li kumpannija barranija ma tistax tiġi inkluża f'"integrazzjoni fiskali".

33. Iżda l-kriterju ta' "katina mhux interrotta" jwassal ukoll biex jisfavorixxi lill-kumpanniji Franċiżi li għandhom ishma permezz ta' kumpanniji barranin. U kif intqal iktar 'il fuq, dan il-punt biss huwa s-suġġett ta' din id-domanda preliminari. Normalment huma biss il-kumpanniji parent Franċiżi b'kumpanniji sussidjarji barranin li jsibu ruħhom f'pożizzjoni li jitolbu tassazzjoni ta' grupp li minnha tkun eskluża l-kumpannija sussidjarja

għaliex il-kumpanniji sussidjarji barranin ma jistgħux mal-ewwel jiġu inklużi. Il-gruppi purament nazzjonali min-naħa l-oħra jistgħu jikkostitwixxu katina purament u sempliċement "mhux interrotta".

34. Il-Gvern Franċiż huwa tal-fehma li ż-żewġ sitwazzjonijiet li huma ttrattati b'mod differenti mid-dispożizzjonijiet ikkontestati mhumiex kumparabbli. Huwa jiġġustifika din il-pożizzjoni billi jirrileva li, f'każ bħal dak fil-kawża prinċipali, il-kumpannija sussidjarja hija stabbilita f'pajjiż barrani, u b'hekk mhijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fi Franza.

35. In-natura mhux kumparabbli ta' l-imsemmija sitwazzjonijiet madankollu ma tistax tkun ibbażata fuq il-fatt li l-kumpannija sussidjarja li permezz tagħha jkunu miżmuma l-ishma m'għandhiex l-uffiċċju prinċipali tagħha fi Franza. Jekk jiġi aċċettat li Stat Membru jista' japplika liberament trattament differenti għas-sempliċi fatt li l-uffiċċju prinċipali ta' kumpannija jkun jinsab fi Stat Membru ieħor, ir-regoli dwar il-libertà ta' stabbiliment ma jkollhomx iktar skop [13].

36. Is-sempliċi fatt li, f'dan il-każ, il-kumpannija sussidjarja mhijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fi Franza minħabba li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Olanda ma jistax b'hekk jitqies li jagħmilha ta' natura mhux kumparabbli. Anzi l-fattur deċiżiv għandu jkun li ż-żewġ każijiet inkwistjoni jkunu kumparabbli fid-dawl tal-għan segwit mid-dispożizzjonijiet legali Franċiżi dwar it-tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji [14].

37. L-għan tad-dispożizzjonijiet ikkontestati hu li grupp li kumpannija parent tikkostitwixxi mal-kumpanniji sussidjarji tagħha jitqies kemm jista' jkun bħal impriża li għandha diversi stabbilimenti. F'dan ir-rigward, il-leġiżlazzjoni Franċiża tippermetti li jiġu kkonsolidati l-bilanċi ta' kull kumpannija. Kumpannija parent Franċiża li tkun tixtieq tiġi kkonsolidata mas-sottosussidjarji Franċiżi tagħha taqa' taħt dan l-għan irrispettivament minn jekk hija tkunx tippossjedi dawk is-sottosussidjarji permezz ta' kumpannija sussidjarja stabbilita fil-pajjiż jew barra mill-pajjiż. B'hekk isegwi li ż-żewġ każijiet inkwistjoni huma kumparabbli.

38. Fil-qosor, f'dan l-istadju għandu jiġi kkonstatat li, taħt id-dispożizzjonijiet legali Franċiżi, is-sistema fiskali ta' kumpannija parent li tippossjedi s-sottosussidjarji tagħha permezz ta' kumpannija sussidjarja barranija hija inqas favorevoli mis-sistema ta' kumpannija parent li tippossjedi s-sottosussidjarji tagħha permezz ta' kumpannija sussidjarja stabbilita fi Franza. L-għażla tal-kumpannija parent li tippossjedi s-sottosussidjarji tagħha permezz ta' kumpannija sussidjarja Franċiża jew barranija b'hekk tista' twassal għal żvantaġġi fiskali.

13 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza (270/83, Ġabra p. 273, punt 18) u tat-8 ta' Marzu 2001, Metallgesellschaft *et* (C-397/98 u C-410/98, Ġabra p. I-1727, punt 42).

14 — Ara f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Oy AA (punt 38) u Metallgesellschaft *et* (punt 60).

39. Dan it-trattament differenti skont il-post tal-uffiċċju rreġistrat tal-kumpannija sussidjarja jikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment peress li jrendi anqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà b'tali mod li l-kumpanniji parent jkunu jistgħu, bħala konsegwenza ta' dan, jirrinunzjaw għax-xiri, it-twaqqif jew iż-żamma ta' kumpannija sussidjarja fi Stat Membru ieħor [15].

C — *Ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni*

40. Restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tista' tiġi aċċettata biss jekk din tkun iġġustifikata minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Huwa wkoll neċessarju, f'tali ipoteżi, li din tkun adattata sabiex tiggarantixxi li l-għan inkwistjoni jintlaħaq u li tali restrizzjoni ma teċċedix dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan il-għan [16].

1. Żamma tat-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn l-Istati Membri

41. Il-Gvern Ġermaniż u Olandiż, huma talfehma li r-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mid-dispożizzjonijiet ikkontestati tista' tiġi ġġustifikata min-neċessità li jinżamm it-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn l-Istati Membri. Barra minn hekk huma jsostnu li din hija meħtieġa sabiex jiġi evitat li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni darbtejn u sabiex tiġi miġġielda l-evażjoni fiskali.

42. Il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat dawn il-bażijiet ta' ġustifikazzjoni fis-sentenza tagħha Marks & Spencer [17]. Madankollu, dik is-sentenza u dawk li segwewha kienu jirrigwardaw il-possibbiltà li l-qligħ u t-telf jiġu kkunsidrati 'lil hinn mill-fruntjieri.

43. Il-każ inkwistjoni f'din il-kawża huwa differenti. Is-suġġett tad-domanda tal-qorti tar-rinviju fil-fatt mhuwiex jekk il-kumpannija Olandiża għandhiex tiġi inkluża fis-sistema ta' "integrazzjoni fiskali", jiġifieri jekk il-qligħ u t-telf tagħha għandhomx jiġu inklużi wkoll fil-konsolidazzjoni fiskali. F'dan ir-rigward, il-bażijiet ta' ġustifikazzjoni li mingħajr dubju għandhom jiġu kkunsidrati huma t-tqassim tal-kompetenza fiskali tal-Istati Membri u t-teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf.

15 — Ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza Lidl Belgium, iċċitata iktar 'il fuq (punt 25).

16 — Ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Lidl Belgium (punt 27); Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punt 64); Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (punt 47); u Marks & Spencer (punt 35).

17 — Fuq il-kwistjoni dwar jekk dawn it-tliet bażijiet ta' ġustifikazzjoni għandhomx ikunu kollha preżenti sabiex tkun iġġustifikata restrizzjoni, ara għal risposta negattiva, is-sentenza Lidl Belgium, iċċitata iktar 'il fuq (punt 40) u l-punt 18 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Sharpston fil-kawża li wasslet għas-sentenza Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq (punt 51).

44. Il-Gvern Germaniż u Olandiż huwa talfehma li f'din il-kawża fl-ewwel lok għandu jiġi eżaminat jekk l-"integrazzjoni fiskali" għandhiex ukoll tiġi rikonoxxuta 'lil hinn mill-fruntjieri. Huma jeżaminaw jekk il-libertà ta' stabbiliment teħtieġx bħala regola li tiġi inkluża wkoll il-kumpannija sussidjarja Olandiża fl-imsemmija integrazzjoni. Dan l-eżami madankollu ma jwassalx għal konklużjoni assoluta biex tkun tista' tingħata risposta għall-vera talba għal deċiżjoni preliminari. Is-suġġett tad-domandi preliminari fil-fatt mhuwiex jekk id-dispożizzjonijiet legali Franċiżi jmorrux kontra l-libertà ta' stabbiliment inkwantu ma jippermettux integrazzjoni fiskali bejn żewġ kumpanniji Franċiżi li bejniethom tkun tinsab kumpannija barranija. Il-kumpannija barranija b'hekk mhijiex hija stess inkluża fl-"integrazzjoni fiskali" iżda sempliċement tikkostitwixxi l-konnessjoni bejn il-kumpannija parent u s-sottosussidjarji.

45. Peress li l-kumpannija barranija m'għandhiex tiġi inkluża fl-"integrazzjoni fiskali", dan ma jagħtix lok direttament għal problema firrigward tat-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn id-diversi Stati Membri. F'din il-każ ma jidher li hemm ebda element li jindika li l-qligħ u t-telf tal-kumpannija Olandiża huma meħuda inkunsiderazzjoni fi Franza 'lil hinn mill-fruntjieri.

46. Il-kumpannija Olandiża b'mod partikolari mhijiex inkluża fl-"integrazzjoni fiskali" fi Franza. B'hekk ma jidhirx li hemm riskju li t-telf u l-qligħ jiġu kkunsidrati darbtejn fissens tas-sentenza Marks & Spencer iċċitata iktar 'il fuq. Il-ġurisprudenza stabbilita mill-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tar-regoli li jipprojbixxu t-teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf s'issa kienet tirrigwarda li t-teħid inkunsiderazzjoni tal-istess telf f'żewġ Stati Membri differenti. Dan huwa loġiku għaliex il-bażi ta' ġustifikazzjoni marbuta mar-rieda li jiġi evitat it-teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf hija strettament marbuta mat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni [18]. Dan b'hekk jikkonsisti fit-teħid inkunsiderazzjoni tal-istess telf minn żewġ awtoritajiet fiskali differenti. F'dan il-każ, il-Gvern Franċiż jirreferi biss għar-riskju li t-telf ta' kumpanniji Franċiżi jista' jiġi kkunsidrat iktar minn darba fi Franza.

47. Peress li dan il-każ ma jirrigwardax preċiżament l-"integrazzjoni fiskali" tal-kumpannija Olandiża, xejn ma jindika li d-dispożizzjonijiet ikkontestati huma neċessarji għall-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali.

48. Wieħed għandu jikkonkludi f'dan l-istadju li ma tressqet ebda prova li turi li d-dispożizzjonijiet ikkontestati huma ġġustifikati mill-bażijiet ta' ġustifikazzjoni dwar it-tqassim tal-kompetenza fiskali, it-teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf jew l-evażjoni fiskali. Il-qorti tar-rinviju, il-Gvern

18 — Ara l-punt 54 tal-konklużjonijiet ippreżentati minni filkawża li wasslet għas-sentenza Oy AA, iċċitata iktar 'il fuq.

Spanjol u dak Franċiż b'hekk ma jirreferux b'mod partikolari għal dawn il-bażijiet ta' ġustifikazzjoni iżda jibbażaw ruħhom fuq il-koerenza fiskali bħala bażi possibbli ta' ġustifikazzjoni.

2. Il-koerenza tas-sistema fiskali

49. Il-Gvern Franċiż isostni li d-dispożizzjonijiet ikkontestati inkwistjoni huma neċessarji sabiex tinżamm il-koerenza tas-sistema ta' "integrazzjoni fiskali". Huwa jiddikjara li din is-sistema tipprovdi għall-konsolidazzjoni fiskali tal-kumpanniji. Min-naħa l-oħra, tipprovdi għan-newtralizzazzjoni ta' ċerti tranżazzjonijiet bejn il-kumpanniji tal-grupp b'mod konformi mal-Artikoli 223 B, 223 D u 223 F tal-CGI. Il-fatt li kumpannija barranija tkun tinsab fil-katina tal-kumpanniji integrati jimpedixxi lill-grupp jinnewtralizza t-tranżazzjonijiet interni u b'mod partikolari joħloq riskju li t-telf jiġi kkunsidrat iktar minn darba fil-kalkolu tal-bilanċ tal-grupp.

50. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet fil-prinċipju li n-neċessità li tinżamm il-koerenza ta' sistema fiskali tista' tiġġustifika restrizzjoni għal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat [19]. Madankollu hija tirrikorri għal din il-bażi ta' ġustifikazzjoni b'mod ferm ristrett, tant li wħud ikkunsidraw li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet abbandunat din il-bażi ta' ġustifikazzjoni. Madankollu l-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat dik il-bażi anki f'deċiżjonijiet reċenti tagħha [20].

51. Sabiex tkun tista' tikkunsidra din il-bażi ta' ġustifikazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi konnessjoni diretta bejn il-vantaġġ fiskali inkwistjoni u l-kumpens ta' dak il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari [21]. In-natura diretta ta' din il-konnessjoni għandha tiġi stabbilita, fid-dawl tal-għan segwit mil-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni, fir-rigward tal-persuni taxxabbli kkonċernati permezz ta' korrelazzjoni stretta bejn l-element ta' tnaqqis u dak relatat mat-taxxa [22].

52. Il-kundizzjoni l-oħra li teħtieġ li l-vantaġġ fiskali u l-ħlas għandhom ikunu ikkonċentrati fuq l-unika u l-istess persuna taxxabbli [23] tidher li ġiet abbandunata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha Manninen, iċċitata iktar 'il fuq [24]. Barra minn hekk, dan

19 — Sentenzi tat-28 ta' Jannar 1992, Bachmann (C-204/90, Ġabra p. I-249, punt 28); u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-300/90, Ġabra p. I-305, punt 21). Ara wkoll is-sentenzi tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen (C-319/02, Ġabra p. I-7477, punt 42) u Keller Holding, iċċitata iktar 'il fuq (punt 40).

20 — Sentenzi tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, Ġabra p. I-8491, punt 56) u Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq, (punt 68); tat-8 ta' Novembru 2007, Amurta (C-379/05, Ġabra p. I-9569, punt 46) u tat-28 ta' Frar 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Ġabra p. I-1129, punt 37).

21 — Sentenzi tal-14 ta' Novembru 1995, Svensson u Gustavsson (C-484/93, Ġabra p. I-3955, punt 18) u ICI ċċitata iktar 'il fuq (punt 29). Ara, ukoll, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Manninen (punt 42) Keller Holding (punt 40) u s-sentenzi ċċitati fin-noti 19 u 20.

22 — Sentenza Deutsche Shell, iċċitata iktar 'il fuq (punt 39), li tiċċita s-sentenza tal-11 ta' Awwissu 1995, Wielockx (C-80/94, Ġabra p. I-2493, punt 24).

23 — Għal kritika tal-ġurisprudenza l-qadima, ara l-punti 53 *et seq* tal-konklużjonijiet ippreżentati minni fil-kawża li wasslet għas-sentenza Manninen (iċċitata iktar 'il fuq).

24 — L-Avukat Ġenerali Geelhoed qabel ma' din l-analiżi fil-punt 88 tal-konklużjonijiet li huwa ppreżenta fil-kawża li wasslet għas-sentenza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq.

il-kriterju ulterjuri jista' jkun issodisfat ukoll f'dan il-każ għaliex ikun artifiċjali jekk il-kumpanniji ta' grupp — li jkunu jixtiequ preċiżament li jiġu ttrattati bħala entità fiskali — ma jitqisux bħala l-"istess" persuna taxxabbli fis-sens ta' dik il-ġurisprudenza.

53. Kif argumenta korrettament l-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-konklużjonijiet li huwa ppreżenta fil-kawża li wasslet għas-sentenza Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, iż-żamma tal-koerenza fiskali għandha l-għan li tipproteġi l-integrità tas-sistemi fiskali nazzjonali, li l-organizzazzjoni tagħhom taqa' taħt il-kompetenza ta' kull Stat Membru, kemm-il darba dan ma jikkompromettix is-suq intern 'lil hinn minn dak li huwa neċessarju [25]. Il-koerenza għandha qabel kollox tiġi ġġudikata fir-rigward tal-għan u r-*ratio* tas-sistema fiskali inkwistjoni [26].

54. L-għan tad-dispożizzjonijiet ikkontestati Franċiżi dwar l-"integrazzjoni fiskali" huwa n-newtralità fiskali tal-effetti tal-kostituzzjoni ta' grupp, billi dan jitqies bl-istess mod bħal impriża b'diversi stabbilimenti. Il-vantaġġ jikkonsisti fil-konsolidazzjoni tal-bilanċi tal-membri tal-grupp, jiġifieri li l-qligħ u t-telf tal-kumpanniji kollha jiġu aggregati fuq il-livell tal-kumpannija parent u huwa dan il-bilanċ ikkonsolidat li jikkostitwixxi l-bażi taxxabbli. Il-grupp m'għandux jibbenefika minn vantaġġ ulterjuri li jippermetti li ċertu telf jiġi kkunsidrat iktar minn darba permezz tal-konsolidazzjoni. Din hija r-raġuni għalfejn konsegwenza loġika ta' dik il-konsolidazzjoni hi, skont id-dispożizzjonijiet ikkontestati Franċiżi, li jiġi ggarantit li l-istess telf ma jistax jiġi kkunsidrat iktar minn darba fi ħdan il-grupp. Teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf imur kontra n-newtralità mixtieqa mis-sistema ta' "integrazzjoni fiskali". Huwa sabiex jiġi evitat dan it-teħid inkunsiderazzjoni doppju li s-sistema Franċiża tinnewtralizza ċerti tranżazzjonijiet.

55. Il-Gvern Franċiż b'mod partikolari semma l-eżempju li ġej biex jispjega dawn il-miżuri ta' newtralizzazzjoni. Sottosussidjarja tagħmel telf. Dan iwassal lill-kumpannija sussidjarja biex tniżżel fil-kontijiet tagħha deprezzament tal-assi tagħha fis-sottosussidjarja tagħha. Il-kumpannija parent min-naħa l-oħra tniżżel fil-kontijiet tagħha deprezzament tal-ishma tagħha fil-kumpannija sussidjarja. B'hekk it-telf f'sottosussidjarja jitniżżel fil-kontijiet kemm tal-kumpannija sussidjarja kif ukoll tal-kumpannija parent. Jekk il-kumpannija parent u s-sottosussidjarja jikkostitwixxu "integrazzjoni fiskali", dan it-telf jiġi kkunsidrat darbtejn fil-konsolidazzjoni tal-bilanċi. L-ewwel darba bħala telf dirett fil-kontabilità tas-sottosussidjarja u t-tieni darba fil-forma din id-darba ta' provvediment fil-kontijiet tal-kumpannija parent abbażi ta' telf tal-kumpannija sussidjarja.

56. Biex tiġi evitata din il-kunsiderazzjoni doppja tat-telf, id-dispożizzjonijiet Franċiżi dwar l-"integrazzjoni fiskali" jipprovdu ċerti miżuri ta' newtralizzazzjoni. Dawn ikollhom l-effett fl-eżempju ċċitat iktar 'il fuq li t-telf jiġi kkunsidrat darba biss. Skont il-Gvern Franċiż, jekk min-naħa l-oħra tkun involuta kumpannija sussidjarja barranija, it-telf jiġi kkunsidrat darbtejn: l-ewwel darba fil-forma ta' telf dirett

25 — Punt 66

26 — *Ibidem* (punt 71).

mis-sottosussidjarja u għal darba oħra fil-forma ta' provvediment magħmul mill-kumpannija parent għat-tnaqqis tal-valur tal-ishma tagħha, peress li l-tranżazzjonijiet interni ma jiġux newtralizzati, skond hu, peress li l-kumpannija sussidjarja barranija ma tagħmilx parti mill-grupp.

57. B'hekk għandu jiġi kkonstatat f'dan l-istadju li l-għan u r-ratio tad-dispożizzjonijiet ikkontestati Franċiżi dwar l-"integrazzjoni fiskali" jeħtieġu li jiġu nnewtralizzati qabel il-konsolidazzjoni ċerti tranżazzjonijiet li jkunu seħħu fi ħdan il-grupp. Teżisti konnessjoni diretta bejn il-vantaġġ fiskali, li jinsab fit-tassazzjoni tal-grupp, u l-kontroparti li tali vantaġġ isib f'impożizzjoni fiskali fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja?

58. Fis-sentenza Bachmann, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet konnessjoni diretta bejn it-tnaqqis ta' primjums tal-assigurazzjoni u l-impożizzjoni tal-indennizzi dovuti mill-kumpanniji tal-assigurazzjoni fl-eżekuzzjoni tal-kuntratt ta' assigurazzjoni inkwistjoni. Peress li Bachmann kien ikkonkluda kuntratt ta' assigurazzjoni fil-Ġermanja li l-eżekuzzjoni tiegħu ma kinitx suġġetta għat-taxxa fil-Belġju, l-awtoritajiet Belġjani kienu ġġustifikati jirrifjutaw li jagħtu t-tnaqqis fiskali tal-primjums imħallsa taħt dawk il-kuntratti.

59. Fil-kawżi li nqatgħu s'issa, fejn il-koerenza fiskali kienet il-bażi ta' ġustifikazzjonijiet deċiżivi, l-iżvantaġġ f'dan is-sens kien jikkonsisti fi ħlas bħala kumpens, jiġifieri f'impożizzjoni ta' taxxa. F'dan il-każ, l-iżvantaġġ jikkonsisti għall-kuntrarju fin-newtralizzazzjoni ta' ċerti tranżazzjonijiet li seħħu fi ħdan il-grupp. Dan ma jistax jitqies bħala impożizzjoni fiskali *strictu sensu* peress li l-miżuri ta' newtralizzazzjoni ma jikkostitwixxux impożizzjoni ta' taxxa. Madankollu dawn għandhom jitqiesu bħala żvantaġġ fiskali fis-sens li ċerti tranżazzjonijiet, b'mod partikolari l-provvedimenti għal deprezzament ta' ishma, ma jiġux ikkunsidrati filwaqt li dawn huma kkunsidrati meta l-kumpannija tiffunzjona b'mod awtonomu. B'hekk teżisti konnessjoni diretta bejn id-dispożizzjonijiet ta' newtralizzazzjoni u l-integrazzjoni fiskali inkwantu l-konsolidazzjoni tal-bilanċi tad-diversi kumpanniji tal-grupp tingħata biss jekk fl-istess ħin ikun aċċertat li l-għan segwit ma jkunx ippreġudikat mit-teħid inkunsiderazzjoni ripetut ta' ċertu telf.

60. B'hekk jirriżulta li dispożizzjoni li jkollha l-għan li tipprevjeni li t-telf jiġi kkunsidrat iktar minn darba sabiex tinżamm il-koerenza fiskali hija fil-prinċipju ġġustifikata.

61. Iżda d-dispożizzjonijiet Franċiżi għandhom jirrispettaw ukoll il-prinċipju ta' proporzjonalità.

62. B'mod partikolari m'għandux ikun hemm mezzi inqas vinkolanti li jippermettu li telf ma jintużax iktar minn darba. B'hekk għandu jiġi stabbilit jekk, f'każ fejn kumpannija sussidjarja barranija tkun tinsab bejn il-kumpannija parent u s-sottosussidjarja, ċerti tranżazzjonijiet jistgħux jiġu nnewtralizzati bħal f'kuntest purament Franċiż, biex jiġi evitat li t-telf jintuża iktar minn darba. Mezz inqas vinkolanti jista' jkun in-newtralizzazzjoni tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni preċiżament bl-istess mod bħal f'kuntest purament Franċiż.

63. Il-Gvern Franċiż madankollu jindika li jeżistu diversi diffikultajiet prattiċi biex jiġi ddeterminat it-teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf meta tkun involuta kumpannija barranija. Skont huwa, mhuwiex faċli li jiġi stabbilit jekk kienx hemm teħid inkunsiderazzjoni doppju, għaliex l-ammont ta' provvediment ġeneralment ma jikkorrispondix mal-ammont tat-telf tal-kumpannija sussidjarja. Barra minn hekk, mhuwiex dejjem possibbli li tiġi identifikata l-oriġini eżatta ta' provvediment. Huwa jsostni li barra minn hekk, biex ikun jista' jsir dan jeħtieġ li tiġi emendata l-liġi.

64. F'dan ir-rigward għandu jingħad, fl-ewwel lok, li diffikultajiet prattiċi ma jistgħux jiġġustifikaw waħedhom il-ksur ta' libertà ggarantita mit-Trattat [27].

65. Barra minn hekk, il-leġiżlazzjoni Komunitarja, jiġifieri d-Direttiva 77/799/KEE [28], tippermetti lill-Istati Membri jitolbu lill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri l-oħra kull informazzjoni li tista' tkun relevanti għall-finijiet tal-kalkolu preċiż tat-taxxa fuq il-kumpanniji inkwistjoni.

66. Barra minn hekk għandu jiġi kkonstatat li l-awtoritajiet fiskali kkonċernati għandhom il-fakultà li jitolbu lill-kumpannija parent id-dokumenti li fil-fehma tagħhom huma meħtieġa sabiex jiġi eżaminat jekk il-provvedimenti kontabilizzati mill-kumpannija parent għad-deprezzament ta' ishma humiex spjegati indirettament minn telf tas-sottosussidjarja li jinsab ukoll f'provvedimenti kontabilizzati tal-kumpannija intermedjarja [29].

27 — Sentenzi tal-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza (C-334/02, Ġabra p. I-2229, punt 30); Test Claimants in the FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq (punti 155 sa 157) u tal-14 ta' Settembru 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Ġabra p. I-8203, punt 48); kif ukoll il-punt 31 tal-konklużjonijiet ippreżentati mill-Avukat Ġenerali Sharpston fil-kawża li wasslet għas-sentenza Lidl Belgium iċċitata iktar 'il fuq.

28 — Id-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU L 336, p. 15).

29 — Ara f'dan is-sens is-sentenzi tat-30 ta' Jannar 2007, Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (C-150/04, Ġabra p. I-1163, punt 54); tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Ġabra p. I-2647, punt 57); Centro di Musicologia Walter Stauffer iċċitata iktar 'il fuq (punt 49) u tal-11 ta' Ottubru 2007, ELISA (C-451/05, Ġabra p. I-8251, punt 95); u s-sentenza Rewe Zentralfinanz, iċċitata iktar 'il fuq, tindika b'mod partikolari fil-punt 58 li kumpannija parent għandha tkun tista' teżiġi d-dokumenti kollha neċessarji direttament mingħand il-kumpanniji sussidjarji barranin tagħha.

67. Fuq il-bażi ta' din l-informazzjoni jeżisti dubju serju jekk ir-rifjut komplet ta' integrazzjoni fiskali bejn kumpannija parent u sottosussidjarja li l-ishma tagħha huma miżmuma permezz ta' kumpannija sussidjarja barranija huwiex il-mezz l-inqas vinkolanti sabiex jiġi evitat teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf u biex b'hekk tinżamm il-koerenza fiskali. Għaldaqstant hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa b'mod definittiv jekk l-għan segwit, li huwa li jiġi evitat it-teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf fil-kuntest ta' "integrazzjoni fiskali", jistax jintlaħaq ukoll permezz tal-mezz inqas vinkolanti tan-newtralizzazzjoni ukoll f'każijiet transkonfinali.

VI — Konklużjoni

68. Għal dawn il-motivi, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għaddomandi preliminari tal-Conseil d'État:

"1. Leġiżlazzjoni nazzjonali bħall-"integrazzjoni fiskali" Franċiża abbażi tal-Artikoli 223A *et seq* tal-Code général des impôts, li teżiġi li kumpannija parent Franċiża tista' tikkostitwixxi integrazzjoni mas-sottosussidjarja Franċiża tagħha biss jekk hija tkun tippossjedi din is-sottosussidjarja permezz ta' kumpannija sussidjarja Franċiża u mhux permezz ta' kumpannija sussidjarja barranija, hija restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment.

2. Din ir-restrizzjoni tista' tkun iġġustifikata minn motivi relatati mal-koerenza fiskali jekk l-esklużjoni hija adatta biex tipprevjeni teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf fil-konsolidazzjoni tal-bilanċi tal-kumpannija parent u tas-sottosussidjarji u ma tmurx lil hinn minn dak li hu neċessarju sabiex jintlaħaq dak l-għan. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ."