KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-12 ta' Settembru 2006 [1]

I — Introduzzjoni

1. Il-preżenti talba għal deċiżjoni preliminari tal-Korkein Hallinto-Oikeus (Qorti Amministrattiva Suprema tal-Finlandja) hija bbażata fuq il-leġiżlazzjoni tal-Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki (825/1986) (Liġi dwar it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi fir-rigward tat-tassazzjoni). Skondha, it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi huma trasferimenti finanzjarji li huma, imwettqa fi ħdan il-grupp ta' kumpanniji, jew mill-kumpannija parent lill-kumpannija sussidjarja tagħha jew mill-kumpannija sussidjarja lill-kumpannija parent tagħha. It-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi jitnaqqsu mid-dħul taxxabbli minn attivitajiet kummerċjali tal-kumpannija li tagħmilhom u jidħlu mad-dħul taxxabbli mill-attivitajiet kummerċjali tal-kumpannija benfiċjarja. Huma madankollu rikonoxxuti bħala deduċibbli biss it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi magħmula bejn kumpanniji b'responsabbiltà limitata nazzjonali.

2. Il-loġika wara tali leġiżlazzjoni Finlandiża tikkonsisti f'li tqabbel grupp magħmul minn kumpanniji parent u kumpanniji sussidjarji ma' kumpannija li għandha ħafna stabbilimenti. Għal dan l-iskop, trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi magħmul bejn kumpanniji ta' l-istess grupp għandu jiġi ntaxxat darba waħda biss, permezz tat-tnaqqis tiegħu mid-dħul taxxabbli tal-kumpannija li tagħmlu u t-teħid in kunsiderazzjoni tiegħu fid-dħul taxxabbli tal-kumpannija benefiċjarja.

3. Għaldaqstant, tali trattament fiskali tat-trattament finanzjarju fi ħdan il-gruppi jippermetti b'mod partikolari l-użu tal-profitti ta' kumpannija relatata, li fihom innifishom huma taxxabbli biex jgħattu telf ta' kumpannija relatata oħra, b'mod li tiġi evitata t-tassazzjoni tal-profitti.

4. Għaldaqstant il-każ in kwistjoni jista' jitqabbel ma' dak imsemmi fil-kawża Marks & Spencer [2]. F'dak il-każ, il-leġiżlazzjoni Brittannika kienet tippermetti fi ħdan grupp, it-"trasferiment" tat-telf ta' kumpannija fuq il-profitt ta' kumpannija oħra biex tiġi evitata t-tassazzjoni tal-profitt. Hawnhekk ninsabu

1 — Lingwa oriġinali tal-kawża: il-Ġermaniż.

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

quddiem il-każ oppost, fejn il-profitt ta' kumpannija jista' jiġi "ttrasferit" fuq it-telf ta' kumpannija oħra.

5. Fiż-żewġ każijiet, il-problematika tad-dritt Komunitarju tikkonsisti fil-fatt li l-gruppi transfruntieri huma eskluži mill-imsemmi vantaġġ fiskali. Fil-kawża Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja għarfet f'dan, restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment, li però kienet iġġustifikata, ħlief fil-każ speċjali fejn telf li seħħ f'pajjiż barrani ma seta' bl-ebda mod jittieħed in kunsiderazzjoni għall-finijiet ta' taxxa. Il-Qorti tal-Ġustizzja bbażat il-ġustifikazzjoni ta' l-imsemmija restrizzjoni billi bbażat ruħha fuq evalwazzjoni globali ta' tliet aspetti: il-protezzjoni tat-tqassim ekwilibrat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, il-prevenzjoni tar-riskju tat-teħid in kunsiderazzjoni doppju tat-telf u l-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali.

6. Għaldaqstant, jeħtieġ li fil-proċedimenti preżenti jiġi analizzat f'liema miżura l-prinċipji msemmija mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Marks & Spencer jistgħu jiġu trasposti fil-każ preżenti. F'dan ir-rigward, tqum ukoll il-kwistjoni dwar liema sinjfikat għandu jingħata lill-prinċipju ta' koerenza tas-sistema fiskali, li l-Qorti tal-Ġustizzja ma ddiskutietx fil-fond fil-kawża Marks & Spencer.

II — Il-kuntest ġuridiku

A — *Il-leġiżlazzjoni Komunitarja*

7. L-Artikolu 4(1) tad-Direttiva 90/435/KEE [3] jipprovdi dan li ġej:

"Meta kumpannija parent jew l-istabbiliment permanenti tagħha jirċievu l-profitti mqassma bis-saħħa ta' l-assoċjazzjoni tal-kumpannija parent mas-sussidjarja tagħha, l-Istat tal-kumpannija parent u l-Istat ta' l-istabbiliment permanenti tagħha għandhom, għajr meta s-sussidjarja tiġi llikwidata, jew

— iżommu lura milli jintaxxaw dawn il-profitti, jew

— jintaxxaw dawn il-profitti filwaqt li jawtorizzaw lill-kumpannija parent u lill-istabbiliment permanenti li jnaqqsu mill-ammont mistħoqq tat-taxxa dak il-frazzjon tat-taxxa fuq il-korporazzjonijiet li jkollu x'jaqsam ma' dawn il-profitti u mħallas mis-sussidjarja u minn kull sussidjarja fi skala iktar baxxa, bla ħsara għall-kondizzjoni illi f'kull skaluna kumpannija u s-sussidjarja ta' l-iskaluna iktar baxxa tagħha jissodisfaw il-ħtiġijiet

3 — Direttiva tal-Kunsill tat-23 ta' Lulju 1990 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU L 225, p. 6), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2003/123/KE tat-22 ta' Diċembru 2003 (ĠU 2004, L 7, p. 41).

ipprovvduti fl-Artikolu 2 u 3, sal-limitu ta' l-ammont tat-taxxa mistħoqqa korrispondenti."

kumpannija parent tista' tnaqqas mid-dħul ta' attività kummerċjali taxxabbli tagħha t-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi magħmul direttament lis-sussidjarja tagħha. Is-somma korrispondenti għat-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi magħmul għandha tiġi meqjusa bħala dħul ta' attività kummerċjali taxxabbli tas-sussidjarja.

B — *Il-leġiżlazzjoni nazzjonali*

8. L-Artikoli 1 sa 5 tal-Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki 825/1986 (Liġi dwar it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi fir-rigward tat-tassazzjoni) essenzjalment jipprovdu dan li ġej:

Kumpanniji sussidjarji huma wkoll dawk il-kumpanniji b'responsabbiltà limitata fejn il-kumpannija parent flimkien ma' kumpannija sussidjarja jew aktar għandha mill-anqas disa' deċimi ta' l-ishma.

"Art. 1 Il-liġi in kwistjoni tirregola t-tnaqqis tat-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi mid-dħul ta' dak li jagħtihom u l-kwalifikazzjoni tagħhom bħala dħul tal-benefiċjarju ma' l-att tat-tassazzjoni.

Id-dispożizzjoni ta' l-Artikolu 1 tapplika wkoll għat-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi li kumpannija sussidjarja tkun għamlet lill-kumpannija parent jew lil kumpannija sussidjarja oħra tal-kumpannija parent.

Art. 2 Trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi jfisser kull trasferiment finanzjarju magħmul minn kumpannija b'responsabbiltà limitata li teżerċita attività kummerċjali lil kumpannija b'responsabbiltà limitata oħra, minħabba l-attività eżerċitata minn din ta' l-aħħar, li mhuwiex trasferiment bħala investiment ta' kapital, li ma jitnaqqasx mid-dħul skond l-Elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul li ġej minn attività ta' kumpannija) 360/1968.

Art. 4 It-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi għandu jiġi meqjus, fil-każ tat-tassazzjoni ta' minn min jagħmlu, bħala nefqa, u fil-każ tat-tassazzjoni ta' benefiċjarju, bħala dħul għas-sena fiskali li fih isir.

Art. 3 Jekk kumpannija nazzjonali b'responsabbiltà limitata (il-kumpannija parent) għandha mill-anqas disa' deċimi ta' l-ishma ta' kumpannija nazzjonali b'responsabbiltà limitata oħra (il-kumpannija sussidjarja), il-

Art. 5 Il-persuni taxxabbli għandhom id-dritt li jnaqqsu bħala nefqa t-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi magħmul biss jekk l-infieq u d-dħul korrispondenti huma mdaħħla fil-kontijiet ta' min jagħmlu u tal-benefiċarju."

III — Il-fatti u l-proċedura

9. Il-kumpannija Oy AA rreġistrata fil-Finlandja, tappartjeni lill-grupp AA, li l-kumpannija parent tiegħu AA Ltd., irreġistrata fir-Renju Unit, iżżomm indirettament, permezz ta' żewġ kumpanniji intermedjarji stabbiliti fl-Olanda, il-100 % ta' l-ishma ta' Oy AA [4].

10. Għad-differenza ta' AA Ltd., Oy AA għamlet profitti matul l-aħħar snin. Minħabba li l-attività kummerċjali ta' AA Ltd. hija essenzjali anki għal Oy AA, ġie previst li l-attività ta' AA Ltd. tiġi sostnuta permezz ta' kontribut ta' Oy AA. Għaldaqstant, Oy AA talbet lill-Keskusverolautakunta (Kummissjoni Fiskali Ċentrali) deċizjoni preliminari fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk tali kontribut jikkostitwixxix trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi skond l-Artikolu 3 tal-Liġi dwar it-Trasferimenti Finanzjarji fi Ħdan il-Gruppi.

11. Fid-deċiżjoni preliminari tagħha relatata mas-snin fiskali 2004 u 2005, il-*Keskusverolautakunta* stabbilixxiet li trasferiment finanzjarju ta' Oy AA lil AA Ltd. ma jikkostitwixxix trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi fis-sens tal-liġi relatata u għaldaqstant ma jikkostitwixxix nefqa li tista' titnaqqas fil-kuntest tad-dikjarazzjoni ta' Oy AA dwar it-taxxa fuq id-dħul, peress li AA Ltd. kienet kumpannija barranija.

4 — L-ismijiet tal-kumpanniji żżammew anonimi fuq talba tagħhom.

12. Permezz ta' digriet tat-23 ta' Mejju 2005, il-Korkein Hallinto-Oikeus, li quddiemha tressaq ir-rikors ta' Oy AA kontra din id-deċiżjoni preliminari, issospendiet il-proċedimenti u ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja skond l-Artikolu 234 KE:

"L-Artikoli 43 u 56 KE, fid-dawl ta' l-Artikolu 58 KE u tad-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ ta' kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu sistema stabbilita mil-Liġi Finlandiża dwar it-Trasferimenti Finanzjarji fi Ħdan il-Gruppi, li tissuġġetta t-tnaqqis tat-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi għall-kundizzjoni li kemm min jagħmel it-trasferiment kif ukoll il-benefiċjarju tiegħu jkunu kumpanniji nazzjonali?"

IV — Evalwazzjoni ġuridika

13. Fl-ewwel lok għandu jiġi kkonstatat li d-Direttiva 90/435 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji parent u sussidjarji ta' Stati Membri differenti mhijiex rilevanti għall-finijiet tad-deċiżjoni tal-każ preżenti. L-imsemmija Direttiva tirregola s-sistema fiskali tat-tqassim tal-profitti lill-kumpannija parent minn kumpannija sussidjarja rreġistrata fi Stat Membru ieħor.

14. Il-każ preżenti, ma jikkonċernax, madankollu, it-tqassim ta' profitti ta' kumpannija sussidjarja lill-kumpannija parent tagħha, proprjetarja ta' ishma diretti, iżda l-għoti ta' kumpannija mill-patrimonju tagħha mhux taxxabbli lill-kumpannija parent li hija proprjetarja ta' ishma indiretti biss fl-ewwel kumpannija. Barra minn hekk, id-Direttiva 90/435 tirregola biss is-sistema fiskali tat-tqassim ta' profitti għall-kumpannija parent, u mhux il-konsegwenzi fiskali li l-operazzjoni għandha fuq il-kumpannija sussidjarja.

15. Għandha mbagħad tiġi mfakkra wkoll il-ġurisprudenza kostanti tal-Qorti tal-Ġustizzja li ssostni li, minkejja li l-qasam tat-taxxa diretta fih innifsu ma jaqax taħt il-kompetenza tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżerċitaw il-kompetenzi riservati lilhom fir-rispett tad-Dritt Komunitarju [5].

16. Fl-aħħar nett, għandu jiġi kkonstatat li l-libertà ta' stabbiliment u l-moviment liberu tal-kapital, it-tnejn suġġetti tad-domanda preliminari jistgħu bħala prinċipju jiġu applikati fl-istess waqt [6]. Kif diġà sostnejt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Bouanich [7], libertà fundamentali ma teskludix oħra. Madankollu l-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat każijiet li kienu jaqgħu taħt il-kamp ta' l-applikazzjoni taż-żewġ libertajiet fundamentali, u tat prevalenza in parti lill-kriterju ta' moviment liberu tal-kapital [8] u in parti lil dak ta' libertà ta' stabbiliment [9].

17. Il-Qorti tal-Ġustizzja, per eżempju, qieset fis-sentenza X u Y li l-moviment liberu tal-kapital m'għandux valur awtonomu meta leġiżlazzjoni diġà taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment, minħabba li tqum il-kwistjoni ta' xiri ta' sehem fil-kapital li tippermetti li tiġi eżerċitata influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet tal-kumpannija kkonċernata [10].

5 — Sentenza Marks & Spencer, (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 29), kif ukoll is-sentenzi tat-8 ta' Marzu 2001, kawżi magħquda C-397/98 u C-410/98, Metallgesellschaft *et*, (Ġabra p. I-1727, punt 37), tas-7 ta' Settembru 2004 Manninen C-319/02, (Ġabra p. I-7477, punt 19) u tas-7 ta' Settembru 2006, N, C-470/04, (Ġabra p. I-7409, punt 33).

6 — Sentenza ta' l-1 ta' Ġunju 1999, Konle (C-302/97, Ġabra p. I-3099, punt 22).

7 — Konklużjonijiet ippreżentati fl-14 ta' Lulju 2005 fil-kawża Bouanich (sentenza tad-19 ta' Jannar 2006, C-265/04, Ġabra p. I-923, punt 71). Ara wkoll il-konklużjonijiet ippreżentati mill-Avukat Ġenerali Alber fl-14 ta' Ottubru 1999 fil-kawża Baars (sentenza tat-13 ta' April 2000, C-251/98, Ġabra p. I-2787 punti 12 *et seq*, b'riferimenti ulterjuri), u l-konklużjonijiet ippreżentati mill-Avukat Ġenerali Geelhoed fid-29 ta' Ġunju 2006 fil-kawża Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation C-524/04 (pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, punt 35).

8 — Ara, per eżempju, l-ħekk imsejħa sentenzi dwar il-golden shares ta' l-4 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall, C-367/98 (Ġabra p. I-4731), Il-Kummissjoni vs Franza, C-483/99, (Ġabra p. I-4781), u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, C-503/99, (Ġabra p. I-4809), kif ukoll is-sentenzi tat-13 ta' Mejju 2003 Il-Kummissjoni vs Spanja C-463/00 (Ġabra p. I-4581), u Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit C-98/01 (Ġabra p. I-4641). Ara wkoll il-konklużjonijiet ippreżentati mill-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fis-6 ta' April 2006 fil-kawżi magħquda Il-Kummissjoni vs L-Olanda C-282/04 u C-283/04 (pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, punt 41).

9 — Ara s-sentenzi Baars, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7; C-251/98 (Ġabra p. I-2787); tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y C-436/00 (Ġabra p. I-10829) u tat-23 ta' Frar 2006 Keller Holding C-471/04 (Ġabra p. I-2107).

10 — Sentenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 9, punti 37 u 66. L-Avukat Ġenerali Léger esprima ruħu b'mod simili fil-konklużjonijiet tiegħu ppreżentati fit-2 ta' Mejju 2006 fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas C-196/04 (pendenti quddiem il-qorti tal-Ġustizzja, punt 32).

18. Jidhirli raġonevoli li tiġi vverifikata, b'mod prijoritarju, il-libertà fundamentali li element essenzjali tagħha jirrżulta ppreġudikat fid-dawl ta' l-għan tal-leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti u l-fatti tal-kawża prinċipali [11].

A — *Ir-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment*

19. Il-kawża prinċipali hija bbażata fuq l-applikazzjoni tal-Liġi dwar it-Trasferimenti Finanzjarji fi Ħdan il-Gruppi lil trasferiment finanzjarju minn kumpannija lil kumpannija oħra, li għandha indirettament il-100 % ta' l-ishma tal-kumpannija li qed tagħmel it-trasferiment. Fil-verità, it-trasferiment finanzjarju ma ntużax għax-xiri ta' sehem fil-kapital. Madankollu, l-operazzjoni saret mill-kumpannija sussidjarja favur il-kumpannija parent prinċipali, u għalhekk hija relatata ma' l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment minn din ta' l-aħħar.

21. Il-libertà ta' stabbiliment garantita mill-Artikolu 43 KE tirrikonoxxi liċ-ċittadini ta' l-Istati Membri d-dritt li jibdew jew jeżerċitaw attivitajiet bħala persuni li jaħdmu għal rashom, kif ukoll li jikkostitwixxu u jmexxu impriżi fi Stat Membru ieħor, taħt l-istess kundizzjonijiet taċ-ċittadini ta' tali Stat. Skond l-Artikolu 48 KE, il-kumpanniji stabbiliti skond il-liġi ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffiċċju reġistrat jew it-tmexxija ċentrali jew is-sede prinċipali tagħhom ġewwa l-Komunità, għandhom id-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fl-Istat Membru kkonċernat permezz ta' kumpannija sussidjarja, fergħa jew aġenzija [12].

20. Ir-raġuni tat-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi fil-fatt tikkonsisti fil-kumpens tal-profitti u tat-telf fi ħdan grupp kompost minn kumpanniji differenti. L-istruttura tal-grupp estiża f'aktar minn Stat Membru wieħed inħolqot fl-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment. Konsegwentement, l-element essenzjali tad-domanda jirrigwarda tali libertà u mhux il-moviment liberu tal-kapital, anki jekk l-operazzjoni tidher fil-forma esterjuri tagħha bħala fluss ta' kapitali transfruntieri.

22. Skond ġurisprudenza kostanti, l-Artikolu 43 KE ma jippermettix miżuri nazzjonali li, anki jekk applikabbli mingħajr diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità, jistgħu jostakolaw, jew iwaqqfu, jew jiskoraġġixxu l-eżerċizzju, min-naħa taċ-ċittadini tal-Komunità inklużi ċ-ċittadini ta' l-Istat Membru li huwa l-awtur tal-miżura, tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat KE [13].

11 — L-Avukat Ġenerali Alber jesprimi ruħu f'termini simili fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Baars (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7, punti 32-34), li jagħmel distinzjoni skond liema libertà fondamentali hija direttament ippreġudikata u liema hija indirettament ppreġudikata. L-Avukat Ġenerali Geelhoed jaqbel ma' tali impostazzjoni fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7, punt 35).

12 — Ara s-sentenzi tas-16 ta' Lulju 1998, ICI C-264/96 (Ġabra p. I-4695, punt 20); tal-21 ta' Settembru 1999, Saint-Gobain ZN C-307/97 (Ġabra p. I-6161, punt 35); Marks & Spencer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 30) kif ukoll Keller Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 9, punt 29).

13 — Sentenzi tat-30 ta' Novembru 1995, Gebhard C-55/94 (Ġabra p. I-4165, punt 37); tal-31 ta' Marzu 1993, Kraus C-19/92 (Ġabra p. I-1663, punt 32), kif ukoll tal-21 ta' April 2005, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja C-140/03 (Ġabra p. I-3177, punt 27).

23. Skond il-Liġi dwar it-Trasferimenti Finanzjarji fi Ħdan il-Gruppi, it-trasferimenti ta' kumpanniji nazzjonali lill-kumpanniji parent tagħhom li huma stabbiliti wkoll fl-istess Stat biss jistgħu jitnaqqsu, filwaqt li huma eskluži mit-tnaqqis it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi tal-kumpanniji nazzjonali lill-kumpanniji parent irreġistrati fi Stat Membru ieħor.

24. Għaldaqstant, il-gruppi transfruntieri huma żvantaġġati meta mqabbla mal-gruppi nazzjonali. Mill-aspett tal-kumpannija parent, dan jimplika diskriminazzjoni minħabba l-uffiċċju reġistrat tagħha, fatt li, fil-każ ta' persuni legali, huwa ekwivalenti għal diskriminazzjoni minħabba n-nazzjonalità. Il-ksur ma jonqosx lanqas jekk jittieħed in kunsiderazzjoni d-destinatarju tal-leġiżlazzjoni nazzjonali kkontestata, jiġifieri Oy AA. It-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi magħmul minn din lil AA Ltd. jiġi trattat b'mod differenti mit-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi magħmula mill-kumpanniji nazzjonali lill-impriżi nazzjonali ta' l-istess grupp. Skond Oy AA, dan jimplika trattament mhux ugwali ta' l-operazzjonijiet transfruntieri.

25. L-imsemmi trattament fiskali mhux ugwali huwa ta' natura li jimpedixxi l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment mill-kumpanniji parent barranin għaliex, minħabba dan, huma jistgħu jkunu skoraġġuti milli jistabbilixxu kumpanniji sussidjarji fil-Finlandja. Għaldaqstant, it-trattament fiskali differenti tat-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi skond jekk isirux lill-kumpanniji parent nazzjonali jew lill-kumpanniji parent stabbiliti fi Stati Membri oħra jostakola l-libertà ta' stabbiliment garantit mill-Artikoli 43 KE u 48 KE.

26. Ċerti Stati Membri intervenjenti fil-proċedimenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment sostnew, li l-kumpanniji sussidjarji ta' kumpanniji parent nazzjonali u l-kumpanniji sussidjarji ta' kumpanniji parent barranin mhumiex ma' l-ewwel daqqa t'għajn paragonabbli. Fil-fatt, il-kumpanniji parent stabbiliti barra mill-pajjiż mhumiex suġġetti esklużivament għas-sovranità fiskali ta' l-Istat Finlandiż: għaldaqstant dan ta' l-aħħar ma jistax jinżamm responsabbli għat-trattament differenti li jirriżulta mill-eżerċizzju parallel ta' ħafna sovranitajiet fiskali. B'tali argumentazzjoni, l-Istati Membri għandhom l-għan li jeskludu t-tassazzjoni tal-gruppi transfruntieri skond id-dritt fiskali internazzjonali mill-kamp ta' l-applikazzjoni tal-libertajiet fundamentali.

27. Ma jistax ikun hemm qbil ma' dan l-approċċ. Huwa jikkontradixxi l-essenza fundamentali tal-libertà ta' stabbiliment bħala projbizzjoni ta' kull forma ta' restrizzjoni u diskriminazzjoni. Il-libertà ta' stabbiliment bħala tali titlob preċiżament il-paragun bejn każ purament intern u każ transfruntier, u timponi obbligu ta' ġustifikazzjoni meta jiġi aċċertat trattament mhux ugwali. Għaldaqstant, fil-kuntest ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment, it-transfrontalità bħala tali ma tistax tiġi kkunsidrata bħala element li jostakola l-komparabbiltà tal-każijiet. Il-fatt

neċessarjament inerenti għan-natura transfruntiera li sitwazzjonijiet huma suġġetti għall-poteri sovrani differenti ma jistax iwassal għall-ipoteżi li trattament mhux ugwali ma jeħtieġx li jkun ġustifikat.

28. Konformement ma' dan, il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Marks & Spencer sostniet li "fil-liġi tat-taxxa, ir-residenza tal-persuni taxxabbli tista' tikkostitwixxi fattur li jista' jiġġustifika regoli nazzjonali li jimplikaw differenza fit-trattament bejn persuni taxxabbli li jkunu residenti u persuni taxxabbli li ma jkunx residenti. Madankollu, ir-residenza mhijiex dejjem fattur li jiġġustifika distinzjoni. Fil-fatt, jekk jiġi ammess li l-Istat Membru ta' stabbiliment jista' liberament jirriserva trattament differenti minħabba l-fatt biss li s-sede ta' kumpannija tinsab fi Stat Membru ieħor, l-Artikolu 43 KE jitlef issinjifikat tiegħu" [14].

29. Il-Gvern tar-Renju Unit isostni t-teżi li l-gruppi ta' kumpanniji interni u dawk transfruntieri, ma jistgħux jiġu komparati b'referenza għas-sentenza Schempp [15]. Tali kawża kienet ibbażata fuq it-tnaqqis fiskali ta' manteniment imħallas mis-Sur Schempp lill-ex-konjuġi tiegħu. Skond il-leġiżlazzjoni Ġermaniża applikabbli, l-konjuġi li jħallas il-manteniment seta' jnaqqas il-ħlas jekk il-ħlas kien taxxabbli għall-konjuġi benefiċjarju, kif kien il-każ fil-Ġermanja. Min-naħa l-oħra, tali manteniment ma kienx taxxabbli fl-Awstrija, l-Istat fejn kienet tgħix l-exkonjuġi tas-Sur Schempp.

30. Il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet li m'hemmx trattament diskriminatorju bi ksur ta' l-Artikolu 12 fil-każ fejn is-Sur Schempp jiġi mwaqqaf milli jnaqqas il-manteniment mogħti lil martu fl-Awstrija. Fil-fatt, innuqqas ta' ugwaljanza fit-trattament adottat jirriżulta fil-verità, mill-fatt li s-sistema fiskali applikabbli għall-manteniment fl-Istat Membru ta' residenza ta' l-exkonjuġi tas-Sur Schempp hija differenti minn dik stabbilita fl-Istat Membru li fih huwa jirrisjedi [16].

31. Min-naħa l-oħra, il-leġiżlazzjoni Finlandiża kkontestata dwar it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi mhijiex marbuta mat-trattament fiskali tas-somom mogħtija applikat fl-Istat li fih il-kumpannija benefiċjarja tkun irreġistrata. Pjuttost, sa mill-bidu, hija kkunsidrata deduċibbli biss l-għanjuna finanzjarja fi ħdan il-gruppi mogħtija lill-kumpanniji sussidjarji ta' grupp irreġistrati fit-territorju nazzjonali. Il-kwistjoni dwar kif għandha tiġi evalwata leġiżlazzjoni nazzjonali li mhijiex marbuta ma' l-uffiċċju reġistrat tal-kumpannija benefiċjarja, iżda mat-taxxabbiltà tat-trasferimenti simili fl-Istat tas-sede ta' tali kumpannija ma tikkostitwixxix issuġġett tal-proċedimenti preżenti.

14 — Sentenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 37, b'referenza għas-sentenza tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza, 270/83, (Ġabra p. 273, punt 18) — krediti fiskali.

15 — Sentenza tat-12 ta' Lulju 2005, C-403/03 (Ġabra p. I-6421).

16 — Sentenza Schempp (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15, punt 32).

B — *Il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni*

32. Restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment ma tistax tiġi aċċettata sakemm ma jkollhiex għan leġittimu kompatibbli mat-Trattat KE u jekk din hija ġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. F'tali ipoteżi l-applikazzjoni tagħha għandha tkun adatta sabiex tiggarantixxi t-twettiq ta' l-għan in kwistjoni u ma teċċedix dak li hu neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan [17]. Barra min hekk, hija għandha tkun proporzjonali f'sens strett.

33. Il-Gvernijiet intervenjenti u l-Kummissjoni jżidu serje ta' raġunijiet ta' ġustifikazzjoni. Minkejja d-differenza fid-dettall tat-terminoloġija u tal-klassifiki legali użati, wieħed jista' joħroġ essenzjalment l-argumenti li ġejjin kontra l-estenzjoni tat-tnaqqis tat-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi lil kumpanniji li għandhom l-uffiċċju reġistrat fi Stat Membru ieħor.

— Il-fatt li t-tnaqqis jingħata fil-Finlandja huwa konformi mal-prinċipju ta' koerenza u simmetrija fiskali biss jekk id-dipartiment tat-taxxi tal-Finlandja fl-istess waqt għandu d-dritt li jintaxxa d-dħul tal-kumpannija benefiċjarja.

— Il-kumpanniji jistgħu jagħżlu liberament f'liema Stat jixtiequ li d-dħul tagħhom jiġi ntaxxat, bil-konsegwenza li jiġi evitat it-tqassim tas-sovranità fiskali fost l-Istati Membri.

— Peress li mhux ċert li t-trasferimenti jiġu effettivament intaxxati fuq il-kumpannija benefiċjarja barra mill-pajjiż, jista' jkun hemm każijiet fejn id-dħul ikun kompletament mhux taxxabbli (immunità minn tassazzjoni doppja, jew l-imsemmija "*weiße Einkünfte*", imsemmija "dħul abjad").

1. Il-koerenza tas-sistema fiskali

34. Il-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment għarfet li n-neċessità li tiġi garantita l-koerenza ta' sistema fiskali tista' tiġġustifika restrizzjoni ta' l-eżerċizzju tal-libertajiet fundamentali garantiti mit-Trattat [18]. Madankollu, sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista' jirnexxi, huwa meħtieġ li tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u t-tpaċija ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impo-

17 — Sentenza Marks & Spencer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 35), sentenzi tal-15 ta' Mejju 1997, Futura Participations u Singer C-250/95 (Ġabra p. I-2471, punt 26), tal-11 ta' Marzu 2004, De Lasteyrie du Saillant C-9/02 (Ġabra p. I-2409, punt 49), u N (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 40).

18 — 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 Manninen (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 42) u Keller Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 9, punt 40).

żizzjoni fiskali determinata [19]. Il-kundizzjoni addizzjonali li għaliha t-tassazzjoni u t-tnaqqis tat-taxxi għandhom jikkonċernaw l-istess persuna taxxabbli [20], jidher li ġie abbandunat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Manninen [21].

35. Fil-pratika, il-Qorti tal-Ġustizzja ssuġġettat il-ġustifikazzjoni ta' sistema fiskali nazzjonali applikabbli esklużivament għall-każijiet interni għall-kundizzjoni li tali restrizzjoni hija indispensabbli għall-preservazzjoni tal-koerenza u li ma jkunx hemm differenza mingħajr raġuni fit-trattament bejn każijiet nazzjonali u barranin [22]. Fil-fatt, kif sostna ġustament l-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Marks & Spencer, ir-rispett tal-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali jservi biex tkun priżervata l-integrità tas-sistemi in kwistjoni, li l-organizzazzjoni tagħhom hija riżervata għall-kompetenza ta' l-Istati Membri, bil-kundizzjoni li dawn ma jippreġudikawx is-suq intern lilhinn minn dak li huwa neċessarju [23].

36. Jekk il-persuni taxxabbli li jkunu għamlu użu mil-libertajiet fundamentali tagħhom jinstabu f'sitwazzjoni paragunabbli ma' dik tal-persuni taxxabbli li huma vantaġġati missistema fiskali nazzjonali, il-leġiżlazzjoni nazzjonali għandha tiġi applikata anki fil-każijiet transfruntieri, jekk dan ma jippreġudikax il-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali. Dan huwa impost mill-obbligu ta' trattament ugwali li jirriżulta mil-libertà ta' stabbiliment [24].

37. F'tali kuntest, il-punt tat-tluq għall-verifika tal-prinċipju ta' trattament ugwali huwa kostitwit mill-għan tal-leġiżlazzjoni nazzjonali [25]. Għaldaqstant mhijex iġġustifikata miżura meta l-għan li jrid jintlaħaq mil-leġiżlazzjoni jista' jintlaħaq anki mingħajr ma jiġu ttrattati b'mod differenti każijiet nazzjonali u dawk transfruntieri jew meta trattament li huwa nettament anqas sproporzjonat jista' wkoll jikseb l-għan.

38. Il-Liġi dwar it-Trasferimenti Finanzjarji fi Ħdan il-Gruppi għandha l-għan li tqis grupp bħala unità ekonomika, jiġifieri li grupp magħmul minn kumpannija parent u sussidjarji jitqies impriża li għandha ħafna stabbilimenti. Il-leġiżlazzjoni, bħal fil-każ ta'

19 — Sentenza ta' l-14 ta' Novembru 1995, Svensson u Gustavsson, C 484/93, (Ġabra p. I-3955, punt 18), u ICI, (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 12, punt 29). Sentenzi Manninen, (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 42) u Keller Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 9, punt 40).

20 — Għall-kritika tal-ġurisprudenza preċedenti, ara l-konklużjonijiet ippreżentati minni fit-18 ta' Marzu 2004 fil-kawża Manninen (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 53 *et seq*).

21 — Dawn l-evalwazzjonijiet huma maqsuma mill-Avukat Ġenerali Geelhoed fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7, punt 88).

22 — Ara f'dan ir-rigward, is-sentenzi Manninen (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 45 u 46) u Keller Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 9, punti 41-43).

23 — Konklużjonijiet ippreżentati fis-7 ta' April 2005 fil-kawża Marks & Spencer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 66).

24 — Ġustament l-Avukat Ġenerali Geelhoed fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7, punt 89), irrimarka li l-Qorti tal-Ġustizzja, fl-evalwazzjoni tal-koerenza rreferiet ruħha espressament għall-prinċipji fundamentali ta' non-diskriminazzjoni.

25 — Sentenzi De Lasteyrie du Saillant (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 67) u Manninen (iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 43) kif ukoll il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-kawża Marks & Spencer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 72).

l-eżenzjoni ta' grupp (*group relief*) in kwistjoni fil-kawża Marks & Spencer, tippermetti li l-profitti u t-telf jiġu kumpensati anki meta dawn isiru minn persuni legali differenti.

39. Jekk it-telf ta' kumpannija ma jkunx jista' jiġi kumpensat immedjatament bil-profitti ttrasferiti lilha minn kumpannija oħra, tali profitti għandhom jiġu ntaxxati. It-telf tal-kumpannija l-oħra tal-grupp jista' jiġi trasfeit biss fis-sena fiskali ta' wara biex imbagħad jiġi paċut bil-profitti magħmulha minnha. Permezz tat-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi, il-gruppi għalhekk jiksbu l-vantaġġ tal-likwidità li anki impriża b'stabbilimenti permanenti jkollha.

40. Għal dan il-għan, trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi magħmul bejn kumpanniji ta' l-istess grupp għandu jiġi ntaxxat darba waħda biss, billi jitnaqqas mid-dħul taxxabbli tal-kumpannija li qed tagħmlu u jiġi ntaxxat mad-dħul taxxabbli tal-kumpannija benefiċjarja.

41. Fir-rigward ta' l-interess li jiġu paċuti l-profitti u t-telf tal-kumpanniji differenti tal-grupp, il-gruppi transfruntieri jinsabu sostanzjalment f'pożizzjoni simili għal dik tal-gruppi magħmulin biss minn kumpanniji nazzjonali. Għaldaqstant, bħala regola, it-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi għandu jiġi kkunsidrat deduċibbli anki meta jsir lil sussidjarji stabbiliti fi Stat Membru ieħor.

42. Dan madankollu jkun kompatibbli massistema biss jekk tkun garantita t-tassazzjoni tat-trasferiment fil-livell tal-kumpannija benefiċjarja. F'każ kuntrarju, ikun hemm benefiċċju fiskali mingħajr kumpens korrispondenti li jinkiseb permezz ta' oneru direttament marbut miegħu.

43. Il-Gvernijiet intervenjenti f'dan il-kuntest irrimarkaw li l-Istat Membru li fih hija stabbilita l-kumpannija li qed tagħmel it-trasferiment m'għandu l-ebda influwenza fuq it-tassazzjoni tal-kumpannija benefiċjarja fl-Istat fejn jinsab l-uffiċċju reġistrat ta' din ta' l-aħħar. Dan ma jwaqqafx l-ewwel Stat milli jassuġġetta t-tnaqqis fiskali tat-trasferiment għall-prova li dan huwa effettivament suġġett għat-taxxa fil-kumpannija benefiċjarja. Il-leġiżlazzjoni Finlandiża in kwistjoni ma tippermettix tali prova, iżda teskludi f'kull każ it-tnaqqis tat-trasferimenti lill-kumpanniji barranin. Hija għaldaqstant, teċċedi dak li huwa neċessarju sabiex tiġi ppreservata l-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali.

44. Kontra tali konklużjoni ma jistax jiġi kkontestat li f'każ tali, trasferimenti finanzjari fi ħdan il-gruppi simili m'għandhomx jiġu ntaxxati fil-Finlandja iżda f'pajjiż barrani. Fil-fatt skond ġurisprudenza kostanti,

it-tnaqqis tad-dħul fiskali ma jistax jiġi kkunsidrat bħala raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġi invokata biex tiġġustifika miżura li tmur, bħala regola, kontra libertà fundamentali [26]. Bħala konsegwenza, leġiżlazzjoni nazzjonali ma tistax tiġi kkunsidrata koerenti biss minħabba l-fatt li din timpedixxi it-tnaqqis tad-dħul fiskali.

45. Fl-aħħar nett, ir-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta, minn naħa, mit-trattament mhux ugwali ta' trasferimenti bejn kumpanniji sussidjarji nazzjonali u barranin u min-naħa l-oħra, mit-trasferimenti bejn kumpanniji nazzjonali, mhijiex għaldaqstant iġġustifikata minn raġunijiet ta' protezzjoni ta' koerenza fiskali. Madankollu, għad irid jiġi vverifikat jekk jeżistux raġunijiet ġustifikattivi oħra, b'mod partikolari l-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

2. Il-protezzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri

46. Fis-sentenza Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja identifikat tliet elementi ta' ġustifikazzjoni (*éléments justificatifs*), u minn dawn "ikkunsidrati flimkien (*pris ensemble*)", irrilevat "li leġiżlazzjoni restrittiva bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali, min-naħa, tipprova tilħaq għanijiet leġittimi kompatibbli mat-Trattat li jikkostitwixxu raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, u min-naħa l-oħra, hija adatta sabiex tassigura li dawn l-imsemmija għanijiet jiġu milħuqa" [27].

47. It-tliet elementi ta' ġustifikazzjoni identifikati huma:

— Il-protezzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri,

— Ir-riskju li t-telf jittieħed in kunsiderazzjoni darbtejn u

— Ir-riskju ta' evażjoni fiskali.

48. Diġà mill-estratt tas-sentenza fuq iċċitata, jirriżulta li t-tliet elementi kollha huma strettament konnessi u ma jistgħux jiġu kkunsidrati separatament. L-element ċentrali ta' tali elementi huwa rappreżentat mill-protezzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni.

26 — Sentenzi Manninen (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 49) u Marks & Spencer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 44).

27 — Sentenza Marks & Spencer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 51).

49. Kif diġà ġie osservat, l-applikazzjoni tat-tassazzjoni diretta hija, fl-istat attwali tal-liġi Komunitarja, riżervata għall-Istati Membri [28]. Fin-nuqqas ta' armonizzazzjoni fil-kuntest Komunitarju, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu l-kriterju għat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni tagħhom permezz tal-konklużjoni ta' trattati kontra t-tassazzjoni doppja jew permezz ta' miżuri unilaterali [29].

50. F'dan ir-rigward, mhuwiex illoġiku li sabiex l-Istati Membri jaqsmu s-setgħa ta' tassazzjoni, jispiraw ruħhom mill-prattika internazzjonali u mill-mudelli ta' konvenzjonijiet imħejjija mill-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni Ekonomika u l-Iżvilupp (OECD) [30].

51. B'mod partikolari, huwa konformi mal-prinċipju ta' territorjalità garantit mid-dritt fiskali internazzjonali u rikonoxxut mid-Dritt Komunitarju, il-fatt li, l-Istat Membru li fih hija rreġistrata l-kumpannija parent jintaxxa l-kumpanniji nazzjonali fuq il-profitti li għamlu fuq livell mondjali, u l-kumpanniji barranin eskluživament fuq il-profitti li għamlu mill-attività tagħhom fl-imsemmi Stat [31].

52. Fis-sentenza Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat restrizzjoni għat-tqassim tal-kompetenzi ta' tassazzjoni b'dan il-mod: "(...) il-possibbiltà li l-kumpanniji jagħżlu li jiġi kkunsidrat it-telf tagħhom fl-Istat Membru ta' stabbiliment tagħhom jew fi Stat Membru ieħor tikkomprometti b'mod sinifikattiv tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Isati Membri, peress illi l-bażi taxxabbli tiżdied fl-ewwel Stat u titnaqqas fit-tieni wieħed, skond it-telf ittrasferit" [32].

53. Tali kunsiderazzjoni tgħodd ukoll fil-każ fejn it-trasferiment tal-profitti, hekk kif previst mil-Liġi dwar it-Trasferimenti Finanzjarji fi Ħdan il-Gruppi, huwa estiż biex jinkludi t-trasferimenti finanzjarji transfruntieri. Dan jikkomprometti wkoll it-tqassim tal-kompetenzi fiskali abbażi tal-prinċipju ta' territorjalità jekk il-persuni taxxabbli setgħu jagħżlu b'mod ħieles f'liema Stat Membru l-profitti huma suġġetti għat-tassazzjoni billi jneħħu l-profitti ta' kumpannija mill-bażi taxxabbli tagħha u jinkluduhom fil-bażi taxxabbli ta' sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ieħor.

28 — Ara iktar 'il fuq, punt 15.

29 — Ara s-sentenzi tat-12 ta' Mejju 1998, Gilly C-336/96 (Ġabra p. I-2793, punti 24 u 30); tat-12 ta' Diċembru 2002, De Groot C-385/00 (Ġabra p. I-11819, punt 93); tal-5 ta' Lulju 2005, D. C-376/03 (Ġabra p. I-5821, punti 50 u 51); tat-23 ta' Frar 2006, Van Hilten-Van der Heijden C-513/03 (Ġabra p. I-1957, punt 47) u N (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 43 u 44).

30 — Sentenzi Futura Participations u Singer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 22), Van Hilten-Van der Heijden (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 29, punt 48) u N (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 45).

31 — Sentenza Marks & Spencer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 39). Dwar it-tqassim abbażi tal-prinċipju tal-profitti mondjali u tal-prinċipju ta' l-Istat ta' oriġini, ara l-konklużjonijiet ippreżentati mill-Avukat Ġenerali Geelhoed fit-23 ta' Frar 2006 fil-kawża Test Claimants in the ACT Group Litigation C-374/04 (pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, punti 49 sa 51).

32 — Sentenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 46.

54. It-tieni element ta' ġustifikazzjoni identifikat fis-sentenza Marks & Spencer, jiġifieri l-prevenzjoni tar-riskju li t-telf jittieħed in kunsiderazzjoni darbtejn, huwa strettament marbut mat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni.

55. It-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni skond elementi tat-territorjalità (sede ta' l-impriżi jew sors tal-profitti fit-territorju nazzjonali) għandu l-għan li jagħti b'mod prijoritarju lil Stat id-dritt li jintaxxa ċerti profitti. Għalhekk, flimkien mar-regoli kontra t-tassazzjoni doppja, teżisti sistema internazzjonali ta' kompetenzi għat-tassazzjoni. Din — għalkemm mhux eżenti minn lakuni fuq aspetti singoli — għandha b'mod ġenerali tiggarantixxi li l-profitti kollha jiġu ntaxxati verament darba waħda biss [33].

56. Kieku t-telf setgħa jiġi kkumpensat għal aktar minn darba bil-profitti, dawn jevitaw kompletament it-tassazzjoni, anki jekk fil-fatt ma jikkorrispondux għal telf effettiv. Dan imur kontra l-prinċipji ta' tassazzjoni unika, li jikkostitwixxu l-bażi tat-tqassim internazzjonali tas-setgħa ta' tassazzjoni.

57. Anki r-rikonoxximent tat-trasferimenti finanzjarji transfruntieri fi ħdan il-gruppi jista' jinvolvi eżenzjoni fiskali (doppja), talprofitti fil-każ fejn it-trasferimenti jistgħu jitnaqqsu mid-dħul taxxabbli tal-kumpannija li qed tagħmilhom anki jekk mhijiex suġġetta għat-tassazzjoni fil-post fejn il-kumpannija benefiċjarja hija stabbilita.

58. Skond l-indikazzjonijiet tal-Gvern tar-Renju Unit, dan għandu jgħodd ukoll fil-każ konkret imsemmi fil-kawża prinċipali. Filfatt skond il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit, ittrasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi ma jaqaw taħt l-ebda tip ta' dħul taxxabbli u għaldaqstant ma jistgħux jiġu intaxxati firrigward tal-kumpannija benefiċjarja AA Ltd., fatt li Oy AA qegħda tikkuntesta.

59. Minkejja t-trattament konkret tat-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi mwettqa favur kumpanniji Brittanniċi, għandu jiġi rilevat li leġiżlazzjoni li tiddikjara b'mod ġenerali li jistgħu jitnaqqsu mit-taxxa biss trasferimenti finanzjarji bejn kumpanniji nazzjonali hija potenzjalment ta' natura li timpedixxi l-immunità fiskali doppja. Fil-fatt fil-każ ta' trasferimenti purament nazzjonali, Stat Membru jista' f'kull każ jiggarantixxi li ttrasferiment jiġi suġġett għat-tassazzjoni. Ilkwistjoni ulterjuri dwar jekk il-miżura taħt din il-forma teċċediex dak li huwa neċessarju għall-kisba ta' l-għan, għandha tiġi kkjarifikata immedjatament [34].

33 — Din it-tassazzjoni unika — per eżempju bl-applikazzjoni tal-metodu tal-qtugħ — tista' tiġi effettwata anke minn żewġ Stati skond modalitajiet koordinati.

34 — Ara iktar 'il fuq punt 67.

60. Anki r-riskju ta' evażjoni fiskali, bħala t-tielet element ta' ġustifikazzjoni huwa strettament marbut mat-tnejn l-oħra. Is-sempliċi fatt li t-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi jsiru lill-kumpanniji rreġistrati fi Stati Membri fejn trasferimenti simili mhumiex intaxxati jista' jiġi kkunsidrat bħala evażjoni fiskali. Taħt dawn il-kundizzjonijiet, l-imsemmi element ta' ġustifikazzjoni jaqbel mat-tieni.

61. Barra minn hekk, fis-sentenza Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat bħala każ ta' evażjoni fiskali s-sitwazzjoni li fiha l-kumpanniji, billi jittrasferixxu t-telf minn pajjiżi b'rata ta' taxxa baxxa għal pajjiżi b'rata ta' taxxa għolja, "jaħarbu" fl-Istat li fih it-telf għandu l-għola valur, u b'hekk inaqqsu kemm jista' jkun ir-rata ta' taxxa. F'dan is-sens għandu jiġi kkunsidrat bħala evażjoni fiskali anki t-trasferiment intenzjonat ta' profitti taħt forma ta' trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi lil kumpanniji stabbiliti f'pajjiżi b'rata ta' taxxa baxxa.

62. Madankollu, li titwaqqaf tali tip ta' "evażjoni fiskali", mhijiex fil-veru sens tal-kelma, raġuni ta' ġustifikazzjoni li fiha nfisha tista' tiġġustifika r-restrizzjoni ta' libertà fundamentali. Il-fatt li l-impriżi jipprovaw jieħdu vantaġġ mid-differenza bejn is-sistemi fiskali nazzjonali jikkostitwixxi forma leġittima ta' aġir ekonomiku u huwa inevitabbli f'suq intern fejn it-tassazzjoni tal-kumpanniji mhijiex armonizzata. Konsegwentement, per eżempju, impriża ma tistax tiġi impedita milli tittrasferixxi s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor li joffri kundizzjonijiet fiskali ġenerali aktar vantaġġużi [35].

63. Ir-restrizzjonijiet tal-libertajiet fundamentali jistgħu jiġu ġġustifikati biss meta tali "ottimizzazzjoni fiskali" tippreġudika fl-istess ħin it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni ta' l-Istati Membri.

64. Ir-rikonoxximent tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni skond il-prinċipju ta' territorjalità bħala element ta' ġustifikazzjoni lanqas ma jmur kontra l-prinċipju li jsostni li r-restrizzjonijiet tal-libertajiet fundamentali ma jistgħux jiġu ġġustifikati mill-għan li jiġi evitat it-tnaqqis tad-dħul fiskali [36]. Tali prinċipju jeskludi sempliċiment restrizzjoni tal-libertajiet fundamentali abbażi ta' kunsiderazzjonijiet li huma purament fiskali. Madankollu, fil-każ preżenti, il-kwistjoni hija bbażata fuq l-interess fundamentali li tiġi rrikonoxxuta b'mod assolut lill-Istati Membri possibbiltà ta' tassazzjoni b'mod konformi mal-prinċipju ta' territorjalità.

65. Fil-qosor, għandu jiġi rrilevat li r-restrizzjoni tat-tnaqqis tat-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi għal dawk magħmula lill-

35 — Ara, dwar il-kwistjonijiet dwar *"fiscal shopping"* li jitqajmu f'dan il-kuntest is-sentenza reċenti N (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5).

36 — Sentenzi Manninen (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 49) u Marks & Spencer (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 44)

kumpanniji nazzjonali tirrapreżenta strument addattat sabiex jiggarantixxi t-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni fost l-Istati Membri, sabiex jimpedixxi l-immunità fiskali tal-profitti trasferiti u sabiex jiġġieled kontra l-evażjoni fiskali. Huwa jiggarantixxi li d-dħul magħmul minn kumpanniji ta' grupp fil-Finlandja jkunu suġġetti għat-tassazzjoni skond il-prinċipju ta' territorjalità.

66. Għad irid jiġi vverifikat jekk il-leġiżlazzjoni teċċedix dak li huwa neċessarju għall-imsemmija għanijiet u jekk hijiex, fis-sens strett tal-kelma, proporzjonata.

67. Kieku kien biss il-każ li jiġu impediti l-immunità fiskali tal-profitti ttrasferiti u l-evażjoni fiskali, ir-restrizzjoni ġenerali tat-tnaqqis tat-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi għat-trasferimenti magħmula lill-kumpanniji nazzjonali tkun wiesa' wisq. Fil-fatt, dawn iż-żewġ għanijiet jistgħu jintlaħqu anki permezz ta' leġiżlazzjoni anqas restrittiva tal-libertà ta' stabbiliment. Kif diġà sostnejt, it-tnaqqis tat-trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi jista' jiġi ssuġġettat għall-prova li l-profitti jiġu effettivament intaxxati fuq il-kumpannija benefiċjarja.

68. Il-protezzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni, li magħha ż-żewġ elementi l-oħra huma marbutin direttament, ma tistax tintlaħaq permezz ta' leġiżlazzjoni nazzjonali anqas restrittiva. Leġiżlazzjoni li ssostni li l-Istat fejn tkun irreġistrata l-kumpannija li tagħmel trasferiment finanzjarju fi ħdan il-gruppi għandu jippermetti t-tnaqqis jekk dan jiġi intaxxat fuq il-kumpannija benefiċjarja, bl-ebda mod ma teskludi it-trasferiment tas-setgħa ta' tassazzjoni.

69. Fid-dawl ta' l-interessi differenti, leġiżlazzjoni bħal dik prevista mil-Liġi Finlandiża dwar it-Trasferimenti Finanzjarji fi Ħdan il-Gruppi b'hekk tidher, fis-sens strett tal-kelma, proporzjonata.

70. Fis-sentenza Marks & Spencer [37], il-Qorti tal-Ġustizzja, anki f'sitwazzjoni eċċezzjonali partikolari bħal dik fl-imsemmija kawża, ikkunsidrat bħala sproporzjonat innuqqas ta' rikonoxximent tat-trasferiment transfruntieri tat-telf, u b'mod partikolari fil-każ fejn il-kumpannija sussidjarja barranija tkun ezawriet il-possibbiltajiet kollha li jiġi kkunsidrat it-telf u dan ma jistax jittieħed iktar in kunsidrazzjoni fil-futur. F'tali ċirkustanzi, l-interess għall-protezzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni jitwarrab quddiem il-libertà ta' stabbiliment u t-trasferiment tat-

37 — Sentenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punti 53 sa 56).

telf lill-kumpannija parent barranija għandu jiġi permess.

71. Madankollu, abbażi taċ-ċirkustanzi talfatti esposti fit-talba għal deċiżjoni preliminari, ma jirriżultax li fil-każ Oy AA teżisti sitwazzjoni eċċezzjonali bħal dik msemmija fil-kawża Marks & Spencer. Konsegwentement m'hemmx raġunijiet biex jiġi vverifikat jekk, għal raġunijiet ta' proporzjonalità, hemmx bżonn li wieħed jeskludi b'mod eċċezzjonali l-prinċipju tat-tqassim tas-segħtat fiskali.

C — *Dwar il-moviment liberu tal-kapital*

72. Id-dispożizzjonijiet dwar it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi jistgħu fil-fatt jiġu vvalutati, minbarra fid-dawl tal-libertà ta' stabbiliment, anki abbażi tal-kriterju talmoviment liberu tal-kapital garantit mill-Artikoli 56 KE u 58 KE. Madankollu, indipendentement mill-kuntesti ta' validità territorjali u temporali, li mhumiex rilevanti fil-każ preżenti, jistgħu jiġu applikati l-istess prinċipji użati għall-verifika tal-libertà ta' stabbiliment. Konsegwentement, huma ġustifikati anki r-restrizzjonijiet għall-moviment liberu tal-kapital marbuta mar-regoli dwar it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi, sabiex jiġi protett it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni ta' l-Istati Membri.

V — Konklużjoni

73. Abbażi tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti nissuġġerixxi li d-domanda preliminari mqajma mill-Korkein Hallinto-Oikeus tingħata r-risposta li ġejja:

"L-Artikoli 43 KE u 48 KE, 56 KE u 58 KE, kif ukoll id-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2003/123/KE tat-22 ta' Diċembru 2003, ma jipprekludux, fiċ-ċirkustanzi indikati fit-talba għal deċiżjoni preliminari, sistema stabbilita mil-leġiżlazzjoni Finlandiża dwar it-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi (825/1986), li tissuġġetta t-tnaqqis tat-trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi għall-kundizzjoni li kemm min jagħmel it-trasferiment kif ukoll il-benefiċjarju tiegħu jkunu kumpanniji stabbiliti fil-Finlandja.