KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-13 ta' Marzu 2014[1]

Kawża C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
vs
Skatteministeriet

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Østre Landsret [id-Danimarka])

"Leġiżlazzjoni fiskali — Libertà ta' stabbiliment — Taxxa nazzjonali fuq id-dħul — Tassazzjoni ta' grupp ta' kumpanniji affiljati — Tassazzjoni tal-attività ta' stabbilimenti permanenti barranin ta' kumpanniji nazzjonali — Prevenzjoni tat-taxxa doppja permezz tal-imputazzjoni tat-taxxa (metodu ta' imputazzjoni) — Inkorporazzjoni mill-ġdid tat-telf preċedentement meħud inkunsiderazzjoni fil-każ ta' trasferiment tal-istabbiliment permanenti tal-grupp ta' kumpanniji affiljati u ta' eliminazzjoni tad-dritt tat-tassazzjoni"

1. Għal darba oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja f'din il-kawża qed ikollha tittratta l-kwistjoni tat-tassazzjoni ta' gruppi ta' kumpanniji affiljati transkonfinali ta' Stat Membru u l-kompatibbiltà tagħha mal-libertà ta' stabbiliment. U għal darba oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja qed ikollha tittratta l-ġustifikazzjoni tal-"ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri", li rrikonoxxiet b'mod speċifiku għall-ewwel darba fis-Sentenza Marks & Spencer[2] u li l-portata tagħha għadha ma tidhirx li ġiet iċċarata biżżejjed.

2. Huwa minnu li l-każijiet li tressqu huma iktar kumplessi. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari mid-Danimarka tikkonċerna t-tassazzjoni konġunta ta' kumpannija nazzjonali u tal-istabbilimenti permanenti tagħha li jinsabu fi Stati Membri oħra. L-attivitajiet ta' dawn l-istabbilimenti permanenti barranin fil-fatt jiġu ntaxxati bis-sħiħ mid-Danimarka. Minkejja dan, fl-istess ħin skont l-hekk imsejjaħ metodu ta' imputazzjoni, it-taxxa mħallsa barra l-pajjiż tiġi akkreditata fuq it-taxxa Daniża. F'dan il-każ, l-istabbilimenti permanenti barranin madankollu għamlu biss telf. Dan it-telf meħud inkunsiderazzjoni fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' kumpannija nazzjonali minn issa għandu jiġi inkorporat mill-ġdid mad-dħul taxxabbli permezz ta' arranġament ta' inċentiv speċjali, minħabba li l-istabbilimenti fi ħdan il-grupp ta' kumpanniji affiljati ġew ittrasferiti lil kumpanniji li ma humiex suġġetti għad-dritt tat-tassazzjoni tad-Danimarka.

3. Din il-kawża, madankollu, ma tinvolvix każ speċifiku mhux tas-soltu li ma għandu l-ebda tifsira ġenerali. Huwa pjuttost joffri l-possibbiltà li tkompli tiġi żviluppata l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-teħid inkunsiderazzjoni ta' telf transkonfinali inġenerali, flimkien mal-applikazzjoni tal-metodu ta' imputazzjoni b'mod partikolari.

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Sentenza Marks & Spencer plc (C-446/03, EU:C:2005:763).

I – Il-kuntest ġuridiku

4. Fir-Renju tad-Danimarka, tiġi imposta taxxa fuq il-qligħ tal-kumpanniji li jkunu residenti fit-territorju nazzjonali.

5. Jekk kumpannija partikolari jkollha stabbiliment permanenti li jkun jinsab fi stat Nordiku ieħor (l-Isvezja, il-Finlandja jew in-Norveġja), ir-Renju tad-Danimarka, skont l-Artikolu 7 tal-Ftehim Nordiku dwar it-taxxa doppja tal-kumpanniji, jista' jintaxxa wkoll parti mill-qligħ li jista' jiġi applikat lil dan l-istabbiliment barrani. Madankollu, skont l-Artikolu 25 tal-Ftehim, it-taxxa imposta barra mid-Danimarka fuq l-attivitajiet tal-istabbiliment permanenti għandha titnaqqas mit-taxxa Daniża, sal-ammont tat-taxxa applikata fid- Danimarka għall-qligħ tal-istabbiliment permanenti.

6. Skont il-liġi fis-seħħ rilevanti għall-kawża prinċipali, fil-kalkolu tat-taxxa Daniża għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-qligħ u t-telf ta' stabbilimenti permanenti barranin ta' kumpanniji nazzjonali.

7. Madankollu, f'każijiet partikolari, tkun awtorizzata korrezzjoni tat-telf li jkun ittieħed inkunsiderazzjoni. L-Artikolu 33D(5) tal-Ligningslov (Liġi dwar l-istabbiliment ta' taxxa tal-Istat fuq id-dħul) jipprovdi dan li ġej:

"Fil-każ ta' trasferiment totali jew parzjali ta' stabbiliment permanenti li jinsab f'pajjiż barrani [...] lil kumpannija li tifforma parti mill-istess grupp [...], it-telf imnaqqas li ma kienx ikkumpensat minn qligħ sussegwenti, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll fid-dikjarazzjoni tad-dħul taxxabbli indipendentement mill-metodi użati għall-irkupru ta' taxxi. […]"

8. Skont id-digriet tal-qorti tar-rinviju, din id-dispożizzjoni kienet tapplika biss meta l-kumpannija affiljata li tagħmel l-akkwist ma kinitx intaxxata b'mod konġunt mal-kumpannija ċedenti. Skont il-ġustifikazzjoni tal-abbozz ta' liġi rilevanti, din id-dispożizzjoni għandha tipprekludi sitwazzjoni fejn kumpanniji Daniżi għall-ewwel ikunu jistgħu jieħdu inkunsiderazzjoni t-telf tal-istabbilimenti permanenti barranin li l-qligħ tagħhom ikun qed jonqos u mbagħad iktar tard, ladarba dawn jibdew irendu l-qligħ, isir trasferiment lil kumpannija barranija affiljata, sabiex dan il-qligħ ma jkunx jista' jiġi ntaxxat fid-Danimarka.

II – Il-kawża prinċipali

9. Il-kumpannija Nordea Bank Danmark A/S hija r-rikorrenti fil-kawża prinċipali. Din hija s-suċċessur legali ta' bank, li fis-sena 2000 ingħaqad ma' bank Svediż, Finlandiż u Norveġiż sabiex jifforma l-Grupp Nordea.

10. Fis-snin 1996 u 1997 sa 2000 rispettivament, il-predeċessur legali kien għad għandu stabbilimenti permanenti fl-għamla ta' fergħat tal-bank fl-Isvezja, il-Finlandja u n-Norveġja. Dawn il-fergħat tal-bank ġarrbu telf fis-snin kollha. Għalhekk b'kollox tnaqqsu DKK 204 402 324 — li skont ir-rata attwali jikkorrispondu għal madwar EUR 27 miljun — mill-bażi tat-taxxa Daniża.

11. Minħabba l-istabbiliment tal-Grupp Nordea dawn il-fergħat tal-bank ingħalqu. Madwar nofs l-impjegati ttieħdu minn kumpanniji Svediżi, Finlandiżi u Norveġiżi, li kienu jappartjenu għall-Grupp Nordea, u l-istess ġara għal parti mill-klijenti. It-telf imġarrab qabel mill-istabbilimenti permanenti ma setax jibqa' jiġi invokat mill-kumpanniji li jeżegwixxu t-trasferiment fil-qafas tat-tassazzjoni tagħhom.

12. L-awtoritajiet tat-taxxa Daniżi qiesu dawn il-proċedimenti bħala trasferiment parzjali tal-istabbilimenti lil kumpanniji affiljati skont l-Artikolu 33D(5) tal-Ligningslov. Għaldaqstant huma żiedu l-bażi tat-taxxa għas-sena 2000 għall-ammont tat-telf li kien ġie invokat fis-snin ta' qabel. Fil-fehma tan-Nordea Bank Danmark, din id-dispożizzjoni tikser kemm id-dritt tal-Unjoni kif ukoll il-Ftehim ŻEE.

III – Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

13. Sadanittant, Østre Landsret, li quddiemha hija pendenti l-kawża, ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda segwenti għal deċiżjoni preliminari, skont l-Artikolu 27 TFUE:

L-Artikolu 49 TFUE flimkien mal-Artikolu 54 TFUE (li qabel kienu l-Artikolu 43 u l-Artikolu 48 KE), kif ukoll l-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE flimkien mal-Artikolu 34 tiegħu jipprekludu lil Stat Membru, li ppermetta li kumpannija residenti tnaqqas b'mod regolari t-telf sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor, milli jinkorpora mill-ġdid mad-dħul taxxabbli tal-imsemmija kumpannija t-telf kollu tal-istabbiliment permanenti (sa fejn dan ma ġiex paċut bi profitti fis-snin sussegwenti) meta l-istabbiliment permanenti ma jibqax jeżisti minħabba l-fatt li parti mill-attivitajiet tiegħu kienet ġiet ittrasferita lil kumpannija li tifforma parti mill-istess grupp u li hija stabbilita fl-istess Stat Membru tal-istabbiliment permanenti, u meta l-possibbiltajiet kollha tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-imsemmi telf għandhom jiġu meqjusa bħala eżawriti?

14. Fil-proċedimenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja Nordea Bank Danmark, ir-Renju tad-Danimarka, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, ir-Repubblika tal-Awstrija, l-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA kif ukoll il-Kummissjoni, ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

IV – L-analiżi ġuridika

15. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja qiegħda tintalab tikkjarifika l-punt dwar jekk l-inkorporazzjoni mill-ġdid mad-dħul taxxabbli tat-telf tal-istabbiliment permanenti barrani deskritta fil-qafas tat-tassazzjoni Daniża fuq il-qligħ ta' kumpanniji nazzjonali hijiex konsistenti mad-dritt tal-libertà ta' stabbiliment previst fil-Ftehim tal-KE u l-Ftehim ŻEE, applikabbli għall-kawża prinċipali.

16. Għalhekk f'dan il-każ ma għandhiex issir distinzjoni bejn l-eżami ta' ksur kontra l-libertà ta' stabbiliment ta' kumpannija fl-Istati Membri, li huwa evalwat skont l-Artikolu 43 u l-Artikolu 48 KE, u fir-Renju tan-Norveġja, li għalih japplikaw l-Artikolu 31 u l-Artikolu 34 tal-Ftehim ŻEE. Dan minħabba li ż-żewġ dispożizzjonijiet jipprekludu r-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment bl-istess mod [3].

17. Flimkien mal-partijiet kollha f'din il-proċedura jien l-ewwel nett tal-fehma li f'dan il-każ ġiet iddeterminata restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment.

18. Il-libertà ta' stabbiliment tagħti lil kumpannija, fost affarijiet oħrajn, id-dritt li teżerċita l-attività tagħha fi Stati Membri oħra permezz ta' fergħat [4]. Anki l-Istat Membru tad-domiċilju ta' kumpannija huwa essenzjalment preklużi milli jostakola l-libertà ta' stabbiliment tagħha fi Stat Membru ieħor [5]. Tali restrizzjoni tkun teżisti meta jiġi ddeterminat li stabbiliment ikun ġie ttrattat ħażin u b'mod differenti fi Stat Membru ieħor meta mqabbel ma' stabbiliment fit-territorju nazzjonali [6].

19. Fir-Renju tad-Danimarka, il-kumpanniji b'fergħat barranin u whud b'fergħat lokali huma ttrattati b'mod differenti skont id-dispożizzjoni tal-Artikolu 3 D(5) tal-Ligningslov. Meta kumpannija Daniża topera fergħa lokali u din tiġi ttrasferita lil kumpannija affiljata li ma tkunx intaxxata fid-Danimarka, dan it-telf preċedentement ikkunsidrat ta' din il-fergħa lokali ma jiġix aġġustat b'mod differenti għal dak ta' fergħa barranija. Konsegwentement, l-operat ta' fergħa fi Stat Membru ieħor huwa żvantaġġat mil-lat fiskali.

3 — Ara s-sentenza A (C-48/11, EU:C:2012:485, punt 21) dwar l-Artikolu 49 TFUE.

4 — Ara s-sentenza Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

5 — Ara s-sentenzi Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punt 16), AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punt 21) u Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 20).

6 — Ara s-sentenzi AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punt 27), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punti 16 sa 23) u Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punti 20 sa 34).

20. Skont il-ġurisprudenza, madankollu tali trattament sfavorevoli u differenti huwa kompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment meta jkun jikkonċerna sitwazzjonijiet li ma jkunux jistgħu jitqabblu b'mod oġġettiv (ara taħt A), jew meta jkun ġustifikabbli minħabba raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (ara taħt B)[7].

A – *Dwar il-ħtieġa ta' evalwazzjoni tal-paragunabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet*

21. Tradizzjonalment, l-ewwel kien jiġi evalwat jekk il-kumpanniji b'fergħa nazzjonali u dawk b'fergħa fi Stat Membru ieħor jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli b'mod oġġettiv, filwaqt li jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan imfittex mid-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni[8].

22. Għalkemm fil-passat wettaqt tali evalwazzjonijiet[9], issa jidhirli li għandi neskludi tali approċċ[10]. Dan għaliex minn naħa la hija possibbli distinzjoni tal-eżami ta' motiv ta' ġustifikazzjoni, u lanqas ma jeżistu kriterji rikonoxxibbli, f'liema każijiet il-paragunabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet għandha tiġi miċħuda kompletament. Min-naħa l-oħra, din id-determinazzjoni tipprekludi wkoll bilanċ xieraq bejn il-libertà fundamentali u r-raġuni partikolari għal trattament differenti.

23. Ir-rekwiżit tal-paragunabbiltà oġġettiva jista' jitqies li huwa fdal dommatiku miż-żmien meta l-Qorti tal-Ġustizzja, fil-qafas tal-libertà ta' stabbiliment, kienet taċċetta biss ġustifikazzjonijiet espressament previsti fil-kuntratt[11]. Jeżistu ħafna raġunijiet li huma validi mill-perspettiva ta' Stat Membru għal trattament differenti ta' kwistjonijiet nazzjonali u transkonfinali, li għalhekk jistgħu jiġu diskussi biss fil-kuntest tal-paragunabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet.

24. Madankollu, permezz tar-rikonoxximent tal-Qorti anki ta' ġustifikazzjoni mhux bil-miktub, irriżultat sitwazzjoni ġdida. Ir-raġunijiet għal trattament differenti minn issa 'l quddiem huma kkunsidrati b'mod regolari fil-kuntest tal-evalwazzjoni ta' diversi ġustifikazzjonijiet rikonoxxuti, jew li f'xi każijiet għad iridu jiġu rikonoxxuti fil-ġejjieni. Għaldaqstant, ma hijiex sorpriża li l-Qorti tal-Ġustizzja f'każijiet fejn twettaq b'serjetà l-evalwazzjoni tal-paragunabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet essenzjalment teżamina l-istess ħaġa li iktar tard tkun se terġa' teżamina mil-lat tal-ġustifikazzjoni[12].

25. F'dan il-kuntest, b'mod partikolari fid-deċiżjonijiet dwar il-leġiżlazzjoni fiskali, l-intensità tal-evalwazzjoni tal-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet reċentement irriżultat differenti ħafna. Għalhekk, minn naħa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li kien hemm paragunabbiltà oġġettiva sempliċement minħabba li kien hemm intenzjoni ta' vantaġġ fiskali fiż-żewġ sitwazzjonijiet[13]; u min-naħa l-oħra,

7 — Sentenzi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 20), Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-250/08, EU:C:2011:793, punt 51), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punt 17) u A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 33); dwar il-libertà tal-moviment tal-kapital ara s-sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

8 — Sentenzi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punt 17) u A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 33).

9 — Ara, reċentement, il-konklużjonijiet tiegħi dwar Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:222, punt 31 *et seq*) u Hervis Sport és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 56 *et seq*).

10 — Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi A (C-123/11, EU:C:2012:488, punt 40 *et seq*) u SCA Group Holding fost l-oħrajn (C-39/13 sa C-41/13, EU:C:2014:104, punt 32).

11 — Ara, pereżempju, is-sentenza Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, punt 32).

12 — Ara s-sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 37 *et seq* u 49 *et seq*).

13 — Sentenza X Holding BV (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 24).

f'każijiet oħra, is-sistema fis-seħħ fl-Istat Membru inkwistjoni kienet analizzata fid-dettall [14]. Madankollu, jista' jkun hemm ukoll sitwazzjoni fejn il-Qorti tal-Ġustizzja teskludi kompletament l-evalwazzjoni tal-paragunabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet [15] u tikkonstata l-paragunabbiltà sempliċiment mingħajr ġustifikazzjoni [16].

26. Il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja ma tippermettix li jiġi ddeterminat, b'mod ġenerali, f'liema ċirkustanzi differenza bejn is-sitwazzjonijiet imqabbla għandha teskludi l-paragunabbiltà oġġettiva tagħhom. F'dan il-każ, bħala eżempju, għandu jiġi nnotat li s-sitwazzjoni ta' fergħa barranija u ta' waħda nazzjonali huma oġġettivament differenti, għaliex huwa biss fil-każ tat-tassazzjoni ta' fergħa barranija li tiġi imposta t-taxxa barranija li għandha tiġi mnaqqsa mit-taxxa Daniża. Bis-saħħa ta' liema kriterji għandu jiġi deċiż jekk dan jinvolvix differenza rilevanti fir-rigward tal-aġġustament tat-telf meħud inkunsiderazzjoni?

27. Jekk ikun definittivament ikkonstatat li s-sitwazzjonijiet ma humiex oġġettivament paragunabbli, dan ikun jostakola l-verifika tal-proporzjonalità tad-differenza fit-trattament bejn is-sitwazzjonijiet nazzjonali u s-sitwazzjonijiet transkonfinali. Għaldaqstant, bilanċ xieraq bejn l-għanijiet li huma relatati mal-libertà fundamentali u dawk li fuqhom hija bbażata r-raġuni għad-differenzazzjoni bejn sitwazzjoni nazzjonali u sitwazzjoni transkonfinali, ma jkunx iktar possibbli. Huwa biss meta tiġi kkunsidrata r-raġuni għal trattament differenti fil-qafas ta' evalwazzjoni ta' ġustifikazzjoni li tista' tiġi ggarantita soluzzjoni bbilanċjata.

28. Konsegwentement, meta la jkun hemm ħtieġa għal evalwazzjoni tal-paragunabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet, u lanqas din l-evalwazzjoni ma twassal għal riżultati xierqa, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tirrinunzjaha fil-futur. B'hekk il-kwalifika ta' trattament differenti għandha tiġi eżaminata biss skont tkunx teżisti raġuni li tista' tiġġustifika t-trattament differenzjat b'mod proporzjonali.

B – *Il-ġustifikazzjoni*

29. Konsegwentement, it-trattament differenti li huwa ta' żvantaġġ għal fergħat barranin f'dan il-każ ma jikkostitwixxi l-ebda ksur kontra l-libertà ta' stabbiliment prevista fil-Ftehim tal-KE u fil-Ftehim ŻEE, meta dan ikun iġġustifikat permezz ta' raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

30. L-Istati Membri li kienu involuti fil-proċedura huma tal-fehma li teżisti tali ġustifikazzjoni. Huma jirreferu għall-motivi ta' ġustifikazzjoni rrikonoxxuti mill-Qorti tal-Ġustizzja, ibbażati fuq il-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa tat-tassazzjoni bejn l-Istati Membri (taħt il-punt 1), fuq iż-żamma tal-koerenza tas-sistema ta' tassazzjoni (taħt il-punt 2) u fuq il-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa (taħt il-punt 3).

1. It-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni

31. Il-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri huwa ġustifikazzjoni rrikonoxxuta mill-Qorti tal-Ġustizzja f'ġurisprudenza stabbilita [17].

14 — Sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 37 *et seq*).

15 — Ara s-sentenzi Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punti 18 sa 26), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punti 27 sa 39) u Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punti 18 sa 34).

16 — Sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 38).

17 — Ara s-sentenzi National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 45), Il-Kummissjoni Ewropea vs Ir-Renju ta' Spanja (C-269/09, EU:C:2012:439, punt 76), DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, punt 43), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 50), Imfeld u Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 68) u DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 46).

32. Ir-Renju tad-Danimarka jsostni li l-inkorporazzjoni mill-ġdid tad-dħul huwa ġġustifikat b'dan il-motiv ta' ġustifikazzjoni, flimkien mal-għan tal-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa. Fil-fatt, din hija intiża li tevita li grupp ta' kumpanniji affiljati għall-ewwel jiddikjara t-telf ta' stabbiliment barrani fid-Danimarka u mbagħad permezz tat-trasferiment tal-istabbiliment fi ħdan il-grupp jippermetti li l-qligħ jiġi ntaxxat fi Stat Membru ieħor li għandu iktar vantaġġi fiskali.

33. L-Istati Membri l-oħra kkonċernati fil-proċedura jikkunsidraw il-motiv ta' ġustifikazzjoni tal-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħa tat-tassazzjoni bejn l-Istati Membri, speċjalment mill-perspettiva tas-simetrija bejn il-kunsiderazzjoni tal-qligħ u tat-telf fl-istess Stat Membru, bħala kruċjali. Għalhekk, peress li t-trasferiment tal-istabbiliment permanenti barrani rrinunzja d-dritt tat-tassazzjoni mid-Danimarka, din is-simetrija ġiet imfixkla, minħabba li l-qligħ futur tal-istabbiliment ma huwiex se jiġi ntaxxat fid-Danimarka.

34. Fil-kuntest ta' dawn il-punti differenti, għandu qabelxejn jiġi ddeterminat il-kontenut eżatt tal-ġustifikazzjoni tal-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

35. F'dan ir-rigward, għandha l-ewwel nett, issir distinzjoni bejn it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni nfisha u l-preżervazzjoni ta' dan it-tqassim. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret fil-ġurisprudenza stabbilita li l-kwistjoni ta' kif għandha titqassam is-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri hija kwistjoni tal-Istati Membri stess. Għalhekk, fin-nuqqas ta' miżuri ta' armonizzazzjoni fid-dritt tal-Unjoni, l-Istati Membri jżommu l-kompetenza sabiex jiddeterminaw, permezz ta' ftehim jew unilateralment, il-kriterji għat-tqassim tas-sovranità fiskali tagħhom [18].

36. Huwa minnu li meta l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet dan il-motiv ta' ġustifikazzjoni għall-ewwel darba fis-sentenza Marks & Spencer, hija enfasizzat li t-tqassim ibbilanċjat tad-dritt tat-tassazzjoni jeħtieġ li jiġi ssalvagwardat [19], u tenniet dan il-punt ukoll kultant f'deċiżjonijiet sussegwenti [20].

37. Fil-prinċipju, madankollu wieħed jista' jippreżumi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma qajmitx dubju dwar il-mod kif l-Istati Membri qassmu s-setgħa ta' tassazzjoni bejniethom f'każ partikolari, u b'hekk huwa stabbilit il-"ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri" [21]. Dan huwa preżunt anki f'dan il-każ, fejn l-istabbilimenti barranin ta' kumpannija jiġu ntaxxati kemm mill-Istat tal-oriġini li jinsabu fih l-istabbilimenti, kif ukoll mill-Istat Daniż fejn hija stabbilita l-kumpannija, fil-każ tal-aħħar madankollu biss bit-taxxa imposta li kienet diġà tħallset fl-Istat tal-oriġini.

38. Il-motiv ta' ġustifikazzjoni tal-"ħarsien" tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni tagħhom tagħti lill-Istati Membri d-dritt li jamministraw u jipproteġu din is-setgħa ta' tassazzjoni ddeterminata minnhom stess. Il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja wkoll għandha tinftiehem f'dan is-sens, peress li skontha dan il-motiv ta' ġustifikazzjoni huwa validu "b'mod partikolari", sabiex jipprekludi aġir li jista' jippreġudika d-dritt ta' Stat Membru li jeżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tiegħu fir-rigward tal-attivitajiet imwettqa fit-territorju tiegħu [22]. L-invokazzjoni ta' dan il-motiv ta' ġustifikazzjoni ma tistax tiġi eskluża, sakemm Stat Membru ma jkunx qed jintaxxa attivitajiet li ma jitwettqux fit-territorju tiegħu, kif ġara f'dan il-każ għall-attivitajiet ta' stabbilimenti permanenti barranin. Fil-każ kuntrarju, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiċħad lill-Istati Membri s-setgħa ta' tassazzjoni fuq l-attivitajiet li jitwettqu barra mit-territorju tagħhom.

18 — Ara s-sentenzi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punt 25), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 45), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 50) u DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 47).

19 — Sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 46).

20 — Ara, fost l-oħrajn, is-sentenzi Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punt 58) u Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 53).

21 — Ara wkoll is-sentenza Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA (C-157/10, EU:C:2011:813, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata), li skontha "l-iżvantaġġi li jistgħu jirriżultaw mill-eżerċizzju parallel tal-kompetenzi fiskali tal-Istati Membri differenti, [...] ma humiex restrizzjonijiet tal-moviment liberu".

22 — Sentenzi Il-Kummissjoni Ewropea vs Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja (C-284/09, EU:C:2011:670, punt 77), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11 sa C-347/11, EU:C:2012:286, punt 47), SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punt 45), Beker, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punt 57), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 53) kif ukoll Imfeld u Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 75).

39. Dwar il-mod kif l-Istati Membri jistgħu jamministraw u jħarsu s-setgħat ta' tassazzjoni tagħhom bejniethom, il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja tirreferi għal żewġ gruppi ta' każijiet fir-rigward ta' dawn il-motivi ta' ġustifikazzjoni.

40. L-ewwel nett, l-Istati Membri għandhom jevitaw li tiġi rrevokata s-setgħa ta' tassazzjoni tagħhom fuq id-dħul, billi din tkun ġiet ittrasferita lil Stat Membru ieħor [23]. Dan iġib miegħu l-ħtieġa li jiġu miġġielda skemi fittizji jew qarrieqa sabiex id-dħul mit-taxxa jiġi ttrasferit bejn l-Istati Membri [24].

41. It-tieni nett u *a contrario*, l-Istati Membri ma humiex marbuta jieħdu inkunsiderazzjoni t-telf minn attività li tkun intaxxata minn Stat Membru ieħor, u mhux minnhom. Fil-fatt, il-motiv ta' ġustifikazzjoni jinvolvi s-salvagwardja tas-simetrija bejn id-dritt tat-tassazzjoni tal-qligħ u l-fakultà tat-tnaqqis tat-telf [25]. Is-suq intern ma jagħtix lill-entitajiet taxxabbli l-possibbiltà li jagħżlu f'liema Stat Membru għandu jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf tagħhom [26].

42. Dawn is-sitwazzjonijiet ammessi sa issa juru li l-motiv ta' ġustifikazzjoni tal-"ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri" huwa biss wieħed mill-forom ta' motivi ta' ġustifikazzjoni rikonoxxuti, u dan fir-rigward b'mod partikolari, id-delimitazzjoni tal-kompetenzi fiskali tal-Istati Membri.

43. Fil-fatt, minn naħa, l-idea li t-teħid inkunsiderazzjoni tal-profitti u t-telf ta' attività ma għandux jiġi sseparat, hija biss espressjoni li tiġġustifika l-ħarsien tal-koerenza ta' sistema fiskali. Minn dan jirriżulta li r-restrizzjoni ta' libertà fundamentali tista' tkun iġġustifikata meta tiġi ddeterminata relazzjoni diretta bejn il-vantaġġ fiskali u t-tpaċija ta' dan il-benefiċċju permezz ta' taxxa fiskali [27]. Fil-kuntest ta' dan l-eżami tal-motiv ta' ġustifikazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li f'dan is-sens teżisti relazzjoni diretta bejn it-teħid inkunsiderazzjoni tal-qligħ u t-telf ta' attività fi Stat Membru [28]. F'dan ir-rigward, huwa b'mod ġust li l-Qorti tal-Ġustizzja tgħid li r-rekwiżiti marbuta mal-koerenza fiskali u t-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri jikkoinċidu [29].

44. Min-naħa l-oħra, il-prevenzjoni tat-trasferiment tad-dħul minn Stat Membru għall-ieħor permezz ta' skemi fittizji jew qarrieqa hija biss każ speċjali tal-motiv ta' ġustifikazzjoni rikonoxxut tal-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa. Skont il-ġurisprudenza stabbilita, miżura nazzjonali li tillimita l-libertà ta' stabbiliment tista' tiġi ġġustifikata meta tkun intiża speċifikament għal skemi purament artifiċjali li jkollhom l-għan li jevitaw l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istat Membru kkonċernat [30]. Fil-kuntest tal-"ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri", il-punt ma huwiex li jiġi evitat li kontribwent jevita t-tassazzjoni kompletament, iżda li permezz ta' skemi artifiċjali jittrasferixxi d-dħul mit-taxxa fi Stat Membru ieħor. Il-Qorti tal-Ġustizzja tagħraf din is-sitwazzjoni anki meta kultant tikkunsidra ż-żewġ motivi ta' ġustifikazzjoni "meħuda flimkien" [31].

23 — Ara s-sentenzi Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punt 56), Glaxo Wellcome (C-182/07, EU:C:2009:559, punt 87) u Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 55).

24 — Ara s-sentenzi SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punti 60 sa 63) u SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punti 45 sa 47).

25 — Sentenza Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punt 24).

26 — Ara s-sentenzi Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punt 55), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 29) u A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 43).

27 — Ara s-sentenzi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 44), DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, punt 46) u Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 59).

28 — Sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 69).

29 — Sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 80).

30 — Ara s-sentenzi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punt 63) u SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 65).

31 — Sentenza SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 66 u 69).

45. Jekk wieħed jirrikonoxxi l-hekk imsejjaħ motiv ta' ġustifikazzjoni tal-"ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri" sempliċiment bħala espressjoni speċifika ta' motivi ta' ġustifikazzjoni rikonoxxuti oħrajn, dan jispjega wkoll għalfejn il-Qorti tal-Ġustizzja taċċetta l-ħarsien ta' dan it-tqassim, kultant bħala motiv ta' ġustifikazzjoni separat [32], u kultant tidher li tirrikonoxxih flimkien ma' motivi ta' ġustifikazzjoni oħra [33].

46. Dan madankollu jippermetti li tiġi ċċarata l-ġurisprudenza, meta waqt l-eżami ta' motiv ta' ġustifikazzjoni għar-restrizzjoni tal-libertà fundamentali, ir-raġuni attwali ma tkunx irrappreżentata mit-"tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni", iżda tirriżulta b'mod evidenti. Għalhekk, iktar 'il quddiem ser neżamina l-motivi ta' ġustifikazzjoni kollha li l-karatteristiċi speċjali tagħhom sa issa jinsabu miġbura flimkien taħt il-kunċett tal-"ħarsien tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri", li f'dan il-każ huma ż-żamma tal-koerenza ta' sistema fiskali (taħt il-punt 2) u l-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa (taħt il-punt 3).

2. Il-koerenza fiskali

47. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-ħtieġa li tinżamm il-koerenza fiskali tista' tiġġustifika r-restrizzjoni ta' libertà fundamentali. Għal dan l-għan għandha tiġi ddeterminata relazzjoni diretta bejn vantaġġ fiskali u t-tpaċija tiegħu permezz ta' impożizzjoni fiskali [34]. F'kuntest bħal dan, id-detentur tal-libertà fundamentali jista' jiġi miċħud minn vantaġġ fiskali, meta ma jkunx ukoll suġġett għal impożizzjoni fiskali direttament assoċjata miegħu. Ir-rabta diretta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan imfittex mis-sistema fiskali [35].

48. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeterminat li f'dan is-sens teżisti relazzjoni diretta bejn it-teħid inkunsiderazzjoni tal-qligħ u t-telf ta' attività fi Stat Membru [36].

49. Kif il-Kummissjoni ġustament argumentat, f'dan il-każ is-simetrija tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-qligħ u t-telf għal attività taxxabbli hija essenzjalment iggarantita, mingħajr ma dan jeħtieġ inkorporazzjoni mill-ġdid tat-telf mad-dħul taxxabbli. Fil-fatt, ir-Renju tad-Danimarka kien ħa deċiżjoni għall-perijodu rilevanti fil-kawża prinċipali għat-tassazzjoni tal-istabbilimenti permanenti barranin u għalhekk kellu jikkunsidra l-qligħ kif ukoll it-telf ta' din l-attività.

50. Kif ġustament indikat Nordea Bank Danmark, jaqa' wkoll taħt din is-simetrija l-fatt li, fil-każ ta' trasferiment ta' stabbiliment permanenti barrani, kwalunkwe qligħ li jkun sar minħabba t-trasferiment għandu jiġi ntaxxat fid-Danimarka. Fost il-kumpanniji relatati bħal fil-każ attwali, li sikwit ma jaqblu dwar l-ebda prezz raġonevoli għat-trasferiment, dan il-qligħ mit-trasferiment, kif previst ukoll mil-leġiżlazzjoni fiskali Daniża, jista' jiġi stabbilit skont l-hekk imsejjaħ prinċipju ta' kompetizzjoni sħiħa b'valur kummerċjali oġġettiv. F'dan ir-rigward, it-tassazzjoni tikkorrispondi eżattament għad-dritt ta' Stat Membru li jintaxxa l-qligħ kapitali mill-assi ta' kumpannija ġġenerat fil-kuntest tal-kompetenza fiskali tiegħu [37].

32 — Sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 48).

33 — Ara s-sentenzi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 51), Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, punt 38 *et seq*) u A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 46).

34 — Ara s-sentenzi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 43 *et seq*), DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, punt 46) u Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 59).

35 — Ara s-sentenzi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 44) u Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 42).

36 — Sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 69).

37 — Ara s-sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 46) u DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punt 48 *et seq*).

51. Għalhekk huwa irrilevanti li, pereżempju, kif jargumenta r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, mingħajr il-leġiżlazzjoni Daniża tal-inkorporazzjoni mill-ġdid l-entitajiet taxxabbli jkollhom jingħataw tnaqqis tat-telf, mingħajr ma jkun jista' jiġi ntaxxat il-qligħ rispettiv sussegwenti. Sitwazzjoni fejn kwalunkwe qligħ futur ma jkunx jista' jiġi ntaxxat iktar hija possibbiltà normali fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' attività, pereżempju meta l-attività tfalli mil-lat ekonomiku jew meta s-setgħa ta' tassazzjoni ta' Stat Membru tintemm minħabba t-trasferiment tas-sede.

52. Madankollu, kif sostniet ir-Repubblika tal-Awstrija, jimmina s-simetrija l-fatt li t-tassazzjoni tal-qligħ f'dan il-każ għandha natura iktar formali. Peress li r-Renju tad-Danimarka applika l-metodu tal-imputazzjoni għat-tassazzjoni tal-istabbilimenti permanenti barranin, it-taxxa li diġà tħallset fl-Istat tal-oriġini trid titnaqqas. Jekk fid-Danimarka tkun teżisti rata tat-taxxa li tkun ekwivalenti għal jew inqas minn dik fl-Istat tal-oriġini, konsegwentement il-qligħ mill-istabbilimenti permanenti barranin ma jiġix intaxxat fid-Danimarka. Iżda anki meta r-rata tat-taxxa fl-Istat tal-oriġini tkun inqas, f'kull każ id-Danimarka ma jkollhiex is-setgħa tat-tassazzjoni sħiħa.

53. Dan l-argument huwa validu sa fejn it-tassazzjoni ta' stabbiliment permanenti barrani fil-qafas tal-metodu tal-imputazzjoni twassal għal dħul taxxabbli differenti mit-tassazzjoni normali ta' attivitajiet fil-livell nazzjonali. B'paragun, id-dħul mit-taxxa li tirċievi d-Danimarka permezz tat-tassazzjoni fuq stabbilimenti permanenti barranin huwa, bħala regola, relattivament iktar baxx. Jeżisti wkoll ċertu żbilanċ rikonoxxibbli bejn it-teħid inkunsiderazzjoni sħiħ ta' telf li jirriżulta u t-tassazzjoni parzjali massima tal-qligħ finali.

54. Madankollu, it-tassazzjoni ta' stabbiliment permanenti barrani fil-kuntest tal-metodu ta' imputazzjoni ma tfissirx li dan jista' jiġi eżentat mit-taxxa skont is-sistema ta' eżenzjoni. Il-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, elaborat dan l-aħħar eżempju, u finalment ippermettiet lill-Istat Membru jikkoreġi, *a posteriori*, it-teħid inkunsiderazzjoni ta' telf li rriżulta minkejja l-assenza tas-setgħa ta' tassazzjoni minħabba l-eżenzjoni tad-dħul mit-taxxa ta' stabbiliment permanenti barra l-pajjiż [38]. Madankollu, kuntrarjament għall-opinjoni tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, din is-sentenza ma tistax tiġi trasposta għal din il-kawża, peress li r-Renju tad-Danimarka xtaq preċiżament jeżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tiegħu fir-rigward tal-istabbilimenti permanenti barranin u peress li kienet teżisti mill-inqas il-possibbiltà li l-qligħ tagħhom jiġi wkoll parzjalment intaxxat.

55. Madankollu, f'dan il-każ ma għandux jiġi deċiż jekk fil-kuntest tal-koerenza fiskali, is-setgħa ta' tassazzjoni limitata ta' Stat Membru permezz tal-metodu ta' imputazzjoni tawtorizzahx jieħu inkunsiderazzjoni t-telf li jirriżulta b'mod limitat ukoll. Fil-fatt, l-għan iddikjarat u rrikonoxxut tas-sistema Daniża għall-inkorporazzjoni mill-ġdid mad-dħul taxxabbli, fir-rigward ta' attivitajiet li huma ntaxxati fil-kuntest tal-metodu tal-imputazzjoni, ma joħloqx bilanċ xieraq fit-teħid inkunsiderazzjoni tal-qligħ u t-telf. Kif sostna wkoll ir-Renju tad-Danimarka stess, is-sistema għandha tipprekludi biss f'każ speċjali l-abbuż tat-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf kollu fil-kuntest tal-metodu tal-imputazzjoni. L-entitajiet taxxabbli għandhom jibbenefikaw regolarment minn dan il-vantaġġ ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-telf kollu skont il-leġiżlazzjoni fiskali Daniża, anki jekk fin-nuqqas ta' qligħ futur ma jkunx hemm iktar kumpens għal dan it-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf.

56. Fid-dawl ta' dan l-arranġament tal-leġiżlazzjoni Daniża, ikollha tiġi eskluża invokazzjoni abbażi tal-motiv ta' ġustifikazzjoni tal-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali, anki fid-dawl tal-ġurisprudenza stabbilita, li tistabbilixxi li leġiżlazzjoni nazzjonali tista' titqies li hija adegwata sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-għan imfittex biss jekk tkun tissodisfa verament l-intenzjoni li dan jintlaħaq b'mod koerenti u sistematiku [39].

38 — Sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588).

39 — Ara s-sentenza Sokoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, punt 39 u l-ġurisdizzjoni ċċitata).

57. Ir-restrizzjoni attwali tal-libertà ta' stabbiliment għalhekk ma tistax tiġi ġġustifikata permezz tal-ħtieġa li tinżamm il-koerenza ta' sistema fiskali.

3. Il-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa

58. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, fir-rigward tal-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa, miżura nazzjonali li tipprekludi l-libertà ta' stabbiliment tista' tiġi ġġustifikata meta hija speċifikament intiża għal skemi purament artifiċjali li jkollhom l-għan li jevitaw l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istat Membru kkonċernat [40]. Għal din ir-raġuni huwa partikolarment importanti li jiġi evitat it-trasferiment tal-qligħ fi Stat Membru ieħor, għalhekk il-Qorti tal-Ġustizzja tidher li timponi rekwiżiti inqas stretti. Għall-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri tista' tiġi ġġustifikata wkoll sistema li ma jkollhiex l-għan speċifiku li tipprekludi skemi purament artifiċjali [41].

59. Il-leġiżlazzjoni attwali għandha bħala għan, skont ir-raġunament legali, li tipprekludi li grupp ta' kumpanniji affiljati jnaqqas inizjalment it-telf ta' stabbiliment barrani fid-Danimarka, u mbagħad jintaxxa l-qligħ fi Stat Membru ieħor. Huwa raġonevoli li f'dan ir-rigward tkun teżisti l-possibbiltà ta' evażjoni, b'mod partikolari permezz ta' approċċ klassiku ta' investiment, abbażi tar-raġuni li minħabba l-investiment inizjali, perijodu ta' telf ikun ġie segwit minn perijodu ta' qligħ. Għaldaqstant, it-trasferiment tal-attività ta' stabbiliment barrani fi ħdan il-grupp jista' jkun ta' benefiċċju anki meta t-telf tagħha ma jkunx jista' jibqa' jintalab mill-kumpannija li tieħu f'idejha l-istabbiliment, jekk ir-rata tat-taxxa barranija tkun inqas minn dik Daniża.

60. Minkejja dan, sistema nazzjonali għall-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa wkoll ma għandhiex tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan il-għan. Għaldaqstant, minn naħa, il-persuna taxxabbli għandha tkun f'pożizzjoni li tipproduċi provi li jikkonċernaw kwalunkwe raġunijiet kummerċjali [42]. Min-naħa l-oħra, il-miżura fiskali korrettiva għandha tkun limitata għall-ammonti li jeċċedu dak li jirriżulta fin-nuqqas ta' sitwazzjoni ta' interdipendenza tal-kumpanniji [43].

61. Minkejja li ma tistax tintalab fi "proċeduri tal-massa" bħala tassazzjoni, kull każ individwali għandu jkun suġġett għal eżami individwali, u barra minn hekk għandhom ikunu jistgħu jiġu kkontrollati l-fatti li tipikament ikollhom ċertu riżultat jew li jirriżultaw minn motiv partikolari.

62. F'dan il-każ, madankollu, il-limiti ta' skema tipikament permissibbli ta' evażjoni tat-taxxa saħansitra nqabżu f'kull każ. L-ewwel nett ma teżisti l-ebda possibbiltà li persuna taxxabbli tipprovdi evidenza kontra l-evażjoni, għalkemm ikun evidenti li permezz tat-trasferiment ta' stabbiliment fi ħdan grupp jista' jkun hemm raġunijiet kummerċjali għat-trasferiment, b'mod partikolari sabiex titnaqqas il-kapaċità doppja, kif juri wkoll dan il-każ. It-tieni nett, dan il-każ juri wkoll li, skont l-opinjoni tal-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA ma huwiex proporzjonat, anki meta jsir trasferiment parzjali biss, li jiġi inkorporat mill-ġdid mad-dħul taxxabbli, it-telf kollu li jkun intalab preċedentement. Fil-fatt, dan jirreferi wkoll għall-każijiet fejn l-istabbiliment permanenti essenzjalment jiġi biss likwidat.

63. It-tielet nett, l-inkorporazzjoni mill-ġdid mad-dħul taxxabbli tat-telf kollu li kien intalab qabel bl-ebda mod ma hija proporzjonali mal-evażjoni tat-tassazzjoni tal-qligħ fil-futur, li l-kumpens tiegħu huwa intiż mil-leġiżlazzjoni Daniża. B'mod ġustifikat, ir-Renju tad-Danimarka jista' biss ikollu aċċess għal ċertu qligħ li jkun irriżulta diġà fil-mument meta jsir it-trasferiment. Dan għaliex possibbiltajiet

40 — Ara s-sentenza Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punt 63) u SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 65).

41 — Sentenza SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 66).

42 — Ara s-sentenza SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 71).

43 — Ara s-sentenza SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 72).

miżjuda ta' qligħ sussegwenti jkunu jistgħu jiġu ntaxxati taħt is-setgħa ta' tassazzjoni tal-Istat Membru awtorizzat f'dak il-mument. Madankollu, il-qligħ li jirriżulta diġà fil-mument tat-trasferiment, kif ġustament sostniet il-Kummissjoni, huwa espress mid-determinazzjoni ta' prezz għat-trasferiment skont il-prinċipju ta' kompetizzjoni sħiħa [44].

64. Sa fejn ir-Renju tad-Danimarka ma jqisx dan il-valur bħala wieħed xieraq, minħabba li fil-fehma tiegħu t-trasferiment fi ħdan grupp ikollu vantaġġ ikbar minn trasferiment lil parti terza, għandu jiġi nnotat li dan il-vantaġġ possibbilment ikbar fi kwalunkwe każ ma jagħtix riżultati jekk l-istabbiliment permanenti jkompli jopera taħt is-sovranità fiskali tad-Danimarka. Li l-istabbiliment permanenti jibqa' taħt is-sovranità fiskali tad-Danimarka finalment huwa sempliċiment l-għan imfittex minn din il-leġiżlazzjoni.

65. Għaldaqstant l-għan tal-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa wkoll ma jistax jiġġustifika r-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment, peress li l-leġiżlazzjoni Daniża tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan.

4. Ir-riżultat tal-ġustifikazzjoni

66. Konsegwentement, ir-restrizzjoni attwali għal-libertà ta' stabbiliment għalhekk ma ġietx iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Għaldaqstant, ma għandhiex tapplika għall-argument ta' Nordea Bank Danmark, peress li fi kwalunkwe każ hija eskluża ġustifikazzjoni skont is-sentenza Marks & Spencer minħabba l-fatt li persuna taxxabbli ma tistax tiġi miċħuda milli tieħu inkunsiderazzjoni t-telf meta, kif ġara f'dan il-każ minħabba l-għeluq tal-fergħat, il-possibbiltajiet kollha tat-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf fl-Istat tal-oriġini kienu eskluži.

V – Konklużjoni

67. Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda preliminari għandha tkun li:

L-Artikolu 43 flimkien mal-Artikolu 48 KE, kif ukoll l-Artikolu 31 u l-Artikolu 34 tal-Ftehim ŻEE jipprekludu li Stat Membru, li jkun ippermetta lil kumpannija residenti, fil-kuntest tal-metodu ta' imputazzjoni, tnaqqas b'mod regolari t-telf sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor, milli jinkorpora mill-ġdid mad-dħul taxxabbli t-telf kollu tal-istabbiliment permanenti (sa fejn dan ma kienx hemm tpaċija bi profitti fis-snin sussegwenti), meta l-inkorporazzjoni mill-ġdid mad-dħul taxxabbli tkun prevista għal kull każ li fih parti mill-attivitajiet tiegħu tkun ġiet ittrasferita lil kumpannija affiljata u li tkun stabbilita fl-istess Stat Membru fejn jinsab l-istabbiliment permanenti.

44 — Ara l-punt 50 iktar 'il fuq.