KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
COLLINS
ippreżentati fl-10 ta' Marzu 2022 [1]

Kawża C-538/20

Finanzamt B
vs
W AG,
parti magħquda:
Bundesministerium der Finanzen

(Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Artikoli 43 u 48 KE – Libertà ta' stabbiliment – Taxxa fuq il-kumpanniji – Taxxa professjonali – Tnaqqis tat-telf sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru u li jappartjeni lil kumpannija li tinsab fi Stat membru ieħor – Ħelsien mit-taxxa doppja bl-eżenzjoni tad-dħul tal-istabbiliment permanenti mhux residenti – Komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet – Kunċett ta' 'telf definittiv'"

I. Introduzzjoni

1. Permezz ta' din it-talba għal deċiżjoni preliminari tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), il-Qorti tal-Ġustizzja qiegħda essenzjalment tintalab tiddetermina jekk kumpannija omm residenti għandhiex id-dritt, abbażi tal-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE [2], li tnaqqas mid-dħul taxxabbli tagħha t-telf sostnut mill-istabbiliment permanenti mhux residenti tagħha, li waqqaf l-attivitajiet u li minħabba f'hekk dan it-telf ma jistax jibqa' jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat fejn jinsab dan l-istabbiliment permanenti mhux residenti, f'ċirkustanzi fejn il-profitti u t-telf ta' dan l-istabbiliment mhux residenti huma eżenti mit-taxxa fl-Istat ta' residenza tal-kumpannija omm skont konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja.

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn kumpannija stabbilita fil-Ġermanja, W, u l-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi dwar ir-rifjut ta' dawn tal-aħħar li jieħdu inkunsiderazzjoni, għall-għanijiet tad-determinazzjoni tal-ammont tat-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta mill-ewwel waħda u l-bażi ta' stima tagħha għat-taxxa professjonali għas-sena fiskali tal-2007, it-telf

[1] Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

[2] Illum l-Artikoli 49 u 54 TFUE. Huwa neċessarju li jsir riferiment għad-dispożizzjonijiet tat-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea peress li, fiż-żmien tal-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, it-Trattat ta' Lisbona kien għadu ma daħalx fis-seħħ.

definittiv[3] sostnut mill-fergħa tagħha li tinsab fir-Renju Unit. B'mod partikolari, tqum il-kwistjoni dwar jekk l-approċċ adottat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Bevola u Jens W. Trock[4] f'dak li jirrigwarda l-kwistjoni tal-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet rispettivi tar-residenti u tal-persuni mhux residenti fir-rigward tal-possibbiltà tat-tnaqqis tat-telf definittiv jistax jiġi trasport għal din il-kawża, fejn l-eżenzjoni tal-profitti – u simetrikament tat-telf — tal-istabbiliment permanenti mhux residenti tirriżulta minn konvenzjoni bilaterali dwar il-ħelsien mit-taxxa doppja u mhux, bħal fil-kawża li tat lok għas-sentenza ċċitata, minn dispożizzjoni unilaterali tad-dritt nazzjonali.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Il-Konvenzjoni għall-Ħelsien mit-Taxxa Doppja Konkluża bejn il-Ġermanja u r-Renju Unit

3. Fis-26 ta' Novembru 1964, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kkonkludiet mar-Renju Unit tal-Gran Britannja u l-Irlanda ta' Fuq Konvenzjoni għall-Ħelsien mit-Taxxa Doppja u l-Prevenzjoni tal-Evażjoni Fiskali fir-Rigward ta' Taxxi fuq Dħul u fuq il-Patrimonju (iktar 'il quddiem il-"Konvenzjoni")[5].

4. L-Artikolu III(1) tal-Konvenzjoni huwa fformulat kif ġej:

"Il-profitti industrijali jew kummerċjali ta' impriża ta' territorju minnhom għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa biss f'dan it-territorju sakemm l-impriża ma teżerċitax kummerċ jew negozju fit-territorju l-ieħor permezz ta' stabbiliment permanenti li jinsab hemmhekk. Jekk teżerċita kummerċ jew negozju f'dan it-territorju l-ieħor permezz ta' stabbiliment permanenti li jkun jinsab fih, tista' tiġi imposta t-taxxa fuq dawn il-profitti fit-territorju l-ieħor iżda biss sal-ammont li dawn ikunu imputabbli lil dan l-istabbiliment permanenti."

5. L-Artikolu XVIII(2)(a) tal-Konvenzjoni jipprevedi:

"Għal resident tar-Repubblika Federali, it-taxxa għandha tiġi ddeterminata kif ġej:

a) Sakemm id-dispożizzjonijiet tas-subparagrafu (b) iktar 'il quddiem ma japplikawx, huwa eskluż mill-bażi li fuqu hija imposta t-taxxa tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja kull element ta' dħul minn sorsi fi ħdan ir-Renju Unit, kif ukoll kull element ta' kapital li jinsab fi ħdan ir-Renju Unit li, skont din il-Konvenzjoni, jista' jiġi ntaxxat fir-Renju Unit, bil-kundizzjoni li l-qligħ kapitali msemmi fl-Artikolu VIII (1) jiġi hekk eskluż biss jekk ikun suġġett għat-taxxa

[3] Il-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat il-kunċett ta' "telf definittiv" fis-sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), fejn iddeċidiet li dispożizzjonijiet nazzjonali li jipprekludu lil kumpannija omm residenti milli tnaqqas mill-profitt taxxabbli tagħha t-telf sostnut fi Stat Membru ieħor minn sussidjarja stabbilita f'dan l-Istat Membru filwaqt li tippermetti t-tnaqqis tat-telf sostnut minn sussidjarja residenti, jikkostitwixxu restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li tista' tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess pubbliku. F'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fil-każ ta' telf definittiv, id-dispożizzjonijiet restrittivi inkwistjoni marru lil hinn minn dak li kien neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet essenzjali mfittxija. Għal espożizzjoni iktar iddettaljata tal-kunċett ta' "telf definittiv", għandu jsir riferiment għall-ispjegazzjonijiet stabbiliti fir-risposta għat-tielet domanda iktar 'il quddiem.

[4] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, (C-650/16 EU:C:2018:424, punti 37 u 38).

[5] Konvenzjoni tas-26 ta' Novembru 1964 bejn ir-Renju Unit tal-Gran Britannja u l-Irlanda ta' Fuq u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja għall-Ħelsien mit-Taxxa Doppja u l-Prevenzjoni tal-Evażjoni Fiskali fir-Rigward ta' Taxxi fuq id-Dħul u fuq il-Patrimonju, kif emendata l-aħħar fit-23 ta' Marzu 1970, Bundesgesetzblatt (Gazzetta tal-Liġi Federali) (BGB1. 1966 II, p. 358, BGBl. 1967 II, p. 828 u BGBl. 1971 II, p. 45).

fir-Renju Unit. Ir-Repubblika Federali, madankollu, iżżomm id-dritt li tieħu inkunsiderazzjoni, fid-determinazzjoni tar-rata ta' taxxa tagħha, l-elementi tad-dħul u tal-kapital hekk esklużi.

[...]"

B. Id-dritt Ġermaniż

6. Il-paragrafu 1 tal-Körperschaftsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa tal-Kumpanniji, iktar 'il quddiem il-"KStG")[6], fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, jipprevedi:

"(1) Il-kumpanniji, gruppi ta' persuni u grupp ta' assi li għandhom il-ġestjoni jew is-sede tagħhom fit-territorju nazzjonali għandhom responsabbiltà illimitata ta' ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji:

1. il-kumpanniji b'kapital azzjonarju (b'mod partikolari l-kumpanniji Ewropej, il-kumpanniji pubbliċi b'responsabbiltà limitata, il-kumpanniji b'responsabbiltà limitata u s-soċjetajiet inakkomandita b'kapital azzjonarju);

[...]

(2) L-obbligu illimitat li titħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji japplika għad-dħul kollu.

[...]"

7. Il-paragrafu 8(2) tal-KStG, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, jistabbilixxi li d-dħul kollu ta' persuna taxxabbli li b'responsabbiltà illimitata ta' ħlas tat-taxxa għandu jitqies li jirriżulta minn attività industrijali jew kummerċjali.

8. Il-paragrafu 2(1) u (2) tal-Gewerbesteuergesetz (il-Liġi dwar Taxxa Professjonali, iktar 'il quddiem il-"GewStG")[7], fil-verżjoni fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, jaqra kif ġej:

"(1) [1]Kwalunkwe impriża industrijali jew kummerċjali li topera fil-Ġermanja hija suġġetta għat-taxxa professjonali. [2]Impriża industrijali jew kummerċjali tfisser impriża industrijali jew kummerċjali fis-sens tal-Einkommensteuergesetz [(il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul, iktar 'il quddiem l-'EStG')]. [3]Impriża industrijali jew kummerċjali għandha tiġi kkunsidrata li topera fil-Ġermanja meta jinżamm stabbiliment permanenti tan-negozju fit-territorju Ġermaniż [...]

(2) [1]L-attività mwettqa mill-kumpanniji b'kapital azzjonarju (b'mod partikolari l-kumpanniji Ewropej, il-kumpanniji pubbliċi b'responsabbiltà limitata, il-kumpanniji b'responsabbiltà limitata u s-soċjetajiet inakkomandita b'kapital azzjonarju) [...] għandha f'kull każ tiġi kkunsidrata fl-intier tagħha bħala attività industrijali jew kummerċjali.

[...]"

[6] BGBl. 2002 I, p. 4144, kif emendata l-aħħar, matul il-perijodu kkonċernat mit-tilwima fil-kawża prinċipali, bil-Liġi tas-7 ta' Diċembru 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2782).

[7] BGBl. 2002 I, p. 4167.

9. Skont l-ewwel sentenza tal-paragrafu 7 tal-GewStG, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, il-profitt mill-kummerċ huwa l-profitt, iddeterminat skont id-dispożizzjonijiet tal-EStG jew tal-KStG, li joriġina minn attività industrijali jew kummerċjali, li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni għall-kalkolu tad-dħul tal-perijodu ta' taxxa, miżjud u mnaqqas bl-ammonti msemmija fil-paragrafi 8 u 9 tal-GewStG.

III. It-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

10. W hija kumpannija pubblika b'responsabbiltà limitata li s-sede u l-post tal-ġestjoni tagħha jinsabu fil-Ġermanja. Hija attiva fil-kummerċ tat-titoli. Is-sena finanzjarja tagħha tagħlaq fit-30 ta' Ġunju.

11. Fix-xahar ta' Awwissu 2004, W fetħet fergħa fir-Renju Unit. Peress li l-fergħa ma għamlet ebda profitt, W iddeċidiet, fix-xahar ta' Frar 2007, li tagħlaqha. Ir-Reġistru Kummerċjali tar-Renju Unit jirreġistra li l-waqfien tal-operazzjoni tal-fergħa tlesta matul l-ewwel nofs tal-2007.

12. Minħabba l-għeluq tagħha, it-telf sostnut mill-fergħa matul is-snin finanzjarji tal-2004/2005, 2005/2006 u 2006/2007 (is-snin finanzjarji tal-2005, 2006 u 2007) ma setax jibqa' jiġi ttrasferit iktar fir-Renju Unit għal għanijiet fiskali. L-awtoritajiet fiskali tar-Renju Unit għalhekk informaw lil W li, f'dak li jirrigwarda s-sena finanzjarja 2007/2008 u sussegwentement, ma kienx għadu neċessarju li tiġi ppreżentata dikjarazzjoni fiskali għall-fergħa tagħha.

13. W sostniet li, "għal raġunijiet ta' dritt tal-Unjoni Ewropea", it-telf imsemmi iktar 'il fuq sostnut mill-fergħa tagħha kellu jittieħed inkunsiderazzjoni bħala telf definittiv fid-determinazzjoni tad-dħul taxxabbli tagħha fil-Ġermanja għas-sena finanzjarja tal-2007, minkejja li d-dħul tal-fergħa kien eżenti mit-taxxa fil-Ġermanja bis-saħħa tal-Konvenzjoni. Il-Finanzamt B (l-Uffiċċju tat-Taxxa B, il-Ġermanja) irrifjuta li jieħu inkunsiderazzjoni dan it-telf sabiex jiddetermina l-ammont ta' kemm W kienet suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji kif ukoll il-bażi ta' stima tagħha tat-taxxa professjonali għal din is-sena finanzjarja.

14. Permezz ta' sentenza tal-4 ta' Settembru 2018, il-Hessiches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi ta' Hessen, il-Ġermanja) laqgħet ir-rikors ta' W kontra dan ir-rifjut. L-Uffiċċju tat-Taxxa B appella lill-qorti tar-rinviju minn din is-sentenza fuq punt ta' liġi (*Reviżjoni*). Il-Bundesministerium der Finanzen (il-Ministeru Federali għall-Finanzi, il-Ġermanja) ingħaqad fil-kawża bħala parti intervenjenti insostenn tal-Uffiċċju tat-Taxxa B.

15. Il-qorti tar-rinviju hija tal-fehma li l-appell huwa fondat fid-dawl tad-dritt Ġermaniż.

16. Fir-rigward tal-evalwazzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji, il-qorti tar-rinviju tiddikjara li, għalkemm W hija suġġetta għal responsabbiltà illimitata ta' ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji fuq id-dħul kollu tagħha, skont il-paragrafu 1(1) tal-KStG, it-telf sostnut mill-istabbiliment permanenti tagħha fir-Renju Unit ma jistax inaqqas il-bażi ta' stima għal din it-taxxa skont l-Artikolu XVIII(2)(a) tal-Konvenzjoni, li jeskludi mill-bażi ta' stima tat-taxxa Ġermaniża kull element ta' dħul minn sorsi fi ħdan ir-Renju Unit li jista' jiġi intaxxat f'dan l-aħħar Stat. Hija tosserva li, għalkemm l-Artikolu III(1) tal-Konvenzjoni jsemmi espressament il-"profitti industrijali jew kummerċjali" biss, fid-dawl tal-Artikolu XVIII(2)(a) tal-Konvenzjoni, id-"dħul negattiv" – bħat-telf invokat minn W – huwa wkoll eskluż mill-bażi ta' stima tat-taxxa Ġermaniża. Dan l-approċċ jikkorrispondi għall-ġurisprudenza stabbilita tal-qorti tar-rinviju u

għall-"prinċipju ta' simetrija"[8].

17. Fir-rigward tal-evalwazzjoni tat-taxxa professjonali, il-qorti tar-rinviju tfakkar li, skont il-paragrafu 7 tal-GewStG, il-profitt kummerċjali huwa ddeterminat b'riferiment għad-dispożizzjonijiet tal-KStG. Peress li, minħabba l-Konvenzjoni, id-dħul tal-fergħa tar-Renju Unit ta' W, inkluż id-"dħul negattiv" tagħha, huwa eskluż mill-bażi ta' stima ta' kemm W hija suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji, it-telf ta' din il-fergħa huwa eskluż b'mod simili mill-bażi ta' stima ta' W tat-taxxa professjonali.

18. Il-qorti tar-rinviju ma hijiex ċerta, madankollu, dwar jekk il-libertà ta' stabbiliment stabbilita fl-Artikoli 43 u 48 KE teħtieġx li t-telf definittiv sostnut mill-istabbiliment permanenti ta' W fir-Renju Unit għandux jittieħed inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tad-dħul taxxabbli ta' W fil-Ġermanja għas-sena finanzjarja tal-2007. Hija tosserva li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma tatx risposta ċara biżżejjed għall-kwistjoni dwar jekk it-telf definittiv sostnut fi Stat Membru ieħor minn stabbiliment permanenti mhux residenti għandux jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat Membru tal-kumpannija omm fejn konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja tipprevedi l-eżenzjoni tad-dħul tal-istabbiliment permanenti mhux residenti. Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għal din id-domanda, il-qorti tar-rinviju tfittex li tiżgura wkoll, l-ewwel, jekk l-obbligu li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf definittiv japplikax ukoll għall-valutazzjoni tat-taxxa professjonali u, it-tieni, skont liema kriterji t-telf għandu jitqies bħala definittiv. Hija tispekula wkoll dwar kif l-ammont ta' tali telf definittiv għandu jiġi kkalkolat.

19. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja għal deċiżjoni preliminari:

"1) L-Artikolu 43 KE flimkien mal-Artikolu 48 KE (issa l-Artikolu 49 TFUE flimkien mal-Artikolu 54 TFUE), għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu dispożizzjoni tad-dritt ta' Stat Membru li timpedixxi lil kumpannija residenti milli tnaqqas mill-profitt taxxabbli tagħha t-telf imġarrab minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor meta, minn naħa, din il-kumpannija tkun eżawrixxiet il-possibbiltajiet kollha offruti mid-dritt tal-Istat Membru li fih jinsab dan l-istabbiliment permanenti sabiex jitnaqqas dan it-telf u, min-naħa l-oħra, ma għadhiex tiġġenera dħul permezz ta' dan l-istabbiliment permanenti, b'tali mod li ma għadx hemm possibbiltà li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf f'dak l-Istat Membru (telf 'definittiv'), inkluż fejn id-dispożizzjoni inkwistjoni tikkonċerna eżenzjoni tal-profitti u tat-telf taħt konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja miftiehma bejn iż-żewġ Stati Membri?

2) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda: L-Artikolu 43 KE flimkien mal-Artikolu 48 KE (issa l-Artikolu 49 TFUE flimkien mal-Artikolu 54 TFUE), għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu wkoll dispożizzjoni tal-Gewerbesteuergesetz (il-Liġi dwar Taxxa Professjonali) Ġermaniża li tipprojbixxi kumpannija residenti milli tnaqqas mill-profitt operattiv taxxabbli tagħha t-telf 'definittiv', tat-tip imsemmi fl-ewwel domanda, minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor?

[8] Skont dan il-prinċipju, l-esklużjoni tal-possibbiltà ta' teħid inkunsiderazzjoni, fil-Ġermanja, tat-telf sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fir-Renju Unit hija konsegwenza tal-fatt li l-profitti miksuba minn dan l-istabbiliment huma suġġetti għat-taxxa tar-Renju Unit.

3) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda: Fil-każ tal-għeluq tal-istabbiliment permanenti li jinsab fl-Istat Membru l-ieħor, jista' jkun hemm telf 'definittiv', tat-tip imsemmi fl-ewwel domanda, anki jekk ikun hemm għallinqas possibbiltà teoretika li l-kumpannija terġa' tiftaħ stabbiliment permanenti fl-Istat Membru kkonċernat, filwaqt li t-telf iġġenerat fil-passat ikun possibbilment jista' jiġi kkumpensat permezz tal-profitti ġġenerati minn dan l-istabbiliment permanenti?

4) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel u għat-tielet domanda: It-telf 'definittiv', tat-tip imsemmi fl-ewwel domanda, jista' jittieħed inkunsiderazzjoni mill-Istat ta' residenza tal-kumpannija omm bħala li jinkludi dak it-telf tal-istabbiliment permanenti li, skont id-dritt tal-Istat fejn jinsab l-istabbiliment permanenti, ikun jista' jiġi ttrasferit għallinqas darba fuq perijodu ta' taxxa sussegwenti?

5) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel u għat-tielet domanda: L-obbligu li jittieħed inkunsiderazzjoni telf 'definittiv' transkonfinali huwa limitat fl-ammont tiegħu għall-ammonti ta' telf li l-kumpannija setgħet tikkunsidra fl-Istat li fih jinsab l-istabbiliment permanenti li kieku t-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf ma kienx eskluż?"

20. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn W, mill-Gvern Ġermaniż, Franċiż u Finlandiż, kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea.

IV. Evalwazzjoni legali

A. L-ewwel domanda

21. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludix sistema fiskali ta' Stat Membru li teskludi l-possibbiltà għal kumpannija residenti li tnaqqas mid-dħul taxxabbli tagħha, għall-għanijiet tad-determinazzjoni tal-ammont tat-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta f'dan l-Istat Membru, it-telf definittiv sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor meta, skont konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja konkluża bejn dawn iż-żewġ Stati Membri, il-profitti u t-telf tal-istabbiliment permanenti mhux residenti huma eżenti mit-taxxa fl-Istat ta' residenza.

22. Wara li fakkret il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-telf definittiv li tirriżulta mis-sentenza Marks & Spencer[9], il-qorti tar-rinviju ssostni li, f'sentenza li hija tat fit-22 ta' Frar 2017, hija applikat il-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha Timac Agro Deutschland[10], li bħala konsegwenza tagħha hija emendat il-ġurisprudenza preċedenti tagħha li kienet ibbażata fuq is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Lidl Belgium[11]. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk għandhiex tkompli ssegwi s-sentenza tagħha tat-22 ta' Frar 2017, fid-dawl

[9] Sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 3 iktar 'il fuq.

[10] Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Għal espożizzjoni iktar iddettaljata ta' din is-sentenza, għandu jsir riferiment għall-kunsiderazzjonijiet stabbiliti fil-punt 35 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[11] Sentenza tal-15 ta' Mejju 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 43 KE ma jipprekludix sitwazzjoni fejn kumpannija stabbilita fi Stat Membru ma tkunx tista' tnaqqas mill-bażi taxxabbli tagħha t-telf ta' stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor, sa fejn, skont konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja, id-dħul ta' dan l-istabbiliment huwa intaxxat f'dan l-aħħar Stat Membru fejn dan it-telf jista' jittieħed inkunsiderazzjoni fl-intaxxar tad-dħul ta' dan l-istabbiliment permanenti għall-perijodi kontabbli futuri. Il-Qorti tal-Ġustizzja waslet għal din il-konklużjoni wara li kkonstatat li s-sistema fiskali inkwistjoni, li kienet tippermetti t-tnaqqis ta' tali telf meta dan kien sostnut minn stabbilimenti permanenti residenti, kienet tinvolvi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess pubbliku.

tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Bevola u Jens W. Trock [12], li tista' tinftiehem bħala li ddeċidiet li kumpannija b'responsabbiltà illimitata ta' ħlas tat-taxxa li għandha fergħa mhux residenti li sostniet telf definittiv tinsab f'sitwazzjoni paragunabbli għal dik ta' kumpannija b'responsabbiltà illimitata ta' ħlas tat-taxxa li l-fergħa residenti tagħha sostniet tali telf, inkluż f'kawża bħal din inkwistjoni, fejn il-ġustifikazzjoni għan-nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-telf definittiv hija bbażata fuq il-prinċipju ta' simetrija li jirriżulta minn konvenzjoni bilaterali. Madankollu, għal ċerti awturi tal-letteratura legali Ġermaniża, li l-Ministeru Federali għall-Finanzi jikkondividi l-fehma tagħhom, hemm differenza fundamentali bejn kawża bħal din u dik f'Bevola u Jens W. Trock, peress li din tal-aħħar kienet tinvolvi dispożizzjoni unilaterali tad-dritt nazzjonali. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-oriġini legali tar-regola tiġġustifikax evalwazzjoni differenti tal-komparabbiltà oġġettiva taż-żewġ sitwazzjonijiet.

23. Il-qorti tar-rinviju tispjega li, sabiex jintlaħaq l-għan li tiġi evitata t-taxxa doppja fil-każ ta' dħul minn stabbilimenti permanenti, l-Istati kontraenti għażlu, fl-Artikolu XVIII(2)(a) tal-Konvenzjoni, li jużaw il-metodu tal-eżenzjoni, li permezz tiegħu, kuntrarjament għall-metodu tat-tpaċija, id-dritt ta' taxxa huwa attribwit lill-Istat fejn jinsab l-istabbiliment permanenti, billi l-Istat ta' residenza jirrinunzja għal kull dritt ta' taxxa bbażat fuq is-sovranità tiegħu stess. Peress li, skont il-prinċipju ta' simetrija, din id-dispożizzjoni tissuġġetta wkoll it-telf tal-istabbilimenti permanenti għall-metodu tal-eżenzjoni, isegwi li l-Konvenzjoni kienet intiża wkoll sabiex jiġi evitat l-użu doppju tat-telf.

24. Fil-każ ta' kumpanniji jew ditti kkostitwiti skont il-liġijiet ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffiċċju rreġistrat, l-amministrazzjoni ċentrali jew is-sede prinċipali tagħhom ġewwa l-Unjoni, il-libertà ta' stabbiliment tinkludi d-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fl-Istat Membru kkonċernat permezz ta' sussidjarja, ta' fergħa jew ta' aġenzija [13].

25. Anki jekk, skont il-formulazzjoni tagħhom, id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni relatati mal-libertà ta' stabbiliment huma intiżi li jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, dawn jipprekludu wkoll li l-Istat Membru ta' oriġini jostakola l-istabbiliment fi Stat Membru ieħor ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu jew ta' kumpannija kkostitwita konformement mal-leġiżlazzjoni tiegħu [14].

26. Dawn il-kunsiderazzjonijiet japplikaw ukoll meta, bħal f'din il-kawża, kumpannija stabbilita fi Stat Membru topera fi Stat Membru ieħor permezz ta' stabbiliment permanenti [15].

27. Jista' jiġi osservat li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dispożizzjoni li tippermetti t-teħid inkunsiderazzjoni ta' telf ta' stabbiliment permanenti għall-finijiet tal-kalkolu tal-profitti u tad-dħul taxxabbli tal-kumpannija li lilha jappartjeni tikkostitwixxi vantaġġ fiskali [16].

[12] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, (C-650/16, EU:C:2018:424). Kif ser jiġi spjegat f'iktar dettall fil-punt 42 ta' dawn il-konklużjonijiet, f'din is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fir-rigward tat-telf definittiv imputabbli lil stabbiliment permanenti mhux residenti, is-sitwazzjoni ta' kumpannija residenti li għandha tali stabbiliment ma hijiex differenti minn dik ta' kumpannija residenti li għandha stabbiliment permanenti residenti mill-perspettiva tal-għan ta' prevenzjoni tat-tnaqqis doppju tat-telf, minkejja l-fatt li s-sitwazzjonijiet ta' dawn iż-żewġ kumpanniji ma humiex, bħala prinċipju, komparabbli.

[13] Sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 30).

[14] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[15] Sentenzi tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punt 20), u tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 17).

[16] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punt 23), u tas-17 ta' Lulju 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 20).

28. L-għoti ta' tali vantaġġ fiskali fejn it-telf ikun sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fl-Istat Membru tal-kumpannija residenti, iżda mhux fejn dan jiġi sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor, għandu l-konsegwenza li s-sitwazzjoni fiskali ta' kumpannija residenti li għandha stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor tkun inqas favorevoli minn dik li kieku dan l-istabbiliment permanenti kien jinsab fl-istess Stat Membru bħall-kumpannija residenti. Din id-differenza fit-trattament x'aktarx tagħmel inqas attraenti, għal kumpannija residenti, l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment tagħha permezz tal-istabbiliment ta' stabbilimenti permanenti fi Stati Membri oħra, u għalhekk x'aktarx tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment [17].

29. Ma jistax jiġi miċħud li tali differenza fit-trattament teżisti f'din il-kawża. Jidher mid-deċiżjoni tar-rinviju li, skont id-dispożizzjonijiet tal-KStG, il-kumpanniji li għandhom il-ġestjoni jew is-sede tagħhom fil-Ġermanja huma suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji fuq it-totalità tad-dħul tagħhom. Madankollu, skont il-Konvenzjoni u l-metodu ta' eżenzjoni li hija tipprevedi, ir-Renju Unit għandu s-setgħa esklużiva li jintaxxa d-dħul tal-istabbilimenti permanenti residenti hemmhekk, li huwa għalhekk eżenti mit-taxxa fil-Ġermanja [18]. Skont il-prinċipju ta' simetrija, it-telf sostnut minn dawn l-istabbilimenti permanenti huwa eskluż mill-bażi taxxabbli għall-istima tat-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta mill-kumpannija omm tagħhom fil-Ġermanja. Għalhekk, il-partijiet kollha jaqblu li, skont id-dispożizzjonijiet konġunti tal-KStG u tal-Konvenzjoni, kumpannija residenti fil-Ġermanja hija pprojbita milli tnaqqas it-telf sostnut mill-istabbiliment permanenti tagħha li jinsab fir-Renju Unit, filwaqt li hija tkun tista' twettaq dan it-tnaqqis kieku l-istabbiliment permanenti tagħha kien jinsab fil-Ġermanja.

30. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, tali differenza fit-trattament ma tikkostitwixxix ostakolu għal-libertà ta stabbiliment jekk din tirrigwarda sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli jew jekk din tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali u proporzjonata għal dan l-għan [19].

31. L-inċertezzi li fuqhom hija bbażata l-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju jirrigwardaw biss ir-rekwiżit ta' komparabbiltà oġġettiva. F'dan ir-rigward, il-Gvern Ġermaniż, Franċiż u Finlandiż isostnu li s-sitwazzjonijiet inkwistjoni ma humiex komparabbli. Billi jibbażaw ruħhom, essenzjalment, fuq Bevola u Jens W. Trock, W u l-Kummissjoni jsostnu l-fehma opposta.

32. Jidher ċar mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li l-paragunabbiltà ta' sitwazzjoni transkonfinali ma' sitwazzjoni interna għandha tiġi eżaminata billi jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan li d-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni għandhom l-intenzjoni li jiksbu [20]. F'din il-kawża, il-qorti tar-rinviju, il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni jsostnu li l-Artikolu XVIII tal-Konvenzjoni huwa intiż sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja tal-profitti u, simetrikament, it-tnaqqis doppju tat-telf.

[17] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punti 24 sa 26).

[18] Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja żżomm madankollu d-dritt li tieħu inkunsiderazzjoni dan id-dħul sabiex tiddetermina r-rata ta' taxxa applikabbli.

[19] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[20] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33. Jidher ukoll b'mod ċar mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li, bħala prinċipju, l-istabbilimenti permanenti li jinsabu fi Stat Membru li ma huwiex l-Istat Membru kkonċernat ma humiex f'sitwazzjoni komparabbli għal dik tal-istabbilimenti permanenti residenti f'dan l-Istat Membru fir-rigward tal-miżuri stabbiliti minn dan l-aħħar sabiex jipprevjeni jew jimmitiga t-taxxa doppja tal-profitti ta' kumpannija residenti [21].

34. Kif josserva ġustament il-Gvern Franċiż, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-sitwazzjoni tkun differenti biss meta, billi tissuġġetta l-profitti tal-istabbilimenti permanenti mhux residenti għat-taxxa u/jew billi tippermetti t-tnaqqis tat-telf tagħhom mill-kumpannija residenti li għaliha jappartjenu [22], is-sistema fiskali tal-Istat ta' residenza ta' din il-kumpannija tekwipara dawn l-istabbilimenti għall-istabbilimenti permanenti residenti [23].

35. F'dan ir-rigward, jiena nagħmel riferiment, b'mod partikolari, għar-risposta li l-Qorti tal-Ġustizzja tat għat-tieni domanda li saritilha f'Timac Agro Deutschland [24]. Il-Qorti tal-Ġustizzja ġiet mistoqsija, essenzjalment, jekk l-Artikolu 49 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi s-sistema fiskali ta' Stat Membru, li, fil-każ ta' trasferiment ta' stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor minn kumpannija residenti lil kumpannija mhux residenti fl-istess grupp, teskludi l-possibbiltà għall-kumpannija residenti li tieħu inkunsiderazzjoni fil-bażi taxxabbli tagħha t-telf tal-istabbiliment hekk ittrasferit fejn, skont konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja [25], l-Istat Membru fejn hija tinsab għandu s-setgħa esklużiva li jintaxxa l-profitti ta' dan l-istabbiliment. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrispondiet fin-negattiv. Fil-punt 65 ta' din is-sentenza, hija ddeċidiet li, "peress li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma għandha l-ebda ġurisdizzjoni fiskali fuq ir-riżultati ta' [...] stabbiliment permanenti [li jinsab fl-Awstrija], u t-tnaqqis ta' dan it-telf ma kienx iktar awtorizzat fil-Ġermanja, is-sitwazzjoni ta' [tali] stabbiliment permanenti [...] ma hijiex paragunabbli għal dik ta' stabbiliment permanenti fil-Ġermanja fir-rigward tal-miżuri previsti mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sabiex jipprevjenu jew inaqqsu l-intaxxar doppju tal-profitti ta' kumpannija residenti".

36. Fil-fehma tiegħi, jista' jiġi dedott mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punti preċedenti ta' dawn il-konklużjonijiet li l-fattur deċiżiv sabiex jiġi kkonstatat li s-sitwazzjonijiet rispettivi tar-residenti u tal-persuni mhux residenti ma humiex oġġettivament komparabbli fir-rigward tas-sistema fiskali ta' Stat Membru – u b'mod partikolari tal-possibbiltà tat-tnaqqis tat-telf – huwa li l-Istat Membru ma għandux is-setgħa li jintaxxa lill-persuni mhux residenti. Għandu jsir riferiment, f'dan ir-rigward, għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wathelet f'Timac Agro Deutschland [26], li fihom, b'riferiment għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża Miljoen *et* [27], huwa osserva li "l-element determinanti biex jiġu kkomparati s-sitwazzjonijiet tal-persuni

[21] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[22] Bħalma jidher b'mod ċar mill-kunsiderazzjonijiet stabbiliti fil-punt 29 iktar 'il fuq, din ma hijiex is-sitwazzjoni f'din il-kawża.

[23] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-17 ta' Lulju 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24), u tas-17 ta' Diċembru 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punt 28). Jista' jsir riferiment ukoll għall-punt 68 tas-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, "mill-mument meta Stat Membru, b'mod unilaterali jew permezz ta' ftehim, jissuġġetta għat-taxxa fuq id-dħul mhux biss l-azzjonisti residenti, iżda wkoll l-azzjonisti li mhumiex residenti, għad-dividendi li huma jirċievu minn kumpannija residenti, is-sitwazzjoni ta' l-imsemmija azzjonisti li mhumiex residenti ssir simili għal dik ta' l-azzjonisti residenti".

[24] Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] F'din il-kawża, konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja konkluża bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika tal-Awstrija kienet tipprevedi l-applikazzjoni tal-metodu tal-eżenzjoni.

[26] Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wathelet f'Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punti 31 u 32, enfasi miżjuda mill-Avukat Ġenerali).

[27] Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawżi magħquda Mijoen *et* (C-10/14, C-14/14 u C-17/14, EU:C:2015:429, punt 55).

taxxabbli residenti u mhux residenti għall-finijiet li tiġi identifikata restrizzjoni possibbilment pprojbita fir-rigward tat-trattat, 'ma huwiex daqshekk l-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni [...], *iżda pjuttost* il-fatt li leġiżlazzjoni ta' Stat Membru ma għandhiex tistabbilixxi differenza fit-trattament bl-*effett prattiku* li finalment dawk li ma humiex residenti jġarrbu *piż fiskali ikbar* u li jkun ukoll ta' natura li jiddiswadi l-użu ta' din il-libertà'" u li "[d]in il-metodoloġija titlob li jiġi eżaminat minn qabel jekk l-Istat Membru inkwistjoni (f'dan il-każ l-Istat ta' residenza tal-kumpannija prinċipali li tapplika għat-tnaqqis tat-telf tal-istabbiliment permanenti tagħha stabbilit fi Stat Membru ieħor) għandux is-setgħa ta' tassazzjoni fuq id-dħul ikkonċernat jew le".

37. Kif jindika l-Gvern Ġermaniż, il-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza tagħha iktar reċenti AURES Holdings, ikkonfermat in-natura deċiżiva tal-assenza ta' setgħat fiskali fl-evalwazzjoni tal-komparabbiltà ta' sitwazzjoni transkonfinali ma' sitwazzjoni interna f'dak li jikkonċerna l-possibbiltà tat-tnaqqis tat-telf. Għalhekk, fil-punt 41 tal-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja, billi għamlet riferiment b'analoġija għall-punt 65 tas-sentenza Timac Agro Deutschland [28], iddeċidiet li, "fl-assenza ta' kompetenza fiskali tal-Istat Membru ospitanti għall-perijodu ta' tassazzjoni li matulu t-telf inkwistjoni rriżulta, is-sitwazzjoni ta' kumpannija, li ttrasferixxiet ir-residenza fiskali tagħha f'dan l-Istat Membru u li fih sussegwentement tinvoka telf li kienet preċedentement ġarrbet fi Stat Membru ieħor, ma hijiex paragunabbli ma' dik ta' kumpannija li r-riżultati tagħha jaqgħu taħt il-kompetenza fiskali tal-ewwel Stat Membru fir-rigward tal-perijodu ta' tassazzjoni li matulu din l-aħħar kumpannija ġarrbet telf" [29].

38. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jiena tal-fehma, bħall-Gvern Ġermaniż, Franċiż u Finlandiż, li, fir-rigward ta' sistema fiskali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li skontha konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja, li tapplika l-metodu tal-eżenzjoni, tissuġġetta għas-setgħa esklużiva tal-intaxxar tal-Istat Membru li fih jinsabu stabbilimenti permanenti mhux residenti li jappartjenu lil kumpannija li għandha s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor, is-sitwazzjoni ta' dawn l-istabbilimenti ma hijiex oġġettivament komparabbli ma' dik tal-istabbilimenti permanenti residenti ta' tali kumpannija.

39. Isegwi li d-differenza fit-trattament bejn dawn iż-żewġ kategoriji ta' stabbilimenti permanenti, kif deskritta fil-punt 29 iktar 'il fuq, ma tikkostitwixxix restrizzjoni pprojbita mid-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-libertà ta' stabbiliment.

40. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-konstatazzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq humiex ikkontestati fid-dawl tal-approċċ tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Bevola u Jens W. Trock [30].

41. Din id-domanda, fil-fehma tiegħi, għandha tingħata risposta fin-negattiv.

42. It-tilwima fil-kawża Bevola u Jens W. Trock [31] kienet tikkonċerna leġiżlazzjoni Daniża li permezz tagħha ma kienx possibbli għal kumpannija residenti li tnaqqas mill-profitti taxxabbli tagħha t-telf sostnut mill-istabbiliment permanenti tagħha li jinsab fi Stat Membru ieħor, anki meta dan it-telf definittivament ma setax jibqa' jittieħed inkunsiderazzjoni f'dan l-Istat Membru,

[28] Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Sentenza tas-27 ta' Frar 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punt 41; ara wkoll il-punt 45). Ċertament, iċ-ċirkustanzi ta' din is-sentenza huma differenti minn dawk inkunsiderazzjoni f'din il-kawża. Madankollu, fil-fehma tiegħi, l-element deċiżiv tal-assenza ta' setgħat fiskali, li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet f'din is-sentenza, japplika għal sitwazzjoni bħal dik li tirriżulta fil-kawża prinċipali. Għandu jiġi nnotat li, fil-konklużjonijiet tagħha f'AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punti 28 u 30), l-Avukata Ġenerali Kokott, filwaqt li pproponiet l-abbandun tal-kriterju ta' komparabbiltà, irrilevat ukoll li, "[s]a issa, il-Qorti tal-Ġustizzja indirizzat id-domanda tal-paragunabbiltà anki fir-rigward ta' jekk l-Istat Membru kkonċernat jeżerċitax sovranità fiskali analoga".

[30] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

sakemm il-kumpannija residenti ma tkunx għażlet sistema ta' taxxa internazzjonali konġunta suġġetta għal kundizzjonijiet stretti [32]. Għall-kuntrarju, kumpannija residenti setgħet twettaq dan it-tnaqqis kieku l-istabbiliment permanenti tagħha kien jinsab fid-Danimarka. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li tali leġiżlazzjoni rriżultat f'differenza fit-trattament bejn il-kumpanniji Daniżi li kellhom stabbiliment permanenti fid-Danimarka u dawk li l-istabbiliment permanenti tagħhom kien jinsab fi Stat Membru ieħor, li kien ta' natura li jagħmel inqas attraenti l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment minn kumpannija Daniża li tistabbilixxi stabbilimenti permanenti fi Stati Membri oħra. Fir-rigward tal-komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet, wara li fakkret il-prinċipju stabbilit fil-punt 33 ta' dawn il-konklużjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punt 38 tas-sentenza Bevola u Jens W. Trock, li, "[m]adankollu, fir-rigward tat-telf attribwibbli lil stabbiliment permanenti mhux residenti li temm kull attività u li t-telf tiegħu ma setax u ma jistax jitnaqqas iżjed mill-profitti taxxabbli tiegħu fl-Istat Membru fejn huwa kien jeżerċita l-attività tiegħu, is-sitwazzjoni ta' kumpannija residenti li għandha tali stabbiliment ma hijiex differenti minn dik ta' kumpannija residenti li għandha stabbiliment permanenti residenti, fir-rigward tal-għan ta' prevenzjoni ta' tnaqqis doppju tat-telf" [33].

43. Is-soluzzjoni hekk adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja tista' tinftiehem li tapplika għall-każijiet kollha fejn telf definittiv jiġi sostnut minn stabbiliment permanenti mhux residenti indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk l-impossibbiltà li jitnaqqas dan it-telf fl-Istat ta' residenza tal-kumpannija omm tirriżultax minn dispożizzjoni unilaterali tad-dritt nazzjonali jew minn konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja u jekk il-metodu għall-ħelsien mit-taxxa doppja huwiex il-metodu tat-tpaċija [34] jew dak tal-eżenzjoni. Jidhirli li din l-interpretazzjoni tas-sentenza Bevola u Jens W. Trock, imressqa minn W u l-Kummissjoni f'din il-kawża, tkun tfisser li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet bidlet sostanzjalment l-approċċ li hija kienet żviluppat fil-ġurisprudenza preċedenti tagħha.

44. Min-naħa tiegħi, bħall-Gvern Ġermaniż, Franċiż u Finlandiż, nikkunsidra li s-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 38 tas-sentenza Bevola u Jens W. Trock [35] hija konċiljabbli mal-approċċ li hija adottat fil-punt 65 tas-sentenza preċedenti tagħha Timac Agro Deutschland [36].

45. F'Timac Agro Deutschland [37], l-Istat ta' residenza kkonkluda konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja li kienet tapplika l-metodu tal-eżenzjoni għad-dħul li ġej mill-Istat sors. Huwa għalhekk irrinunzja s-setgħa li jintaxxa d-dħul ta' stabbilimenti permanenti li jinsabu fl-Istat sors. Għall-kuntrarju, f'Bevola u Jens W. Trock [38], l-Istat ta' residenza għażel

[32] Skont l-Artikolu 8(2), tas-Selskabsskatteloven (il-Liġi Daniża dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji), id-dħul taxxabbli ma jinkludix id-dħul jew l-ispejjeż relatati ma' stabbiliment permanenti jew ma' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat barrani, fil-Gżejjer Faeroe jew fil-Groenlandja, bla ħsara għall-paragrafu 31(1) ta' din il-liġi. Skont din l-aħħar dispożizzjoni, il-kumpannija omm aħħarija tista' tagħżel it-taxxa konġunta internazzjonali, jiġifieri, tiddeċiedi li l-kumpanniji kollha fil-grupp, residenti jew le, inklużi l-istabbilimenti permanenti u l-proprjetà immobbli tagħhom, li jinsabu ġewwa jew barra d-Danimarka, għandhom jiġu intaxxati fid-Danimarka.

[33] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 38).

[34] Skont il-metodu tat-tpaċija, kuntrarjament għall-metodu tal-eżenzjoni, iż-żewġ Stati jżommu s-setgħat fiskali rispettivi tagħhom. Il-persuni taxxabbli li għandhom dħul minn sorsi barranin huma għalhekk intaxxati fl-Istat ta' residenza tagħhom fuq id-dħul globali tagħhom, inkluż id-dħul minn sors barrani, fejn dan l-Istat tal-aħħar sempliċement jimpenja ruħu li jagħmel tpaċija bejn it-taxxa mħallsa fl-Istat sors mat-taxxa tiegħu stess imputabbli lid-dħul minn sors barrani.

[35] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[36] Nagħmel riferiment ukoll għas-sentenzi tas-17 ta' Lulju 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) u tas-27 ta' Frar 2020 AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12),, fejn l-aħħar wieħed huwa sussegwenti għal dik mogħtija f'Bevola u Jens W. Trock.

[37] Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[38] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, (C-650/16, EU:C:2018:424).

unilateralment, permezz ta' dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali, li ma jintaxxax id-dħul iġġenerat minn stabbilimenti permanenti mhux residenti li jappartjenu lil kumpanniji residenti, minkejja li kien ikun kompetenti sabiex jagħmel dan.

46. Huwa għalhekk biss fl-ewwel każ li l-Istat ta' residenza jista' jitqies li rrinunzja b'mod effettiv u komplet is-setgħa tiegħu li jintaxxa d-dħul tal-istabbilimenti permanenti mhux residenti. Kif ġie spjegat iktar 'il fuq, dan il-fattur huwa deċiżiv sabiex jiġi kkonstatat li s-sitwazzjonijiet rispettivi tar-residenti u tal-persuni mhux residenti ma humiex oġġettivament komparabbli fir-rigward tas-sistema fiskali ta' Stat Membru, inkluż, b'mod partikolari, il-possibbiltà tat-tnaqqis tat-telf.

47. Huwa minnu li, fil-punt 39 tas-sentenza f'Bevola u Jens W. Trock[39], il-Qorti tal-Ġustizzja osservat ukoll li "d-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni, intiżi għall-prevenzjoni tat-tassazzjoni doppja tal-profitti u t-tnaqqis doppju tat-telf ta' stabbiliment permanenti mhux residenti, huma intiżi, b'mod iktar ġenerali, sabiex jiżguraw l-adegwatezza tat-tassazzjoni ta' kumpannija li għandha tali stabbiliment mal-kapaċità kontributtiva tagħha. Issa, il-kapaċità kontributtiva ta' kumpannija li għandha stabbiliment permanenti mhux residenti li ġarrab telf definittiv hija affettwata bl-istess mod bħal dik ta' kumpannija li l-istabbiliment permanenti residenti tagħha ġarrbet telf".

48. Madankollu, bħall-qorti tar-rinviju, ma iniex persważ li l-kapaċità għall-ħlas tat-taxxa – li, barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju ma ressqitx bħala waħda mill-għanijiet tal-Konvenzjoni – hija element deċiżiv sabiex jiġi ddeterminat jekk is-sitwazzjonijiet rispettivi tar-residenti u tal-persuni mhux residenti humiex oġġettivament komparabbli fir-rigward tas-sistema fiskali ta' Stat Membru f'kawża bħal din inkwistjoni fejn, skont konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja li tapplika l-metodu tal-eżenzjoni, dan l-Istat Membru rrinunzja totalment is-setgħa tiegħu li jintaxxa stabbilimenti permanenti mhux residenti, li huma għalhekk suġġetti għas-setgħa esklużiva tal-intaxxar tal-Istat Membru li fih jinsabu. F'dan is-sens, naqbel mal-qorti tar-rinviju li "l-għan ta' taxxa fuq il-bażi tal-kapaċità li wieħed iħallas it-taxxa, kif imsemmi fis-sentenza f'[Bevola u Jens W. Trock[40]], huwa prinċipju ġenerali u astratt ta' tassazzjoni[, u li ma huwiex xieraq] li jiżdied mal-metodu tal-eżenzjoni skont il-Konvenzjoni għan li ma huwiex diġà espress fl-għanijiet speċifiċi tal-ħelsien mit-taxxa doppja u l-evitar tat-tnaqqis doppju tat-telf".

49. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jiena tal-fehma li, fl-assenza ta' sitwazzjonijiet oġġettivament komparabbli, sistema fiskali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkostitwixxix restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment. Għaldaqstant jiena nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi l-ewwel domanda fin-negattiv, fis-sens li l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, ma jipprekludix leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprekludi kumpannija residenti milli tnaqqas it-telf definittiv sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor mill-profitti taxxabbli tagħha fejn din il-leġiżlazzjoni teżenta profitti u telf fid-dawl ta' konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja bejn iż-żewġ Stati Membri.

50. Fid-dawl tar-risposta li nipproponi għall-ewwel domanda, ma hemm ebda bżonn li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għat-tieni sal-ħames domandi, li ġew magħmula fil-każ li l-ewwel domanda tirċievi risposta fl-affermattiv. Madankollu, kemm fl-interess ta' kompletezza kif ukoll fid-dawl tal-possibbiltà li l-Qorti tal-Ġustizzja tista' tasal għal fehma differenti tar-risposta proposta għall-ewwel domanda, jiena ser nindirizza kull waħda minn dawn id-domandi suċċessivament.

[39] *Ibid.*

[40] *Ibid.*

B. It-tieni domanda

51. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-Artikolu 43 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE, jipprekludix ukoll leġiżlazzjoni, bħall-GewStG, li tipprekludi kumpannija residenti milli tnaqqas mill-profitt kummerċjali taxxabbli tagħha t-telf definittiv sostnut minn stabbiliment permanenti mhux residenti.

52. Il-qorti tar-rinviju tispjega li t-taxxa professjonali hija taxxa komunali mhux personali, li għaliha hija suġġetta kull attività industrijali jew kummerċjali, sakemm din tkun eżerċitata fit-territorju nazzjonali. Din tinġabar indipendentement mis-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli u b'żieda mat-taxxa fuq id-dħul jew tat-taxxa fuq il-kumpanniji. It-taxxa professjonali kienet intiża sabiex tipprovdi kumpens għall-piżijiet speċifiċi li l-industrija, il-kummerċ u l-artiġjanat jimponu fuq il-komuni. Mill-1988, it-taxxa professjonali, inġabret, essenzjalment, fuq il-profitti kummerċjali, ikkalkolati bħala l-profitt, skont l-EStG jew il-KStG, riżultanti minn attività industrijali jew kummerċjali, suġġetta għal ċerti reintegrazzjonijiet u tnaqqis, skont il-paragrafi 8 u 9 tal-GewStG rispettivament. B'mod partikolari, skont il-paragrafu 9(3) tal-GewStG, it-total tal-profitti u tar-reintegrazzjonijiet għandu jitnaqqas bil-parti tal-profitti kummerċjali ta' impriża nazzjonali imputabbli lil stabbiliment barrani permanenti ta' din l-impriża.

53. Il-qorti tar-rinviju tispjega li d-dħul, pożittiv jew negattiv, tal-istabbilimenti permanenti mhux residenti huwa eskluż mill-bażi ta' stima tat-taxxa professjonali, indipendentement minn jekk il-konvenzjoni applikabbli għall-ħelsien mit-taxxa doppja tużax il-metodu tal-eżenzjoni jew il-metodu tat-tpaċija jew minn jekk ebda tali konvenzjoni ma tapplika.

54. Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li, kieku l-libertà ta' stabbiliment kellha teżiġi li t-telf definittiv sostnut mill-istabbilimenti permanenti mhux residenti jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat Membru tal-kumpannija omm sabiex jiġi ddeterminat hijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji, dawn għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni wkoll fil-bażi ta' stima tat-taxxa professjonali. Hija tindika, madankollu, li l-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi u ċerti kummentaturi joġġezzjonaw għal din is-soluzzjoni minħabba li t-taxxa professjonali hija strutturata b'mod li jkollha rabta domestika u ma hijiex personali. Barra minn hekk, l-Uffiċċju tat-Taxxa B isostni li r-Renju Unit ma għandu ebda taxxa mhux personali komparabbli mat-taxxa professjonali. B'riferiment għas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[41] huwa jsostni li d-dritt tal-Unjoni ma jistax jobbliga lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tbati l-konsegwenzi ta' tali għażla mwettqa mill-Istat fejn huwa ġġenerat id-dħul.

55. Fil-fehma tiegħi, jekk, kif jidher li qiegħda tissuġġerixxi l-qorti tar-rinviju u li hija għandha tiddetermina, it-taxxa professjonali tixbah taxxa fuq id-dħul, minkejja ċerti differenzi bejn il-profitti kummerċjali u l-profitti suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji[42], risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda għandha twassal ukoll sabiex tingħata risposta fl-affermattiv għat-tieni domanda.

56. Il-fatt li t-taxxa professjonali "għandha rabta domestika strutturali (prinċipju ta' territorjalità)", sabiex nuża l-espressjoni tal-qorti tar-rinviju, fil-fehma tiegħi, ma jimminax din l-evalwazzjoni. Bħalma ssostni ġustament il-Kummissjoni, f'sitwazzjoni bħal dik imsemmija

41 Sentenza tat-23 ta' Ottubru 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

42 Skont l-ewwel sentenza tal-paragrafu 7 tal-GewStG, dan il-profitt għandu jiżdied skont dak previst fil-paragrafu 8 jew imnaqqas kif stabbilit fil-paragrafu 9 tagħha.

fl-ewwel domanda, is-sitwazzjoni tal-kumpannija omm residenti fir-rigward tat-taxxa professjonali ma hijiex differenti minn dik fir-rigward tat-taxxa fuq il-kumpanniji, peress li, fiż-żewġ każijiet, huwa biss id-dħul domestiku li huwa suġġett għat-taxxa. Bħalma josservaw il-qorti tar-rinviju u l-Gvern Ġermaniż, fejn tapplika konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja li tipprevedi l-metodu tal-eżenzjoni, id-dħul, pożittiv jew negattiv, ta' stabbilimenti permanenti mhux residenti huwa eskluż mill-bażi ta' stima tat-taxxa professjonali minħabba r-riferiment għall-"profitt [...] iddeterminat skont id-dispożizzjonijiet tal-[...]KStG" fl-ewwel sentenza tal-paragrafu 7 tal-GewStG [43].

57. Għaldaqstant, nikkunsidra li, fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, is-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 38 tas-sentenza Bevola u Jens W. Trock [44] f'dak li jikkonċerna l-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet rispettivi tal-persuni mhux residenti u tar-residenti fir-rigward tal-possibbiltà tat-tnaqqis tat-telf definittiv għandha tapplika wkoll għall-evalwazzjoni tat-taxxa professjonali.

58. Matul il-proċedura quddiem il-qorti tar-rinviju, l-Uffiċċju tat-Taxxa B sostna li, fir-Renju Unit, ma hemm ebda taxxa mhux personali simili għat-taxxa professjonali. Minn dan huwa ddeduċa li "l-esklużjoni tat-tnaqqis tat-telf għall-valutazzjoni tat-taxxa professjonali tirriżulta prinċipalment mill-fatt li, mill-bidu, ir-Renju Unit, bħala l-Istat sors, ma jippermettix it-tnaqqis tat-telf għall-istima tat-taxxa professjonali". Nikkunsidra li dan l-argument ma huwiex konvinċenti. Bħalma tosserva l-Kummissjoni, fil-fehma tiegħi korrettament, id-dħul possibbli tal-istabbiliment permanenti tar-Renju Unit huwa suġġett għat-taxxa fuq il-kumpanniji u għalhekk huwa taxxabbli, indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk it-taxxi l-oħra fuq id-dħul, minbarra t-taxxa fuq il-kumpanniji, humiex applikabbli.

59. Ir-riferiment tal-Uffiċċju tat-Taxxa B għas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [45], li fiha hija ddeċidiet li "Stat Membru ma jistax ikun marbut li jieħu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali tiegħu, il-konsegwenzi eventwalment sfavorevoli li jirriżultaw mill-karatteristiċi ta' leġiżlazzjoni ta' Stat ieħor applikabbli għal stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju tal-imsemmi Stat u li huwa ta' kumpannija li l-uffiċċju rreġistrat tagħha jinsab fit-territorju tal-ewwel Stat" huwa irrilevanti. Kif isostnu ġustament W u l-Kummissjoni, is-sitwazzjoni deskritta fiha hija differenti minn dik li tat lok għal din il-kawża, li fiha l-impossibbiltà li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf definittiv sostnut mill-istabbiliment permanenti mhux residenti ma tirriżultax mil-leġiżlazzjoni tal-Istat fejn jinsab – b'mod partikolari mill-fatt li dan l-Istat ma għandux taxxa simili għat-taxxa professjonali – iżda mill-fatt li dan l-istabbiliment waqqaf l-attivitajiet tiegħu, bil-konsegwenza li ma baqax jirċievi dħul.

C. It-tielet domanda

60. Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda tfittex li tiċċara l-kunċett ta' "telf definittiv". B'mod partikolari, billi tagħmel riferiment għas-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Memira Holding u Holmen [46], hija tistaqsi dwar jekk telf jistax jitqies li huwa "definittiv" fejn

[43] Fl-assenza ta' tali konvenzjoni jew fejn il-konvenzjoni applikabbli għall-ħelsien mit-taxxa doppja tipprevedi l-metodu tat-tpaċija, id-dħul tal-istabbilimenti permanenti mhux residenti huwa, skont il-paragrafu 9(3) tal-GewStG, imnaqqas mill-profitt kummerċjali u għaldaqstant ma huwiex suġġett għat-taxxa professjonali.

[44] Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] Sentenza tat-23 ta' Ottubru 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, punt 49).

[46] Sentenzi tad-19 ta' Ġunju 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), u tad-19 ta' Ġunju 2019 Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

l-istabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ġie magħluq iżda teżisti possibbiltà, għalkemm teoretika, li l-kumpannija omm tiegħu tista' tiftaħ stabbiliment permanenti ġdid fl-istess Stat Membru u li t-telf preċedenti tal-ewwel wieħed jista' jitpaċa mal-profitti ta' dan tal-aħħar.

61. Il-qorti tar-rinviju tosserva li l-Hessiches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi ta' Hessen) ikkonstatat l-eżistenza ta' telf definittiv f'din il-kawża. Billi għalqet l-istabbiliment permanenti tagħha, billi keċċiet lill-impjegati tagħha u billi ttrasferixxiet il-kera għall-post mikri, W għamlet minn kollox sabiex ittemm l-attività tal-istabbiliment tagħha fir-Renju Unit, li juri li x'aktarx W ma kinitx ser tiġġenera iktar dħul, permezz ta' stabbiliment li jinsab f'dan l-Istat, u, *a fortiori*, profitti li minnhom jista' jitnaqqas fil-futur it-telf sostnut qabel l-għeluq tagħha.

62. Jidher ċar mill-punt 55 tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Marks & Spencer[47], li t-telf ta' sussidjarja mhux residenti għandu jiġi kklassifikat bħala definittiv fejn:

– is-sussidjarja mhux residenti tkun eżawrixxiet il-possibbiltajiet disponibbli fl-Istat ta' stabbiliment tagħha ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-telf għall-perijodu kontabbli kkonċernat mit-talba għal eżenzjoni kif ukoll għall-perijodi kontabbli preċedenti, jekk neċessarju bit-trasferiment ta' dan it-telf lil terz jew bit-tpaċija ta' dan it-telf mal-profitti magħmula mis-sussidjarja f'perijodi preċedenti; u

– ma teżisti ebda possibbiltà li t-telf tas-sussidjarja jista' jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat tal-istabbiliment tagħha għal perijodi futuri, mis-sussidjarja nnifisha jew minn terz, b'mod partikolari fejn is-sussidjarja tkun inbiegħet lil dan it-terz.

63. Dawn il-kunsiderazzjonijiet japplikaw ukoll għat-telf sostnut minn stabbiliment permanenti mhux residenti[48].

64. F'sentenzi sussegwenti, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat il-kriterju tan-natura definittiva tat-telf. Għalhekk, f'Memira Holding u Holmen[49], il-Qorti tal-Ġustizzja ntalbet tiċċara s-sitwazzjoni msemmija fit-tieni inċiż tal-punt 55 tas-sentenza Marks & Spencer[50], fejn ma teżisti ebda possibbiltà li t-telf tas-sussidjarja barranija jkun jista' jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat ta' stabbiliment tagħha fis-snin finanzjarji futuri. Hija kkonstatat li l-fatt li dan l-Istat ma jippermettix it-trasferiment ta' telf ma huwiex, fih innifsu, biżżejjed sabiex it-telf tas-sussidjarja jiġi kkunsidrat li huwa definittiv. It-telf ma jistax jiġi kklassifikat bħala tali jekk teżisti possibbiltà li dan it-telf jitnaqqas permezz tat-trasferiment tiegħu lil terz. Terz jista', għal għanijiet fiskali, jieħu inkunsiderazzjoni t-telf tas-sussidjarja fl-Istat fejn din hija stabbilita, pereżempju wara bejgħ ta' din is-sussidjarja bi prezz li jieħu inkunsiderazzjoni l-vantaġġ fiskali li tirrappreżenta l-possibbiltà tat-tnaqqis ta' dan it-telf. Il-kumpannija omm għandha tkun f'pożizzjoni li turi li tali possibbiltà hija eskluża.

[47] Sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] Sentenza tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Ara wkoll is-sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 64).

[49] Sentenzi tad-19 ta' Ġunju 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, punti 22 sa 28), u tad-19 ta' Ġunju 2019 Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, punti 34 sa 40).

[50] Sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

65. Interpretazzjoni stretta tas-sentenzi Memira Holding u Holmen [51] tista' tissuġġerixxi li t-telf imġarrab minn stabbiliment permanenti mhux residenti li jkun ingħalaq b'mod definittiv [52] ma jistax jitqies bħala definittiv meta l-kumpannija omm, li tinsab fl-Istat Membru l-ieħor, tista' sussegwentement tiftaħ stabbiliment permanenti ġdid fl-istess Stat bħall-istabbiliment permanenti preċedenti, li t-telf passat jista' jiġi ttrasferit lilu, indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk tali trasferiment huwiex possibbli jew le skont il-liġi ta' dan l-aħħar Stat. F'tali sitwazzjoni, it-telf ma jkunx jissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti fit-tieni inċiż tal-punt 55 tas-sentenza Marks & Spencer [53].

66. Madankollu, din l-interpretazzjoni tidher eċċessiva wisq f'ċirkustanzi fejn il-kumpannija omm għad ma għandhiex stabbiliment permanenti ieħor fl-Istat fejn l-istabbiliment permanenti magħluq kien jinsab u l-possibbiltà li hija tista', fi kwalunkwe mument fil-futur, tiftaħ stabbiliment permanenti ġdid f'dan l-Istat, li t-telf passat jista' jiġi ttrasferit lilu, hija purament ipotetika. Mhux biss ikun prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli għall-kumpannija omm li turi li tali possibbiltà ma hijiex disponibbli għaliha, iżda dan l-approċċ ikun iwassal sabiex it-telf sostnut minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor qatt ma jitqies li huwa definittiv, li jitlef is-sens tal-obbligu li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf definittiv stabbilit fis-sentenza Marks & Spencer [54].

67. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nikkunsidra li, jekk ir-risposta għall-ewwel domanda hija fl-affermattiv, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun fin-negattiv.

D. Ir-raba' domanda

68. Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq taċċerta jekk telf sostnut minn stabbiliment permanenti li ġie ttrasferit minn perijodi ta' taxxa li jippreċedu l-għeluq tiegħu jistax jiġi kkunsidrat li huwa "definittiv". Hija tosserva li l-Ministeru Federali għall-Finanzi huwa tal-fehma li huwa biss it-telf sostnut matul l-aħħar perijodu ta' taxxa li jista' jittieħed inkunsiderazzjoni bħala "telf definittiv".

69. Il-Qorti tal-Ġustizzja indirizzat – iżda ma ddeċidietx espliċitament – din il-problema fis-sentenza tagħha Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit [55], li fiha hija rrikonoxxiet il-kompatibbiltà mal-libertà ta' stabbiliment ta' dispożizzjoni nazzjonali li skontha l-evalwazzjoni dwar jekk it-telf ta' sussidjarja mhux residenti huwiex definittiv fis-sens tal-punt 55 tas-sentenza Marks & Spencer [56] għandha ssir "b'riferiment għas-sitwazzjoni kif din tkun tinsab immedjatament wara t-tmiem" tal-perijodu kontabbli li matulu nħoloq it-telf.

[51] Sentenzi tad-19 ta' Ġunju 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), u tad-19 ta' Ġunju 2019 Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Bħalma josservaw ġustament il-Gvern Ġermaniż u dak Finlandiż, l-għeluq ta' stabbiliment permanenti huwa differenti mill-istralċ ta' sussidjarja, fis-sens li stabbiliment permanenti legalment jagħmel parti mill-kumpannija li jappartjeni lilha. Anki jekk hija definittivament għalqet stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor, din il-kumpannija għandha d-dritt li sussegwentement tiftaħ stabbiliment permanenti ġdid f'dan l-Istat.

[53] Sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] *Ibid.*

[55] Sentenza tat-3 ta' Frar 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Sentenza tat-13 ta' Diċembru 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

70. Madankollu, ma jidhirx li din is-sentenza tippermetti li jinsiltu minnha xi konklużjonijiet definittivi b'risposta għar-raba' domanda. F'diversi konklużjonijiet tagħha, l-Avukata Ġenerali Kokott kienet iktar espliċita fuq dan il-punt [57], billi adottat il-fehma li telf li ma kienx definittiv fit-tmiem ta' perijodu ta' stima ma jistax isir definittiv sussegwentement. Skontha, kieku kien possibbli li t-telf akkumulat (ittrasferit) jiġi kkunsidrat bħala telf definittiv, l-attività inizjalment ta' suċċess tas-sussidjarja (jew tal-istabbiliment permanenti) tiġi intaxxata biss fl-Istat fejn tinsab, filwaqt li l-attività li sussegwentement tagħmel it-telf tkun iffinanzjata mid-dħul fiskali tal-Istat ta' residenza tal-kumpannija omm, li jkun kuntrarju għal tqassim xieraq tas-setgħa ta' impożizzjoni tat-taxxi.

71. Jiena nikkunsidra li l-fehma tal-Avukata Ġenerali Kokott dwar din il-kwistjoni hija persważiva. Bħall-Gvern Ġermaniż, Franċiż u Finlandiż, jiena nipproponi li r-raba' domanda tingħata risposta fin-negattiv.

E. Il-ħames domanda

72. Permezz tal-ħames domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-ammont tat-telf definittiv tal-istabbiliment permanenti mhux residenti li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat Membru ta' residenza tal-kumpannija omm għandux jiġi llimitat għall-ammont tat-telf definittiv li, kieku dan kien possibbli, kien jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat Membru fejn jinsab l-istabbiliment permanenti.

73. Fil-kawża li rriżultat fis-sentenza f'A [58], il-Qorti tal-Ġustizzja ġiet mistoqsija, *inter alia*, jekk, fil-każ li l-kumpannija omm tkun awtorizzata tieħu inkunsiderazzjoni t-telf tas-sussidjarja mhux residenti tagħha fil-kuntest ta' amalgamazzjoni, dan it-telf kellux jiġi ddeterminat skont id-dritt tal-Istat ta' residenza tal-kumpannija omm jew id-dritt tal-Istat ta' residenza tas-sussidjarja. Il-Qorti tal-Ġustizzja bdiet billi fakkret li, fl-istat attwali tad-dritt tal-Unjoni, il-libertà ta' stabbiliment ma timplikax, bħala kwistjoni ta' prinċipju, l-applikazzjoni ta' liġi partikolari għall-kalkolu tat-telf tas-sussidjarja amalgamata assunt mill-kumpannija omm (punt 58 tas-sentenza). Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja indikat li, bħala prinċipju, dan il-kalkolu ma għandux iwassal għal trattament mhux ugwali meta mqabbel mal-kalkolu li kieku kien isir f'każ simili fejn it-telf ta' sussidjarja residenti jkun ġie assunt (punt 59 tas-sentenza). Fl-aħħar nett, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li din id-domanda ma tistax tiġi kkunsidrata b'mod astratt u ipotetiku, iżda għandha tiġi analizzata fejn ikun neċessarju każ b'każ (punt 60 tas-sentenza).

74. Bħal W, il-Kummissjoni u l-Gvern Finlandiż, jiena tal-fehma li l-istess prinċipji japplikaw f'dak li jirrigwarda l-kalkolu tat-telf sostnut minn stabbiliment permanenti mhux residenti għall-għanijiet tat-teħid inkunsiderazzjoni ta' dan it-telf fl-Istat ta' residenza tal-kumpannija omm. Għalhekk, f'din il-kawża, sabiex jiġi żgurat trattament ugwali għall-possibbiltà tat-tnaqqis tat-telf definittiv bejn il-kumpanniji residenti li għandhom stabbiliment permanenti mhux residenti u l-kumpanniji residenti li għandhom stabbiliment permanenti residenti, l-ammont tat-telf definittiv li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni ma għandux jeċċedi dak ikkalkolat bl-applikazzjoni tar-regoli tal-Istat ta' residenza tal-kumpannija omm (f'din il-kawża, il-Ġermanja).

[57] Konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Kokott f'Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punti 58 u 59), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punti 54 u 55) u AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punti 61 sa 65).

[58] Sentenza tal-21 ta' Frar 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84).

75. Madankollu, jekk l-ammont tat-telf definittiv ikkalkolat skont ir-regoli tal-Istat ta' residenza tal-kumpannija omm ikun ogħla minn dak ikkalkolat skont ir-regoli tal-Istat fejn jinsab l-istabbiliment permanenti (f'dan il-każ, ir-Renju Unit), dan għandu jkun limitat għal dan l-aħħar ammont. Inkella, il-kumpanniji residenti li għandhom stabbiliment permanenti residenti jkunu vvantaġġati meta mqabbla mal-kumpanniji residenti li għandhom stabbiliment permanenti mhux residenti. Barra minn hekk, fl-assenza ta' tali limitu, l-Istat Membru tar-residenza tal-kumpannija omm ikun obbligat li jbati l-konsegwenzi negattivi tal-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali tal-Istat Membru li fih jinsab l-istabbiliment permanenti mhux residenti.

V. Konklużjoni

76. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi għalhekk lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi għall-ewwel domanda preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) kif ġej:

L-Artikolu 43, moqri flimkien mal-Artikolu 48 tat-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea (issa l-Artikolu 49, moqri flimkien mal-Artikolu 54 tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea), ma jipprekludix dispożizzjoni tad-dritt ta' Stat Membru li timpedixxi lil kumpannija residenti milli tnaqqas mill-profitt taxxabbli tagħha t-telf imġarrab minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor meta, minn naħa, din il-kumpannija tkun eżawrixxiet il-possibbiltajiet kollha offruti mid-dritt tal-Istat Membru li fih jinsab dan l-istabbiliment permanenti sabiex jitnaqqas dan it-telf u, min-naħa l-oħra, ma għadhiex tiġġenera dħul permezz ta' dan l-istabbiliment permanenti, b'tali mod li ma għadx hemm possibbiltà li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf f'dak l-Istat Membru (telf "definittiv"), fejn il-leġiżlazzjoni inkwistjoni teżenta l-profitti u t-telf b'riferiment għal konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja miftiehma bejn iż-żewġ Stati Membri.