KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
JÄÄSKINEN
ippreżentati fis-26 ta' Frar 2015 [1]

Kawża C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
vs
Finanzamt Hilden

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Finanzgericht Düsseldorf, (il-Ġermanja)]

"Libertà ta' stabbiliment — Żvelar u tassazzjoni ta' riżervi moħbija derivanti minn trasferiment ta' attiv minn stabbiliment permanenti ta' impriża fi Stat Membru wieħed għal stabbiliment permanenti ieħor fi Stat Membru ieħor — Eżistenza ta' restrizzjoni — Determinazzjoni fil-mument tat-trasferiment tal-ammont tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat li jikkontribwixxi għal profitti taxxabbli — Ġustifikazzjoni — Preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri — Pagament u rkupru f'10 pagamenti akkont annwali — Proporzjonalità"

I – **Introduzzjoni**

1. Din id-deċiżjoni preliminari tirrigwarda regoli tat-taxxa fir-Repubblika Federali tal-Ġermanja li jistabbilixxu responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxi f'pagamenti akkont annwali għal riżervi moħbija (mhux żvelati). Dawn ir-regoli japplikaw meta attiv li jkun parti mill-patrimonju tan-negozju jiġi ttrasferit minn stabbiliment permanenti ta' impriża Ġermaniża għall-istabbiliment permanenti tagħha barra mill-pajjiż.

2. Soċjetà akkomandita skont il-liġi Ġermaniża ttrasferiet patrimonju tan-negozju li kien jikkonsisti f'diversi drittijiet ta' proprjetà intellettwali min-nukleu tal-attiv tal-istabbiliment permanenti tagħha fil-Ġermanja, għal dak tal-istabbiliment permanenti tagħha fil-Pajjiżi l-Baxxi. Skont l-awtorità tat-taxxa kompetenti, dan ħoloq responsabbiltà għat-taxxa skont il-liġi Ġermaniża relatata mal-iżvelar tar-riżervi moħbija li kienu konnessi mal-attiv ttrasferit. Madankollu t-taxxa ma saritx pagabbli immedjatament. Minflok, l-awtoritajiet tat-taxxa ppermettew li dan isir f'pagamenti akkont annwali fuq perijodu ta' 10 snin.

3. Is-soċjetà akkomandita kkontestat id-deċiżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa quddiem il-qrati Ġermaniżi, u din il-kawża laħqet il-qofol tagħha f'dan id-digriet ta' rinviju mill-Finanzgericht Düsseldorf. Il-problemi legali li nħolqu minħabba t-tilwima huma dwar jekk il-liġijiet Ġermaniżi kkontestati jirristrinġux jew le l-libertà ta' stabbiliment; jekk setgħux ikunu ġġustifikati b'riferiment għall-ħtieġa li tiġi ppreservata s-setgħa ta' tassazzjoni tal-Ġermanja fir-rigward tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat (riżervi moħbija) iġġenerat f'dak l-Istat Membru qabel it-trasferiment tal-attiv kkonċernat; u jekk humiex proporzjonati, b'mod partikolari fid-dawl tal-fatt li, minn naħa, it-taxxa tkun pagabbli anki qabel ma l-attiv jiġu attwalment irrealizzati u, min-naħa l-oħra, li l-perijodu ta' rkupru jestendi għal 10 snin.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

4. Dan it-tip ta' problema diġà ġie indirizzat mill-Qorti tal-Ġustizzja, notevolment f'deċiżjonijiet bħal National Grid Indus [2], fi proċeduri ta' ksur separati mressqa mill-Kummissjoni kontra l-Portugall, Spanja u d-Danimarka [3] u l-iktar reċentement fil-Kawża DMC [4]. Madankollu din il-kawża għandha taħlita ġdida ta' fatti.

II – **Il-kuntest ġuridiku**

5. Il-qafas tad-dritt nazzjonali partikolarment kumpless jista' jinġabar fil-qosor fit-termini li ġejjin.

6. Inizjalment ma kienx hemm bażi statutorja skont il-liġi Ġermaniża għall-hekk imsejħa "tassazzjoni separata". Din kienet, pjuttost, ibbażata fuq il-ġurisprudenza tal-Qorti Federali tal-Finanzi (iktar 'il quddiem "Bundesfinanzhof") tal-1969, li skontha t-trasferiment ta' attiv minn impriża Ġermaniża għall-istabbiliment permanenti barrani tagħha kellu jitqies bħala ġbid ta' attiv mill-attivitajiet tan-negozju skont it-tifsira tat-tieni sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-Einkommensteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul) (iktar 'il quddiem "l-EStG"). Sabiex l-effetti ta' dan l-approċċ fuq dawk li jħallsu t-taxxa jiġu mmitigati, l-awtoritajiet tat-taxxa ppermettew, skont prattika amministrattiva, lil dawk li jħallsu t-taxxa jagħżlu bejn it-teħid inkunsiderazzjoni immedjata ta' qligħ kapitali li ma sarx fid-dħul taxxabbli, jew il-posponiment ta' tassazzjoni billi jqisu dawn il-profitti bħala ammont kumpensatorju għar-responsabbiltà ta' taxxi mhux imħallsa fil-kontijiet ta' taxxa rilevanti fuq perijodu ta' 10 snin.

7. It-"tassazzjoni separata" ġiet irregolata għall-ewwel darba fil-Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Il-Liġi dwar miżuri korrispondenti ta' taxxa għall-introduzzjoni tal-Kumpannija Ewropea u li tkompli temenda d-dispożizzjonijiet ta' taxxa) (iktar 'il quddiem, is-"SEStEG") tas-7 ta' Diċembru 2006 [5].

8. It-tielet sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-EStG, li kienet iddaħħlet fl-EStG, tipprevedi: "L-esklużjoni jew ir-restrizzjoni tad-dritt ta' tassazzjoni tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja fir-rigward tal-profitt mill-bejgħ jew mill-użu ta' attiv jekwiparaw għal ġbid għal finijiet mhux ta' negozju."

9. Is-SEStEG daħħlet ukoll il-Paragrafu 4g tal-EStG li jipprevedi li, f'każijiet li fihom attiv jitqies li jkun inġibed skont it-tielet sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-EStG minħabba l-allokazzjoni tiegħu fi stabbiliment permanenti tal-istess persuna taxxabbli fi Stat Membru ieħor tal-UE, għandu jiġi stabbilit punt kumpensatorju li jkun ekwivalenti għad-differenza bejn il-valur kontabbli u l-valur tas-suq tal-attiv fuq talba tal-persuna taxxabbli. Dak il-punt kumpensatorju jitħallas akkont b'mod regolari (amortizzament) sa massimu ta' parti minn ħamsa fis-sena finanzjarja li fiha jkun ġie stabbilit u f'kull waħda mill-erba' snin sussegwenti, b'żieda fil-profitt.

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

3 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Spanja (C-269/09, EU:C:2012:439); Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-38/10, EU:C:2012:521); u Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Sentenza DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Kif innotat fl-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Taljan, il-Finanzgericht ma kellhiex il-benefiċċju tas-sentenza DMC tal-Qorti tal-Ġustizzja fiż-żmien meta tat id-digriet tar-rinviju.

5 — Bundesgesetzblatt, (Il-Gazzetta tad-Dritt Federali (BGBl)) I 2006, 2782.

10. Fl-2010, il-Paragrafu 4(1) tal-EStG ġie mmodifikat bħala reazzjoni għal sentenza tal-Bundesfinanzhof[6]. L-ewwel nett, iddaħħlet ir-raba' sentenza ġdida fil-Paragrafu 4(1) tal-EStG wara t-tielet sentenza, kif ġej:

"Esklużjoni jew restrizzjoni tad-dritt ta' tassazzjoni fir-rigward tal-profit mill-bejgħ ta' attiv jeżistu b'mod partikolari meta attiv li qabel kellu jiġi assenjat lil stabbiliment permanenti Ġermaniż tal-persuna taxxabbli jkun ser jiġi assenjat lil stabbiliment permanenti barrani."

11. It-tieni nett, il-Paragrafu 52(8b) tal-EStG, li sa dak iż-żmien kien jipprevedi biss li t-tielet sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-EStG, kif emendata mis-SEStEG, hija fis-seħħ mill-2006, kien immodifikat fis-sens li t-tielet sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-EStG tapplika wkoll għal perijodi ta' taxxa preċedenti jekk kien ikun hemm trasferiment ta' attiv għal stabbiliment permanenti barrani li d-dħul tiegħu jkun eżenti fil-Ġermanja minħabba konvenzjoni dwar tassazzjoni doppja, u li r-raba' sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-EStG tapplika fil-każijiet kollha li fihom it-tielet sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-EStG tkun applikabbli.

III – **Il-kawża prinċipali, id-domanda preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

12. Verder LabTec GmbH& Co KG (tissemma wkoll iktar 'il quddiem bħala is-"soċjetà akkomandita") hija soċjetà akkomandita li l-uffiċċju rreġistrat tagħha jinsab f'Haan, il-Ġermanja. Verder LabTec Beteiligungs GmbH (iktar 'il quddiem is-"soċju solidali"), li wkoll hija bbażata f'Haan, hija s-soċju solidali tagħha[7]. Tarco BV u Labo-Tech BV, li t-tnejn għandhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom fil-Pajjiżi l-Baxxi, huma soċji akkomandanti. Minn Mejju 2005, is-soċjetà akkomandita ħadet ħsieb esklużivament l-amministrazzjoni tad-drittijiet tagħha stess ta' privattiva, trademark u mudell ta' utilità. B'kuntratt tal-25 ta' Mejju 2005, hija ttrasferiet dawk id-drittijiet lill-istabbiliment permanenti Olandiż tagħha fi Vleuten[8].

13. Matul verifika fiskali, l-amministrazzjoni finanzjarja (iktar 'il quddiem "Finanzamt Hilden") waslet għall-konklużjoni li t-trasferiment tad-drittijiet tal-proprjetà intellettwali kellu jseħħ bl-iżvelar ta' kull riżerva moħbija skont il-valur tagħha f'kompetizzjoni libera fiż-żmien tat-trasferiment. Il-partijiet kollha qablu dwar il-valur tar-riżervi moħbija, u l-amministrazzjoni finanzjarja rrikonoxxiet li dan l-ammont ma kellux, madankollu, ikun immedjatament suġġett b'mod sħiħ għat-tassazzjoni. Minflok, kellu jiġi nnewtralizzat għal raġunijiet ta' ekwità b'figura nominali tal-istess ammont; dik il-figura nominali kellha mbagħad titħallas akkont b'mod regolari, b'żieda fil-profitt, fuq bażi lineari fuq perijodu ta' 10 snin. Fi kliem ieħor, il-Finanzamt Hilden ipposponiet il-ġbir għal raġunijiet ta' ekwità billi qassmet ir-riżervi moħbija fuq 10 snin. Fl-avviż għall-2005 dwar id-determinazzjoni separata u uniformi ta' bażijiet taxxabbli tas-17 ta' Awwissu 2009, il-Finanzamt Hilden ivvalutat id-dħul min-negozju tas-soċjetà akkomandita billi ħadet inkunsiderazzjoni r-riżervi moħbija. B'deċiżjoni tad-19 ta' Settembru 2011, oġġezzjoni kontra l-avviż ġiet miċħuda bħala infondata mill-Finanzamt Hilden.

6 — B'sentenza tas-17 ta' Lulju 2008, jiġifieri fiż-żmien meta t-tielet sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-EstG, kif iddaħħlet mis-SEStEG, kienet diġà fis-seħħ, il-Bundesfinanzhof abbandunat it-teorija ta' ġbid finali f'każ relatat mal-perijodu tat-taxxa tal-1985. Hija sostniet li t-trasferiment ta' attiv għal stabbiliment permanenti barrani tal-istess impriża ma kienx ġbid. Ma kienx hemm ħtieġa li t-trasferiment ta' attiv ta' impriża Ġermaniża għall-istabbiliment permanenti barrani tagħha jitqies li huwa każ fejn isir profitt, għax it-tassazzjoni sussegwenti ta' riżervi moħbija li joriġinaw fil-Ġermanja ma kinitx affettwata mill-fatt li l-profitti tal-istabbiliment permanenti barrani kienu eżenti mit-tassazzjoni Ġermaniża. Abbażi ta' dak it-treġġigħ lura tal-ġurisprudenza, il-leġiżlatur iddeċieda li jemenda l-Paragrafu 4(1) tal-EStG. Dak seħħ fil-Jahressteuergesetz 2010 tat-8 ta' Diċembru 2010 (BGBl I 2010, 1768) sabiex jiġi żgurat li l-prinċipji tas-sentenza tas-17 ta' Lulju 2008 jibqgħu ristretti għal dak li kien deċiż f'dik il-kawża individwali, u li t-teorija tal-ġbid finali, kif stabbilita bil-liġi fit-tielet sentenza tal-Paragrafu 4(1) tal-EStG, tiġi applikata għall-kawżi kollha li kienu għadhom pendenti.

7 — Fil-Ġermanja soċjetajiet akkomanditi b'kumpannija privata ta' responsabbiltà limitata bħala s-soċju solidali tagħhom (hekk imsejħa kumpanniji GmbH & Co.) huma popolari għal raġunijiet ta' taxxa. Ara Hensler, M. u Strohn, L. *Gesellschaftsrecht*, 2. Auflage 2014, Beck, Munich, pp. 403, 404 u 511. Hemm tassazzjoni trasparenti tas-soċjetajiet akkomanditi fil-Ġermanja li jfisser li s-soċjetà bħala tali ma tkunx persuna taxxabbli suġġetta għal taxxa korporattiva jew fuq id-dħul iżda biss suġġetta għat-taxxa fis-sens li dħul taxxabbli li jkun ġej mill-attivitajiet tagħha jiġi kkalkolat separatament u mbagħad attribwit lis-soċji tagħha. It-taxxi jinġabru fil-livell tas-soċji.

8 — Il-partijiet f'dan il-kuntratt ma humiex speċifikati fir-rinviju. Ninferixxi mill-kuntest li huma kienu s-soċji tas-soċjetà akkomandita. Dan ma jidhirx li huwa rilevanti għar-risposta għad-domanda preliminari.

14. Is-soċjetà akkomandita ssostni quddiem il-qorti nazzjonali li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża tikser il-prinċipju tal-libertà ta' stabbiliment skont l-Artikolu 49 tat-TFUE. Barra minn hekk, il-ġbir immedjat tat-taxxa fil-mument tat-trasferiment tal-attiv kien sproporzjonat, u l-ġbir tat-taxxa fil-mument tar-realizzazzjoni tal-qligħ kapitali jipprovdi alternattiva inqas drastika.

15. Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, il-Finanzgericht Düsseldorf għamlet id-domanda preliminari li ġejja:

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

16. Verder Labtec GmbH & Co.KG, Finanzamt Hilden, il-Gvernijiet tal-Belġju, tad-Danimarka, tal-Ġermanja, ta' Spanja, tal-Italja, tal-Pajjiżi l-Baxxi u tal-Isvezja u l-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. Ma kienx hemm seduta.

IV – **Analiżi**

A – *Osservazzjonijiet preliminari*

1. Ammissibbiltà

17. Skont is-soċjetà akkomandita, id-domanda preliminari hija inammissibbli minħabba li hija ipotetika. Dan huwa hekk peress li l-ebda wieħed mill-perijodi ta' żmien ta' 5 jew 10 snin għall-irkupru tat-taxxa msemmija mill-Finanzgericht ma huwa applikabbli għas-sena finanzjarja 2005. Il-Kummissjoni hija tal-fehma li t-talba preliminari hija, jew tista' tkun, ipotetika fir-rigward tal-perijodu ta' ħames snin, meqjus li ma hijiex applikabbli għas-sena finanzjarja 2005. Il-Finanzamt u l-Gvern Ġermaniż jinnotaw ukoll li l-perijodu ta' ħames snin ma huwiex rilevanti għas-soluzzjoni tat-tilwima.

18. Fl-opinjoni tiegħi, id-domanda preliminari hija ipotetika sa fejn tirrigwarda l-proporzjonalità tal-perijodu ta' ħames snin għall-pagament tat-taxxa. Dan huwa hekk għaliex ma hemmx deċiżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa Ġermaniżi dwar is-soċjetà akkomandita, li skontha dan il-perijodu ta' żmien għandu jkun applikabbli. Bil-kontra, perijodu ta' 10 snin huwa permess mill-Finanzamt għall-pagament ta' dik it-taxxa; għalhekk f'dan ir-rigward id-domanda preliminari ma hijiex ipotetika. Għalhekk, fir-rigward tal-perijodu ta' żmien għall-irkupru, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tillimita d-deliberazzjonijiet tagħha għall-eżami tal-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tal-perijodu ta' 10 snin inkwistjoni.

2. Riżervi moħbija u taxxi ta' ħruġ

19. It-terminu riżervi moħbija (mhux żvelati) jirreferi għal profitti, tipikament qligħ kapitali, li ma jkunux inklużi fil-bażi taxxabbli ta' persuna taxxabbli għall-finijiet tat-taxxa fuq id-dħul. Riżervi moħbija jistgħu jidderivaw minn żieda fil-valur ta' attiv u/jew minn regoli tat-taxxa li jippermettu deprezzamenti ikbar mid-deprezzament reali tal-valur tal-attiv minħabba tkagħbir bl-użu, u/jew

tnaqqis ieħor abbażi ta' nfiq li jkun għadu ma sarx [9].

20. Qligħ kapitali mhux irrealizzat ma huwiex intaxxat bħala dħul tas-sena li fiha jkun akkumula. It-tassazzjoni tiegħu tiġi, minflok, posposta, is-soltu għas-sena meta d-dħul jiġi effettivament irrealizzat. Ir-raġuni ta' dan hija li, qabel ir-realizzazzjoni, ir-riżerva moħbija ma tikkontribwixxix għall-kapaċità tal-persuna taxxabbli li tħallas it-taxxa. Madankollu, b'mod partikolari fil-każ ta' attiv mhux finanzjarju jew proprjetà vulnerabbli għal deprezzament fil-valur, ma jkunx hemm neċessarjament realizzazzjoni tal-attiv b'ħelsien minnu iżda r-riżervi moħbija metaforikament "jinħallu" meta l-valur ekonomiku tal-attiv jersaq lejn iż-żero, pereżempju minħabba tkagħbir bl-użu ta' makkinarju jew minħabba l-iskadenza ta' dritt tal-proprjetà intellettwali.

21. Riżervi moħbija jikkontribwixxu wkoll għal dħul taxxabbli f'sitwazzjonijiet fejn ikun hemm ġbid (aljenazzjoni) għal finijiet mhux ta' negozju. Dan ifisser li attiv jittieħed mill-bażi taxxabbli tal-persuna taxxabbli. Dan jista' jkun il-każ, pereżempju, meta attiv jiġi ttrasferit mill-patrimonju tan-negozju ta' negozjant għall-konsum privat tiegħu jew minn soċjetà lill-membri tagħha mingħajr ħlas, jew għal inqas mill-valur tal-attiv fis-suq. Madankollu, l-eżempji l-iktar importanti ta' aljenazzjoni huma relatati ma' ħruġ mill-kamp ta' applikazzjoni personali jew territorjali tas-setgħat ta' tassazzjoni ta' Stat.

22. Ħruġ fiskali, li jwassal għal ġbir tal-hekk imsejħa taxxi ta' ħruġ, jista' jkun relatat mal-persuna taxxabbli, mal-oġġett tat-tassazzjoni jew mat-tnejn li huma. Il-migrazzjoni ta' persuna taxxabbli privat jew korporattiv għal Stat ieħor is-soltu tittrasferixxi s-setgħa ta' tassazzjoni lil dan l-Istat tal-aħħar. L-istess jgħodd fir-rigward ta' trasferiment ta' "oġġett taxxabbli" bħal attiv tan-negozju minn Stat għal ieħor. Fil-każ ta' stabbilimenti permanenti [10], jista' jkun hemm kwistjonijiet ta' ħruġ jew tal-persuna taxxabbli jew tal-oġġett taxxabbli jew tat-tnejn li huma, skont il-każ [11].

23. L-Artikoli 7 u 13(2) tal-Konvenzjoni mudell tal-OECD dwar it-Taxxa fuq id-Dħul u l-Kapital ta' intrapriża jirrikonoxxu setgħat ta' tassazzjoni kemm tal-Istat tad-domiċilju, kif ukoll tal-Istat ospitanti fir-rigward ta' stabbilimenti permanenti ta' kumpanniji barranin. Sabiex jevitaw tassazzjoni doppja tal-istess profitti, Stati tad-domiċilju jistgħu ma jintaxxawx il-profitti tal-istabbilimenti permanenti tal-kumpanniji tagħhom barra l-pajjiż. Dan huwa wkoll il-każ fir-rigward tal-Ġermanja, li teżenta mit-taxxa d-dħul tal-istabbilimenti permanenti tal-Pajjiżi l-Baxxi ta' kumpanniji residenti fil-Ġermanja [12].

24. Għal persuni taxxabbli, taxxi ta' ħruġ jistgħu joħolqu sitwazzjoni ta' tassazzjoni doppja jew ebda tassazzjoni tar-riżervi moħbija. Tal-ewwel jista' jkun il-każ fejn l-Istat li minnu l-persuna taxxabbli tkun ħierġa tiġbor taxxa ta' ħruġ ibbażata fuq id-differenza bejn il-valur kontabbli (f'kontijiet ta' taxxa) u l-valur reali tal-attiv, filwaqt li l-Istat ospitanti juża l-istess valur kontabbli bħala l-bażi għat-taxxa

9 — Ara Von Brocke, K. u Müller, S. "Exit Taxes", *EC Tax Review* 6 (2013) pp. 299 sa 304. Barra minn hekk, riżervi moħbija jistgħu jakkumulaw bħala riżultat ta' attiv intanġibbli, bħal avvjament, li jkunu nħolqu mill-persuna taxxabbli iżda li jistgħu ma jintwerewx bħala attiv fil-karta tal-bilanċ.

10 — Skont l-Artikolu 5(1) u (2) tal-Konvenzjoni Mudell dwar it-Taxxa fuq id-Dħul u l-Kapital 2010 tal-OECD (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) għall-finijiet ta' dik il-Konvenzjoni, it-terminu "stabbiliment permanenti" jfisser post fiss tan-negozju li permezz tiegħu jsir parzjalment jew kollu n-negozju ta' intrapriża u jinkludi, b'mod partikolari, fergħat.

11 — Infakkar li fid-Direttiva 90/434/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika għall-inkorporazzjonijiet, id-diviżjonijiet, it-trasferimenti ta' l-attiv u l-iskambji ta' l-ishma li jirrigwardaw il-kumpanniji ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 142) trasferiment ta' attiv għandha tifsira speċjali u limitata. Skont id-definizzjoni fl-Artikolu 2(c) tad-Direttiva 90/434 "Għall-għanijiet ta' din id-Direttiva […] (c) 'trasferiment ta' l-attiv' għandha tfisser ħidma li biha kumpannija tittrasferixxi mingħajr ma tiġi xolta, il-frieħi kollha, jew waħda jew iktar minn waħda minnhom ta' l-attivtà tagħha lil kumpannija oħra bi skambju għat-titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpannija li tirċievi t-trasferiment."

12 — Id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Konvenzjoni dwar it-taxxa tal-1959 bejn il-Ġermanja u l-Pajjiżi l-Baxxi huma deskritti fl-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Belġju u tal-Ġermanja. Skont l-Artikolu 20(2) tal-konvenzjoni, jekk il-Ġermanja tkun l-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli, hija għandha teskludi mill-bażi taxxabbli kull dħul jew kapital li skont il-konvenzjoni jista' jiġi intaxxat mill-Pajjiżi l-Baxxi. Dan huwa l-każ fir-rigward ta' stabbilimenti permanenti ta' kumpanniji Ġermaniżi fil-Pajjiżi l-Baxxi (Artikolu 5).

meta l-attiv jinħeles mingħajr ma jkun permess li jsir tnaqqis għat-taxxa ta' ħruġ miġbura fl-Istat tal-ħruġ. Bil-kontra, fit-tieni sitwazzjoni jista' ma jkunx hemm tassazzjoni tar-riżerva moħbija minn kombinazzjoni ta' ebda taxxa ta' ħruġ miġbura mill-Istat tal-ħruġ u mill-Istat ospitanti li jaċċetta valur reali tal-attiv bħala l-valur tiegħu fil-punt tad-dħul ("titjib"), u l-attiv jinħeles għal dan il-valur [13].

25. Barra minn hekk, taxxa ta' ħruġ, meta rkuprata qabel ir-realizzazzjoni tal-attiv, neċessarjament toħloq żvantaġġ ta' likwidità għall-persuna taxxabbli.

26. L-osservazzjonijiet ippreżentati f'din il-kawża jirriflettu nuqqas ta' qbil permanenti bejn il-Kummissjoni u l-Istati Membri dwar jekk għandhomx ikunu aċċettati u l-modi kif jaħdmu taxxi ta' ħruġ fis-suq intern [14]. Filwaqt li l-Kummissjoni u l-Kunsill jidher li jaqsmu l-pożizzjoni bażika li tqis taxxi ta' ħruġ bħala restrizzjonijiet fuq il-libertajiet tas-suq intern, iżda fl-istess waqt bħala konsegwenza li ma tistax tiġi evitata tal-prinċipju tat-territorjalità fiskali li jirregola l-allokazzjoni ta' setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, huma ma jaqblux dwar jekk humiex ġustifikabbli u proporzjonati. Għalhekk, ma huwiex sorprendenti li t-taxxi ta' ħruġ wasslu sabiex ikun hemm ġurisprudenza estensiva tal-Qorti tal-Ġustizzja.

3. Sommarju ta' preċedenti ewlenin

27. Ma hemm l-ebda sentenza fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tista' tiġi trasposta direttament għal dan il-każ. Minkejja dan, ħarsa ġenerali lejn il-problemi fattwali meqjusa f'dawn il-każijiet, u lejn il-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja, tipprovdi gwida utli sabiex jiġi ddeterminat jekk il-kontestazzjoni magħmula mis-soċjetà akkomandita hijiex sostnuta mid-dritt tal-Unjoni.

28. Fil-Kawża National Grid Indus (EU:C:2011:785), kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi ttrasferiet il-post tal-amministrazzjoni effettiva tagħha lejn ir-Renju Unit. Skont il-konvenzjoni applikabbli dwar tassazzjoni doppja, wara t-trasferiment tqies li hija għandha r-residenza tagħha għall-finijiet ta' tassazzjoni fir-Renju Unit, għalkemm baqgħet kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi li kienet, fil-prinċipju, responsabbli għat-taxxa fil-Pajjiżi l-Baxxi. Peress li l-kumpannija ma kellhiex stabbiliment permanenti fil-Pajjiżi l-Baxxi, ir-Renju Unit biss kien intitolat jintaxxa l-profitti u l-qligħ kapitali tagħha wara t-trasferiment, minħabba t-termini tal-konvenzjoni dwar tassazzjoni doppja. Skont id-dritt tal-Pajjiżi l-Baxxi, kellu jkun hemm pagament għas-saldu finali tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat fil-mument tat-trasferiment.

29. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrispondiet id-domandi preliminari magħmula mill-Gerechtshof Amsterdam, sa fejn huwa rilevanti għal din il-kawża, billi qalet li l-Artikolu 49 TFUE ma kienx jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi li l-ammont ta' taxxa fuq qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' attiv ta' kumpannija jiġi ffissat b'mod definit, mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni t-tnaqqis jew iż-żieda fil-valur li setgħu jseħħu sussegwentement, fil-mument meta l-kumpannija tieqaf tirċievi profitti taxxabbli fl-Istat Membru minħabba t-trasferiment tal-post tal-amministrazzjoni effettiva tagħha lejn Stat Membru ieħor. Madankollu l-Artikolu 49 TFUE kien jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li kienet teżiġi l-irkupru immedjat ta' taxxa fuq qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' attiv ta' kumpannija li tittrasferixxi l-post tagħha ta' amministrazzjoni effettiva lejn Stat Membru ieħor fil-mument ta' dak it-trasferiment.

13 — Ara l-Komunikazzjoni tad-19.12.2006 mill-Kummissjoni lill-Kunsill, lill-Parlament Ewropew u lill-Kumitat Ekonomiku u Soċjali Ewropew, "Tassazzjoni ta' ħruġ u l-ħtieġa tal-koordinazzjoni tal-politiki fiskali tal-Istati Membri" - COM (2006) 825 finali, pp. 4-8. Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-Kawża National Grid Indus (EU:C:2011:563), punti 47 sa 49.

14 — Ara COM (2006) 825 finali *ibid* u r-Riżoluzzjoni tal-Kunsill tat-2 ta' Diċembru 2008 dwar il-koordinazzjoni tas-tassazzjoni ta' ħruġ (ĠU 2008 C 322 p. 1).

30. Minbarra li għamlet distinzjoni bejn l-istabbiliment tal-ammont tal-qligħ kapitali taxxabbli u l-irkupru tat-taxxa, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li *l-leġiżlazzjoni* tal-Pajjiżi l-Baxxi *kienet adatta* biex tiggarantixxi l-preservazzjoni tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri kkonċernati peress li *qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' attiv ekonomiku kien, għalhekk, intaxxat fl-Istat Membru li fih ikun irriżulta*[15] (l-enfasi tiegħi). Nosserva li l-fatt li l-kumpannija baqgħet responsabbli għat-taxxa fil-Pajjiżi l-Baxxi, għalkemm ma kellhiex iktar profitti taxxabbli f'dak l-Istat Membru, ma kienx ta' importanza deċiżiva.

31. Fil-Kawża Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (EU:C:2012:521), il-Qorti tal-Ġustizzja kkaratterizzat l-ewwel parti tal-ilment tal-Kummissjoni bħala sottomissjoni fis-sens li d-dispożizzjonijiet rilevanti tal-liġi Portugiża kienu jimplikaw ostakoli għal-libertà ta' stabbiliment peress li, f'każ ta' trasferiment minn kumpannija Portugiża tal-uffiċċju rreġistrat tagħha u tal-amministrazzjoni effettiva tagħha lejn Stat Membru ieħor u fil-każ ta' *trasferiment parzjali jew totali lejn Stat Membru ieħor tal-attiv ta' stabbiliment permanenti ta' kumpannija li ma tkunx residenti fil-Portugall*, tali kumpannija kienet tiġi ppenalizzata finanzjarjament meta mqabbla ma' kumpannija simili li żżomm l-attivitajiet tagħha fit-territorju Portugiż[16]. Peress li operazzjonijiet simili purament nazzjonali ma kinux iwasslu għal tassazzjoni immedjata tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li l-liġi Portugiża kienet tikser l-Artikolu 49 TFUE.

32. Fil-Kawża Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka[17] l-Kummissjoni kkontestat bħala inkompatibbli mal-Artikolu 49 TFUE u mal-Artikolu 31 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, liġi Daniża li kienet tipprovdi għal tassazzjoni immedjata ta' qligħ kapitali ta' kumpanniji b'responsabbiltà limitata fil-każ ta' trasferiment ta' attiv lejn stabbiliment ieħor tagħhom fi Stati Membri oħra filwaqt li trasferimenti simili fit-territorju Daniż (esklużi l-Groenlandja u l-Gżejjer Faeroe) ma kinux intaxxati. Il-leġiżlazzjoni Daniża inkwistjoni kkunsidrat li dawn it-trasferimenti transkonfinali kienu bejgħ tal-attiv kkonċernat, filwaqt li operazzjonijiet simili bejn l-istabbilimenti tal-kumpannija fid-Danimarka ma kinux meqjusin li huma bejgħ tal-attiv[18]. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li kien hemm ksur ta' dawn id-dispożizzjonijiet minħabba li l-leġiżlazzjoni Daniża, li kienet timponi tassazzjoni immedjata ta' qligħ kapitali mhux irrealizzat fil-każ ta' trasferiment ta' attiv ta' kumpannija b'responsabbiltà limitata 'l barra mit-territorju kontinentali Daniż[19], kienet sproporzjonata[20].

33. Ta' importanza partikolari għal dan il-każ kienet il-konstatazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja li l-Istati Membri għandhom is-setgħa, għall-finijiet ta' ġbir ta' taxxa fuq qligħ kapitali ġġenerat fit-territorju tagħhom, li jagħmlu provvediment għal fatt taxxabbli minbarra r-realizzazzjoni attwali ta' dak il-qligħ, sabiex jiżguraw li dak l-attiv jiġi ntaxxat meta l-impriża kkonċernata ma tkunx beħsiebha teħles mill-attiv, bil-kundizzjoni li t-taxxa ma tiġix irkuprata fil-mument tat-trasferiment[21]. Din id-dikjarazzjoni kellha rabta mal-argumenti tal-Gvern Daniż fis-sens li attiv mhux finanzjarju suġġett għal tkagħbir bl-użu jew proprjetà immaterjali ma huwiex maħsub li jiġi rrealizzat u għandu tendenza, barra minn hekk, li jiddipprezza fil-valur. Dan kien ifisser li l-valur kontabbli tiegħu jkun null, jew f'kull każ inqas mill-ammont tat-taxxa pagabbli[22].

15 — Sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785, punt 48).

16 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (EU:C:2012:521, punt 27).

17 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480) (Is-sentenza hija disponibbli biss bil-lingwa Daniża u Franċiża).

18 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punt 24).

19 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punt 29).

20 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punt 32).

21 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punt 37).

22 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punti 12-14).

34. Il-Kawża DMC (EU:C:2014:20) kienet tirrigwarda t-tassazzjoni ta' qligħ kapitali mhux irrealizzat ta' soċjetà akkomandita Ġermaniża li kienet ġiet xolta minħabba li s-soċji akkomandanti tagħha, żewġ kumpanniji Awstrijaċi b'responsabbiltà limitata, kienu ttrasferew l-ishma tagħhom fis-soċjetà akkomandita Ġermaniża lis-soċju solidali, kumpannija Ġermaniża b'responsabbiltà limitata, għal korrispettiv f'forma ta' ishma f'dak is-soċju solidali. Is-soċjetà akkomandita kienet ġiet xolta minħabba li l-kwoti kollha fiha kienu ġew ittrasferiti lis-soċju solidali Ġermaniż.

35. Dan wassal għal tassazzjoni tas-soċji akkomandanti fil-Ġermanja abbażi tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat tas-soċjetà akkomandita Ġermaniża minħabba li, bħala soċji, huma kienu responsabbli għat-taxxa fir-rigward tal-profitti, minkejja li ma kellhomx stabbiliment fil-Ġermanja wara x-xoljiment tas-soċjetà akkomandita Ġermaniża. Konsegwentement, il-Ġermanja ma kellhiex iktar dritt tintaxxa l-qligħ akkumulat lis-soċji akkomandanti b'riżultat tal-għoti tal-ishma lis-soċju solidali Ġermaniż, bħala korrispettiv tal-kontribuzzjoni tal-kwoti miżmuma minn dawk il-kumpanniji fis-soċjetà akkomandita Ġermaniża. Il-kwoti li s-soċji akkomandanti kkontribwew lis-soċju solidali Ġermaniż skont il-valur tagħhom bħala parti minn negozju avvjat, mhux skont il-valur kontabbli tagħom, għalhekk taw lok għal tassazzjoni tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat fuq il-kwoti fis-soċjetà akkomandita Ġermaniża.

36. Fil-Kawża DMC (EU:C:2014:20) il-Finanzgericht Hamburg irrinvijat żewġ domandi preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja. L-ewwel waħda kienet tirrigwarda l-kompatibbiltà mal-libertà ta' stabbiliment ta' dispożizzjoni nazzjonali li skontha, "fil-każ ta' kontribuzzjoni ta' [kwoti] ta' imprendituri lill-kumpannija b'kapital azzjonarju, il-valur tal-patrimonju kkontribwit għandu imperattivament jiġi stabbilit skont il-valur [stmat tagħhom] (b'mod li, minħabba l-iżvelar ta' riżervi moħbija, jirriżulta profitt mill-bejgħ favur il-kontributur), sa fejn, fil-mument tal-kontribuzzjoni *in natura*, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma għandhiex id-dritt li tintaxxa l-profitt magħmul mill-bejgħ tal-ishma l-ġodda tal-kumpannija mogħtija lill-kontributur bi skambju ta' tali kontribuzzjoni".

37. It-tieni nett, jekk ir-risposta għall-ewwel domanda kellha tkun fin-negattiv, il-qorti tal-Istat Membru staqsiet jekk id-dispożizzjoni nazzjonali kinitx kompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment jekk min jagħmel it-trasferiment ikun intitolat japplika għall-posponiment, mingħajr interessi, tat-taxxa li tirriżulta mir-riżervi mhux iddikjarati, bl-effett li t-taxxa dovuta fuq il-qligħ tkun tista' titħallas f'pagamenti akkont annwali fuq perijodu ta' ħames snin, bil-kundizzjoni li l-pagamenti akkont jiġu ggarantiti.

38. Il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li l-fatti tal-każ kienu jaqgħtu taħt il-moviment liberu tal-kapital u mhux il-libertà ta' stabbiliment. Hija kkunsidrat ukoll li d-dispożizzjoni nazzjonali kkonċernata setgħet tkun kompatibbli mal-Artikolu 63 TFUE fid-dawl tal-ġustifikazzjoni relatata mal-preservazzjoni ta' tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri. Dan kien suġġett għall-kundizzjoni li ma jkunx fil-fatt impossibbli għall-Istat Membru li jeżerċita s-setgħat ta' tassazzjoni tiegħu b'rabta mal-qligħ kapitali mhux irrealizzat fiż-żmien li fih jiġi effettivament irrealizzat [23].

39. Fir-rigward tat-tieni domanda preliminari, it-tassazzjoni immedjata ta' qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat fit-territorju tal-Istat Membru inkwistjoni tqieset li ma kinitx sproporzjonata, bil-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli setgħet tagħżel pagament pospost, u jekk tagħmel hekk, kwalunkwe rekwiżit li tipprovdi garanzija bankarja kellu jkun impost biss abbażi tar-riskju attwali li t-taxxa ma tiġix irkuprata [24]. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat, b'mod partikolari, li *l-kapaċità li*

23 — Din il-kundizzjoni kienet ibbażata fuq il-possibbiltà fattwali li jittieħed inkunsiderazzjoni qligħ kapitali sabiex tiġi ddeterminata t-taxxa korporattiva pagabbli fil-Ġermanja mill-kumpannija akkwirenti, jiġifieri l-kumpannija b'responsabbiltà limitata li kienet is-soċju solidali tas-soċjetà akkomandita xolta f'dak il-każ (sentenza DMC, EU:C:2014:20, punt 57).

24 — Sentenza DMC (EU:C:2014:20), punt 67.

l-pagament tat-taxxa dovuta jitqassam qabel ma l-qligħ kapitali jiġi rrealizzat, fuq perijodu ta' ħames snin, kienet tikkostitwixxi miżura sodisfaċenti u proporzjonata sabiex jinkiseb l-għan li jiġi ppreservat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, fid-dawl tal-fatt li r-riskju ta' nuqqas ta' rkupru jiżdied mal-medda taż-żmien [25] (enfasi tiegħi).

40. Fl-opinjoni tiegħi, l-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat bħala propożizzjoni ġenerali li fl-assenza ta' regoli speċifiċi tal-Unjoni, isegwi mill-kompetenza tal-Istati Membri f'tassazzjoni diretta li huma jistgħu jintaxxaw qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat fit-territorju tagħhom, anki jekk dan joħloq restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment jew tal-moviment liberu tal-kapital, skont il-każ [26]. Dan huwa bbażat fuq il-fatt li hija rrikonoxxuta b'mod iktar ġenerali, fil-kuntest tal-ħruġ ta' persuna taxxabbli, is-setgħa tal-Istati Membri li jeżerċitaw setgħat ta' tassazzjoni tagħhom fir-rigward ta' attivitajiet eżerċitati fit-territorju tagħhom skont il-prinċipju tat-territorjalità fiskali [27].

41. Madankollu, fid-dawl tal-ġurisprudenza fil-Kawża Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (EU:C:2012:521) u Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480), dan ir-rikonoxximent tal-effetti tal-prinċipju tat-territorjalità fiskali ma huwiex limitat għas-sitwazzjonijiet fejn persuna taxxabbli li tkun qed tħalli t-territorju tal-Istat Membru, iżda huwa applikabbli wkoll meta jkun hemm trasferiment parzjali jew totali ta' attiv lejn Stat Membru ieħor. Tabilħaqq, f'termini ta' territorjalità fiskali ma huwiex rilevanti jekk il-persuna taxxabbli tkunx ħalliet il-ġurisdizzjoni territorjali jew le, jekk l-Istat Membru jitlef il-ġurisdizzjoni territorjali tiegħu fir-rigward ta' ċerta bażi taxxabbli bħal profitti attribwibbli lil attiv iddefinit ta' negozju. F'każ bħal dan, Stat Membru jkun jeħtieġlu jistabbilixxi r-responsabbiltà għat-taxxa akkumulata qabel it-trasferiment tal-bażi taxxabbli fil-mandat tas-setgħa ta' tassazzjoni ta' Stat Membru ieħor, bil-kundizzjoni li l-ewwel Stat Membru jkun alloka b'att tad-dritt internazzjonali u/jew b'liġi domestika s-setgħa ta' tassazzjoni tiegħu wara t-trasferiment fir-rigward ta' dik il-bażi taxxabbli lit-tieni Stat Membru.

42. Il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet b'mod espliċitu li l-Istat tal-ħruġ għandu xi obbligu li jieħu inkunsiderazzjoni bidliet fil-valur tal-attiv li miegħu r-riżervi moħbija jkunu marbuta, wara li l-attiv ikun ħalla t-territorju ta' dak l-Istat Membru [28]. Madankollu, din il-prerogattiva li jiġi ntaxxat qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat fl-Istat Membru ma għandhiex tintuża b'mod sproporzjonat fir-rigward tal-irkupru tat-taxxa u l-modalitajiet tiegħu.

B – *Eżistenza ta' restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment*

43. L-eżistenza ta' restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment hija spjegata mill-qorti tar-rinviju b'riferiment għall-fatt li trasferiment simili ta' attiv fil-Ġermanja minn stabbiliment permanenti wieħed għal ieħor ma kienx iwassal għal tassazzjoni ta' riżervi moħbija [29]. Din il-pożizzjoni jidher li jaqblu dwarha l-partijiet li ppreżentaw osservazzjonijiet bl-eċċezzjoni tal-Finanzamt u tal-Gvern Belġjan.

44. Skont ġurisprudenza stabbilita, regola ta' taxxa tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment jekk sitwazzjoni transkonfinali tiġi ttrattata b'mod sfavorevoli b'paragun ma' sitwazzjoni domestika sakemm is-sitwazzjonijiet ikunu paragunabbli [30].

25 — Sentenza DMC (EU:C:2014:20, punt 62).

26 — Sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785, punt 46).

27 — Sentenza DMC (EU:C:2014:20, punt 49, u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 — Sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785, punt 56).

29 — Nosserva li d-dispożizzjoni tat-Trattat applikabbli *ratione temporis* hija l-Artikolu 43 KE, mhux l-Artikolu 49 TFEU, minħabba li l-każ jirrigwarda tassazzjoni ta' trasferiment ta' attiv li seħħ fl-2005. Madankollu, minħabba li ma hemmx differenza fis-sustanza bejn dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet, fl-opinjoni tiegħi il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tagħti risposta għad-domanda preliminari b'riferiment għad-dispożizzjoni tal-aħħar.

30 — Sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785, punti 37 u 38, u l-ġurisprudenza ċċitata).

45. Ir-regoli tat-taxxa Ġermaniżi bla dubju jittrattaw it-trasferiment ta' attiv minn stabbiliment permanenti domestiku għal stabbiliment permanenti barrani b'mod differenti minn operazzjoni simili bejn żewġ stabbilimenti permanenti domestiċi. L-ewwel sitwazzjoni tagħti lok għal tassazzjoni ta' riżervi moħbija; fit-tieni waħda dan ma huwiex il-każ. Din id-differenza tikkostitwixxi trattament inqas favorevoli tal-operazzjoni transkonfinali, minn dik interna, sa fejn ikun hemm żvantaġġ ta' likwidità [31].

46. Fl-opinjoni tiegħi, anki fl-assenza ta' żvantaġġ ta' likwidità, jinħoloq trattament inqas favorevoli. L-iffissar tal-ammont li bih il-qligħ kapitali mhux irrealizzat jikkontribwixxi għal profitti taxxabbli fil-mument tat-trasferiment tal-attiv jirriżulta fit-telf tal-jedd tal-persuna taxxabbli li tinvoka kwalunkwe tnaqqis sussegwenti fil-valur tas-suq tal-attiv fil-kalkolu tar-responsabbiltà għat-taxxa. Madankollu dan il-jedd ma jintilifx jekk l-attiv jibqa' fil-Ġermanja.

47. Għalhekk ikun hemm restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment f'dan il-każ jekk is-sitwazzjoni ta' impriża Ġermaniża li tittrasferixxi attiv lejn stabbiliment permanenti fi Stat Membru ieħor tkun oġġettivament paragunabbli ma' dik ta' trasferiment ta' attiv lejn stabbiliment permanenti fil-Ġermanja. Skont il-ġurisprudenza dan jidher li huwa l-każ [32].

48. Madankollu, skont il-Gvernijiet tal-Ġermanja u tal-Belġju, ma hemmx trattament sfavorevoli ta' operazzjonijiet transkonfinali minħabba l-konvenzjoni dwar tassazzjoni doppja bejn il-Ġermanja u l-Pajjiżi l-Baxxi, applikata flimkien mal-leġiżlazzjoni fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi. Skont il-konvenzjoni, il-Ġermanja teżenta profitti ta' stabbilimenti permanenti tal-Pajjiżi l-Baxxi ta' suġġetti taxxabbli Ġermaniżi, imma dawn jiġu ntaxxati mill-Pajjiżi l-Baxxi. Skont il-liġi tal-Pajjiżi l-Baxxi, attiv ittrasferit mill-Ġermanja lejn stabbiliment permanenti tal-Pajjiżi l-Baxxi jista' jiżdied, jiġifieri jiddaħħal fil-kontijiet tat-taxxa ta' dan tal-aħħar għall-valur tas-suq tagħhom, li mbagħad ikun jifforma l-bażi għal deprezzamenti. Għalhekk l-argument huwa li kull taxxa ta' ħruġ Ġermaniża tiġi nnewtralizzata mir-regoli tat-taxxa tal-Pajjiżi l-Baxxi li jippermettu deprezzamenti mill-valur li jkun ġie miżjud tal-attiv, u b'hekk jitnaqqas id-dħul taxxabbli ġġenerat mill-attiv fil-Pajjiżi l-Baxxi. Minħabba r-regoli ta' deprezzament tal-Pajjiżi l-Baxxi relatati ma' drittijiet ta' privattiva, suġġett tat-taxxa jkun jista' saħansitra jagħmel profitt minn din is-sitwazzjoni.

49. Fl-opinjoni tiegħi din il-linja ta' argument ma tibdilx il-fatt li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża tiddiskrimina kontra trasferimenti transkonfinali ta' attiv. L-effetti tal-konvenzjoni fiskali jirrelataw pjuttost mal-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni, b'riferiment għall-ħtieġa ta' tqassim ta' setgħat ta' tassazzjoni b'mod ekwu bejn iż-żewġ Stati. Ser nindirizza din il-kwistjoni iktar 'il quddiem.

50. Minbarra dan, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tidher li ma taċċettax argumenti li regoli f'konvenzjonijiet fiskali jistgħu jinnewtralizzaw restrizzjoni li tkun ġejja, *a priori*, minn leġiżlazzjoni fiskali domestika. Il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li "huma effettivament l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu jekk, u sa fejn, għandha tiġi evitata t-tassazzjoni doppja ekonomika tal-profitti mqassma u li jdaħħlu, għal dan il-għan, unilateralment jew permezz ta' ftehim konkluż ma' Stati Membri oħrajn proċeduri intiżi sabiex jipprevjenu jew inaqqsu din it-tassazzjoni doppja ekonomika. Madankollu, dan il-fatt waħdieni ma jfissirx li l-Istati Membri jistgħu jimponu miżuri li jmorru kontra l-libertajiet tal-moviment" [33].

51. Għalhekk, fl-opinjoni tiegħi, il-liġijiet ikkontestati fil-proċeduri prinċipali joħolqu restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment.

31 — *Ibid* punt 37.

32 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punt 31); Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (EU:C:2012:521, punt 29); Il-Kummissjoni vs Spanja (EU:C:2012:439, punt 60).

33 — Sentenza Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punt 24). Ara wkoll is-sentenza Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punti 49 sa 50).

C – *Ġustifikazzjoni għar-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment*

1. Il-preżervazzjoni tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri

52. Il-qorti nazzjonali u l-Istati Membri li ħadu sehem fil-proċedura huma tal-fehma li l-liġijiet Ġermaniżi inkwistjoni jistgħu jkunu ġġustifikati b'riferiment għall-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet bħala għan leġittimu ta' interess ġenerali li jista' jiġġustifika r-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment. Barra minn hekk, il-Ġermanja tinvoka l-koerenza tas-sistema fiskali tagħha.

53. Bil-kontra, il-Kummissjoni ssostni li l-ewwel waħda minn dawn il-ġustifikazzjonijiet ma hijiex disponibbli minħabba li, filwaqt li tittieħed debitament inkunsiderazzjoni l-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof [34], il-Ġermanja ma titlifx is-setgħa ta' tassazzjoni tagħha fir-rigward ta' qligħ kapitali akkumulat qabel it-trasferiment tal-attiv.

54. Il-parir tiegħi lill-Qorti tal-Ġustizzja huwa li ma tesprimix ruħha dwar l-argument tal-Kummissjoni, minħabba li ġej mill-interpretazzjoni tagħha ta' bidliet fil-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof rigward il-kwistjoni dwar jekk trasferiment ta' attiv lejn stabbiliment permanenti barrani huwiex l-istess bħall-aljenazzjoni tal-proprjetà li timplika t-telf tas-setgħa ta' tassazzjoni ta' dak l-Istat. Fil-fatt ir-responsabbiltà għat-taxxa tas-soċjetà akkomandita tidher li qamet biss minħabba t-trasferiment ta' attiv lejn stabbiliment permanenti barrani. Hija din il-konsegwenza li toħroġ mill-applikazzjoni tad-dritt nazzjonali, li għandha tiġi ġġustifikata mill-Istat Membru f'termini ta' libertà ta' stabbiliment.

55. Jekk ir-regoli Ġermaniżi humiex iġġustifikati jew le taħt id-dritt tal-Unjoni jiddependi, fl-ewwel lok, minn jekk humiex adatti u meħtieġa sabiex jiġi ppreservat it-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni deskritt iktar 'il fuq, u, fit-tieni lok, jekk imorrux jew le lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jinkiseb dak l-għan [35]. Fl-opinjoni tiegħi, ma hijiex meħtieġa analiżi fid-dettall tar-regoli Ġermaniżi inkwistjoni b'riferiment għal din l-iskema minħabba li huwa possibbli li jiġu applikati il-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja għalihom fil-preċedenti deskritti hawn fuq.

56. Ninnota li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar taxxi ta' ħruġ inbniet fuq distinzjoni bejn, minn naħa, *l-istabbiliment* ta' kemm għandha tkun ir-responsabbiltà għat-taxxa fil-mument tal-ħruġ u, min-naħa l-oħra, *l-irkupru* tat-taxxa hekk stabbilita. Il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li l-ewwel waħda minn dawn l-operazzjonijiet hija ġġustifikata bil-għan li jiġi ppreżervat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni [36] u li tinżamm il-koerenza fis-sistema fiskali [37].

57. Ma huwa kkontestat minn ħadd li l-Ġermanja żżomm id-dritt tagħha li tintaxxa l-qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat fit-territorju tagħha qabel it-trasferiment. Huwa wkoll evidenti li minħabba l-konvenzjoni fiskali applikabbli, il-Ġermanja abbandunat is-setgħa ta' tassazzjoni tagħha fir-rigward ta' profitti u attiv ta' stabbiliment permanenti fil-Pajjiżi l-Baxxi ta' impriża Ġermaniża u eżentat kull dħul attribwibbli lil dak l-istabbiliment permanenti.

34 — Ara s-sentenza tas-17 ta' Lulju 2008 msemmija fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6.

35 — Ara, pereżempju, is-sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785, punt 42, u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 — Sentenza DMC (EU:C:2014:20, punti 51 u 52).

37 — Sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785, punt 81).

58. Għalhekk il-Pajjiżi l-Baxxi u l-Ġermanja jidher li kkoordinaw is-setgħat tagħhom li jintaxxaw profitti ġġenerati mill-attiv inkwistjoni b'tali mod li l-mument tat-trasferiment huwa deċiżiv. Sabiex il-Ġermanja tkun tista' teżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tagħha huwa ovvju li hija għandha tkun tista' tistabbilixxi l-ammont li bih il-qligħ kapitali mhux irrealizzat ikun ikkontribwixxa għall-profitti taxxabbli tas-soċjetà akkomandita fil-mument tat-trasferiment ta' attiv. Inkella jkun hemm konfużjoni bejn dan il-qligħ kapitali u kull qligħ kapitali (jew telf) akkumulat wara t-trasferiment, li jaqa' taħt is-setgħat ta' tassazzjoni tal-Pajjiżi l-Baxxi.

2. Eżerċizzju tas-setgħa ta' tassazzjoni tal-Ġermanja (l-iffissar tal-ammont ta' qligħ kapitali mhux irrealizzat)

59. Għalhekk il-kwistjoni reali għall-Ġermanja hija kif hija tista' teżerċita b'mod effettiv is-setgħa ta' tassazzjoni tagħha. Il-fatt li s-soċjetà akkomandita tibqa' fil-Ġermanja jirrendi inutli l-iffissar tal-ammont ta' qligħ kapitali mhux irrealizzat akkumulat fil-Ġermanja qabel it-trasferiment tal-attiv inkwistjoni sabiex jinżamm tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn żewġ Stati Membri? Din tidher li hija l-pożizzjoni tal-Kummissjoni. Hija tistrieħ fuq siltiet mis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-Kawża DMC fejn ġie rrikonoxxut li l-għan tal-preżervazzjoni tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri jista' biss jiġġustifika regoli tal-Istati Membri, li inkella jkunu illegali, fejn l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu jkun ġie ġġenerat id-dħul, jiġi effettivament preklużmilli jeżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tiegħu fuq l-imsemmi dħul [38].

60. Jidher ċar li l-Ġermanja żżomm setgħa ta' tassazzjoni *ratione personae* fuq is-soċjetà akkomandita peress li ma hemmx ħruġ tal-kumpannija. L-istess huwa minnu għas-soċju solidali, kumpannija Ġermaniża b'responsabbiltà limitata. Fir-rigward tal-istatus fiskali tas-soċji akkomandanti li huma kumpanniji tal-Pajjiżi l-Baxxi, il-proċess tal-każ ma jinkludi ebda informazzjoni dwar l-istatus fiskali tagħhom fil-Ġermanja.

61. Minħabba d-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-Kawża National Grid Indus, ma narax kif tista' ssir oġġezzjoni kontra l-Ġermanja talli vvalutat il-profitti taxxabbli b'riferiment għad-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li jikkorrispondi mal-qligħ kapitali mhux irrealizzat konness mal-attiv ittrasferit lejn l-istabbiliment permanenti tal-Pajjiżi l-Baxxi tas-soċjetà akkomandita. Dan huwa neċessarju għaċ-ċertezza legali, minħabba li dawn il-profitti huma, f'kull każ, konnessi mal-mument tat-trasferiment u, konsegwentement, ma' sena finanzjarja speċifika [39].

62. Fl-opinjoni tiegħi, ma hemm l-ebda differenza rilevanti bejn sitwazzjonijiet fejn l-attiv kollu ta' stabbiliment permanenti domestiku ta' resident suġġett għat-taxxa jiġi ttrasferit lejn stabbiliment permanenti barrani u dawk fejn parti biss mill-attiv jiġi ttrasferit, għax is-suġġett ġuridiku trasferenti jibqa' suġġett għat-taxxa fl-Istat tal-ħruġ. Fil-Kawża Il-Kummissjoni vs Il-Portugall, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għamlitx distinzjoni bejn trasferiment parzjali u totali ta' attiv minn stabbilimenti permanenti Portugiżi ta' kumpannija mhux residenti [40]. Dan huwa anki ta' inqas importanza fil-każ ta' kumpanniji residenti minħabba li l-bażi taxxabbli, jiġifieri qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat qabel it-trasferiment jibqa' l-istess fiż-żewġ sitwazzjonijiet [41].

38 — Ara s-sentenza DMC (EU:C:2014:20, punti 56 u 57).

39 — Is-sitwazzjoni tkun differenti kieku d-dritt tal-Unjoni jitlob li jittieħed inkunsiderazzjoni, fil-valutazzjoni tal-ammont tal-profitti taxxabbli ġġenerati fil-Ġermanja, l-ammont ta' qligħ (jew telf) kapitali rrealizzat jekk u meta l-attiv jiġi rrealizzat fil-Pajjiżi l-Baxxi. Dan ir-rekwiżit ġie miċħud mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785, punti 56 sa 57). Ara wkoll is-sentenza DMC (EU:C:2014:20, punt 48). Infakkar hawnhekk li fil-Kawża National Grid il-kumpannija baqgħet fil-prinċipju responsabbli għat-taxxa fil-Pajjiżi l-Baxxi minkejja li kienet saret residenti fir-Renju Unit. Nosserva, barra minn hekk, li jekk Stat ikun eżenta dħul attribwibbli lil stabbilimenti permanenti barranin ta' impriżi residenti, obbligu li jittieħed inkunsiderazzjoni tnaqqis bħal dan fil-valur ta' attiv ittrasferit lilhom, filwaqt li ma tkunx tista' tittieħed inkunsiderazzjoni żieda fil-valur tal-attiv wara l-ħruġ, ikun asimetrija li taffettwa l-koerenza tas-sistema fiskali ta' dak l-Istat.

40 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (EU:C:2012:521, punti 27 u 28). Ara wkoll is-sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480), punt 28.

41 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punti 31 u 36).

63. Minbarra dan, il-ġurisprudenza tidher li taċċetta l-iffissar ta' taxxa tal-ħruġ fil-kuntest ta' trasferiment ta' attiv jekk il-persuna taxxabbli ma tiċċaqlaqx lejn Stat Membru ieħor, sakemm ma jkunx hemm irkupru immedjat ta' dik it-taxxa [42].

64. Bħala konklużjoni, għall-finijiet ta' preżervazzjoni tas-setgħa ta' tassazzjoni tal-Ġermanja fir-rigward tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat qabel it-trasferiment tal-attiv, li huwa *l-fatt taxxabbli* sabiex tiġi stabbilita r-responsabbiltà għat-taxxa, huwa kemm neċessarju kif ukoll xieraq li l-ammont ta' profitti taxxabbli jiġi ddeterminat f'dan l-istadju. L-eżistenza kontinwata tas-soċjetà akkomandita, persuna taxxabbli fil-Ġermanja, ma taffettwax dan; pjuttost taffettwa biss il-kwistjoni tal-irkupru.

65. Fl-aħħar nett, qabel ma niddiskuti l-kwistjoni tal-irkupru tat-taxxa fid-dettall, ninnota li l-invokazzjoni mill-Kummissjoni tal-impossibbiltà prattika li jiġi ntaxxat il-qligħ kapitali mhux irrealizzat, li dwar dan il-Qorti tal-Ġustizzja kellha d-dubji tagħha fuq il-fatti li jqumu mill-Kawża DMC, hija barra minn postha. Fil-Kawża DMC il-Qorti tal-Ġustizzja kellha dubji dwar jekk kienx impossibbli għall-Ġermanja li tieħu l-qligħ kapitali mhux irrealizzat ta' soċjetà akkomandita Ġermaniża xolta, sabiex tiġi ddeterminata t-taxxa korporattiva tal-kumpannija b'responsabbiltà limitata li kienet is-soċju solidali tagħha meta s-soċjetà akkomandita Ġermaniża ttieħdet taħt il-kontroll mill-uniku soċju li kien baqa', jiġifieri l-kumpannija b'responsabbiltà limitata, bħala konsegwenza tax-xoljiment tagħha [43].

66. L-ewwel nett, f'dan il-każ huwa impossibbli li jittieħed inkunsiderazzjoni l-qligħ kapitali mhux irrealizzat rilevanti fit-tassazzjoni ta' kwalunkwe persuna oħra ħlief tas-soċjetà in akkomanditau, minħabba tassazzjoni trasparenti, finalment tas-soċji tagħha. It-tieni nett, demarkazzjoni korretta bejn is-setgħa ta' tassazzjoni tal-Ġermanja u dik tal-Pajjiżi l-Baxxi tiġi żgurata biss meta l-ammont tal-qligħ kapitali mhux irrealizzat fil-mument tat-trasferiment ta' attiv jiġi stabbilit. Kull realizzazzjoni sussegwenti ta' dan il-qligħ ma taffettwax l-ammont minħabba li l-qligħ jew it-telf kapitali kollu sussegwenti għat-trasferiment ta' attiv jaqa' taħt is-setgħa ta' tassazzjoni tal-Pajjiżi l-Baxxi. Għalhekk, fil-fatt, ma huwiex possibbli li jiġi ntaxxat dak il-qligħ kapitali mhux irrealizzat fil-Ġermanja jekk l-ammont tiegħu fil-mument tat-trasferiment ma jkunx ġie stabbilit.

3. Irkupru tat-taxxa

67. Sa mill-Kawża Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka u DMC, jidher ċar li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tikkunsidrax ir-realizzazzjoni attwali fl-Istat ospitanti ta' attiv ittrasferit lejn stabbiliment permanenti f'dak l-Istat Membru bħala l-uniku *fatt taxxabbli* aċċettabbli jew obbligatorju, fis-sens li huwa l-fatt li jagħti lok għall-obbligu ta' ħlas tat-taxxa, pjuttost milli l-fatt taxxabbli li jistabbilixxi r-responsabbiltà għat-taxxa [44]. Minbarra dan, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà sostniet li rkupru immedjat huwa sproporzjonat, iżda żiedet li jkun proporzjonat li l-persuna taxxabbli tiġi offruta l-għażla bejn pagament immedjat u rkupru tat-taxxa f'pagamenti akkont [45]. Ladarba d-dritt tal-Istati Membri tal-ħruġ li jintaxxaw il-qligħ kapitali mhux irrealizzat iġġenerat fit-territorju tagħhom jiġi rrikonoxxut, il-limitazzjoni tal-irkupru ta' dik it-taxxa għal sitwazzjonijiet biss fejn l-attiv jiġi tabilħaqq irrealizzat tħalli l-eżerċizzju tad-drittijiet ta' tassazzjoni tal-Istati tal-ħruġ fil-kapriċċ tal-persuna taxxabbli [46].

42 — Ara f'dan is-sens is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (EU:C:2012:521), F'dak il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-irkupru immedjat ta' taxxa fuq qligħ kapitali mhux irrealizzat relatat ma' attiv ta' stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju Portugiż li kienu ttrasferiti lejn Stat Membru ieħor ma setgħux jitqiesu la ġġustifikati u lanqas proporzjonati. Ara wkoll is-sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punti 36 u 37) u wkoll is-sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785) fejn il-kumpannija baqgħet kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi minkejja li l-post tal-amministrazzjoni effettiva tagħha ċċaqlaq lejn Stat Membru ieħor.

43 — Sentenza DMC (EU:C:2014:20, punt 57).

44 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punt 37) u s-sentenza DMC (EU:C:2014:20, punt 53).

45 — Sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785), punt 73. F'xi ċirkustanzi, pagament immedjat jeħles lill-persuna taxxabbli u lill-awtoritajiet tat-taxxa minn oneri amministrattiv sproporzjonati minħabba l-ħtieġa li jiġu segwiti żviluppi fil-valur ta' kull attiv ittrasferit.

46 — Dan l-argument tressaq mid-Danimarka fil-Kawża Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punt 13). Infakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat (ara l-punt 37) li l-Istati Membri jistgħu jagħżlu fatt taxxabbli għall-irkupru tat-taxxa minbarra r-realizzazzjoni tal-attiv.

68. Fil-fehma tiegħi, il-ġurisprudenza hija ċara f'dan ir-rigward. Il-Qorti tal-Ġustizzja taċċetta fatti, minbarra realizzazzjoni attwali, bħala li jagħtu lok għall-obbligu tal-pagament tat-taxxa ta' ħruġ. Fl-istess waqt, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma timponix obbligu fuq l-Istati Membri sabiex jippermettu li l-pagament tat-taxxa ta' ħruġ jiġi pospost sa ma jkun hemm ir-realizzazzjoni attwali tal-attiv [47].

69. Huwa partikolarment importanti li r-realizzazzjoni attwali ma hijiex deskritta bħala l-uniku fatt taxxabbli permissibbli, jew anki bħala alternattiva obbligatorja, meta l-attiv tan-negozju ttrasferit ikun jikkonsisti minn drittijiet tal-proprjetà intellettwali. L-ewwel nett, dawn id-drittijiet huma trasferibbli, iżda l-proprjetarju tagħhom jista' faċilment jisfruttahom mingħajr ma jaljena l-proprjetà tiegħu fihom. Għalhekk, li r-realizzazzjoni attwali titħalla bħala l-punt li jagħti lok għall-irkupru tat-taxxa ta' ħruġ jagħmel, fil-prattika, volontarju l-pagament ta' din it-taxxa f'ħafna każijiet. It-tieni nett, drittijiet tal-proprjetà intellettwali s-soltu jġibu dħul, u, għalhekk jikkontribwixxu sabiex il-proprjetarju tagħhom ikun jista' jħallas it-taxxa bħala fluss kontinwu ta' dħul fil-forma ta' royalties, jew bħala dħul tan-negozju mill-isfruttament tad-dritt, li fil-każ tal-privattiv jew mudelli ta' utilità jew drittijiet tal-awtur huwa limitat *ratione temporis*, iżda fil-każ ta' trademarks dan jista' jkun għal żmien indefinit. Għalhekk perijodu ta' rkupru fejn it-taxxa tkun pagabbli bin-nifs jirrifletti aħjar il-kontribuzzjoni ta' dawn id-drittijiet għall-kapaċità li titħallas it-taxxa [48].

4. Proporzjonalità tal-perijodu ta' 10 snin għal pagament u rkupru

70. Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-proporzjonalità tal-perijodu ta' 10 snin għall-pagament u għall-irkupru tat-taxxa, xi tip ta' skema għall-pagament tat-taxxa hija inevitabbli, fid-dawl tal-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li liġijiet tal-Istati Membri li jipprevedu rkupru immedjat ta' taxxa ta' ħruġ fil-mument tat-trasferiment huma sproporzjonati [49] fl-assenza ta' kwalunkwe għażla għall-posponiment tal-irkupru tagħhom [50].

71. Dan il-perijodu jista' jiġi stabbilit individwalment għal kull attiv ittrasferit, filwaqt li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-ħajja ekonomika mistennija tiegħu fid-dawl tat-tkagħbir bl-użu, jew l-iskadenza tad-drittijiet tal-proprjetà intellettwali, li tidher li hija l-pożizzjoni tal-Kummissjoni. Madankollu, din is-soluzzjoni tista' ġġib magħha inkonvenjenzi prattiċi kunsiderevoli għall-persuna taxxabbli u għall-Istat Membru ospitanti minħabba differenzi fit-tul ta' żmien tal-protezzjoni li jifdal ta' drittijiet individwali inklużi fl-attiv ittrasferit, u l-possibbiltà tat-trasferiment ulterjuri tiegħu fi ħdan l-istruttura korporattiva, fattwalment lejn ġurisdizzjonijiet oħra ta' taxxa fl-Unjoni Ewropea jew f'pajjiżi terzi. Diffikultajiet ta' dan it-tip kienu r-raġuni li għalihom il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet il-pożizzjoni r-realizzazzjoni attwali għandha titqies li hija l-uniku fatt taxxabbli aċċettabbli għall-irkupru tat-taxxa ta' ħruġ [51].

72. Minn dan isegwi li jista' jiġi stabbilit skematikament perijodu ta' pagament u rkupru mingħajr ma jinkiser il-prinċipju ta' proporzjonalità. Minħabba li ċ-ċaħda min-naħa tal-Qorti tal-Ġustizzja ta' rkupru immedjat ta' taxxi ta' ħruġ kienet immotivata minn żvantaġġi ta' likwidità għall-persuna taxxabbli, huwa ċar li l-perijodu għandu jkun twil biżżejjed sabiex tiġi mmitigata din il-problema. Min-naħa l-oħra, il-perijodu għandu jkun adattat għar-realtajiet ekonomiċi u legali tal-ħajja tan-negozju u tat-tassazzjoni korporattiva, bħal dispożizzjonijiet dwar il-preżervazzjoni ta' kontijiet u d-dokumenti li jsostnuhom.

47 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (EU:C:2013:480, punti 36 sa 38) u DMC (EU:C:2014:20, punt 53).

48 — Dan japplika irrispettivament mir-regoli ta' deprezzament, li fil-każ ta' drittijiet ta' privattiva fil-Pajjiżi l-Baxxi jidhru pjuttost ġeneruži, skont osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern Belġjan.

49 — Sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785, punt 81).

50 — Sentenzi National Grid Indus (EU:C:2011:785, punt 73), u DMC (EU:C:2014:20, punt 61).

51 — Sentenza National Grid Indus (EU:C:2011:785) punti 70 u 71).

73. Fil-Kawża DMC (EU:C:2014:20), il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat perijodu ta' ħames snin għall-pagament tat-taxxa ta' ħruġ bħala proporzjonat fiċ-ċirkustanzi ta' dak il-każ. Peress li t-taxxa ta' ħruġ inkwistjoni hawnhekk tista' titħallas fuq perijodu ta' 10 snin, ma nara ebda bażi għaliex dan il-perijodu jista' jitqies sproporzjonat.

V – **Konklużjoni**

74. Għal dawn ir-raġunijiet, nipproponi li d-domanda magħmula mill-Finanzgericht Düsseldorf tingħata risposta kif ġej:

"Il-libertà ta' stabbiliment skont l-Artikolu 49 tat-TFUE ma tipprekludix liġi nazzjonali li twassal għall-iżvelar ta' riżervi moħbija li jikkontribwixxu għal profitti taxxabbli, mat-trasferiment ta' attiv minn stabbiliment permanenti domestiku għal ieħor barrani tal-istess impriża, meta liġi nazzjonali oħra tipprevedi l-possibbiltà li dan id-dħul jitqassam f'partijiet ugwali fuq 10 snin finanzjarji."