Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba’ Awla)

21 ta’ Frar 2013 (*)

“Libertà ta’ stabbiliment – Artikolu 49 TFUE – Le?i?lazzjoni fiskali – Amalgamazzjoni ta’ kumpannija parent stabbilita fi Stat Membru ma’ sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ie?or – Tnaqqis mill-kumpannija parent tat-telf tas-sussidjarja li jirri?ulta mill-attivitajiet ta’ din tal-a??ar – Esklu?joni g?as-sussidjarji mhux residenti”

Fil-Kaw?a C-123/11,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Korkein hallinto-oikeus (il-Finlandja), permezz ta’ de?i?joni tas-7 ta’ Marzu 2011, li wasslet fil-Qorti tal-?ustizzja fid-9 ta’ Marzu 2011, fil-pro?eduri mibdija minn

A Oy,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba’ Awla),

komposta minn L Bay Larsen, li qed ja?ixxi b?ala President tar-Raba’ Awla, J.-C. Bonichot (Relatur), C. Toader, A. Prechal u E. Jaraši?nas, Im?allfin,

Avukat ?enerali: J. Kokott,

Re?istratur: L. Hewlett, Amministratur Prin?ipali,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tas-7 ta’ ?unju 2012,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al A Oy, minn A Blomqvist, asianajaja,

– g?all-Gvern Finlandi?, minn M. Pere, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern ?ermani?, minn K. Petersen, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern Fran?i?, minn G. de Bergues u J.-S. Pilczer, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, b?ala a?ent, assistita minn M. Santoro, avvocato dello Stato,

– g?all-Gvern Svedi?, minn A. Falk u S. Johannesson, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern tar-Renju Unit, minn C. Murrell, b?ala a?ent, assistita minn K. Bacon u R. Hill, barristers,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u I. Koskinen, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tad-19 ta’ Lulju 2012,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' pro?eduri mibdija minn A OY (iktar 'il quddiem "A"), kumpannija rregolata mid-dritt Finlandi?, kontra d-de?i?joni tal-keskusverolautakunta (il-Kummissjoni Fiskali ?entrali) li skontha A ma tistax, fil-kuntest ta' amalgamazzjoni ma' sussidjarja Svedi?a, tnaqqas fiskalment it-telf ta' din tal-a??ar.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt internazzjonali

3 L-Artikolu 7(1) tal-Konvenzjoni tal-pajji?i Nordi?i dwar il-prevenzjoni tat-taxxa doppja fil-qasam tat-tassazzjoni tad-d?ul u tal-patrimonju, konklu?a f'Helsinki fit-23 ta' Settembru 1996 (SopS 26/1997) jipprovdi:

"Il-profitti ta' impri?a fi Stat kontraenti jistg?u ji?u ntaxxati biss f'dak l-Istat, sakemm l-impri?a ma te?er?itax l-attività tag?ha fl-Istat kontraenti l-ie?or permezz ta' stabbiliment permanenti li jkun jinsab hemmhekk. Jekk l-impri?a te?er?ita l-attività tag?ha b'dan il-mod, il-profitti tal-impri?a g?andhom ji?u ntaxxati fl-Istat l-ie?or i?da biss safejn dawn jkunu imputabbli lil dak l-istabbiliment permanenti".

Id-dritt Finlandi?

4 Il-Li?i 360/1968 dwar it-tassazzjoni tad-d?ul li jori?ina minn attivitajiet ekonomi?i [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)], li kienet b'mod partikolari inti?a sabiex tittrasponi d-Direttiva tal-Kunsill 2009/133/KE, tad-19 ta' Ottubru 2009, dwar is-sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli g?al mergers, divi?jonijiet, divi?jonijiet parzjali, trasferimenti ta' assi u skambji ta' ishma li jikkon?ernaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti u g?at-trasferiment tal-uffi??ju rre?istrat ta' SE jew SCE bejn Stati Membri (?U L 310, p. 34), tippre?i?a l-kuntest ?uridiku tal-amalgamazzjoni/assorbiment tal-kumpanniji.

5 Il-punt 2 tal-Artikolu 52 a ta' din il-li?i jiddefinixxi l-kun?ett ta' amalgamazzjoni kif ?ej:

"Amalgamazzjoni tfisser l-operazzjoni li biha:

[...]

2) kumpannija assorbita tittrasferixxi, permezz tax-xoljiment tag?ha ming?ajr likwidazzjoni, il-patrimonju kollu tag?ha, attiv u passiv, lill-kumpannija li assorbiet kumpannija o?ra li ??omm l-ishma kollha li jirrappre?entaw il-kapital tal-kumpannija assorbita jew lil kumpannija b'responsabbiltà limitata li hija kompletament mi?muma minn din il-kumpannija."

6 Il-Li?i 1535/1992 dwar it-taxxa fuq id-d?ul [tuloverolaki (1535/1992)], tat-30 ta' Di?embru 1992 (iktar 'il quddiem il-"li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul") tippre?i?a s-sistema fiskali tat-telf tal-kumpanniji.

7 L-Artikolu 117 ta' din il-li?i jipprovdi li t-telf ikkonstatat li jirri?ulta mill-attività ekonomika g?andu jitnaqqas mid-d?ul mill-attività ekonomika tas-snin sussegwenti.

8 L-Artikolu 119(1) u (2) tal-imsemmija li?i jipprovdi:

“It-telf li jirri?ulta mis-sena fiskali ekonomika u agrikola g?andu jitnaqqas mir-ri?ultati tal-attivitajiet ekonomi?i […] matul l-g?axar snin segwenti hekk kif ji?i ??enerat id-d?ul.

‘Telf li jirri?ulta minn attivitajiet ekonomi?i’ jfisser it-telf finanzjarju ikkalkulat skont il-[Li?i 360/1968 dwar it-tassazzjoni tad-d?ul li jori?ina minn attivitajiet ekonomi?i] […]”

9 L-Artikolu 123(2) ta’ din l-istess li?i jipprevedi l-kundizzjonijiet li fihom il-kumpannija li assorbiet kumpannija o?ra tista’ tassumi fiskalment it-telf tal-kumpannija assorbita skont kif ?ej:

“Wara l-amalgamazzjoni ta’ persuni ?uridi?i […] il-persuna ?uridika li assorbiet persuna ?uridika o?ra g?andha d-dritt li tnaqqas mid-d?ul taxxabbli tag?ha t-telf im?arrab mill-persuna ?uridika li ?iet assorbita […] bil-mod deskritt fl-Artikoli 119 u 120, jekk il-persuna ?uridika li assorbiet persuna ?uridika o?ra jew l-azzjonisti jew il-membri tag?ha, jew il-persuna ?uridika u l-azzjonisti jew il-membri tag?ha flimkien, ikollhom mill-bidu tas-sena finanzjarja li fiha kien hemm telf iktar minn nofs l-azzjonijiet jew l-ishma tal-persuna ?uridika assorbita jew li kienet su??etta g?al divi?joni.”

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

10 A hija impri?a Finlandi?a spe?jalizzata fil-kummer?alizzazzjoni ta’ g?amara. A g?andha sussidjarja fl-Isve?ja (iktar ’il quddiem “B”) li l-kapital kollu tag?ha huwa mi?mum minn A u li te?er?ita fl-Isve?ja attività simili fi tliet bini kummer?jali li hija tikri. A ma g?andhiex sussidjarji jew ferg?at o?ra fl-Isve?ja.

11 Sussegwentement g?al telf kummer?jali, B g?alqet it-tliet punti ta’ bejg? tag?ha, wie?ed f’Di?embru 2007, it-tnejn l-o?ra f’Marzu 2008. B ma kellhiex l-intenzjoni tkompli attivitajiet kummer?jali fl-Isvezja, i?da hija baqg?et marbuta b’kuntratti ta’ kera fit-tul ta’ ?ew? bini kummer?jali. Id-defi?it tag?ha g?all-perijodu bejn l-2001 sa l-2007 kien ta’ SEK 44.8 miljun.

12 Sussegwentement g?at-tmiem tal-attivitajiet ta’ B, A ppjanat amalgamazzjoni ma’ din is-sussidjarja. Din l-operazzjoni hija ??ustifikata minn lat ekonomiku u tippermetti b’mod partikolari li tittrasferixxi lil A l-kuntratti ta’ kera konklu?i minn B. Barra minn hekk, din hija pro?edura trasparenti u li fa?ilment tista’ ti?i implementata, li tippermetti li ti?i ssemplifikata l-istruttura tal-grupp.

13 Fl-a??ar ta’ din l-operazzjoni, ir-ri?orsi, id-djun u l-obbligi li jifdal ta’ B kellhom ji?u ttrasferiti lil A u l-kumpannija parent ma kienx ikollha iktar sussidjarja u lanqas stabbiliment permanenti fl-Isvezja.

14 A ressqet lill-keskusverolautakunta talba g?al de?i?joni preliminari dwar il-kwistjoni jekk, ladarba din l-operazzjoni ssir, hija tkunx tista’ tnaqqas it-telf ta’ B skont l-Artikolu 123(2) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul.

15 Permezz tad-de?i?joni preliminari tag?ha tal-25 ta’ Marzu 2009, il-keskusverolautakunta wie?bet fin-negattiv min?abba li t-telf ta’ B kien ?ie kkonstatat skont il-le?i?lazzjoni fiskali Svedi?a. Hija tqis li dan it-telf ma jistax, g?aldaqstant, jaqa’ ta?t il-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 119 tal-li?i dar it-taxxa fuq id-d?ul.

16 A kkontestat din id-de?i?joni quddiem il-Korkein hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva Suprema) billi invokat b’mod partikolari l-libertà ta’ stabbiliment.

17 Il-qorti tar-rinviju tikkonstata li, fil-ka? li kumpannija residenti tassorbi kumpannija Finlandi?a, hija tista’ tnaqqas fiskalment it-telf ta’ din tal-a??ar fil-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikoli 119 u 123

tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul, bil-kundizzjoni li l-operazzjoni ma tkunx twettqet bil-g?an biss li jinkiseb vanta?? fiskali.

18 Din il-qorti tenfasizza li, min-na?a l-o?ra, il-li?i Finlandi?a ma tag?tix indikazzjoni dwar il-kundizzjonijiet li fihom hija tista' tippro?edi g?al dan it-tnaqqis meta l-kumpannija assorbita tinsab fi Stat Membru ie?or.

19 Din il-qorti g?aldaqstant tistaqsi jekk il-le?i?lazzjoni Finlandiza ma tinkludix restrizzjoni g?al-libertà ta' stabbiliment u, f'ka? affermattiv, jekk din tistax titqies b?ala li hija ??ustifikata mir-ra?unijiet ta' interess ?enerali invokati mill-awtoritajiet Finlandi?i, ibba?ati fuq in-ne?essità g?all-Istati Membri li j?ommu tqassim ekwilibrat tas-setg?a ta' tassazzjoni tag?hom u li jipprote?u lilhom infushom mir-riskji ta' u?u doppju tat-telf u ta' eva?joni fiskali.

20 Huwa f'dawn i?-?irkustanzi li l-Korkein hallinto-oikeus idde?idiet li tissospendi l-pro?edimenti quddiemha u li tag?mel id-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-?ustizzja:

"1) L-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE je?tie?u li kumpannija li takkwista [assorbiet kumpannija o?ra] tkun tista', mit-taxxa tag?ha, tnaqqas it-telf li jirri?ulta minn attività li wettqet [mwettqa], tul is-snin pre?edenti g?al fu?joni, fi Stat Membru ie?or mill-kumpannija akkwistata [assorbita], li kienet stabbilita hemmhekk, meta l-kumpannija li takkwista ma g?andhiex sede fissa fl-Istat ta' residenza tal-kumpannija akkwistata u fejn ta?t ir-regoli nazzjonali, il-kumpannija li takkwista hija awtorizzata tnaqqas it-telf ta' kumpannija akkwistata jekk din hija kumpannija nazzjonali jew jekk it-telf se?? fi stabbiliment fiss li jinstab fit-territorju nazzjonali?

2) F'ka? ta' risposta affermattiva g?all-ewwel domanda, l-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE g?andhom effett fuq jekk l-ammont tat-telf li jista' jitnaqqas g?andux ikun ikkalkolat skont il-le?izlazzjoni fiskali tal-Istat ta' residenza tal-kumpannija li takkwista, jew g?andux ikun ikkunsidrat b?ala telf li jista' jitnaqqas, it-telf li subiet il-kumpannija akkwistata fl-Istat tar-residenza tag?ha u kkonsolidat [kkonstatat] skont il-le?i?lazzjoni ta' dan l-Istat?"

Fuq l-ewwel domanda

21 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja jekk l-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE jipprekludux li le?i?lazzjoni ta' Stat Membru teskludi li kumpannija parent residenti jkollha, wara amalgamazzjoni ma' sussidjarja stabbilità fit-territorju ta' Stat Membru ie?or, il-possibbiltà li tnaqqas mid-d?ul taxxabbli tag?ha telf subit minn din tal-a??ar, fis-snin fiskali pre?edenti g?all-amalgamazzjoni, filwaqt li din il-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?ti din il-possibbiltà meta l-amalgamazzjoni ssir ma' sussidjarja residenti.

22 L-ewwel nett, g?andu ji?i kkonstatat li d-Direttiva 2009/133 ma tittrattax il-kwistjoni dwar l-assunzjoni tat-telf eventwali tal-kumpannija assorbita f'tali sitwazzjoni.

23 Barra minn hekk, il-Gvern ?ermani?, dak Finlandi?, dak Taljan u dak tar-Renju Unit isostnu li l-libertà ta' stabbiliment ma hijiex applikabbli g?all-ka? li huwa s-su??ett tat-tilwima fil-kaw?a prin?ipali min?abba li l-kumpannija assorbita temmet l-attività ekonomika tag?ha qabel l-amalgamazzjoni u min?abba li din ir-ristrutturazzjoni hija fil-fatt immotivata biss mill-kisba ta' vanta?? fiskali, li jikkonsisti fit-tnaqqis tat-telf tas-sussidjarja assorbita mid-d?ul taxxabbli tal-kumpannija parent li assorbietha.

24 F'dan ir-rigward, g?andu qabel kollox jitfakkar li l-operazzjonijiet ta' amalgamazzjonijiet transkonfinali, b?all-operazzjonijiet l-o?ra kollha ta' trasformazzjoni ta' kumpanniji, jissodisfaw ir-rekwi?iti ta' kooperazzjoni u ta' konsolidazzjoni bejn kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri differenti. G?aldaqstant dawn huma kkunsidrati b?ala li jikkostitwixxu metodi partikolari ta' e?er?izzju tal-

libertà ta' stabbiliment, importanti g?all-funzjonament tajjeb tas-suq intern, u g?aldaqstant jifformaw parti mill-attivitajiet ekonomi?i li fir-rigward tag?hom l-Istati Membri huma obbligati josservaw il-libertà ta' stabbiliment prevista fl-Artikolu 49 TFUE (sentenza tat-13 ta' Di?embru 2005, SEVIC Systems, C-411/03, ?abra p. I-10805, punt 19).

25 Sussegwentement hemm lok li ji?i kkonstatat li, fi?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali, l-istabbiliment minn A ta' sussidjarja B fl-Isvezja jirri?ulta mill-e?er?izzju, min-na?a tal-ewwel kumpannija, tad-dritt ta' stabbiliment tag?ha, bl-applikazzjoni konsegwenti tal-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE.

26 Fl-a??ar, il-fatt li operazzjoni ta' amalgamazzjoni tkun motivata biss minn kunsiderazzjonijiet fiskali u l-fatt li, b'dan il-mod, il-kumpanniji kkon?ernati jippruvaw fir-realtà jevitaw abbu?ivament l-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?hom ma jistax, wa?du, ikun ta' natura li jeskludi l-applikazzjoni ta' dawn id-dispo?izzjonijiet.

27 Fil-fatt, il-kwistjoni tal-applikazzjoni ta' dawn l-artikoli hija distinta minn dik dwar jekk Stat Membru jistax jie?u mi?uri sabiex jimpedixxi li, billi jirrikorru g?all-possibbiltajiet offruti mit-Trattat, xi w?ud mi?-?ittadini tieg?u jippruvaw jevitaw abbu?ivament l-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?hom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Marzu 1999, Centros, C-212/97, ?abra p. I-1459, punt 18).

28 Fid-dawl ta' dawn l-elementi kollha, hemm lok li jitqies li l-libertà ta' stabbiliment tapplika f'sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali.

Fuq l-ostakolu g?al-libertà ta' stabbiliment

29 Peress li l-libertà ta' stabbiliment tapplika fil-kaw?a prin?ipali, g?andu jitfakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita, g?alkemm it-tassazzjoni diretta taqa' ta?t il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-a??ar g?andhom madankollu je?er?itawha f'osservanza tad-dritt tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-13 ta' Di?embru 2005, Marks & Spencer, C-446/03, ?abra p. I-10837, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

30 Il-libertà ta' stabbiliment, li l-Artikolu 49 TFUE jirrikonoxxi li?-?ittadini tal-Unjoni, tinkludi, b'mod konformi mal-Artikolu 58 TFUE, g?all-kumpanniji stabbiliti b'mod konformi mal-le?i?lazzjoni ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffi??ju rre?istrat, it-tmexxija ?entrali jew is-sede prin?ipali tag?hom fi ?dan l-Unjoni, id-dritt li je?er?itaw l-attività tag?hom fl-Istat Membru kkon?ernat permezz ta' sussidjarja, ferg?a jew a?enzija (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Settembru 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, ?abra p. I-6161, punt 35, u tal-25 ta' Frar 2010, X Holding, C-337/08, ?abra p. I-1215, punt 17).

31 F'dan ir-rigward, il-possibbiltà offruta mid-dritt Finlandi? lil kumpannija parent residenti li tie?u inkunsiderazzjoni t-telf ta' sussidjarja residenti meta din tamalgama ma' din tal-a??ar tikkostitwixxi g?all-kumpannija parent vanta?? fiskali.

32 L-esklu?joni ta' tali vanta?? fir-relazzjonijiet bejn kumpannija parent residenti u s-sussidjarja tag?ha stabbilita fi Stat Membru ie?or hija ta' natura li tirrendi l-istabbiliment f'dan l-a??ar Stat inqas attraenti u g?aldaqstant li tiddiswadiha milli tistabbilixxi hemmhekk sussidjarji.

33 Sabiex tali differenza fit-trattament tkun kompatibbli mad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta' stabbiliment, din g?andha tikkon?erna sitwazzjonijiet li ma humiex o??ettivament komparabbli jew tkun i??ustifikata minn ra?uni imperattiva ta' interess ?enerali (ara, b'analo?ija mal-moviment liberu tal-kapital, is-sentenza tat-12 ta' Di?embru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ?abra p. I-11753, punt 167). Mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja

jirri?ulta li l-paragunabbiltà ta’ sitwazzjoni transkonfinali ma’ sitwazzjoni interna g?andha ti?i e?aminata fid-dawl tal-g?an imfittex mid-dispo?izzjonijiet nazzjonali inkwistjoni (ara, b’analo?ija, is-sentenza tat-18 ta’ Lulju 2007, Oy AA, C-231/05, ?abra p. I-6373, punti 36 sa 38).

34 Fid-dritt fiskali, ir-residenza tal-persuni taxxabbli hija fattur li jista’ ji??ustifika differenzi fit-trattament bejn persuni taxxabbli residenti u persuni taxxabbli mhux residenti, i?da dan ma huwiex dejjem il-ka?. Fil-fatt, li ji?i ammess li l-Istat Membru ta’ stabbiliment jista’, fil-ka?ijiet kollha, japplika trattament differenti min?abba l-fatt biss li l-uffi??ju rre?istrat ta’ kumpannija jinsab fi Stat Membru ie?or jirrendi l-Artikolu 49 TFUE bla sinjifikat (ara, b’mod partikolari, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar ’il fuq, punt 37).

35 F’dan ir-rigward, is-sitwazzjoni, minn na?a, ta’ kumpannija parent residenti li tixtieq tamalgama ma’ sussidjarja residenti u tibbenefika f’dan il-kuntest mill-possibbiltà li tnaqqas fiskalment it-telf tag?ha u, min-na?a l-o?ra, dik ta’ kumpannija parent residenti li tixtieq tag?mel l-istess operazzjoni ma’ sussidjarja mhux residenti huma, fid-dawl tal-g?an tal-le?i?lazzjoni fiskali b?al dik inkwisjtoni fil-kaw?a prin?ipali, li hija inti?a sabiex tibbenefika lill-kumpannija parent mill-vanta?? fiskali li jikkonsisti fil-possibbiltà g?al din tal-a??ar milli tnaqqas fiskalment it-telf subit mis-sussidjarja, o??ettivament paragunabbli.

36 Il-Gvern ?ermani? u dak tar-Renju Unit madankollu jsostnu li r-rifjut li ji?i a??ettat it-tnaqqis fiskali tat-telf ma jikkostitwixxix restrizzjoni g?al-libertà ta’ stabbiliment peress li, hekk kif jirri?ulta mill-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju msemmija fil-punt 17 ta’ din is-sentenza, it-tnaqqis mid-d?ul taxxabbli tat-telf tal-kumpannija assorbita kien ukoll ji?i rrifjutat, fl-istess ?irkustanzi, jekk l-amalgamazzjoni kienet se??et ma’ sussidjarja residenti, min?abba li l-operazzjoni hija motivata biss mill-kisba ta’ vanta?? fiskali.

37 Madankollu hija l-qorti nazzjonali biss li g?andha tevalwa jekk dan huwiex il-ka? fil-kaw?a prin?ipali. Fl-affermattiv, A ma tkunx tista’, fil-fatt, tinvoka differenza fit-trattament bejn il-kumpanniji residenti u dawk li ma humiex.

38 Fin-nuqqas ta’ pre?i?joni addizzjonali fid-de?i?joni tar-rinviju, hija f’kull ka? il-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tidde?iedi wkoll fuq il-kwistjoni dwar jekk, fil-ka? li r-rifjut ta’ tnaqqis tat-telf ikun fondat fuq motiv ie?or, id-differenza fit-trattament fir-rigward tal-kumpanniji mhux residenti huwiex i??ustifikat minn ra?uni imperattiva ta’ interess ?enerali.

39 G?al dan il-g?an, g?andu ji?i vverifikat jekk din id-differenza fit-trattament hijiex adatta sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-g?an invokat u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex dan jintla?aq (ara, f’dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar ’il fuq, punt 35).

Fuq il-?ustifikazzjoni tal-ostakolu

40 Il-Gvernijiet li ppre?entaw osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-?ustizzja huma tal-opinjoni li d-differenza fit-trattament inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija ??ustifikata min-ne?essità li jin?amm it-tqassim tas-setg?a ta’ tassazzjoni bejn l-Istati Membri u li ji?u impediti r-riskji ta’ u?u doppju tat-telf u ta’ eva?joni fiskali.

41 Qabel kollox, fir-rigward tan-ne?essità li jin?amm tqassim tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, din tista' tkun ta' natura li ti??ustifika differenza fit-trattament meta s-sistema e?aminata hija inti?a sabiex tipprevjeni a?ir li jista' jippre?udika d-dritt ta' Stat Membru li je?er?ita s-setg?a ta' tassazzjoni tieg?u fir-rigward tal-attivitajiet imwettqa fit-territorju tieg?u (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ?abra p. I-2647, punt 42, u Oy AA, i??itata iktar 'il fuq, punt 54).

42 G?aldaqstant, il-?arsien tat-tqassim tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri jista' jirrendi ne?essarju l-applikazzjoni, g?all-attivitajiet ekonomi?i tal-kumpanniji stabbiliti f'wie?ed minn dawn l-Istati, tar-regoli fiskali biss ta' dan l-Istat, kemm fir-rigward tal-profitti kif ukoll tat-telf (sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punt 45).

43 Fil-fatt, il-possibbiltà li l-kumpanniji jag??lu li t-telf tag?hom ji?i kkunsidrat fl-Istat Membru ta' stabbiliment tag?hom jew fi Stat Membru ie?or tikkomprometti b'mod sinjifikattiv tqassim bilan?jat tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Isati Membri (ara s-sentenza Oy AA, i??itata iktar 'il fuq, punt 55), peress illi l-ba?ijiet taxxabbli jirri?ultaw immodifikati f'dawn i?-?ew? Stati, skont it-telf ittrasferit.

44 Sussegwentement, fir-rigward tar-riskju ta' u?u doppju tat-telf, hemm lok li ji?i rrilevat li tali riskju effettivament je?isti jekk, fil-kuntest ta' amalgamazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, il-kumpannija parent stabbilita fi Stat Membru ie?or g?andha l-possibbiltà li tnaqqas mid-d?ul taxxabbli tag?ha t-telf tal-kumpannija assorbita. Dan ir-riskju huwa esklu? permezz ta' regola li tipprekludi din il-possibbiltà ta (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punti 47 u 48).

45 Fl-a??ar, fir-rigward tar-riskju ta' eva?joni fiskali, il-possibbiltà li ji?i ttrasferit it-telf ta' sussidjarja mhux residenti lil kumpannija residenti fil-ka? ta' amalgamazzjoni tinvolvi r-riskju li din it-tip ta' ristrutturazzjoni ti?i organizzata fi ?dan grupp ta' kumpanniji sabiex it-telf jittie?ed inkunsiderazzjoni fl-Istati Membri li japplikaw l-og?la rati ta' tassazzjoni u li fihom, g?aldaqstant, il-valur fiskali tat-telf huwa l-ikbar (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punt 49).

46 Fid-dawl ta' dawn l-elementi ta' ?ustifikazzjoni, ikkunsidrati flimkien, hemm lok li ji?i ammess li l-le?i?lazzjoni ta' Stat Membru li teskludi, fil-kuntest ta' amalgamazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, il-possibbiltà g?all-kumpannija parent stabbilita f'dan l-Istat Membru li tnaqqas mid-d?ul taxxabbli tag?ha t-telf tas-sussidjarja assorbita, stabbilita fi Stat Membru ie?or, minn na?a, tipprova til?aq g?anijiet le?ittimi kompatibbli mat-Trattat u li jikkostitwixxu ra?unijiet imperattivi ta' interess ?enerali u, min-na?a l-o?ra, hija adatta sabiex tiggarantixxi t-twettiq ta' dawn l-g?anijiet (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punt 51).

47 Madankollu, g?ad g?andu ji?i vverifikat jekk tali le?i?lazzjoni ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu dawn l-g?anijiet (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punt 53).

48 Fir-rigward tal-proporzjonalità tal-ostakolu g?al-libertà ta' stabbiliment, qabel kollox g?andu ji?i rrilevat, minn na?a, li l-fatt li l-kumpannija parent ting?ata l-possibbiltà tie?u inkunsiderazzjoni t-telf tas-sussidjarja tag?ha mhux residenti, fil-kuntest ta' amalgamazzjoni transkonfinali, ma huwiex *a priori* ta' natura li jippermetti lill-kumpannija parent tag??el liberament minn sena g?all-o?ra s-sistema fiskali applikabbli g?at-telf tas-sussidjarji tag?ha (ara, g?all-kuntrarju, is-sentenza X Holding, i??itata iktar 'il fuq, punt 31).

49 Min-na?a l-o?ra, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li mi?ura restrittiva b?al

din inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex tintla?aq il-parti essenzjali tal-g?anijiet li jridu jintla?qu f'sitwazzjoni fejn is-sussidjarja mhux residenti e?awriet il-possibbiltajiet ta' te?id inkunsiderazzjoni tat-telf e?istenti fl-Istat ta' residenza tag?ha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punt 55). Hija l-kumpannija parent li g?andha turi li dan huwa l-ka? (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punt 56).

50 Fir-rigward tal-kaw?a prin?ipali, mill-elementi tal-fajl tra?messi lill-Qorti tal-?ustizzja ?ertament jirri?ulta li d-dritt Svedi? jipprovdi l-possibbiltà li, g?all-finijiet tal-kalkolu tal-ba?i taxxabbli, it-telf ta' persuna taxxabbli jintu?a fis-snin fiskali sussegwenti.

51 Madankollu, A sostniet li, ladarba l-operazzjoni ta' amalgamazzjoni titlesta, B ser ti?i llikwidata, u li hija mhux ser ikollha iktar sussidjarja jew stabbiliment permanenti fl-Isvezja. G?aldaqstant, la wa?da u lanqas l-o?ra minn dawn il-kumpanniji ma jidher li g?andha l-possibbiltà li tu?a, fl-Isevzja, wara l-amalgamazzjoni, it-telf ta' B subit f'dan l-Istat Membru qabel din l-operazzjoni.

52 G?aldaqstant, dawn i?-?irkustanzi spe?ifi?i ma jistg?ux, wa?edhom, juru l-assenza ta' kull possibbiltà ta' te?id inkunsiderazzjoni tat-telf e?istenti fl-Istat ta' residenza tas-sussidjarja.

53 G?aldaqstant, diversi Stati Membri li intervenew fil-pro?eduri jqisu, g?all-kuntrarju, li l-possibbiltà ta' te?id inkunsiderazzjoni tat-telf ta' B fl-Isvezja tibqa' te?isti. Il-Gvern ?ermani? g?aldaqstant isostni li dan it-telf jista' jitnaqqas mid-d?ul, ?ertament minimu, li B tkompli tag?mel fl-Isvezja. Huwa j?id li din il-kumpannija g?adha marbuta b'kuntratti ta' kera li jistg?u ji?u ttrasferiti. Il-Gvern Fran?i? isostni wkoll li d-dritt Svedi? jippermetti lill-kumpanniji ju?aw telf fil-ka? ta' snin pre?edenti jew fil-ka? tat-tassazzjoni tal-profitt kapitali mag?mul fuq l-elementi tal-attiv u tal-passiv tal-kumpannija assorbita. Il-Gvern Taljan isostni li l-Isvezja g?andha d-dritt tivvaluta l-beni ttrasferiti u tintaxxa lill-kumpannija assorbita fuq il-profitt hekk mag?mul.

54 G?aldaqstant hija l-qorti nazzjonali li g?andha tiddetermina jekk A effettivament ipprodu?ietx il-prova li B e?awriet il-possibbiltajiet kollha ta' te?id inkunsiderazzjoni tat-telf e?istenti fl-Isvezja.

55 Fil-ka? li l-qorti tar-rinviju tikkonkludi li din il-prova ?iet prodotta, ikun kuntrarju g?all-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE li ti?i esklu?a l-possibbiltà g?al A li tnaqqas mid-d?ul taxxabbli tag?ha fl-Istat ta' residenza tag?ha t-telf subit mis-sussidjarja tag?ha mhux residenti fil-kuntest tal-operazzjoni ta' amalgamazzjoni fil-kaw?a prin?ipali.

56 Fid-dawl ta' dan li ntqal, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE ma jipprekludux, fi?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali, le?i?lazzjoni nazzjonali li teskludi l-possibbiltà g?al kumpannija parent li tamalgama ma' sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ie?or, u li temmet l-attività tag?ha, tnaqqas mid-d?ul taxxabbli tag?ha t-telf subit minn din is-sussidjarja fis-snin pre?edenti g?all-amalgamazzjoni, filwaqt li din il-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?ti din il-possibbiltà meta l-amalgamazzjoni ssir ma' sussidjarja residenti. Tali le?i?lazzjoni nazzjonali hija madankollu inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni jekk hija ma toffrix lill-kumpannija parent il-possibbiltà li turi li s-sussidjarja tag?ha mhux residenti e?awriet il-possibbiltajiet ta' te?id inkunsiderazzjoni ta' dan it-telf u li ma je?istux possibbiltajiet li dan jista' jittie?ed inkunsiderazzjoni fl-Istat ta' residenza tag?ha fis-snin futuri jew minnha stess, jew minn terz.

Fuq it-tieni domanda preliminari

57 Permezz tat-tieni domanda preliminari tag?ha, il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-?ustizzja tippre?i?a, fil-ka? li l-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni tawtorizza lill-kumpannija parent tie?u inkunsiderazzjoni t-telf tas-sussidjarja tag?ha mhux residenti fil-kuntest ta' amalgamazzjoni b?al

dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, jekk dan it-telf g?andux ji?i ddeterminat b'applikazzjoni tad-dritt tal-Istat Membru ta' residenza tal-kumpannija parent jew b'applikazzjoni ta' dak tal-Istat ta' residenza tas-sussidjarja.

58 F'dan ir-rigward, qabel kollox g?andu ji?i kkonstatat li, fl-istat attwali tad-dritt tal-Unjoni, il-libertà ta' stabbiliment ma timplikax, b?ala prin?ipju, l-applikazzjoni ta' li?i spe?ifika g?all-kalkolu tat-telf tas-sussidjarja assorbita assunt mill-kumpannija parent, f'operazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

59 G?all-kuntrarju, id-dritt tal-Unjoni jipprekludi li dawn il-metodi ta' kalkolu jkunu ta' natura li jikkostitwixxu ostakolu g?al-libertà ta' stabbiliment. Minn dan jirri?ulta li, fil-prin?ipju, dan il-kalkolu ma g?andux iwassal g?al inugwaljanza fit-trattament mal-kalkolu li kien isir, fl-istess ka?, g?all-assunzjoni tat-telf ta' sussidjarja residenti.

60 Tali kwistjoni ma tistax madankollu ti?i kkunsidrata b'mod astratt u ipotetiku i?da g?anda tkun is-su??ett, skont il-ka?, ta' anali?i ka? b'ka?.

61 F'dan i?-?irkustanzi, hemm lok li r-risposta g?at-tieni domanda tkun li r-regoli ta' kalkolu tat-telf tas-sussidjarja mhux residenti g?all-finijiet tal-assunzjoni tag?hom mill-kumpannija parent residenti, f'operazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ma g?andhomx jikkostitwixxu inugwaljanza fit-trattament mar-regoli ta' kalkolu applikabbli kieku din l-amalgamazzjoni kienet saret ma' sussidjarja residenti.

Fuq l-ispejje?

62 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, il-Qorti tal-?ustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tidde?iedi:

1) **L-Artikoli 49 TFUE u 54 TFUE ma jipprekludux, fi?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali, le?i?lazzjoni nazzjonali li teskludi l-possibbiltà g?al kumpannija parent li tamalgama ma' sussidjarja stabbilita fi Stat Membru ie?or, u li temmet l-attività tag?ha, tnaqqas mid-d?ul taxxabbli tag?ha t-telf subit minn din is-sussidjarja fis-snin pre?edenti g?all-amalgamazzjoni, filwaqt li din il-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?ti din il-possibbiltà meta l-amalgamazzjoni ssir ma' sussidjarja residenti. Tali le?i?lazzjoni nazzjonali hija madankollu inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni jekk hija ma toffrix lill-kumpannija parent il-possibbiltà li turi li s-sussidjarja tag?ha mhux residenti e?awriet il-possibbiltajiet ta' te?id inkunsiderazzjoni ta' dan it-telf u li ma je?istux possibbiltajiet li dan jista' jittie?ed inkunsiderazzjoni fl-Istat ta' residenza tag?ha fis-snin futuri jew minnha stess, jew minn terz.**

2) **Ir-regoli ta' kalkolu tat-telf tas-sussidjarja mhux residenti g?all-finijiet tal-assunzjoni tag?hom mill-kumpannija parent residenti, f'operazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ma g?andhomx jikkostitwixxu inugwaljanza fit-trattament mar-regoli ta' kalkolu applikabbli kieku din l-amalgamazzjoni kienet saret ma' sussidjarja residenti.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Finlandi?.