KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI KOKOTT

ippreżentati fit-8 ta' Settembru 2011[1]

I — Introduzzjoni

1. Huwa kompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment li ssir tassazzjoni immedjata tar-riżervi moħbija fil-każ ta' trasferiment tas-sede ta' amministrazzjoni effettiva ta' kumpannija ta' Stat Membru lejn ieħor, meta t-trasferiment tas-sede ġewwa t-territorju nazzjonali ma huwiex suġġett għal tassazzjoni bħal dik? Għandu rwol f'dan ir-rigward il-fatt li r-riżervi moħbija li jikkonsistu fi profitt valutarju li ma jibqax jidher wara t-trasferiment tas-sede, għaliex l-Istat ta' destinazzjoni huwa wkoll l-Istat tal-munita tal-kreditu li jagħmel parti mill-patrimonju tal-impriża?

2. Dawn id-domandi ta' rilevanza kbira għas-suq intern, dwar il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tat-taxxa ta' ħruġ tal-impriżi[2], qed jitressqu fil-kuntest ta' kawża quddiem il-Gerechtshof Amsterdam bejn National Grid Indus BV (iktar 'il quddiem "National Grid Indus"), kumpannija tad-dritt Olandiż li ttrasferixxiet is-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha għar-Renju Unit, filwaqt li baqgħet tiġi kkunsidrata, madankollu, bħala kumpannija tad-dritt Olandiż, u l-amministrazzjoni fiskali Olandiża. Mill-perspettiva ekonomika, il-kawża tirrigwarda prinċipalment kreditu ta' self li jagħmel parti mill-patrimonju tal-impriża u espress f'sterlini, fil-konfront ta' kumpannija oħra tal-istess grupp. B'differenza mis-sitwazzjoni li kien hemm qabel fil-Pajjiżi l-Baxxi, fir-Renju Unit ma baqax jidher il-profitt valutarju ta' qabel fuq il-fjorin Olandiż jew l-Ewro. Id-dritt Olandiż jeżiġi li għandha titħallas

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Diġà fid-19 ta' Diċembru 2006, il-Kummissjoni indirizzat, fost l-oħrajn, lill-Parlament u lill-Kunsill Komunikazzjoni dwar it-taxxa ta' ħruġ u l-ħtieġa li jiġu kkoordinati l-politiki fiskali tal-Istati Membri [COM(2006) 825 finali]. Wara, il-Kunsill adotta, fit-2 ta' Diċembru 2008, riżoluzzjoni dwar il-koordinazzjoni ta' taxxa ta' ħruġ (ĠU C 323, p. 1). Bħalissa hemm quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja erba' kawżi dwar nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu dwar it-taxxa ta' ħruġ tal-impriżi, jiġifieri kontra l-Portugall (C-38/10), Spanja (C-64/11), id-Danimarka (C-261/11) u l-Pajjiżi l-Baxxi (C-301/11). Il-Kummissjoni diġà ħadet passi wkoll kontra Stati Membri oħra, ara l-istqarrija għall-istampa tal-Kummissjoni IP/10/299 tat-18 ta' Marzu 2010 u IP/11/78 tas-27 ta' Jannar 2011.

it-taxxa fuq il-kumpanniji fuq dan il-profitt valutarju meta jsir it-trasferiment barra mill-Pajjiżi l-Baxxi.

3. Din il-kawża toffri l-okkażjoni lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tippreċiża, speċjalment inkunsiderazzjoni tas-sentenzi tagħha Daily Mail [3] u Cartesio [4], sa fejn it-trasferiment tas-sede lil hinn mill-fruntieri nazzjonali jirrigwarda l-libertà ta' stabbiliment, jekk tassew dan huwa l-każ. Barra minn hekk, għandu jiġi ddeterminat jekk il-ġurisprudenza dwar it-taxxa ta' ħruġ ta' persuni fiżiċi, partikolament is-sentenzi de Lasteyrie du Saillant [5] u N [6], tapplikax għat-trasferiment ta' kumpannija.

II — Il-kuntest ġuridiku

4. Il-kuntest ġuridiku, fid-dritt tal-Unjoni, huwa ddeterminat f'din il-kawża mid-dispożizzjonijiet dwar il-libertà ta' stabbiliment. Billi l-kawża prinċipali tirrigwarda l-evalwazzjoni tal-legalità ta' avviż ta' taxxa tal-2004 għas-sena finanzjarja 2000/2001, fil-kuntest tar-risposta għat-talba għal deċiżjoni preliminari, għandu jsir riferiment għad-dispożizzjonijiet tat-trattati fil-verżjoni li tirriżulta mit-Trattat ta' Amsterdam [7] u, b'mod partikolari, jiġi kkunsidrat mhux tant l-Artikolu 49 TFUE imma l-Artikolu 43 KE. Huma rilevanti wkoll ċerti dispożizzjonijiet tal-liġijiet Olandiżi fuq it-tassazzjoni tal-kumpanniji u fuq it-taxxa fuq id-dħul, kif ukoll dawk ta' ftehim biex tiġi evitata t-taxxa doppja.

A — *Id-dritt nazzjonali*

5. L-Artikolu 2(4) tal-Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (il-liġi tal-1969 dwar it-taxxa tal-kumpanniji, iktar 'il quddiem il-"Wet VPB") tistabbilixxi finzjoni dwar is-sede ta' kumpannija kkostitwita skont id-dritt Olandiż: għall-finijiet ta' din il-liġi, il-kumpannija kkonċernata hija kkunsidrata bħala residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi. Għaldaqstant, kumpannija li tittrasferixxi s-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha barra mill-pajjiż tibqa' suġġetta għat-taxxa b'mod illimitat fit-territorju tal-Pajjiżi l-Baxxi.

6. Skont l-Artikolu 8 tal-Wet VPB, l-Artikolu 16 tal-Wet op de inkomstenbelasting 1964 (il-liġi tal-1964 dwar it-taxxa fuq id-dħul, iktar 'il quddiem il-"Wet IB") japplika b'analoġija għall-ġbir tat-taxxa tal-kumpanniji. Skont dan l-Artikolu 16, il-profitti ta' kumpannija, li jkunu għadhom

3 — Sentenza tas-27 ta' Settembru 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, Ġabra p. 5483).

4 — Sentenza tas-16 ta' Diċembru 2008, Cartesio (C-210/06, Ġabra p. I-9641).

5 — Sentenza tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Ġabra p. I-2409).

6 — Sentenza tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, Ġabra p. I-7409).

7 — Iffirmat fit-2 ta' Ottubru 1997 u daħal fis-seħħ fl-1 ta' Mejju 1999.

ma ġewx irreġistrati, jiżdiedu mal-qligħ tas-sena kalendarja li matulha dak li f'ismu tiġi eżerċitata l-impriża jispiċċa milli jirċievi qligħ taxxabbli minnha fil-Pajjiżi l-Baxxi (taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà). F'dan ir-rigward, id-data korrispondenti tirrappreżenta data fittizja li fiha jitwettqu r-riżervi moħbija u l-avvjament tal-impriża.

B — *Ftehim biex tiġi evitata t-taxxa doppja bejn il-Pajjiżi l-Baxxi u r-Renju Unit*

7. Skont l-Artikoli 93 u 94 tal-Kostituzzjoni Olandiża, il-ftehim biex tiġi evitata t-taxxa doppja u biex tiġi evitata l-evażjoni fiskali dwar it-taxxi fuq id-dħul u l-profitt, konkluż bejn ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi u r-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq (iktar 'il quddiem il-"ftehim") [8], jipprevali fuq id-dispożizzjonijiet ta' dritt nazzjonali kuntrarji.

8. Skont l-Artikolu 4(3) tal-ftehim, kumpannija li, bħal National Grid Indus, ikollha sede doppja — sede statutorja fil-Pajjiżi l-Baxxi, sede ta' amministrazzjoni effettiva fir-Renju Unit — hija kkunsidrata li hija residenti biss fl-Istat kontraenti fejn tinsab is-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha. Dan l-Istat għandu kompetenza esklużiva skont l-Artikolu 7(1) tal-ftehim, biex jintaxxa l-qligħ tal-impriżi, sakemm dan tal-aħħar ma jiġix attribwit lil stabbiliment tan-negozju permanenti li jinsab fl-Istat kontraenti l-ieħor. Skont l-Artikolu 13(4) tal-ftehim, din is-setgħa ta' tassazzjoni tinkludi wkoll il-qligħ kapitali (moħbi).

9. Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Hoge Raad tal-Pajjiżi l-Baxxi, l-applikazzjoni tal-ftehim kellha bħala konsegwenza li kumpannija bħal National Grid Indus, li ttrasferixxiet is-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha fir-Renju Unit, waqfet milli tirċievi qligħ taxxabbli mill-impriża tagħha fil-Pajjiżi l-Baxxi b'mod li, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 8 tal-Wet VPS, moqri flimkien mal-Artikolu 16 tal-Wet IB, ir-riżervi moħbija u l-avvjament eżistenti fid-data ta' trasferiment huma suġġetti għal taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà.

III — Il-fatti u domandi preliminari

10. National Grid Indus hija kumpannija b'responsabbiltà limitata fid-dritt Olandiż ikkostitwita fl-10 ta' Ġunju 1996, bis-sede statutorja tagħha ġewwa Rotterdam. Hija tagħmel parti minn National Grid Transco Group, grupp li s-sede tal-kumpannija parent

8 — *Tractatenblad* 1980, 205.

tinsab fir-Renju Unit u li għandha fost l-oħrajn netwerks tal-elettriku u tal-gass fir-Renju Unit kif ukoll fl-Istati Uniti tal-Amerika. Il-kumpannija parent Brittanika investit, fil-jum tal-inkorporazzjoni ta' National Grid Indus, fil-kapital azzjonarju ta' din tal-aħħar, kreditu ta' self intern għall-grupp ta' kumpanniji f'ammont ta' GBP 33113000 kontra ħruġ ta' ishma. Min-naħa tagħha, National Grid Indus kellha tħallas dan l-ammont f'joint venture Pakistana għall-ħtiġijiet ta' proġett ta' netwerks tal-elettriku fil-Pakistan. Iżda dan il-proġett ma seħħx u l-attivitajiet ta' National Grid Indus baqgħu limitati għall-finanzjament ta' kumpanniji tal-grupp stabbiliti fl-Ingilterra.

11. Fil-15 ta' Diċembru 2000, National Grid Indus ittrasferixxiet is-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha u l-attivitajiet kollha tagħha lejn Londra. Hija għalqet l-uffiċċji tagħha ta' Rotterdam, biddlet id-diretturi Olandiżi bi tliet diretturi Ingliżi, għalqet il-kontijiet bankarji Olandiżi u fetħet kont ġdid f'bank Ingliż. Mill-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li National Grid Indus għadha teżisti bħala kumpannija ta' dritt Olandiż bis-saħħa kemm tad-dritt Olandiż kif ukoll tad-dritt Ingliż tal-kumpanniji [9]. L-awtoritajiet fiskali Ingliżi jikkunsidraw li l-kumpannija ilha tirresjedi fir-Renju Unit mill-15 ta' Diċembru 2000, id-dritt fiskali Olandiż, għall-kuntrarju, jikkunsidra li dan huwa stabbiliment tan-negozju permanenti fir-Renju Unit, li jagħmel parti minn kumpannija Olandiża.

12. Skont il-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, hemm motivi raġonevoli għat-trasferiment tas-sede. Minn naħa, ir-rata li biha t-taxxa fuq il-kumpanniji Brittaniċi ser tinġabar fil-futur fuq l-interessi ta' self li National Grid Indus tirċievi mhux ser taqbeż ir-rata li biha l-kumpanniji debituri li jagħmlu parti mill-grupp jistgħu jnaqqsu dawn l-interessi. Min-naħa l-oħra, it-trasferiment ta' sede kellu bħala effett l-eliminazzjoni tar-riskju valutarju fir-rigward tal-fjorin Olandiż jew tal-Ewro, peress li l-qligħ għall-ġejjieni ser jiġi kkalkulat biss fi sterlini. Barra minn hekk, minħabba li l-proġett fil-Pakistan ġie abbandunat, ma kienx għad hemm raġuni biex jinżamm stabbiliment fil-Pajjiżi l-Baxxi biex isir gwadann minn ftehim fiskali bejn il-Pajjiżi l-Baxxi u l-Pakistan.

13. Fil-perijodu meta National Grid Indus kienet residenti fil-Pajjżi l-Baxxi, hija rċeviet, għal dak li jirrigwarda l-kreditu ta' self ta' GBP 33113000, qligħ mill-kambju moħbi f'ammont ta' NLG 22128160 (jiġifieri EUR 10041321) minħabba żieda tal-isterlina fir-rigward tal-fjorin Olandiż. Madankollu, sat-trasferiment tagħha, hija kienet awtorizzata tivvaluta dak il-kreditu ta' self skont il-kors storiku fil-bilanċ fiskali

9 — Dan il-punt huwa kkonfermat ukoll mill-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvernijiet tal-Pajjiżi l-Baxxi u tar-Renju Unit.

tagħha, b'mod li l-qligħ valutarju ma kienx ġie intaxxat sa dakinhar.

14. Fid-dawl tal-fatt li, skont il-ftehim, il-qligħ ta' impriża, inkluż il-qligħ kapitali moħbi, fil-ġejjieni ser ikun suġġett għat-taxxa fir-Renju Unit biss, l-amministrazzjoni fiskali Olandiża ħadet l-okkażjoni tat-trasferiment ta' National Grid Indus biex tissuġġetta għat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà l-qligħ valutarju moħbi skont l-Artikolu 16 tal-Wet IM moqri flimkien mal-Artikolu 8 tal-Wet VPB. L-ammont ta' taxxa stabbilit b'dan il-mod huwa dovut mis-27 ta' April 2004, peress li l-interessi fiskali kienu ġew ikkalkulati mill-1 ta' April 2001, l-għada tal-aħħar sena fiskali tal-kumpannija fil-Pajjiżi l-Baxxi.

15. Il-Gerechtshof Amsterdam, li ntalbet tiddeċiedi bħala qorti tal-appell ir-rikors ta' National Grid Indus kontra l-avviż ta' taxxa kkonċernat, għandha dubji fuq il-kompatibbiltà tat-taxxa ta' ħruġ mal-libertà ta' stabbiliment, issospendiet il-kawża u għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja dawn id-domandi preliminari:

"1) Jekk Stat Membru jimponi, minħabba t-trasferiment tas-sede, taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà ta' kumpannija kkostitwita skont id-dritt ta' dan l-Istat Membru u li tittrasferixxi s-sede reali tagħha minn dan l-Istat Membru lejn Stat Membru ieħor, din il-kumpannija tista' tinvoka, fl-istat attwali tad-dritt Komunitarju, l-Artikolu 43 KE (li sar l-Artikolu 49 TFUE) kontra dan l-Istat Membru?

2) Jekk ir-risposti jkunu fl-affermattiv: fil-każ li r-risposta għall-ewwel domanda hija fl-affermattiv: taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà bħal dik inkwistjoni, li tintaxxa l-qligħ kapitali tal-elementi tal-assi [attivi] tal-kumpannija ttrasferit[i] mill-Istat Membru ta' oriġini lejn l-Istat Membru ospitanti, kif ikkalkulat fil-mument tat-trasferiment tas-sede, mingħajr sospensjoni u mingħajr il-possibbiltà li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf kapitali sussegwenti, tikser l-Artikolu 43 KE (li sar l-Artikolu 49 TFUE), fis-sens li tali taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà ma tistax tiġi ġġustifikata min-neċessità li jitqassmu s-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri?

3) Ir-risposta għad-domanda preċedenti tiddependi, b'mod partikolari, fuq iċ-ċirkustanza li t-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà inkwistjoni tirrigwarda profitt (valutarju) miksub fil-kuntest tal-kompetenza fiskali Olandiża, filwaqt li dan il-profitt ma jistax jidher fil-pajjiż ospitanti skont is-sistema fiskali fis-seħħ hemmhekk?"

16. National Grid Indus, il-Gvern Olandiż, dak Daniż, Ġermaniż, Spanjol, Franċiż, Taljan, Portugiż, Finlandiż u Svediż, kif ukoll il-Gvern tar-Renju Unit u l-Kummissjoni Ewropea pparteċipaw fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

IV — Kunsiderazzjoni

A — *Rigward l-ewwel domanda preliminari*

17. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf essenzjalment jekk kumpannija tistax tuża l-libertà ta' stabbiliment iġġarantita fl-Artikolu 43 KE (li sar l-Artikolu 49 TFUE) kontra l-Istat Membru fejn hija ġiet ikkostitwita skont id-dritt tiegħu, fil-każ fejn dan l-Istat Membru jiġbor taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà fl-okkażjoni tat-trasferiment tas-sede ta' amministrazzjoni effettiva tal-kumpannija lejn Stat Membru ieħor, meta l-kumpannija hija marbuta li tħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji, applikata għall-qligħ kapitali li jirriżulta minn attivi ttrasferiti, kif maħluqa sa dakinhar, imma li għadu ma twettaqx, mingħajr differiment u mingħajr il-possibbiltà li jiġi kkunsidrat telf kapitali ulterjuri.

18. Hija ġurisprudenza stabbilita li d-dispożizzjonijiet tat-Trattat fuq il-libertà ta' stabbiliment japplikaw ukoll għal miżuri meħudin mill-Istat ta' oriġini li jaffettwaw l-istabbiliment, fi Stat Membru ieħor, ta' wieħed miċ-ċittadini tal-Istat ta' oriġini jew waħda mill-kumpanniji kkostitwiti skont id-dritt ta' dan tal-aħħar [10].

19. B'riferiment għas-sentenzi Daily Mail [11] u Cartesio [12], il-Gvernijiet li pparteċipaw fil-proċedura jsostnu, madankollu, li kumpannija, bħal National Grid Indus, li tixtieq tittrasferixxi s-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha mingħajr ma tibdel l-istatut tagħha, jiġifieri billi żżomm n-natura tagħha ta' kumpannija tal-Istat fejn ġiet ikkostitwita, ma tistax tuża l-libertà ta' stabbiliment fir-rigward ta' dan tal-aħħar. Dan jgħodd ukoll għal dak li jirrigwarda l-miżuri ta' dritt fiskali marbutin ma' trasferiment tas-sede, bħal dawk tat-tassazzjoni fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà.

20. Huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fis-sentenza Daily Mail tal-1988 li l-libertà ta' stabbiliment ma tagħti l-ebda dritt lil kumpannija kkostitwita skont il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru u fejn għandha s-sede statutorja tagħha li tittrasferixxi s-sede ta' amministrazzjoni tagħha fi Stat Membru ieħor [13].

21. Fil-motivi tas-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat dwar dan is-suġġett li l-libertà ta' stabbiliment ma tagħti l-ebda dritt lill-kumpanniji ta' dritt nazzjonali

10 — F'dan is-sens, is-sentenzi Lasteyrie du Saillant (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 42), tas-27 ta' Novembru 2008, Papillon (C-418/07, Ġabra p. I-8947, punt 16), tal-1 ta' Ottubru 2009, Gaz de France — Berliner Investissement (C-247/08, Ġabra p. I-9225, punt 55), u tal-21 ta' Jannar 2010, SGI (C-311/08, Ġabra p. I-487), punt 39).

11 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3.

12 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4.

13 — Sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 25 u punt 1 tad-dispożittiv).

li jittrasferixxu s-sede tagħhom ta' amministrazzjoni fi Stat Membru ieħor *filwaqt li jżommu n-natura tagħhom ta' kumpanniji tal-Istat Membru li skont il-leġiżlazzjoni tiegħu dawn ġew imwaqfa*[14]. Fil-fatt, 'il barra mill-ordinament ġuridiku nazzjonali, li nħolqu bis-saħħa tiegħu, il-kumpanniji ma jeżistux[15]. Il-leġiżlazzjonijiet nazzjonali fihom differenzi sinjifikattivi dwar ir-rabta meħtieġa għall-kumpanniji tagħhom kif ukoll il-possibbiltà, u, jekk ikun il-każ, il-modalitajiet ta' trasferiment ta' sede, statutorja jew reali, ta' kumpannija ta' dritt nazzjonali, minn Stat Membru għal ieħor[16]. Fir-rigward tat-Trattat KEE, dawn id-differenzi huma problemi li ma ġewx riżolti bir-regoli fuq id-dritt ta' stabbiliment, imma kellhom jiġu fdati għal inizjattivi leġiżlattivi jew ftehim li, madankollu, għandhom ma twettqux[17].

22. Fis-sentenza Cartesio tal-2008, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat li d-dritt nazzjonali biss seta' jippermetti li tingħata tweġiba għall-mistoqsija jekk kumpannija kellhiex effettivament tiġi kkunsidrata bħala kumpannija rilevanti tad-dritt tal-Istat skont leġiżlazzjoni li taħtha hija kienet ġiet ikkostitwita u jekk setgħetx, għal din ir-raġuni, tibbenefika mid-dritt ta' stabbiliment[18].

23. Għalhekk, Stat Membru għandu l-fakultà li ma jippermettix lil kumpannija rregolata mid-dritt nazzjonali tiegħu li żżomm dan l-istatus meta hija jkollha l-intenzjoni li terġa' torganizza ruħha fi Stat Membru ieħor billi tittrasferixxi s-sede tagħha[19] fit-territorju ta' dan l-aħħar Stat, u b'hekk tikser l-element ta' rabta previst mid-dritt nazzjonali tal-Istat Membru fejn ġiet ikkostitwita[20]. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrispondiet id-domanda preliminari kkonċernata fis-sens li l-libertà ta' stabbiliment ma tipprekludix liġi ta' Stat Membru li tipprekludi lil kumpannija kkostitwita skont il-liġi nazzjonali ta' dan l-Istat Membru milli tittrasferixxi s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor filwaqt li żżomm l-istatus tagħha ta' kumpannija rregolata mil-liġi nazzjonali tal-Istat Membru li skont il-liġi tiegħu ġiet ikkostitwita.

24. Madankollu, f'din il-kawża, għandha mill-ewwel tingħata tweġiba affermattiva għall-mistoqsija jekk National Grid Indus kellhiex tibqa' titqies bħala kumpannija tad-dritt Olandiż, minkejja t-trasferiment barra l-Pajjiżi l-Baxxi. Fil-fatt, kif jirriżulta mid-digriet tar-rinviju, u kif enfasizzaw National Grid Indus u l-Kummissjoni, id-dritt Olandiż, b'differenza mid-dritt Ungeriż tal-kumpanniji

14 — Sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 24, il-korsiv huwa użat hawnhekk biss).

15 — Sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 19).

16 — Sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punti 20 u 23).

17 — Sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 23).

18 — Sentenza Cartesio (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4, punti 109 u 123).

19 — Il-kumpannija Cartesio kellha l-intenzjoni li tittrasferixxi s-sede "ver[a]" tagħha mill-Ungerija għall-Italja (sentenza, punt 119), jiġifieri ċ-ċentru amministrattiv tan-negozju tagħha (sentenza, punti 101 *et seq*; l-Avukat Ġenerali Poiares Maduro jitkellem fuq, fil-konklużjonijiet tiegħu tat-22 ta' Mejju 2008, punt 3, ċentru tal-operazzjonijiet). Il-kwistjoni nqalgħet preċiżament miċ-ċaħda, mill-qorti inkarigata miż-żamma tar-reġistru tal-kumpanniji, tat-talba ta' Cartesio biex tiġi rreġistrata s-sede l-ġdida fir-reġistru tal-kumpanniji Ungeriżi. Għalhekk jidher li kien hemm kwistjoni mhux biss fuq it-trasferiment tas-sede effettiva, imma wkoll tas-sede statutorja. Madankollu, ma jirriżultax mis-sentenza jekk dan il-fatt kellux xi importanza. Iżda s-sentenza Daily Mail, sa fejn wieħed jista' jara, kienet tirrigwarda biss it-trasferiment tal-amministrazzjoni, mingħajr ma kienet ġiet prevista l-bidla tas-sede statutorja.

20 — Sentenza Cartesio (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4, punt 110).

li fuqu kienet ibbażata l-kawża Cartesio, jippermetti t-trasferiment, fi Stat Membru ieħor, tas-sede soċjali ta' kumpannija mingħajr bżonn ta' emendi fl-istatut tagħha.

25. Għaldaqstant, il-kumpannija kkonċernata hija "ħajja" u tissodisfa l-kundizzjonijiet kollha stabbiliti fid-dritt tal-Istat li skont il-leġiżlazzjoni tiegħu ġiet ikkostitwita biex tkompli tiġi kkunsidrata bħala kumpannija taħt id-dritt nazzjonali kkonċernat. Għalhekk, għalfejn ma tistax tinvoka l-libertà ta' stabbiliment kontra l-Istat fejn ġiet ikkostitwita?

26. Il-Gvernijiet li pparteċipaw fil-proċedura jirriferu f'dan ir-rigward għas-sentenza Daily Mail fejn intqal li la l-possibbiltà ta' trasferiment tas-sede mingħajr il-bżonn ta' emendi għall-istatut tal-kumpannija tal-Istat Membru ta' oriġini u lanqas il-modalitajiet ta' trasferiment bħal dan ma jirrigwardaw il-libertà ta' stabbiliment. Fost dawn il-modalitajiet hemm ukoll ir-regoli dwar id-dritt fiskali tal-Istat ta' ħruġ billi l-fatti li fuqhom ġiet ibbażata s-sentenza kienu preċiżament dawk rigward l-aspetti ta' dritt fiskali marbutin mat-trasferiment tas-sede.

27. Huwa minnu li l-kawża Daily Mail kienet tirrigwarda dispożizzjoni tal-liġi Brittanika dwar it-taxxa fuq id-dħul u t-taxxa fuq il-kumpanniji, fejn tipprovdi li kienet meħtieġa awtorizzazzjoni tal-ministeru tal-finanzi biex kumpannija tkun tista' tittrasferixxi, barra l-pajjiż, id-domiċilju fiskali tagħha, li huwa ddefinit bħala s-sede ta' amministrazzjoni filwaqt li żżomm il-personalità ġuridika tagħha u n-natura tagħha ta' kumpannija taħt id-dritt Ingliż [21]. Ksur ta' din id-dispożizzjoni kien ikkastigat b'piena ta' ħabs jew multa [22]. It-trasferiment tal-amministrazzjoni, u għalhekk tad-domiċilju fiskali, barra mill-pajjiż kien ippreżenta vantaġġ għal Daily Mail, u dan, fuq kollox kien l-għan dikjarat, li ma tibqax tiġi ntaxxata fir-Renju Unit fuq il-qligħ kapitali tat-titoli li hija kellha u li xtaqet tbigħ malajr. Il-ministeru tal-finanzi Brittaniku ppropona lil Daily Mail li tbigħ parti importanti tat-titoli qabel it-trasferiment tas-sede, li kien ikun ifisser li l-qligħ kapitali ġej minn dan kien ikollu jiġi ntaxxat fir-Renju Unit. Daily Mail ressqet rikors biex jiġi kkonstatat li, minħabba l-libertà ta' stabbiliment, hija ma kellhiex għalfejn ikollha awtorizzazzjoni biex tittrasferixxi s-sede tagħha [23].

28. Id-domandi preliminari mressqin mill-High Court fil-kawża Daily Mail kienu espressament iffukati fuq l-aspetti fiskali tat-trasferiment tas-sede. Il-Qorti tal-Ġustizzja tat dimensjoni ikbar għall-problema tat-trasferiment tas-sede meta ddeduċiet mill-qari tal-ewwel domanda li, sostanzjalment, din riedet tkun taf qabelxejn jekk il-libertà

21 — Sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punti 4, 5 u 17).

22 — Rapport għas-seduta tas-sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, p. 5485).

23 — Sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 7), u rapport għas-seduta dwar din is-sentenza, p. 5486 *et seq.*

ta' stabbiliment kinitx tagħti lil kumpannija kkostitwita skont il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru u bis-sede statutorja tagħha hemmhekk, id-dritt li tittrasferixxi s-sede ta' amministrazzjoni fi Stat Membru ieħor. Billi l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma kienx hemm dan id-dritt, ma kkunsidratx li kien meħtieġ li tittratta separatament l-aspetti tad-dritt fiskali marbut mat-trasferiment ta' sede.

29. Min-naħa l-oħra, l-Avukat Ġenerali Darmon, fil-konklużjonijiet tiegħu f'din il-kawża [24], kien enfasizza iktar l-aspetti tad-dritt fiskali u indika li kien ikun paradossali li Stat li, għalkemm seta' jagħmel hekk, ma jitlobx ix-xoljiment tal-kumpannija li temigra u jsib ruħu fid-dritt Komunitarju f'sitwazzjoni fiskali sfavorevoli proprju meta l-leġiżlazzjoni tiegħu fuq il-kumpannija tkun eqreb lejn l-għanijiet Komunitarji fuq l-istabbiliment.

30. Għaldaqstant, il-kawża Daily Mail tipprovdi effettivament elementi favur l-interpretazzjoni li taw il-Gvernijiet li pparteċipaw fil-proċedura tas-sentenza mogħtija f'din il-kawża. Madankollu, nikkunsidra li s-sentenza Daily Mail għandha tiġi interpretata fid-dawl tal-ġurisprudenza ulterjuri tal-Qorti tal-Ġustizzja u li, indipendentement mill-fatti fl-oriġini u l-formulazzjoni wiesgħa tar-risposta għad-domandi preliminari tal-High Court, din is-sentenza ma tistax tinftiehem fis-sens li l-libertà ta' stabbiliment ma toħloq l-ebda limitu għat-trattament li l-Istat ta' kostituzzjoni ta' kumpannija li tixtieq temigra jista' japplika fil-konfront tagħha.

31. L-ewwel nett, għadhom jissemmew is-sentenzi Centros [25], Überseeing [26] u Inspire Art [27], li minnhom jirriżulta li kumpannija kkostitwita validament fi Stat Membru, u li tixtieq tittrasferixxi l-attivitajiet kollha tagħha fi Stat Membru ieħor, tista' tinvoka l-libertà ta' stabbiliment fir-rigward tal-Istat ospitanti. L-emigrazzjoni bħala tali ma hijiex xi proċess li tevadi minn qabel il-libertà ta' stabbiliment.

32. Għal dak li jirrigwarda l-Istat ta' ħruġ, huwa minnu li fis-sentenza Cartesio, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ttrattatx b'mod iktar fit-tul il-kwistjoni dwar id-determinazzjoni ta' liema kundizzjonijiet jew konsegwenzi preċiżi Stat Membru jista', jekk ikun il-każ, jistabbilixxi fil-każ ta' trasferiment ta' sede, biż-żamma tan-natura ta' kumpannija ta' dritt nazzjonali.

33. Issa, minn din is-sentenza jirriżulta li, kuntrarjament għal dak li jista' jagħti lil wieħed x'jifhem id-dispożittiv ta' portata wiesgħa tas-sentenza Daily Mail, u b'differenza mill-idea difiża mill-Avukat Ġenerali Darmon f'din il-kawża, il-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta'

24 — Konklużjonijiet tas-7 ta' Ġunju 1988 għas-sentenza Daily Mail (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 13).

25 — Sentenza tad-9 ta' Marzu 1999, Centros (C-212/97, Ġabra p. I-1459, punti 17 *et seq*).

26 — Sentenza tal-5 ta' Novembru 2002, Überseering (C-208/00, Ġabra p. I-9919, punti 52 *et seq*).

27 — Sentenza tat-30 ta' Settembru 2003, Inspire Art (C-167/01, Ġabra p. I-10155, punti 95 *et seq*).

stabbiliment jista' jiġi kkunsidrat sew, inkluż fir-rigward tal-Istat ta' kostituzzjoni, fil-każ li kumpannija tkun tixtieq tittrasferixxi s-sede ta' amministrazzjoni effettiva tagħha fi Stat Membru ieħor.

34. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat fis-sentenza Cartesio li kumpannija li għandha l-intenzjoni li tittrasferixxi s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor u, korrelattivament, li tinbidel f'kumpannija ta' dritt nazzjonali tal-Istat Membru fejn tkun marret, tista' tuża l-libertà ta' stabbiliment fir-rigward tal-Istat ta' ħruġ fl-ipoteżi fejn dan tal-aħħar ikun jeħtieġ ix-xoljiment u l-likwidazzjoni minn qabel tal-kumpannija [28]. Jekk f'każ bħal dan ta' trasferiment ta' sede li, anki jekk jimplika bidla fl-istatut, tibqa' l-kontinwità tal-kumpannija, tapplika l-libertà ta' stabbiliment, anki l-aspetti fiskali tat-trasferiment stess għandhom jiġu evalwati skont din il-libertà.

35. Għalhekk huwa paċifiku li t-trasferiment tas-sede barra mill-pajjiż ma huwiex bħala tali proċess li, minnu stess, joħroġ mill-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment. Għall-kuntrarju, l-Istat ta' ħruġ huwa bħala prinċipju obbligat, skont id-dritt tal-Unjoni, li jawtorizza l-emigrazzjoni tal-kumpannija kkostitwita skont id-dritt tiegħu. Għandu biss is-setgħa li jiddeċiedi jekk jawtorizzax lill-kumpannija li żżomm, barra minn dan, in-natura tagħha ta' kumpannija taħt id-dritt nazzjonali tal-imsemmi Stat.

36. F'dan il-kuntest, Stat Membru ma tistax tingħatalu setgħa li jorganizza l-konsegwenzi, fir-rigward tad-dritt fiskali, tat-trasferiment ta' sede li huwa jammetti minn rajh mingħajr il-ħtieġa ta' bidliet fl-istatut, mingħajr ma dan ikun marbut mal-osservanza tal-libertà ta' stabbiliment. Id-dritt tal-Unjoni fil-fatt ma jippermettix lil Stat Membru li jipprojbixxi l-emigrazzjoni bħala tali. L-unika ċirkustanza li leġiżlazzjoni nazzjonali tammetti emigrazzjoni li magħha ma hijiex assoċjata biss il-kontinwità, imma li ma jkunx hemm bidla tal-istatut, u li din tkun tolleranti daqs kemm jeżiġi d-dritt tal-Unjoni, ma jiġġustifikax li l-konsegwenzi supplimentari li d-dritt nazzjonali jassoċja mal-emigrazzjoni jaħarbu mill-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment. Jekk il-konsegwenzi fiskali tal-emigrazzjoni li tħares biss il-kontinwità ġuridika jiġu evalwati abbażi tal-libertà ta' stabbiliment, l-istess għandu jgħodd anki għall-emigrazzjoni li tipprevedi l-konservazzjoni tal-istatut.

37. Għalhekk nipproponi li nirrispondi l-ewwel domanda preliminari li kumpannija tista' tuża l-libertà ta' stabbiliment iggarantita mill-Artikolu 43 KE (li sar l-Artikolu 49 TFUE) fir-rigward tal-Istat Membru li skont id-dritt tiegħu ġiet ikkostitwita, fil-każ fejn dak l-Istat Membru jiġbor it-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà fl-okkażjoni tat-trasferiment tas-sede tal-amministrazzjoni effettiva tal-kumpannija lejn Stat Membru ieħor, meta l-kumpannija hija marbuta li tħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji, applikata għall-qligħ

28 — *Ibid*, punti 111 sa 113.

kapitali li jirriżulta mill-attivi ttrasferiti, kif maħluqa sa dakinhar, imma li għadu ma twettaqx, mingħajr differiment u mingħajr il-possibbiltà li jiġi kkunsidrat telf kapitali ulterjuri.

B — *Fuq it-tieni u t-tielet domandi preliminari*

38. Fit-tieni u t-tielet domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk l-Artikolu 43 KE (li sar l-Artikolu 49 TFUE) jipprekludix taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà ta' dan it-tip, jew jekk din tal-aħħar tistax tkun iġġustifikata b'mod partikolari bil-ħtieġa li jitqassmu b'mod ibbilanċjat is-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, u jekk iċ-ċirkustanza li din il-kawża tallum tikkonċerna profitt valutarju moħbi li jgħib fl-Istat ta' destinazzjoni għandhiex importanza f'dan ir-rigward.

1. Dwar l-eżistenza ta' restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment

39. Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li t-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment u għalhekk tillimita ruħha biex tagħmel domanda lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar ġustifikazzjoni possibbli. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tirreferi għas-sentenza de Lasteyrie du Saillant [29] u tikkonferma hija stess li teżisti restrizzjoni kif tagħmel National Grid Indus li tirreferi wkoll għas-sentenza N [30].

40. Iżda l-Gvern Ġermaniż, dak Franċiż, Taljan, u Svediż, kif ukoll il-Gvern tar-Renju Unit, jiddefendu l-argument li ma hemmx restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment. Il-Gvernijiet parzjalment jillimitaw ruħhom biex itennu f'dan ir-rigward l-argumenti bbażati fuq is-sentenza Daily Mail, kif kienu tressqu diġà fir-rigward tal-kwistjoni dwar il-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment. Madankollu, huma jsostnu wkoll li s-sitwazzjoni li tinsab fiha kumpannija bħal National Grid Indus ma hijiex paragunabbli ma' dik ta' kumpannija li tittrasferixxi s-sede tagħha ġewwa l-Istat Membru ta' kostituzzjoni. F'dan il-qafas, l-argumenti dwar il-paragunabbiltà jeżistu kemm mil-lat ta' diskriminazzjoni kif ukoll minn restrizzjoni (ta' natura oħra).

41. Għal dak li jirrigwarda l-argumenti dwar il-paragunabbiltà, nikkunsidra li huwa superfluwu, fil-kuntest tal-eżami li jsir magħruf jekk id-dispożizzjonijiet nazzjonali ta' dritt fiskali li jirriżervaw trattament differenti għal sitwazzjonijiet transkonfinali

29 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 45 *et seq.*

30 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6.

b'relazzjoni ma' sitwazzjonijiet interni humiex kumpatibbli mal-libertà ta' stabbiliment, li wieħed jevalwa l-istess kwistjonijiet mil-lat, l-ewwel, ta' diskriminazzjoni u, jekk ikun il-każ, għal darba oħra, mil-lat ta' restrizzjoni (ta' natura oħra). Għall-kuntrarju, wieħed jistaqsi bla ambigwità dwar il-punt jekk it-trasferiment ta' sede barra mill-pajjiż huwiex ittrattat b'mod żvantaġġuż mill-perspettiva fiskali mqabbel ma' trasferiment ta' sede ġewwa t-territorju nazzjonali. Jekk dan huwa l-każ u li, għalhekk, it-trasferiment ta' sede barra l-pajjiż isir, tal-inqas, inqas attrajenti milli trasferiment ġewwa territorju nazzjonali, għandu jiġi konkluż li hemm restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment [31]. Madankollu, għandu jiġi kkunsidrat li l-istess restrizzjoni hija ġġustifikata u għalhekk ammessa sakemm is-sitwazzjonijiet ma jkunux paragunabbli oġġettivament jew li d-differenza fit-trattament tkun iġġustifikata minn motiv imperattiv ta' interess ġenerali [32].

42. F'din il-kawża, il-Pajjiżi l-Baxxi jirċievu dħul minn taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà meta jkun hemm trasferiment tas-sede tal-amministrazzjoni effettiva minn kumpannija lejn Stat Membru ieħor. Il-kumpannija hija marbuta li tħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji fuq il-qligħ kapitali li jirriżulta mill-attivi ttrasferiti barra mill-pajjiż, kif maħluq sa dakinhar, imma li għadu ma twettaqx, mingħajr differiment u mingħajr il-possibbiltà li jiġi kkunsidrat telf kapitali ulterjuri. Min-naħa l-oħra, fil-każ ta' trasferiment ta' sede ġewwa t-territorju nazzjonali, ma jkun hemm l-ebda taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà. Il-qligħ kapitali ma jiġix intaxxat ħlief meta jitwettaq, pereżempju bil-bejgħ tal-attivi kkonċernati. Għat-trasferimenti ta' sede barra mill-pajjiż, din id-differenza ta' trattament toħloq, bla dubju, żvantaġġ li, mill-perspettiva ekonomika, jista' anki jkollu proporzjonijiet eżistenzjali. Taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà, kif inhi fil-kawża tallum, hija, minħabba l-effett dissważiv tagħha, ta' natura li tagħmel ħsara lill-eżerċizzju tad-dritt ta' stabbiliment garantit mid-dritt tal-Unjoni u b'hekk tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment [33].

2. Dwar il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni

43. Ir-raġunijiet imressqin mill-Gvernijiet f'din il-proċedura dwar in-nuqqas ta'

31 — Ara, fir-rigward tal-kunċett ta' restrizzjoni fid-dritt fiskali Kokott/Ost, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, p. 496.

32 — Ara s-sentenza tal-25 ta' Frar 2010, X Holding (C-337/08, Ġabra p. I-1215, punti 18 sa 20), u, bl-istess mod, is-sentenza tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Ġabra p. I-3601, punti 23 sa 26) fejn, madankollu, il-kwistjoni tan-natura paragunabbli ma hijiex ittrattata. Din l-istruttura ta' eżami tikkorrespondi wkoll ma' dik li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi solitament fir-rigward tat-taxxi diretti fil-kuntest tal-libertà taċ-ċirkulazzjoni tal-kapitali; ara, pereżempju, is-sentenza tal-10 ta' Frar 2011, Haribo (C-436/08 u C-437/08, Ġabra p. I-305, punti 50, 52 u 58). Jeżistu wkoll paralleli fil-ġurisprudenza dwar il-libertà li jiġu pprovduti servizzi; ara, pereżempju, is-sentenza tas-26 ta' Ottubru 2010, Schemlz (C-97/09, Ġabra p. I-10465, punt 49).

33 — Ara, fir-rigward tat-taxxa ta' ħruġ ta' persuni fiżiċi, is-sentenzi de Lasteyrie du Saillant (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 46) u N (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punti 34 *et seq*).

paragunabbiltà bejn it-trasferiment ta' sede barra mill-pajjiż u ġewwa t-territorju nazzjonali jikkorrispondu essenzjalment ma' dawk imressqin dwar l-eżistenza ta' motivi imperattivi ta' interess ġenerali. Billi, barra minn dan, skont il-ġurisprudenza, għandha tiġi kkunsidrata n-natura paragunabbli invista tal-għan li għandha d-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni [34], ser nillimita ruħi biex neżamina iktar 'il quddiem, b'mod konformi mal-għan tad-domanda preliminari, jekk ir-restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment, li tikkostitwixxi t-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà, hijiex ġustifikata minn għan ta' interess ġenerali.

44. Sabiex tkun tista' tiġi ġġustifikata restrizzjoni fuq il-libertà ta' stabbiliment minħabba motiv imperattiv ta' interess ġenerali, jeħtieġ li l-miżura kkonċernata tkun tista' tiggarantixxi t-twettiq tal-għan ta' interess ġenerali li tkun trid tilħaq, u li ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ biex tilħaq dan l-oġġettiv [35].

45. Kif jirriżulta mit-tieni domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tikkonċentra l-kunsiderazzjonijiet tagħha fuq il-ġustifikazzjoni possibbli tar-restrizzjoni kkonstatata fuq iż-żamma ta' tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni fost l-Istati Membri. Għalhekk għandha tiġi eżaminata, l-ewwel nett, din il-ġustifikazzjoni qabel ma jiġu ttrattati ġustifikazzjonijiet oħra li ressqu l-Gvernijiet li ħadu sehem fil-proċedura.

a) Tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni

46. Hija ġurisprudenza stabbilita li restrizzjoni fuq l-eżerċizzju ta' libertà fundamentali fi ħdan l-Unjoni tista' tiġi ġġustifikata għall-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni fost l-Istati Membri [36]. Fin- nuqqas ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni fil-livell tal-Unjoni, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti biex jiddefinixxu, kuntrattwalment jew unilateralment, il-kriterji ta' tqassim tas-setgħa tagħhom ta' tassazzjoni [37]. F'dan ir-rigward, ma huwiex irraġonevoli għall-Istati Membri li jispiraw ruħhom mill-prattika internazzjonali u, b'mod

34 — Sentenzi tas-27 ta' Novembru 2008, Papillon (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punt 27) u X Holding (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punt 22).

35 — Sentenzi N (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punt 40), tat-23 ta' Ottubru 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Ġabra p. I-8061, punt 40) u X Holding (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punti 25 *et seq*).

36 — Sentenzi tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 45), tat-18 ta' Lulju 2007, Oy AA (C-231/05, Ġabra p. I-6373, punt 51), Lidl Belgium (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punt 42), tas-17 ta' Settembru 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Ġabra p. I-8591, punti 82 u 88), X Holding (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punti 25 sa 33) u Haribo (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punt 121).

37 — Sentenza OyAA (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 36, punt 52), ara wkoll is-sentenzi tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Ġabra p. I-11673, punt 52) u tat-3 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-487/08, Ġabra p. I-4843), punt 38).

partikolari, mill-mudelli ta' ftehim elaborati mill-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u l-Iżvilupp Ekonomiku (OCDE)[38].

i) Għan tat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà u l-kapaċità li jintlaħaq dan l-għan

47. Skont il-qorti tar-rinviju, it-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà hija bbażata fuq il-prinċipju ta' territorjalità rikonoxxut fil-livell internazzjonali[39], flimkien ma' komponent *ratione temporis* u tikkontribwixxi essenzjalment għat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni. Hija suppost tiggarantixxi li l-kumpless tal-qligħ li tkun daħlet kumpannija fil-perijodu li matulu hija kienet suġġetta għat-taxxa fil-Pajjiżi l-Baxxi kien suġġett ukoll għat-taxxa f'dan il-pajjiż. Għal dan l-iskop, il-qligħ kapitali moħbi maħluq sa dakinhar huwa kkunsidrat bħala mwettaq fid-data tat-trasferiment. Din it-tassazzjoni fil-valur tas-suq ma hijiex limitata għal każ ta' trasferiment ta' sede u tapplika wkoll fil-każ ta' trasferimet ta' attivi partikolari lejn stabbiliment tan-negozju permanenti barra mill-pajjiż. Billi, fil-bidu tal-issuġġettar tat-taxxa fit-territorju tiegħu, l-Istat ospitanti, b'mod ġenerali, jevalwa l-attiv u l-passiv skont il-valur ekonomiku attwali tagħhom (step-up), it-taxxa doppja tiġi evitata u t-telf kapitali ulterjuri jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat ospitanti. Taxxa bħal din hija ammessa skont il-ftehim fiskali bbażat fuq il-mudell tal-OCDE.

48. Kif jirriżulta mid-deċiżjoni tal-Kunsill tat-8 ta' Diċembru 2008, it-taħlita tat-taxxa ta' ħruġ mill-Istat ta' ħruġ u tal-istep up mill-Istat ta' destinazzjoni tikkostitwixxi possibbiltà prattikabbli biex tiggarantixxi li r-riżervi moħbija ma jiġux imposti ħlief għal darba (waħda) biss. Milli jidher, la l-ftehim u lanqas il-mudell ta' ftehim OCDE ma fihom dispożizzjonijiet espressi għal każ ta' trasferiment ta' sede barra mill-pajjiż. Issa, il-qorti tar-rinviju rriferiet għall-ġurisprudenza stabbilita tal-Hoge Raad tal-Pajjiżi l-Baxxi li tgħid li l-applikazzjoni tal-ftehim lil kumpannija ta' dritt Olandiż li tittrasferixxi s-sede tagħha lejn ir-Renju Unit għandha l-konsegwenza li din tal-aħħar tieqaf milli toħloq qligħ taxxabbli tal-impriżi fil-Pajjiżi l-Baxxi. Wara t-trasferiment, ir-Renju Unit biss għandu d-dritt li jintaxxa l-qligħ tal-impriża, inkluż il-qligħ kapitali moħbi. It-taxxa ta' ħruġ ġiet introdotta biex jiġi evitat li, f'sitwazzjoni bħal dik, il-qligħ kapitali moħbi maħluq ġewwa l-pajjiż ma jevadix it-tassazzjoni tal-Pajjiżi l-Baxxi. Għaldaqstant, il-ftehim huwa, milli jidher, inkluż fil-Pajjiżi l-Baxxi fis-sens li dan il-pajjiż jitlef id-dritt li jintaxxa r-riżervi moħbija għall-ġejjieni. Dawn tal-aħħar huma, għalhekk, ikkunsidrati bħala li twettqu fid-data tat-trasferiment u

38 — Sentenzi N (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punt 45), tat-23 ta' Frar 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Ġabra p. I-1957, punt 48) u Lidl Belgium (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punt 22).

39 — Ara f'dan ir-rigward il-konklużjonijiet tiegħi tat-30 ta' Marzu 2006, għas-sentenza mogħtija fil-kawża N (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punti 92 *et seq*).

huma attribwiti għall-eżerċizzju finali fiskali nazzjonali.

Kif isostnu l-qorti tar-rinviju u d-diversi Gvernijiet li ħadu sehem fil-proċedura, dan iwassal għall-argument *a contrario* li jipprovdi li d-direttiva ma tipprekludix it-taxxa ta' ħruġ tal-attivi ttrasferiti barra mill-pajjiż. Il-kwistjoni dwar sa fejn taxxa ta' ħruġ hija effettivament aċċettata fil-każijiet koperti mid-direttiva għandha, madankollu, tiġi riżolta b'mod definittiv billi jiġi kkunsidrat id-dritt primarju, u, f'dan il-każ, tista' tibqa' sospiża. F'dan il-kuntest, id-dispożizzjonijiet tad-direttiva ma humiex rilevanti f'dan ir-rigward ħlief sa fejn juru li l-leġiżlatur tal-Unjoni jagħmel tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri b'mod li l-qligħ kapitali moħbi maħluq fl-Istat ta' ħruġ jista' jiġi intaxxat f'dan l-istess Stat.

49. Għal dak li jirrigwarda l-mudell ta' ftehim tal-OCDE wieħed jista' jiddeduċi spjegazzjonijiet dwar il-mudell ta' ftehim li dan ma jipprekludix li t-trasferiment ta' attivi partikolari ta' stabbiliment tan-negozju permanenti nazzjonali lejn is-sede ċentrali jew stabbiliment tan-negozju permanenti li jinsab barra mill-pajjiż jiġi kkunsidrat bħala bejgħ, b'mod li l-qligħ kapitali moħbi maħluq sa dakinhar ikun s-suġġett ta' tassazzjoni ġewwa l-Istat tas-sors [40].

50. Barra minn hekk, għandu jingħad li d-direttiva dwar il-mergers 2009/133 [41] fl-Artikolu 12 (1) jistabbilixxi li t-trasferiment tas-sede statutorja ta' kumpannija Ewropea jew ta' kumpannija kooperattiva Ewropea minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor ma jwassalx għal tassazzjoni tal-qligħ kapitali moħbi li jirriżulta minn attivi li jibqgħu marbutin ma' stabbiliment tan-negozju permanenti fl-Istat Membru ta' ħruġ u li jinkontribwixxu għall-ħolqien tal-profitti jew it-telf ikkunsidrat għall-finijiet tat-tassazzjoni.

51. Fl-aħħar nett, għandu jitfakkar li, fis-sentenza N [42], il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li t-taxxa ta' ħruġ ta' persuni fiżiċi, inkwistjoni f'din il-kawża, kienet ta' natura li tiżgura l-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri. Skont il-leġiżlazzjoni kkonċernata, l-ammont tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali moħbi li jirriżulta minn sehem importanti f'kumpannija, kien ġie stabbilit fil-mument tal-emigrazzjoni tal-kontribwent u l-ħlas kien ġie sospiż sal-bejgħ effettiv. Il-fatt li f'dan il-każ ma hemmx persuni fiżiċi imma kumpanniji, u li t-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà għandha titħallas immedjatament ma għandu l-ebda rilevanza fil-kwistjoni tan-natura xierqa u

40 — Ara l-punt 21 tal-Artikolu 7 tal-mudell tal-ftehim OCDE 2008 u l-punt 10 tal-Artikolu 13 tal-mudell ta' ftehim OCDE 2010.

41 — Direttiva tal-Kunsill 2009/133/KE, tad-19 ta' Ottubru 2009, dwar is-sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għal mergers, diviżjonijiet, diviżjonijiet parzjali, trasferimenti ta' assi u skambji ta' ishma li jikkonċernaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti u għat-trasferiment tal-uffiċċju reġistrat ta' SE jew SCE bejn Stati Membri (ĠU L 310, p. 34).

42 — Sentenza N (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 41 sa 47).

lanqas ma hu rilevanti ħlief fir-rigward tal-kwistjoni tan-natura neċessarja.

52. Għalhekk għandu jiġi deċiż li t-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà hija mistennija li tħares tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri u tista' tilħaq dan l-għan ta' interess ġenerali.

ii) Natura neċessarja

53. Jibqa' biex jiġi ddeterminat jekk it-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà, bħal f'din il-kawża, tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ biex jintlaħaq l-għan li trid.

54. Triq issir distinzjoni hawnhekk bejn li jiġi stabbilit l-ammont ta' debitu fiskali u l-irkupru tiegħu.

— Determinazzjoni tat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà

55. Id-determinazzjoni tat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà fil-kuntest tal-avviż ta' taxxa dwar l-aħħar eżerċizzju fiskali nazzjonali ma tidhirx fiha nnifisha sproporzjonata. Il-finzjoni użata għal dan l-iskop, li tikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li l-profitti moħbija twettqu fid-data tat-trasferiment, tippermetti li tiġi stabbilita distinzjoni relativament mgħaġġla bejn il-livell ta' tassazzjoni tal-Istat ta' ħruġ u dak tal-Istat ta' destinazzjoni, mingħajr ma dan iwassal għal soprataxxa manifesta għall-kontribwent b'relazzjoni ma' taxxa stabbilita wara [43].

56. F'dan ir-rigward għandu jiġi rrilevat li, għal dak li jirrigwarda d-determinazzjoni tat-taxxa fid-data ta' trasferiment, it-trasferiment tas-sede barra mill-pajjiż ma hijiex paragunabbli ma trasferiment ġewwa t-territorju nazzjonali għaliex, f'dan l-aħħar każ, u wieħed jissupponi li t-territorju fiskali huwa uniformi, is-sovranità fiskali tal-Istat Membru kkonċernat tibqa' ma tinbidilx. Billi, f'każ bħal dak, ma jkun hemm bżonn tal-ebda tqassim ta' setgħa ta' tassazzjoni bejn id-diversi Stati, biżżejjed li jiġi ntaxxat il-qligħ kapitali moħbi biss fid-data meta dan ikun effettivament twettaq.

— Irkupru tad-debitu fiskali

57. Huwa kunsiderevolment iktar diffiċli li jiġi evalwat jekk l-irkupru immedjat tad-debitu fiskali huwiex, fih innifsu, kumpatibbli mal-prinċipju ta' proporzjonalità.

43 — Ara s-sentenza N (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punti 49 *et seq*).

58. Mis-sentenza N[44] jirriżulta li t-taxxa ta' ħruġ tal-persuni fiżiċi li għandhom sehem sostanzjali f'kumpannija ma tistax tiġi kkunsidrata bħala li hija proporzjonata ħlief jekk il-ħlas tad-debitu fiskali kien ġie sospiż sat-twettiq effettiv tal-qligħ kapitali moħbi, mingħajr ma jkun hemm ħtieġa ta' garanziji għal dan l-iskop u li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf kapitali ulterjuri li ma jkunx għadu ġie kkunsidrat fl-Istat ta' destinazzjoni.

59. National Grid Indus u l-Kummissjoni jikkunsidraw li din il-ġurisprudenza hija bħala prinċipju applikabbli għat-taxxa ta' ħruġ tal-impriżi. B'riferiment għall-komunikazzjoni tagħha dwar it-taxxa ta' ħruġ tad-19 ta' Diċembru 2006[45], il-Kummissjoni tirrikonoxxi, madankollu, li l-Istati Membri għandhom id-dritt li jissuġġettaw fuq l-impriża li temigra ċerti obbligi ta' informazzjoni, pereżempju, dikjarazzjoni annwali li tipprovdi li l-attivi tal-impriża għadhom fil-pussess tal-istabbiliment tan-negozju permanenti li jinsab barra l-pajjiż, akkumpanjata b'dikjarazzjoni mogħtija fid-data taċ-ċessjoni. Id-Direttiva 77/799 dwar l-għajnuna reċiproka[46] u d-Direttiva 76/308[47] dwar l-għajnuna reċiproka għall-irkupru ta' talbiet, joffru lill-awtoritajiet kompetenti l-possibbiltà li tkompli ssir sorveljanza effiċjenti fuq il-pjan fiskali tal-impriza li tkun emigrat u li jiġi rkuprat fi żmien utli l-kreditu fiskali.

60. Il-Gvernijiet li pparteċipaw fil-proċedura jikkunsidraw li ċ-ċaqliq tas-sede tal-kumpannija u tal-attivi tal-impriża barra mill-pajjiż jeħtieġu evalwazzjoni differenti. Huma jikkunsidraw li huwa proporzjonat l-irkupru immedjat tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali maħluq ġewwa t-territorju nazzjonali, partikolarment għaliex is-sorveljar sistematiku tad-destin ulterjuri tal-attivi kkonċernati hija jekk mhux impossibbli, tal-inqas sinonima ma' spejjeż, fi kwalunkwe każ, kunsiderevoli u ekonomikament insostenibbli, kemm għall-impriża kif ukoll għall-amministrazzjoni fiskali. Barra minn hekk, it-telf kapitali ulterjuri jittieħed inkunsiderazzjoni fil-qafas ta' step up mill-Istat ta' destinazzjoni.

44 — Ara s-sentenza N (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punti 49 *et seq*).

45 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta'qiegħ il-paġna 2.

46 — Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63), fil-verżjoni emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 92/12/KEE, tal-25 ta' Frar 1992 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 179).

47 — Direttiva tal-Kunsill 76/308/KEE, tal-15 ta' Marzu 1976, dwar l-għajnuna reċiproka għall-irkupru ta' talbiet li jirriżultaw minn ħidmiet li jiffurmaw parti mis-sistema li tiffinanzja l-Fond Agrikolu Ewropew għal Gwida u Garanzija, u ta' imposti agrikoli u dazji doganali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 1, p. 44) fil-verżjoni emendata bid-Direttiva 2001/144/KE tal-Kunsill, tal-15 ta' Ġunju 2001, (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 12, p. 27). Id-Direttiva 76/308 ġiet ikkodifikata u mħassra bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/55/KE, tas-26 ta' Mejju 2008, dwar l-assistenza reċiproka għall-irkupru ta' talbiet rigward ċerti imposti, dazji, taxxi u miżuri oħra (ĠU L 150, p. 28), li min-naħa tagħha kienet ġiet imħassra mid-Direttiva tal-Kunsill 2010/24/UE, tas-16 ta' Marzu 2010, dwar l-assistenza reċiproka għall-irkupru ta' talbiet relatati ma' taxxi, dazji u miżuri oħra (ĠU L 84, p. 1).

61. Il-Gvern Daniż, dak Spanjol u dak Finlandiż isostnu f'dan ir-rigward li, b'differenza minn sehem f'idejn persuna fiżika f'kumpannija, l-attivi ta' impriża huma ta' spiss intiżi mhux biss biex jiġu ċeduti ulterjorment għal profitt, imma biex jiġu użati fil-proċess ta' produzzjoni. Dawn l-attivi tipikament jitilfu mill-valur tagħhom u fil-fatt jgħibu kompletament maż-żmien, partikolarment bit-tiqdim u bl-użu jew, fil-każ tal-proprjetà intellettwali, minħabba l-iskadenza tal-perijodu ta' protezzjoni. Għalhekk, ma huwiex ġustifikat li tiġi kkunsidrata data ulterjuri bħal dik tal-bejgħ.

62. F'dan il-kuntest, il-Gvern Olandiż jindika li t-twettiq tal-qligħ kapitali maħluq fl-Istat ta' destinazzjoni u li jirriżulta mill-attivi fissi jista', parzjalment, iseħħ b'mod gradwali, fis-sens li, fl-Istat ta' destinazzjoni, dawn l-attivi huma suġġetta għal deprezzament annwali abbażi tal-valur tas-suq imdaħħal fil-bilanċ tal-ftuħ. Għalkemm il-qligħ kapitali li jirriżulta mill-attivi kapitali li jiċċirkulaw jitwettaq ġeneralment fil-mument tal-bejgħ tagħhom, il-kontijiet annwali, madankollu, ma jurux b'mod ċar f'liema data l-attivi preżenti fil-mument tat-trasferiment tas-sede ġew effettivament mibjugħa.

63. Il-Gvern Olandiż, dak Ġermaniż u dak Spanjol jikkunsidraw li l-mekkaniżmi ta' assistenza amministrattiva u ġudizzjarja eżistenti fil-livell tad-dritt tal-Unjoni u tal-ftehim bilaterali ma joffrux, barra minn hekk, possibbiltà biżżejjed li jiġi permanentement issorveljat in-numru kbir ta' attivi ta' impriża u lanqas li jkun hemm għall-inqas il-kontroll tal-eżattezza tad-data kkomunikata minn impriża u li jiġi sostnut id-dritt għat-taxxa f'ħin xieraq. Id-differenzi li jeżistu fost il-leġiżlazzjonijiet tad-diversi Stati Membri dwar il-kalkolu tal-profitti u t-twaqqif tal-bilanċ annwali jagħmluha dejjem iktar diffiċli li jkun hemm kooperazzjoni bħal din.

64. Il-Gvern Taljan jikkunsidra li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-taxxa ta' ħruġ tal-persuni fiżiċi ma tapplikax għat-taxxa ta' ħruġ ta' impriżi, għaliex il-persuni fiżiċi u l-impriżi huma suġġetti għal leġiżlazzjonijiet fiskali fundmentalment differenti. Filwaqt li l-persuni fiżiċi bħala prinċipju jiġu intaxxati fuq id-dħul effettiv tagħhom, it-tassazzjoni tal-impriżi ssir fuq il-bażi tal-bilanċ fejn l-attiv u l-passiv jiġu kkontrobilanċjati ma' xulxin. Bħala prinċipju, il-qligħ kapitali tal-attivi jidher immedjatament fil-bilanċ u għalhekk huwa taxxabbli immedjatament bħala tali. Eċċezzjonalment biss li l-valur inizjali tal-attivi jista' jinġieb sat-twettiq tal-qligħ kapitali moħbi. L-ewwel kundizzjoni biex dan isir hija ż-żamma mill-impriża tas-sede tagħha ġewwa t-territorji nazzjonali u, għalhekk, biex tiġi suġġetta għat-taxxa fit-territorju tagħha.

65. Il-Gvern Finlandiż jindika wkoll li l-persuni ġuridiċi għandhom inqas stabbiltà mil-lat tal-identità tagħhom milli l-persuni fiżiċi. Il-mergers, id-diviżjonijiet, il-bidliet fil-forma ġuridika, kif ukoll il-ħolqien ta' sussidjarji u t-trażmissjoni ta' oqsma ta' attivitajiet lil kumpanniji oħra għandhom l-effett li jagħmluha kunsiderevolment iktar diffiċli li jkun hemm sorveljanza fiskali kontinwa mill-Istat ta' ħruġ.

66. L-ewwel nett għandu jiġi rrilevat li l-argumenti mressqin mill-Gvernijiet li pparteċipaw fil-proċedura, u li fihom dawn tal-aħħar indikaw id-diffikultajiet li jiġu, huma bbażati fuq approċċ ta' ġeneralizzazzjoni fejn l-impriżi u, b'mod partikolari, il-kumpanniji jippreżentaw sitwazzjoni patrimonjali kumplessa ħafna. Min-naħa l-oħra, dan il-każ juri li, indipendentement mill-fatt jekk huma jitmexxewx minn persuna ġuridika jew minn persuni fiżiċi, jista' jkun hemm impriżi li s-sitwazzjoni patrimonjali rilevanti tagħhom mil-lat fiskali tippreżenta ċerta sempliċità. Bl-istess mod, jistgħu evidentement jeżistu persuni privati li s-sitwazzjoni patrimonjali tagħhom hija tant kumplessa daqs dik ta' impriża, fis-sens deskritt mill-Gvernijiet.

67. Il-kawża prinċipali tidher li tikkonċerna biss kreditu ta' self fejn għandu jkun komparattivament faċli li jiġi segwit id-destin tiegħu, id-diffikultajiet ta' sorveljar invokati mill-Gvernijiet parteċipanti huma, bħala prinċipju, mingħajr importanza għal din il-kawża. In-natura u l-portata tal-patrimonju li għandu jiġi suġġett għat-taxxa ma jipprekludux minnhom infushom l-applikazzjoni tas-soluzzjoni msemmija mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza N u lanqas ma jipprekludu l-fatt li jiġi kkunsidrat bħala sproporzjonat irkupru immedjat tal-kreditu fiskali fuq il-qligħ kapitali moħbi.

68. Madankollu, billi huwa leġittimu għal-leġiżlatur, sa ċertu punt, li jadotta approċċ ta' ġeneralizzazzjoni u li l-qorti tar-rinviju fformulat it-tieni domanda tagħha b'mod ġenerali u ma jistax jiġi eskluż li dik il-qorti kellha tiddeċiedi, fil-kawża prinċipali, anki fuq it-taxxa ta' ħruġ ta' attivi oħra, sempliċement ma nixtieqx inħalli barra l-argumenti inkwistjoni.

Sorveljar impossibbli jew diffiċli tal-attivi

69. Jidher għal kollox plawżibbli li s-sitwazzjoni patrimonjali ta' impriża tista' tidher tant kumplessa li sorveljar transkonfinali preċiża tad-destin tal-kumpless tal-attivi fissi u ċirkulanti ta' impriża, sat-twettiq tal-qligħ kapitali moħbi inkorporat f'dawn l-elementi, tkun kważi impossibbli jew tkun tfisser, fi kwalunkwe każ, sforzi li l-amministrazzjoni fiskali ma tkunx tista' tassumi u li jirrappreżentaw ukoll piż kunsiderevoli għall-impriżi.

70. F'każ bħal dan, l-għoti, mill-impriża, ta' informazzjoni dwarha, kif ipproponiet il-Kummissjoni, ma jikkostitwixxix alternattiva vera għaliex kemm l-implementazzjoni kif ukoll l-verifika tal-eżattezza ta' din l-informazzjoni jistgħu jaqbżu, huma wkoll, il-limitu tar-raġonevolezza. Ċertament, ċerti miżuri ta' armonizzazzjoni jeżistu diġà fir-rigward tal-kontabbiltà tal-impriżi[48], kif ukoll id-Direttiva 77/799[49] dwar l-għajnuna reċiproka u d-direttivi dwar l-għajnuna reċiproka fir-rigward tal-irkupru joffru[50], toffri diġà ċerti aġevolazzjonijiet, mingħajr ma jsolvu l-problema fil-fond.

71. Fil-każ fejn ma jkunx possibbli li jiġi ddeterminat raġonevolment f'liema data l-qligħ kapitali moħbi jkun sar effettivament u lanqas jekk, fl-intervall, kienx hemm telf kapitali importanti, is-sospensjoni tal-ħlas, indipendentement mill-kwistjoni ta' step up, ma hijiex miżura iktar flessibbli u lanqas adattata biex tiggarantixxi l-kreditu fiskali tal-Istat ta' ħruġ. Għall-kuntrarju, jonqos element li jippermetti li jiġi ddeterminat sa liema mument sospensjoni tista' tittieħed inkunsiderazzjoni. Għalhekk l-irkupru immedjat tat-taxxa għandu jiġi kkunsidrat bħala proporzjonat u, għaldaqstant, ammess fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment.

Sorveljar tal-attivi mhux problematiċi

72. Min-naħa l-oħra, jekk, komparattivament, in-natura u l-portata tal-patrimonju tal-impriża jippermettu li jiġi żgurat b'mod sempliċi s-sorveljar transkonfinali ta' dak il-patrimonju sar-realizzazzjoni tal-qligħ kapitali moħbi, ikun, għalhekk, sproporzjonat li tiġi rkuprata immedjatament it-taxxa dovuta taħt dan l-aspett. L-istess bħal impriża li tirresjedi fit-territorju nazzjonali, impriża li tittrasferixxi s-sede tagħha u l-kumpless tal-attività ekonomika tagħha barra mill-pajjiż, għandha fil-fatt, interess li ma tħallasx taxxi skont il-qligħ kapitali moħbi ħlief jekk dan ikun effettivament sar. Għall-kuntrarju, ma jippreġudikax b'mod sproporzjonat l-interess tal-Istat ta' ħruġ li jsostni d-dritt tiegħu għat-taxxa jekk dan l-Istat, kif ukoll għal dik il-kumpannija li temigra, jistenna sad-data tat-twettiq effettiv tal-qligħ li jista' jistabbilixxi bil-kumdità.

73. Ċertament, l-eżekuzzjoni ta' krediti transkonfinali normalment tista' tkun konnessa ma' diffikultajiet ikbar milli rkupru furzat ġewwa t-territorju nazzjonali. Il-Gvern Ġermaniż, dak Spanjol u dak Franċiż jirriferu f'dan ir-rigward għas-sentenza Truck

48 — Ara, pereżempju, ir-raba' Direttiva tal-Kunsill 78/660/KEE, tal-25 ta' Lulju 1978, ibbażata fuq l-Artikolu 54(3)(g) tat-trattat dwar il-kontijiet annwali ta' ċerti tipi ta' kumpanniji (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1 p. 21) u s-seba' Direttiva tal-Kunsill 83/349/KEE, tat-13 ta' Ġunju 1983 ibbażata fuq l-Artikolu 54(3)(g) tat-trattat, dwar il-kontijiet konsolidati (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1 p. 58), li l-Qorti tal-Ġustizzja rriferiet għaliha fis-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2007, A (C-101/05, Ġabra p. I-11531, punt 62).

49 — Iċċitata iktar il-fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 46.

50 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 47.

Center [51], fejn il-Qorti tal-Ġustizzja appruvat, fost l-oħrajn, fir-rigward tal-possibbiltà ta' rkupru furzat, li tiġi applikata, lil kontribwenti mhux residenti, teknika oħra ta' tassazzjoni minn dik applikata għall-kontribwenti residenti, jiġifieri taxxa minn ras il-għajn.

74. Madankollu, is-suġġett li jinteressani hawnhekk jittratta mhux sempliċi teknika ta' rkupru, imma jirrigwarda l-kwistjoni jekk l-obbligu immedjat u definittiv, għal kumpanniji li jemigraw, li jħallsu, mis-sempliċi fatt tat-trasferiment tagħhom fi Stat Membru ieħor, taxxi fuq il-qligħ kapitali moħbi li jirriżulta minn attivi faċilment identifikabbli, ma jaqbiżx dak li huwa neċessarju, filwaqt li l-kumpanniji li jibqgħu fit-territorju nazzjonali huma marbutin li jħallsu taxxi simili ferm iktar tard jew ma jħallsuhom xejn. Issa, għandu jiġi kkunsidrat li l-kumpannija li temigra mingħajr bidliet fl-istatut tagħha tibqa' kumpannija ta' dritt nazzjonali u tista' faċilment tkun suġġetta għal sanzjonijiet stabbiliti mir-reġistru fil-każ li tkun inadempjenti fl-obbligi tagħha fid-dritt fiskali. Barra minn hekk, l-Istat ta' ħruġ jista', jekk ikun meħtieġ, jirrikorri wkoll għal mekkaniżmi tad-direttivi dwar l-assistenza reċiproka fir-rigward tal-irkupru [52].

51 — Sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Truck Center (C-282/07, Ġabra p. I-10767, punti 47 *et seq*).

52 — Iċċitatata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 47.

75. Id-dettalji msemmijin mill-Gvern Taljan fir-rigward tat-tassazzjoni tal-impriżi ma jwasslux għal kunsiderazzjoni differenti. Minkejja li għandu jiġi kkunsidrat li t-twaqqif ta' riżervi moħbija huwa eċċezzjoni, jibqa' l-fatt li l-impriżi li jittrasferixxu s-sede tagħhom ġewwa t-territorju nazzjonali jibbenefikaw minn din l-eċċezzjoni, filwaqt li l-kumpanniji li jemigraw jiċċaħdu minnha. Dawn id-dettalji ma għandhomx importanza fir-rigward tal-kwistjoni jekk din l-inugwaljanza fit-trattament hijiex proporzjonata jew jekk, għall-kuntrarju, għandux jiġi previst terminu ta' ħlas taħt titolu inqas vinkolanti. L-argument dwar il-bidla iktar frekwenti ta' identità tal-impriżi, kif imressaq mill-Gvern Finlandiż, lanqas ma għandu jingħata tali importanza li jikkonferixxi natura proporzjonata lill-irkupru immedjat tat-taxxa ta' ħruġ. Jekk is-sorveljar tal-attivi ma jqajjem fih innifsu l-ebda problema, allura ma għandux ikun diffiċli fil-każ meta jseħħu l-ġrajjiet imsemmijin mill-Gvern Finlandiż.

Teħid inkunsiderazzjoni tat-telf kapitali ulterjuri

76. Fil-każ li jkun hemm bżonn ta' sospensjoni tal-ħlas tat-taxxa, tqum kwistjoni ulterjuri dwar kif jittieħed inkunsiderazzjoni telf kapitali eventwali li jseħħ wara

t-trasferiment. Fis-sentenza N[53], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, għal dak li jirrigwarda t-taxxa ta' ħruġ ta' persuna fiżika li għandha sehem sostanzjali f'kumpannija, li għandu jitqies b'mod sħiħ it-telf kapitali ta' dan it-tip, bil-kundizzjoni li dan tal-aħħar ma jkunx ġie kkunsidrat diġà fl-Istat ta' destinazzjoni. Madankollu, hemm bżonn ta' approċċ sfumat fir-rigward tal-emigrazzjoni ta' impriżi.

77. Jekk l-Istat ta' destinazzjoni jipprevedi step up, jiġifieri dħul fil-bilanċ ta' ftuħ tal-attivi fil-valur tas-suq tagħhom, għalhekk wieħed għandu jitlaq mill-prinċipju li t-telf kapitali futur jittieħed inkunsiderazzjoni hemmhekk. Għalhekk, l-Istat ta' ħruġ jista' jirċievi l-ammonti sħaħ tat-taxxa stabbiliti fil-mument tat-trasferiment fil-każ li jseħħ fatt li jiġġenera, bħal, pereżempju, fil-każ ta' bejgħ.

78. Fil-każ li l-Istat ta' destinazzjoni ma jikkunsidrax, madankollu, telf kapitali ulterjuri, ma jirriżultax neċessarjament minn dan li l-Istat ta' ħruġ huwa obbligat li jikkunsidra, kollu kemm hu, tali telf kapitali. Għall-kuntrarju, il-kwistjoni dwar liema miż-żewġ Stati għandu jqis it-telf kapitali hija kwistjoni ċentrali marbuta mat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, u li fir-rigward tagħha dawn tal-aħħar, iżommu, bħala prinċipju, il-kompetenza leġiżlattiva fin-nuqqas ta' miżuri ta' armonizzazzjoni fid-dritt tal-Unjoni. Il-prinċipju ta' territorjalità jissuġġerixxi li huwa l-Istat ta' destinazzjoni li għandu jieħu inkunsiderazzjoni t-telf li jkun seħħ taħt is-sovranità fiskali tiegħu. Għaldaqstant, ma huwiex possibbli li tingħata tweġiba globali għall-kwistjoni jekk in-nuqqas ta' kunsiderazzjoni ta' telf kapitali ulterjuri min-naħa tal-Istat ta' ħruġ jirrendix sproporzjonata t-taxxa ta' ħruġ.

Profitt valutarju li ma jidhirx iktar fl-Istat ta' destinazzjoni

79. Għal dak li jirrigwarda l-profitt valutarju inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-qorti tar-rinviju tgħid li dan sar definittiv mat-trasferiment ta' National Grid Indus fir-Renju Unit. Billi, mid-data tat-trasferiment, il-qligħ tal-kumpannija jiġi kkalkulat f'sterlini, ma jista' jkun hemm l-ebda telf kapitali ulterjuri.

80. Il-Gvern Olandiż, dak Ġermaniż u dak Portugiż jikkunsidraw li ġbir immedjat tat-taxxa huwa iktar u iktar iġġustifikat f'dak il-każ, waqt li l-Kummissjoni tikkunsidra li l-profitti valutarji moħbija għandhom jiġu ntaxxati biss fil-mument meta jkun ġie sodisfatt il-kreditu tas-self.

81. Min-naħa l-oħra, National Grid Indus tikkunsidra li l-profitt valutarju moħbi għeb fid-data tat-trasferiment tas-sede. Il-profitt

53 — Iċċitatata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punt 54.

inkwistjoni kien finzjoni, nieqes minn realtà ekonomika, u kien jeżisti biss għall-finijiet fiskali. Billi issa l-qligħ taxxabbli tagħha kien jiġi espress fir-Renju Unit fi sterlini biss, dan il-profitt moħbi ma twettaqx permezz tat-trasferiment u, għall-kuntrarju, għeb b'mod definittiv.

82. Ma nista' nsib l-ebda element fid-dritt tal-Unjoni li jsostni l-argument li ma għandux jiġi rrikonoxxut lill-Istati Membri d-dritt li jiġu ntaxxati l-profitti valutarji moħbija, li jkunu saru f'perijodu li matulu kienet topera impriża fit-territorju tagħhom. Billi, kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fis-sentenza Deutsche Shell [54], l-Istati Membri jistgħu jkunu mistennija li jieħdu inkunsiderazzjoni fiskalment it-telf ta' profitti, għandha tingħatalhom il-possibbiltà, għal raġunijiet ta' simetrija fiskali, li jiġu ntaxxati l-profitti valutarji anki jekk huma biss profitti valutarji moħbija. Kif indika l-Gvern Ġermaniż, profitt valutarju moħbi diġà jikkostitwixxi valur veru ekonomiku, inkwantu jżid is-solvenza tal-impriża. Barra min hekk, fin-nuqqas ta' setgħa ta' tassazzjoni tal-profitti valutarji moħbija, jeżisti r-riskju li dawn il-profitti, minkejja t-twettiq effettiv ulterjuri tagħhom, ma jiġu ntaxxati xejn, jiġifieri, bħal f'dan il-każ, dawn ma jidhrux fiskalment fl-Istat ta' destinazzjoni.

83. Madankollu, l-emigrazzjoni ta' impriża lejn Stat Membru ieħor, fejn il-profitt valutarju ma jidhirx iktar fil-livell fiskali, ma tistax titqies, fiha nnifsha, bħala qligħ li jseħħ. Sakemm ma jiġix irrimborsat is-self, l-impriża, l-istess bħal impriża li tkun żammet is-sede tagħha fit-territorju nazzjonali, ma jkollhiex likwidità ġejja mis-self meħtieġa biex tħallas il-kreditu fiskali.

84. Issa, il-profitti valutarji ma jgħibux fix-xejn fil-mument tat-trasferiment. Jekk is-self kien ġie rrimborsat wara t-trasferiment, l-impriża li temigra jkollha, bl-istess mod bħal impriża li tibqa' bis-sede tagħha fit-territorju nazzjonali, likwidità meħtieġa biex tissoddisfa l-kreditu fiskali. Il-fatt li fl-Istat ta' destinazzjoni l-profitti valutarji ma jidhrux iktar fuq livell fiskali ma jfissirx li jispiċċa l-kreditu speċjali tal-Istat ta' ħruġ.

85. Madankollu, tqum il-kwistjoni dwar jekk għandux jiġi kkunsidrat li l-profitti valutarji moħbija ta' dan it-tip sarux definittivi fil-mument tat-trasferiment jew jekk hemmx ukoll lok li jitqies l-iżvilupp tal-munita tas-self u l-munita tal-Istat ta' ħruġ sal-mument

54 — Sentenza tat-28 ta' Frar 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Ġabra p. I-1129, punt 44).

tar-rimbors effettiv tas-self, bil-kundizzjoni li jirriżulta telf valutarju ulterjuri.

86. Fuq dan il-punt għandu qabelxejn jiġi kkonstatat li min-natura tal-affarijiet jirriżulta li t-telf valutarju ulterjuri jista' jiġi kkunsidrat biss mill-Istat ta' ħruġ. Fil-fatt, dan tal-aħħar, l-istess bħall-profitti valutarji preċedenti, ma jidhirx fil-livell fiskali fl-Istat ta' destinazzjoni.

87. Bħal f'dan il-każ, fejn id-destin tal-kreditu ta' self jista' jiġi ssorveljat relattivament b'faċilità sal-mument tar-rimbors jew tat-twettiq ta' fatt ieħor li jiġġenera, ikun hemm neċessità żejda li tmur lil hinn minn dak li huwa meħtieġ għall-ħarsien tat-tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni jekk l-Istat ta' ħruġ ma jikkunsidrax it-telf valutarju ulterjuri u għalhekk jintaxxa l-impriżi emigranti iktar minn dawk li jibqgħu bis-sede tagħhom fit-territorju nazzjonali. Ċertament, bis-saħħa tal-prinċipju ta' territorjalità, is-setgħa ta' tassazzjoni tal-kreditu ta' self, fid-data meta jkun hemm it-telf valutarju, tkun bħala prinċipju tal-Istat ta' destinazzjoni. Issa, peress li l-iżvilupp tar-rati ta' kambju ma jidhrux fiha la meta jitilgħu u lanqas meta jinżlu, filwaqt li, għal sitwazzjonijiet purament nazzjonali, l-Istat ta' ħruġ jieħu inkunsiderazzjoni l-iżvilupp tar-rati ta' kambju sal-mument tat-twettiq effettiv tal-profitti valutarji, l-Istat ta' ħruġ jibqa' kompetenti, anki wara t-trasferiment tal-impriża, biex iqis it-telf valutarju ta' dan it-tip fil-qafas tat-taxxa li jikkalkula fuq il-profitti valutarji ta' qabel li jirriżultaw mill-istess kreditu ta' self. F'każ bħal dan, ma jkunx hemm riskju li t-telf jiġi kkunsidrat darbtejn; għall-kuntrarju, it-telf valutarju bl-ebda mod ma jittieħed inkunsiderazzjoni f'sitwazzjoni transkonfinali.

88. Għalhekk jidher li t-taxxa ta' ħruġ tal-qligħ valutarju moħbi li jirriżulta minn kreditu f'munita barranija, u li ma jidhirx iktar fiskalment fl-Istat ta' destinazzjoni, tista' tiġi kkunsidrata bħala proporzjonata biss jekk il-kreditu ta' taxxa jkollu terminu ta' ħlas sad-data meta impriża li tkun żammet is-sede tagħha fit-territorju nazzjonali jkollha tħallas it-taxxa fuq dak il-qligħ u li t-telf valutarju li jkun hemm sa dakinhar jittieħed inkunsiderazzjoni.

iii) Konklużjoni parzjali

89. Taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà bħal f'din il-kawża hija ġġustifikata bil-ħtieġa ta' tqassim bilanċjat tas-setgħa tat-taxxa bejn l-Istati Membri, fil-każ fejn is-sorveljar tal-attivi tal-impriża li temigra ma jkunx jista', minħabba n-natura u/jew il-portata ta' dawn l-attivi, jiġi raġonevolment żgurat sad-data tat-twettiq effettiv tal-qligħ kapitali moħbi maħluq fit-territorju nazzjonali. Jekk ikun possibbli li jiġi żgurat, b'mod relattivament sempliċi, is-sorveljar ta' dawn l-attivi,

għalhekk ikun sproporzjonat id-dħul tat-taxxa ta' ħruġ qabel id-data li jsir il-qligħ kapitali. Huma biss iċ-ċirkustanzi ta' kull każ li jippermettu li jiġi ddeterminat jekk, f'sitwazzjoni bħal din, għandux jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf kapitali ulterjuri.

90. Jekk il-patrimonju tal-impriża jkun kompost essenzjalment minn kreditu f'munita barranija u jekk il-qligħ valutarju moħbi, maħluq fit-territorju nazzjonali, ma jidhirx iktar fiskalment fl-Istat ta' destinazzjoni, allura għandu jiġi sospiż il-ħlas tat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà sad-data meta impriża li tkun żammet is-sede tagħha fit-territorju nazzjonali jkollha tħallas it-taxxa fuq dan il-qligħ, peress li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf valutarju li jkun hemm sa dik id-data.

b) Koerenza tas-sistema fiskali

91. Il-Gvern Ġermaniż u dak Taljan sostnew ukoll li t-taxxa ta' ħruġ kienet iġġustifikata mill-ħtieġa li tikkonsisti fil-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali.

92. Il-Gvern Ġermaniż jikkunsidra li teżisti rabta diretta bejn il-vantaġġ li jirriżulta mill-fatt li r-riżervi moħbija ma ġewx intaxxati fil-jum tal-bilanċ annwali u l-iżvantaġġ marbut mal-fatt li dawn jintgħarfu u jiġu ntaxxati fid-data ta' trasferiment. Hemm fin-nofs iż-żewġ naħat tal-medalja. Id-dispożizzjonijiet Olandiżi għandhom loġika simetrika fis-sens tas-sentenza Wannsee[55], għaliex it-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà tikkostitwixxi żieda loġika mal-eżenzjoni fiskali mogħtija qabel lill-qligħ kapitali moħbi.

93. Bil-kontra, il-Gvern Taljan jara rabta diretta bejn it-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà u t-tnaqqis fiskali li impriża seta' jkollha sad-data ta' trasferiment, partikolarment permezz ta' deprezzament tal-ispejjeż ta' akkwist tal-attivi. It-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà tippermetti biss li jiġi kkumpensat it-tnaqqis ta' dħul fiskali li l-Istat bata qabel minħabba l-vantaġġi fiskali mogħtija b'dan il-mod. It-trasferiment jikkostitwixxi l-aħħar data biex isir dan il-kumpens.

94. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet, f'ġurisprudenza stabbilita, li l-ħtieġa li tiġi ppreservata l-koerenza tas-sistema fiskali

55 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 35, punt 42.

nazzjonali tikkostitwixxi motiv imperattiv ta' interess ġenerali [56], minkejja li, milli jidher, hija laqgħet motiv bħal dan f'żewġ każijiet biss [57].

95. Sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista' jirnexxi, il-ġurisprudenza attwali teżiġi li jkun hemm rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali inkwistjoni u l-kumpens ta' dak il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari, fejn in-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni [58].

96. Fis-sentenza Wannsee [59], il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat l-eżistenza ta' rabta diretta, personali u materjali bejn il-fakultà mogħtija inizjalment lil impriża li tnaqqas it-telf ta' stabbiliment tan-negozju permanenti li jinsab barra l-pajjiż u r-reintegrazzjoni ulterjuri ta' dan it-telf, jiġifieri fil-mument meta l-istabbiliment tan-negozju permanenti barrani jagħmel qligħ mill-ġdid.

97. Il-leġiżlazzjoni fiskali Olandiża eżaminata f'din il-kawża tidher li hija wkoll ibbażata fuq koerenza msemmija iktar 'il fuq. Fil-fatt, mix-xogħol preparatorju msemmi fit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-leġiżlatur Olandiż kellu l-intenzjoni li jieħu inkunsiderazzjoni l-prattika kummerċjali li tipprovdi li, fir-rigward tal-fatt li impriża tkun "going concern", għandhom jiġu kkunsidrati wkoll, meta jiġi annwalment ikkalkolat il-qligħ, il-konsegwenzi fuq is-snin ta' wara ta' prattika bħal dik. Għalhekk, ċertu qligħ jingħadd għall-futur. Mil-lat fiskali, prattika bħal dik tiġi aċċettata fl-istennija li jkunu jistgħu jiġu ntaxxati f'data ulterjuri. Riżervi moħbija ta' dan it-tip jistgħu jirriżultaw mhux biss mill-qligħ kapitali li ma jiġix irrilevat mal-ewwel, billi l-element tal-attivi jiġi vvalutat skont il-valur kontabbli tiegħu fil-bilanċ fiskali, imma wkoll mill-għoti ta' tnaqqis għat-tniżżil fil-valur, ogħla mit-telf kapitali effettiv tal-attivi. Fiż-żewġ każijiet, l-Istat ikkonċernat għandu interess leġittimu li jissuġġetta r-riżervi moħbija għat-tassazzjoni f'data ulterjuri.

98. B'differenza mit-taxxa ta' ħruġ Franċiża li l-Qorti tal-Ġustizzja ttrattat fil-kawża de Lasteyrie du Saillant [60], u li fir-rigward tagħha hija ċaħdet il-ġustifikazzjoni għal raġunijiet ta' koerenza, it-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà Olandiża ssegwi, b'hekk, għan sabiex tiġi ggarantita, b'mod ġenerali, fil-każ li impriża suġġetta għat-taxxa tittrasferixxi s-sede tagħha barra l-pajjiż, it-tassazzjoni

56 — Sentenzi tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen (C-319/02, Ġabra p I-7477, punt 42), Papillon (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punt 43), u tat-22 ta' Diċembru 2010, Tankreederei I (C-287/10, Ġabra p. I-14233, punt 23).

57 — Ara, minn naħa, is-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1992, Bachmann (C-204/90, Ġabra p. I-249, punt 35), u tat-28 Jannar 1992, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-300/90, Ġabra p. I-305, punt 21), li jirrigwardaw l-istess leġiżlazzjoni Belġjana dwar it-tnaqqis tal-kontribuzzjonijiet ta' assigurazzjoni u, min-naħa l-oħra, is-sentenza Wannsee (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 35, punt 43).

58 — Ara l-ġurisprudenza ċċitata fiż-żewġ noti ta' qiegħ il-paġna preċedenti.

59 — Iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 35, punt 55.

60 — Sentenza de Lasteyrie du Saillant (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 65).

tal-qligħ kapitali maħluq matul il-perijodu li matulu din l-impriża kienet tirresjedi fil-Pajjiżi l-Baxxi.

99. Jekk, bil-fatt tat-trasferiment, il-Pajjiżi l-Baxxi ma kinux iktar f'pożizzjoni li jissuġġettaw għat-taxxa l-qligħ moħbi maħluq matul il-perijodu li fih National Grid Indus kellha r-residenza fiskali tagħha fit-territorju tal-Pajjiżi l-Baxxi, ma setax ikun hemm tassazzjoni koerenti. F'dan ir-rigward, l-eżiġenzi marbutin mal-koerenza fiskali u tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni jikkoinċidu [61].

100. Għalhekk, it-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà tista' wkoll tħares il-koerenza tad-dritt fiskali Olandiż. Għal dak li jirrigwarda n-natura neċessarja, l-argumenti żviluppati fir-rigward tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni huma rilevanti.

c) Prevenzjoni tal-evażjoni fiskali

101. Diversi Gvernijiet li pparteċipaw fil-proċedura semmew li l-prevenzjoni tal-evazjoni fiskali setgħet tkun ikkunsidrata wkoll bħala motiv imperattiv ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika r-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mit-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà Olandiża.

102. Issa, il-prevenzjoni tal-evazjoni fiskali tittieħed inkunsiderazzjoni bħala motiv ta' ġustifikazzjoni fih innifsu biss meta l-miżura restrittiva jkollha għan speċifiku li tostakola aġir li jikkonsisti fil-ħolqien ta' kostruzzjonijiet purament artifiċjali, maqtugħin mir-realtà ekonomika, bl-iskop li tiġi evitata t-taxxa dovuta normalment fuq il-qligħ maħluq minn attivitajiet magħmulin fit-territorju nazzjonali [62].

103. Għandu jiġi ppreċiżat fuq dan il-punt li t-trasferiment ta' sede ta' persuna ġuridika barra mill-pajjiż ma għandux fih innifsu jiġi kkunsidrat ta' natura ta' evazjoni fiskali [63], anki jekk huwa mmotivat minn raġunijiet fiskali. Il-fatt li impriżi jippruvaw jibbenefikaw mid-differenzi bejn is-sistemi fiskali nazzjonali jikkostitwixxi, fil-fatt, forma leġittima ta' manuvri ekonomiċi u huwa inevitabbli f'suq intern fejn it-tassazzjoni tal-impriżi ma

61 — Ara, fuq dan il-punt, il-konklużjonijiet tiegħi tat-30 ta' Marzu 2006 dwar is-sentenza N (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punt 106).

62 — F'dan is-sens, sentenzi tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Ġabra p. I-2107, punti 72 *et seq*), tat-18 ta' Ġunju 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Ġabra p. I-5145, punti 63 *et seq*) u SGI (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punti 65 *et seq*).

63 — Ara, fir-rigward tat-trasferiment ta' residenza ta' persuna fiżika barra mill-pajjiż, is-sentenza de Lasteyrie du Saillant (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 51); ara fuq dan is-suġġett ukoll is-sentenza tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Ġabra p. I-7995, punti 36 *et seq*).

hijiex armonizzata [64]. Għaldaqstant, u skont ġurisprudenza stabbilita, it-tnaqqis ta' dħul fiskali ma jikkostitwixxix motiv imperattiv ta' interess ġenerali [65]. Għaldaqstant, it-trasferiment tas-sede ta' kumpannija ma jistax fih innifsu, l-istess bħall-ħolqien ta' stabbiliment sekondarju fi Stat Membru ieħor, jagħti lok għal preżunzjoni ġenerali ta' evażjoni fiskali.

104. Ma jistax jiġi dedott mid-deċiżjoni tar-rinviju li t-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà Olandiża hija intiża speċifikament biex tostakola l-kostruzzjonijiet purament artifiċjali fis-sens deskritt iktar 'il fuq. Jidher li, għall-kuntrarju, taxxa ta' dan it-tip titħallas fil-każijiet kollha ta' trasferiment ta' sede barra mill-pajjiż. Il-qorti tar-rinviju tgħid anki espressament, għal dak li jikkonċerna National Grid Indus, li t-trasferiment ta' sede kien iġġustifikat minn motivi raġonevoli [66]. Barra minn hekk, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, il-Gvern Olandiż jippreċiża li ma bbażax ruħu fuq il-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali sabiex jimmotiva t-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà.

105. Minn dan isegwi li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni f'din il-kawża ma tistax tkun iġġustifikata mill-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali. Sa fejn it-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà tikkontribwixxi, madankollu, sabiex tipprevjeni l-evazjoni fiskali mingħajr ma tolqot speċifikament kostruzzjonijiet purament artifiċjali, dan l-aspett huwa kkunsidrat biżżejjed fil-kuntest tal-ġustifikazzjoni għat-tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni [67].

d) Ġustifikazzjonijiet oħra

106. Minbarra l-ġustifikazzjonijiet imsemmijin diġà, il-Gvernijiet li pparteċipaw fil-proċedura invokaw ġustifikazzjonijiet oħra, jiġifieri l-prevenzjoni tal-kunsiderazzjoni doppja tat-telf, l-effettività tal-kontroll fiskali u l-irkupru tat-taxxa. Fid-dawl tal-iżviluppi msemmijin iktar 'il fuq dwar il-ħarsien ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni u għall-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali, ma huwiex meħtieġ li jsir eżami addizzjonali ta' dawn il-ġustifikazzjonijiet.

64 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi tat-12 ta' Settembru 2006 għas-sentenza Oy AA (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 36, punt 62), l-istess il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Geelhoed tad-29 ta' Ġunju 2006 għas-sentenza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 62, punt 63); ara wkoll is-sentenzi de Lasteyrie du Saillant (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 60) u Deutsche Shell (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 54, punt 43).

65 — Sentenzi tat12 ta' Diċembru 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Ġabra p. I-11779, punt 36), de Lasteyrie du Saillant (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 51) u Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 63, punti 49).

66 — Ara fuq dan is-suġġett il-punt 12 iktar 'il fuq.

67 — Ara fuq dan is-suġġett is-sentenza SGI (iċċitata iktar 'il fuq, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punt 66), fejn dawn iż-żewġ ġustifikazzjonijiet kienu ġew eżaminati flimkien.

3. Konklużjoni fuq it-tieni u t-tielet domandi preliminari

107. Għalhekk nipproponi li tingħata risposta għat-tieni u t-tielet domandi preliminari fis-sens li taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hija ġġustifikata mill-eżiġenzi marbutin ma' tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri u l-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali, fil-każ fejn is-sorveljar tal-attivi tal-impriża li temigra ma jkunx jista', mill-fatt tan-natura u/jew mill-portata ta' dawn l-elementi, ikun raġonevolment żgurat sad-data tat-twettiq effettiv tal-qligħ kapitali maħluq fit-territorju nazzjonali. Fil-każ li jkun possibbli li jiġi żgurat, b'mod relattivament sempliċi, is-sorveljar ta' dawn l-attivi, id-dħul tat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà qabel id-data tat-twettiq tal-qligħ kapitali moħbi jkun sproporzjonat. Huma biss il-fatti partikolari għal kull każ li jippermettu li jiġi ddeterminat jekk, f'sitwazzjoni bħal dik, għandux jiġi kkunsidrat li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf kapitali ulterjuri. Fil-każ li l-patrimonju tal-impriża huwa kompost essenzjalment minn kreditu f'munita barranija u fil-każ li l-qligħ moħbi mill-valuta, maħluq fit-territorju nazzjonali, ma jidhirx iktar fiskalment fl-Istat ta' destinazzjoni, il-ħlas tat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà għandu jiġi sospiż sad-data meta impriża li tkun żammet is-sede tagħha fit-territorju nazzjonali jkollha tħallas it-taxxa fuq dan il-qligħ, filwaqt li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf valutarju li jkun seħħ sa dik id-data.

V — Konklużjoni

108. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet li jidhru iktar 'il fuq, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari tal-Gerechtshof Amsterdam bil-mod li ġej:

"1) Kumpannija tista' tuża l-libertà ta' stabbiliment iggarantita fl-Artikolu 43 KE (li sar l-Artikolu 49 TFUE) fil-konfront tal-Istat Membru li hija ġiet ikkostitwita

skont id-dritt tiegħu, fil-każ fejn dan l-Istat Membru jiġbor taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà fl-okkażjoni tat-trasferiment tas-sede ta' amministrazzjoni effettiva tal-kumpannija lejn Stat Membru ieħor, meta l-kumpannija hija marbuta li tħallas it-taxxa fuq il-kumpanniji, applikata għall-qligħ kapitali li jirriżulta minn attivi ttrasferiti, kif maħluqa sa dakinhar, imma li għadu ma twettaqx, mingħajr differiment u mingħajr il-possibbiltà li jiġi kkunsidrat telf kapitali ulterjuri.

2) It-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà bħal din hija ġġustifikata mir-rekwiżiti marbutin ma' tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri u l-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali, fil-każ fejn is-sorveljar tal-attivi tal-impriża li temigra ma jkunx jista', mill-fatt tan-natura u/jew mill-portata ta' dawn l-elementi, ikun raġonevolment żgurat sad-data tar-realizzazzjoni effettiva tal-qligħ kapitali maħluq fit-territorju nazzjonali. Fil-każ li jkun possibbli li jiġi żgurat, b'mod relattivament sempliċi, is-sorveljar ta' dawn l-attivi, id-dħul tat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà qabel id-data tat-twettiq tal-qligħ kapitali moħbi jkun sproporzjonat. Huma biss il-fatti partikolari għal kull każ li jippermettu li jiġi ddeterminat jekk, f'sitwazzjoni bħal dik, għandux jiġi kkunsidrat li jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf kapitali ulterjuri.

3) Fil-każ li l-patrimonju tal-impriża huwa kompost essenzjalment minn kreditu f'munita barranija u jekk il-qligħ moħbi mill-valuta, maħluq fit-territorju nazzjonali, ma jidhirx iktar fiskalment fl-Istat ta' destinazzjoni, il-ħlas tat-taxxa fuq l-eżerċizzju finali ta' kontabbiltà għandu jiġi sospiż sad-data meta impriża li tkun żammet is-sede tagħha fit-territorju nazzjonali jkollha tħallas it-taxxa fuq dan il-qligħ, filwaqt li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf valutarju li jkun seħħ sa dik id-data."