



Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fis-27 ta' Frar 2014¹

Kawzi magħquda C-39/13, C-40/13 sa C-41/13

Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen

vs

SCA Group Holding BV (C-39/13),

X AG, X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH,

X3 Holding BV, D1 BV, D2 BV, D3 BV, vs

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)

u

Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandamvs

MSA International Holdings BV,

MSA Nederland BV (C-41/13)

[talbiet għal deċizzjoni preliminari mressqa mill-Gerechthof te Amsterdam (il-Pajjiżi l-Baxxi)]

“Leġiżlazzjoni fiskali — Libertà ta’ stabbiliment — Taxxa nazzjonali fuq il-kumpanniji — Sistema ta’ tassazzjoni ta’ gruppi ta’ kumpanniji (‘unità fiskali’) — Gruppi ta’ kumpanniji li jinkludu kumpanniji barranin”

I – Introduzzjoni

1. Għal darb’oħra, tqajmet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja l-kwistjoni tat-tassazzjoni ta’ gruppi ta’ kumpanniji mill-Istati Membri u l-kompatibbiltà tagħha mal-libertà ta’ stabbiliment. Minkejja li l-gruppi jkunu magħmula minn kumpanniji indipendenti, l-Istati Membri, b’modi diverġenti, iqisuhom bħala kumpannija waħda għall-finijiet tat-taxxa. Madankollu meta grupp ikun magħmul minn kumpanniji li jkunu stabbiliti fi Stati Membri differenti u li b’hekk ikunu sugġetti għal awtoritajiet fiskali differenti, it-trattament tagħhom bħala kumpannija waħda jkun problematiku.

2. Dawn it-talbiet għal deċizzjoni preliminari mill-Pajjiżi l-Baxxi jinsabu bejn żewġ deċizzjonijiet differenti, jiġifieri s-sentenzi Papillon² u X Holding³. Fis-sentenza X Holding, il-Qorti tal-Ġustizzja qablet li s-sistema Olandiża dwar l-“unità fiskali” ta’ grupp teskludi kumpanniji li jkunu stabbiliti fi Stati Membri oħra. Fis-sentenza Papillon, madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet l-esklużjoni ta’ sottosussidjarja nazzjonali mill-“integrazzjoni fiskali” Franċiża fil-każ li s-sussidjarja intermedjarja tkun stabbilita fi Stat Membru iehor.

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tas-27 ta’ Novembru 2008, Papillon (C-418/07, Ġabra p. I-8947).

3 — Sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-25 ta’ Frar 2010, X Holding (C-337/08, Ġabra p. I-1215).

3. Il-qorti tar-rinviju terġa' tressaq quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja l-kwistjoni tal-unità fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi. Il-gruppi ta' kumpanniji inkwistjoni fit-tliet kawżi magħquda għandhom struttura differenti, imma lkoll jinkludu xi kumpanniji tal-grupp li huma stabbiliti fi Stat Membru ieħor. L-ammissibbiltà tal-esklużjoni ta' dawn il-kumpanniji mill-unità fiskali ma għadhiex ikkontestata mill-qorti tar-rinviju. Madankollu l-awtorità fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi tqis, minbarra dan, li anki kumpanniji ta' grupp li huma stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi huma esklużi għar-raġuni li, mingħajr il-kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħra ma jeżistux f'tali każijiet gruppi ta' kumpanniji.

4. Għaldaqstant il-qorti tar-rinviju tistenna żewġ risposti mill-Qorti tal-Ġustizzja. Minn naħa, hija tistaqsi ma' liema sitwazzjonijiet nazzjonali tali gruppi frammentarji jistgħu jitqabblu skont is-sistema Olandiża. Min-naħa l-oħra, hija titlob li jiġi cċarat jekk il-problema fiskali multipla li tqum mir-rikonoxximent bħala unità fiskali ta' entità transkonfinali frammentarja tistax tiġġustifika eventwali restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment.

II – Il-kuntest ġuridiku

5. Il-Liġi tal-Pajjiżi l-Baxxi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji tipprevedi, taħt ċerti kundizzjonijiet, il-possibbiltà għal gruppi ta' kumpanniji li jiffurmaw unità fiskali. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 15(1) tal-Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (iktar 'il quddiem, il-“Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji”) jipprovdi, fil-verżjoni applikabbli għall-kawżi prinċipali:

“Meta persuna taxxabbli (il-kumpannija parent) tkun ekonomikament u ġuridikament proprjetarja ta' mill-inqas 95 % mill-kapital nominali mħallas ta' persuna taxxabbli oħra (is-sussidjarja), iż-żewġ persuni taxxabbli għandhom jiġu ntaxxati, fuq talba tagħhom, bħallikieku jiffurmaw unità waħda, jiġifieri bħallikieku l-attivitajiet u l-assi tas-sussidjarja kienu jiffurmaw parti integrali mill-attivitajiet u mill-assi tal-kumpannija parent. It-taxxa għandha tingabar mingħand il-kumpannija parent. Għaldaqstant, il-persuni taxxabbli jitqiesu flimkien bħala unità fiskali. Diversi sussidjarji jistgħu jiffurmaw parti mill-istess unità fiskali.”

6. Madankollu teżisti l-kundizzjoni li “ż-żewġ persuni taxxabbli jkunu stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi” [Artikolu 15(3)(c) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji]. L-Artikolu 15(4) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji jipprovdi għall-eċċezzjoni li ġejja:

“[...] Minbarra dan, persuna taxxabbli li ma tkunx stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi, iżda li topera impriza permezz ta' stabbiliment permanenti fil-Pajjiżi l-Baxxi, tista', taħt ċerti kundizzjonijiet, li għandhom jiġu stabbiliti b'regolament, tagħmel parti minn unità fiskali [...]”

7. Fir-rigward ta' din l-eċċezzjoni, l-Artikoli 32 sa 35 tal-Besluit fiscale eenheid 2003 (iktar 'il quddiem, id-“Digriet dwar l-unità fiskali”) jinkludu l-kundizzjonijiet li jippermettu l-inklużjoni f'unità fiskali ta' stabbiliment permanenti ta' kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor. Minbarra dan, huma jinkludu regoli ddettaljati dwar ir-relazzjoni bejn l-unità fiskali u l-leġiżlazzjoni tal-Pajjiżi l-Baxxi dwar l-eżenzjoni ta' holdings, minn naħa, u bejn l-unità fiskali u l-prevenzjoni ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju ta' telf, min-naħa l-oħra.

III – Il-kawżi prinċipali

8. Il-kawżi inezami huma bbażati fuq tliet proceduri prinċipali, li l-fatti tagħhom jistgħu jingabru f'żewġ gruppi.

A – Il-Kawżi C-39/13 u C-41/13

9. Fil-proċeduri prinċipali li wasslu għall-Kawżi C-39/13 u C-41/13, il-kumpanniji SCA Group Holding BV u MSA International Holdings BV, li huma stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi, qegħdin jitolbu li jkunu jistgħu jiformaw unità fiskali flimkien ma' xi wħud mis-sottosussidjarji tagħhom, li wkoll huma stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi. Is-sussidjarji tagħhom, li permezz tagħhom iżommu l-holding fis-sottosussidjarji tagħhom, u li ma humiex inkorporati f'unità fiskali, huma min-naħa l-oħra stabbiliti fil-Ġermanja u ma għandhomx stabbiliment permanenti fil-Pajjiżi l-Baxxi. Fil-każ ta' SCA Group Holding BV, il-kumpanniji inkwistjoni huma wkoll parzjalment sottosottosussidjarji, jiġifieri din tal-aħħar tikkontrolla l-holding tagħha fihom mhux permezz ta' livell wiehed biss, iżda permezz ta' żewġ livelli ta' kumpanniji intermedjarji Ġermaniżi.

10. L-amministrazzjoni fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi ċaħdet dawn it-talbiet billi bbażat ruħha fuq il-fatt li s-sussidjarji intermedjarji ma kinux stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi. Ir-Rechtbank Haarlem, li ġiet adita mill-kumpanniji, ikkunsidrat din iċ-ċaħda bħala ksur tal-libertà ta' stabbiliment. L-amministrazzjoni fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi pprezentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Gerechthof te Amsterdam.

B – Il-Kawża C-40/13

11. Fil-proċeduri prinċipali li wasslu għall-Kawża C-40/13, tliet sussidjarji bl-istess kumpannija parent li huma stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi, u li direttament jew indirettament huma l-proprjetà ta' kumpannija parent li hija stabbilita fil-Ġermanja u li ma għandha l-ebda stabbiliment permanenti fil-Pajjiżi l-Baxxi, talbu l-formazzjoni ta' unità fiskali. It-talbiet rilevanti għall-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jikkonċernaw biss l-inklużjoni fl-unità fiskali ta' dawn is-sussidjarji.

12. L-amministrazzjoni fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi ċaħdet din it-talba wkoll. Il-motivazzjoni tagħha kienet li l-kumpannija parent tal-applikanti ma hijiex stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi. Ir-Rechtbank Haarlem ċaħdet, f'dan il-każ, it-talba tal-kumpanniji bħala infondata. Il-kumpanniji kkontestaw din id-deċiżjoni quddiem il-Gerechthof te Amsterdam.

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

13. Il-qorti li ġiet adita bil-kawżi prinċipali, il-Gerechthof te Amsterdam, ressqet tliet talbiet għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja skont l-Artikolu 267 TFUE. Id-domandi preliminari magħmula, fil-biċċa l-kbira tagħhom, jaqblu bejniethom u jistgħu jingabru fil-qasir kif ġej:

1. Il-fatt li persuna taxxabbli tiġi miċhuda l-benefiċċju tas-sistema Olandiża ta' unità fiskali għall-attivitajiet u l-assi ta' kumpanniji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi, li huma s-(sotto)sottosussidjarji tagħha (Kawżi C-39/13 u C-41/13) jew kumpanniji bl-istess kumpannija parent (Kawża C-40/13) jikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment fis-sens tal-Artikolu 43 KE moqri flimkien mal-Artikolu 48 KE?

F'dan il-kuntest u fid-dawl tal-għanijiet segwiti mis-sistema Olandiża ta' unità fiskali, is-sitwazzjoni ta' (sotto)sottosussidjarji jew ta' kumpanniji bl-istess kumpannija parent tista' titqabbel oġġettivament

(Kawżi C-39/13 P u C-41/13 P)

- (i) mas-sitwazzjoni ta' kumpanniji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi li huma s-(sotto)sussidjarji ta' kumpannija intermedjarja stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi li ma għazlitx li tkun integrata f'unità fiskali mal-kumpannija parent tagħha stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi u li għalhekk, bħala

sottosussidjarji, ma jkollhomx, bħalma lanqas ma għandhom is-(sotto)sottosussidjarji fil-kawżi prinċipali, aċċess għas-sistema ta' unità fiskali jew għandhom aċċess (biss) mal-kumpannija grandparent tagħhom; jew

- (ii) mas-sitwazzjoni ta' sottosussidjarji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi li għażlu mal-kumpannija intermedjarja tagħhom stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi li jiffurmaw unità fiskali mal-kumpannija grandparent tagħhom li tkun stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi u li l-attivitajiet u l-assi tagħhom huma għaldaqstant ikkonsolidati għall-finijiet tat-taxxa filwaqt li dawk tas-(sotto)sottosussidjarji fit-tilwima fil-kawżi prinċipali ma humiex?

(Kawża C-40/13)

- (i) mas-sitwazzjoni ta' kumpanniji bl-istess kumpannija parent, stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi, li ma għażlux li jkunu integrati f'unità fiskali mal-kumpannija parent komuni tagħhom, stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi, u li għalhekk, flimkien bħala kumpanniji bl-istess kumpannija parent, ma jkollhomx, bħalma lanqas ma għandhom il-kumpanniji bl-istess kumpannija parent fil-kawża prinċipali, aċċess għas-sistema ta' unità fiskali, jew
- (ii) mas-sitwazzjoni ta' kumpanniji bl-istess kumpannija parent, stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi, li, flimkien mal-kumpannija parent komuni tagħhom, stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi, għażlu li jiffurmaw unità fiskali mal-kumpannija parent tagħhom u li għalhekk l-attivitajiet u l-assi tagħhom huma kkonsolidati għall-finijiet tat-taxxa filwaqt li dawk tal-kumpanniji bl-istess kumpannija parent fil-kawża prinċipali ma humiex ikkonsolidati b'dan il-mod?

2. Huwa rilevanti għar-risposta għall-ewwel paragrafu tal-ewwel domanda jekk

(Kawża C-39/13)

is-sotto(sotto)sussidjarji jkunux miżmuma minn kumpannija intermedjarja waħda (li tkun flivell oghla fl-istruttura tal-grupp u) stabbilita fi Stat Membru ieħor jew jekk ikunux, bħas-(sotto)sottosussidjarji fil-kawża prinċipali, miżmuma minn żewġ (jew iktar) kumpanniji intermedjarji, li jkunu stabbiliti fi Stat Membru ieħor (u li jkunu flivell jew f'diversi livelli oghla fl-istruttura tal-grupp)?

(Kawża C-41/13)

fil-każ li hija ma toperax fil-Pajjiżi l-Baxxi permezz ta' sussidjarja, iżda permezz ta' stabbiliment permanenti, il-kumpannija intermedjarja barranija setgħetx, f'dak li jirrigwarda l-assi u l-attivitajiet tal-istabbiliment permanenti Olandiż, tagħzel li tiffurma unità fiskali mal-kumpannija parent tagħha stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi?

(Kawża C-40/13)

il-kumpanniji bl-istess kumpannija parent għandhomx kumpannija parent (diretta) komuni fl-Istat Membru l-ieħor jew kumpanniji parent differenti (diretti) fl-Istat Membru l-ieħor, b'tali mod li huwa biss flivell oghla — għalkemm f'dak l-Istat Membru l-ieħor — fl-istruttura tal-grupp li hemm kumpannija parent (indiretta) komuni ta' dawn id-diversi kumpanniji?

3. Fil-każ li tingħata risposta fl-affermattiv għall-ewwel paragrafu tal-ewwel domanda, ir-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tista' tiġi ġġustifikata b'ragunijiet imperattivi ta' interess generali, u b'mod iktar partikolari bil-ħtieġa li tinzamm koerenza fiskali, inkluża l-ħtieġa li jiġi evitat it-teħid inkunsiderazzjoni doppju, unilaterali u bilaterali, tat-telf?

4. Fil-każ li tingħata risposta fl-affermattiv għat-tielet domanda, ir-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment għandha titqies bħala proporzjonali?

14. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-rikorrenti fil-kawżi prinċipali, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi kif ukoll il-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. Fil-proċedura orali pparteċipat ukoll ir-Repubblika Franciża.

V – Evalwazzjoni ġuridika

15. Id-domandi preliminari kumplessi jirrigwardaw żewġ sitwazzjonijiet ġuridiċi ċari ferm. Il-Kawżi C-39/13 u C-41/13 jirrigwardaw struttura ta' grupp fejn is-sussidjarji intermedjarji ma humiex stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi iżda fi Stat Membru ieħor. Il-Kawża C-40/13, min-naħa l-oħra, tirrigwarda sitwazzjoni fejn il-kumpannija parent tal-grupp hija stabbilita fi Stat Membru ieħor.

16. Bid-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment jekk il-liġi Olandiża li, f'dawn iż-żewġ każijiet, tipprekludi l-formazzjoni ta' unità fiskali bejn il-kumpannija parent Olandiża u s-sottosussidjarji Olandiżi tagħha jew bejn kumpanniji Olandiżi bl-istess kumpannija parent, tmurx kontra l-libertà ta' stabbiliment. Tista' titwarrab il-kwistjoni dwar jekk fil-kawżi prinċipali għandhomx jiġu applikati *rationae temporis* biss l-artikoli invokati mill-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 43 KE flimkien mal-Artikolu 48 KE, jew jekk għandhomx jiġu applikati wkoll l-Artikolu 49 TFUE flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, fid-dawl tal-fatt li l-kontenut ta' dawn id-dispożizzjonijiet huwa identiku.

17. Qabel ma jiġu eżaminati separatament iż-żewġ tipi ta' strutturi ta' grupp, għandu jingħad li, f'dan il-każ, il-libertà fundamentali applikabbli hija l-libertà ta' stabbiliment, għaliex is-sistema Olandiża, minħabba l-kundizzjoni tagħha ta' holding ta' 95 %, hija applikabbli biss għall-holdings li jippermettu li tiġi eżerċitata influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet ta' kumpannija u li jiġu ddeterminati l-attivitajiet tagħha⁴.

A – Unità fiskali bejn kumpannija parent u sottosussidjarji (Kawżi C-39/13 u C-41/13)

18. Fil-Kawżi C-39/13 u C-41/13 għandu jiġi eżaminat jekk il-libertà ta' stabbiliment għandhiex tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi s-sistema Olandiża li ttipprovdi li l-kumpannija parent u s-sottosussidjarji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi jistgħu jiffurmaw unità fiskali bejniethom biss jekk is-sussidjarja intermedjarja tkun ukoll stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi jew, mill-inqas, ikollha stabbiliment permanenti hemmhekk. Dan ikun il-każ jekk is-sistema tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li ma hijiex iġġustifikata.

19. F'dan ir-rigward, għandhom jiġu eżaminati żewġ restrizzjonijiet differenti għal-libertà ta' stabbiliment li huma possibbli. Fil-fatt, f'dan il-każ jistgħu jittiehdu inkunsiderazzjoni kemm il-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija parent (ara l-punt 1) kif ukoll dik tas-sussidjarja intermedjarja barranija (ara l-punt 2).

4 — Sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-13 ta' Novembru 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, punt 91).

1. Restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija parent

20. Skont l-Artikolu 43 KE flimkien mal-Artikolu 48 KE, jew skont l-Artikolu 49 TFUE flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, il-libertà ta' stabbiliment tinkludi, għal kumpannija stabbilita skont id-dispożizzjonijiet legali ta' Stat Membru u li jkollha l-uffiċċju rreġistrat, it-tmexxija ċentrali jew is-sede prinċipali tagħha fl-Unjoni Ewropea, fost l-oħrajn, id-dritt li teżercita l-attivitajiet tagħha fi Stati Membri oħra permezz tas-sussidjarji tagħha⁵.

21. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-miżuri kollha li jipprojbixxu, jimpedixxu jew jirrendu inqas attraenti l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment għandhom jitqiesu bħala restrizzjonijiet għal din il-libertà⁶. Skont ġurisprudenza daqstant ieħor stabbilita, il-libertà ta' stabbiliment ma hijiex intiza biss f'dan ir-rigward li tiżgura l-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, iżda tipprekludi wkoll li l-Istat Membru ta' oriġini jostakola l-istabbiliment fi Stat Membru ieħor ta' kumpannija kkostitwita skont il-leġiżlazzjoni tiegħu⁷. Fil-qasam tal-liġi fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li kien hemm tali restrizzjoni fil-każ ta' inugwaljanza dannuża fit-trattament ta' stabbiliment fi Stat Membru ieħor meta mqabbel ma' stabbiliment li huwa purament nazzjonali⁸.

a) Inugwaljanza dannuża fit-trattament

22. Għaldaqstant, għandu qabel kollox jiġi eżaminat jekk kumpannija parent Olandiża, minhabba r-regoli dwar l-unità fiskali, tiġix ittrattata aghar mill-Istat Membru ta' oriġini tagħha, il-Pajjiżi l-Baxxi, meta hija tistabbilixxi ruħha fi Stat Membru ieħor permezz ta' sussidjarja, meta mqabbla ma' kumpannija parent b'sussidjarja nazzjonali.

23. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll, f'dan il-kuntest, liema sitwazzjonijiet għandhom jitqabblu f'dawn il-każijiet. Is-sitwazzjoni transkonfinali tirrigwarda l-formazzjoni ta' unità fiskali mas-sottosussidjarji, mingħajr ma tkun inkluża s-sussidjarja stabbilita barra mill-Istat Membru. Jekk din is-sitwazzjoni titqabbel ma' sitwazzjoni purament nazzjonali, fejn is-sussidjarja ma tkunx inkluża f'unità fiskali, ma teżistix inugwaljanza fit-trattament, għaliex kumpannija parent Olandiża ma tistax, waħedha, tiffurma unità fiskali mas-sottosussidjarji tagħha. Min-naħa l-oħra, ikun differenti jekk is-sitwazzjoni transkonfinali titqabbel ma' sitwazzjoni purament nazzjonali fejn is-sussidjarja tkun inkluża f'unità fiskali.

24. Fid-dawl ta' dan, kemm ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kif ukoll ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jiċhdu l-eżistenza ta' inugwaljanza fit-trattament ta' stabbiliment nazzjonali u ta' stabbiliment barrani, għaliex skont is-sistema Olandiża hadd ma jista' jiffurma unità fiskali ma' sottosussidjarji mingħajr ma jinkludi s-sussidjarja intermedjarja.

25. Madankollu, huwa determinanti li, skont is-sistema Olandiża, kumpannija parent b'sussidjarja intermedjarja barranija ma għandha l-ebda possibbiltà li tiffurma unità fiskali mas-sottosussidjarji nazzjonali tagħha, għaliex is-sussidjarji barranin ma jistgħux jagħmlu parti minn tali unità fiskali. Min-naħa l-oħra, din il-possibbiltà teżisti għal kumpannija parent li jkollha sussidjarja nazzjonali. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà qieset, fis-sentenza Papillon, li dawn id-differenzi fil-possibbiltajiet huma rilevanti⁹. Huma jqieghdu f'sitwazzjoni ta' inugwaljanza dannuża fit-trattament kumpannija parent li teżercita d-dritt tagħha għal-libertà ta' stabbiliment permezz tal-istabbiliment ta' sussidjarja fi Stat Membru ieħor.

5 — Ara s-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-20 ta' Ġunju 2013, Impacto Azul (C-186/12, punt 32 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata).

6 — Ara s-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tas-6 ta' Settembru 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, punt 33 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata).

7 — Ara s-sentenza DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (iċċitata fin-nota ta' qiegh il-paġna 6, punt 32, u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata).

8 — Ara s-sentenza Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegh il-paġna 2, punti 16 sa 23).

9 — Ara s-sentenza Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegh il-paġna 2, punt 21).

26. Madankollu, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jsostni, kontra din il-kunsiderazzjoni, li l-izvantaġġ li jinholoq bl-assenza tal-possibbiltà li tiġi fformata unità fiskali mas-sottosussidjarji Olandiżi huwa, skont l-istruttura tas-sistema Olandiża, is-sempliċi konsegwenza tal-projbizzjoni tal-inklużjoni ta' sussidjarja intermedjarja barranija. Din l-esklużjoni tas-sussidjarji barranin mill-unità fiskali hija, madankollu, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet fis-sentenza X Holding¹⁰, konformi mal-libertà ta' stabbiliment.

27. Nista' naqbel ma' din il-perspettiva sa fejn ma jidhirx li s-sistema Olandiża tinkludi dispozizzjoni li tispeċifika li l-kumpannija parent nazzjonali li għandha sottosussidjarji nazzjonali ma tistax tiffirma unità fiskali magħhom *meta* s-sussidjarja intermedjarja tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor. Dan l-izvantaġġ jirriżulta pjuttost sempliċement mill-fatt li s-sistema Olandiża ma tippermettix unità fiskali biss bejn kumpannija parent u sottosussidjarji u fl-istess waqt tipprojbixxi li kumpannija parent nazzjonali tiffirma unità fiskali ma' sussidjarja barranija.

28. Fid-dawl tas-sentenza X Holding, għandha madankollu ssir distinzjoni bejn żvantaġġi differenti, li jirriżultaw mill-esklużjoni tal-kumpanniji barranin¹¹. Din l-esklużjoni ma twassalx biss sabiex sussidjarja barranija ma tkunx tista' tipparteċipa f'unità fiskali. Minbarra dan, din l-esklużjoni twassal ukoll għall-konsegwenza li s-sottosussidjarji nazzjonali jiġu prekluzi milli jipparteċipaw fl-unità fiskali. Fis-sentenza X Holding il-kwistjoni kienet biss li jiġi eżaminat jekk l-izvantaġġ li jirriżulta mill-fatt li s-sussidjarji stabbiliti barra mill-pajjiż ma jistgħux jipparteċipaw f'unità fiskali setax jiġi kkritikat inkwantu tali. Min-naħa l-oħra, fl-imsemmija sentenza ma ġiex eżaminat jekk il-konsegwenzi addizzjonali tal-esklużjoni, b'mod partikolari l-izvantaġġ f'dan il-każ tal-impossibbiltà li s-sottosussidjarji nazzjonali jiġu inklużi f'unità fiskali, kinux ukoll kompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment.

29. Għandha għaldaqstant tiġi kkonstatata inugwaljanza dannuża fit-trattament ta' kumpannija parent nazzjonali b'sussidjarja li tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor meta mqabbla ma' kumpannija parent nazzjonali b'sussidjarja nazzjonali, sa fejn l-ewwel kumpannija parent, peress li ma tistax tinkludi s-sussidjarja barranija f'unità fiskali, tiġi rrifjutata wkoll l-inklużjoni f'din l-unità fiskali tas-sottosussidjarji nazzjonali tagħha.

30. Dan l-izvantaġġ iqum għall-kumpannija parent nazzjonali, għall-bqija, bl-istess mod meta — kif semmiet il-qorti tar-rinviju fit-tieni domanda preliminari tagħha fil-Kawża C-39/13 — ikunu involuti sottosottosussidjarji nazzjonali li ma jistgħux jiġu inklużi f'unità fiskali ma' kumpannija parent nazzjonali, għaliex kemm is-sussidjarja intermedjarja kif ukoll is-sottosussidjarja intermedjarja jkunu stabbiliti fi Stat Membru ieħor.

b) Komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet

31. Restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment abbażi ta' inugwaljanza dannuża fit-trattament teżisti biss meta s-sitwazzjonijiet ittrattati b'mod differenti jkunu wkoll oġġettivament komparabbli¹².

32. Għadu mhux ċar x'teżamina l-Qorti tal-Ġustizzja taht dan il-punt¹³. Madankollu, skont is-sentenzi X Holding u Papillon, il-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet f'din il-kawża għandha, f'kull każ, tiġi aċċettata.

10 — Sentenza X Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegh il-paġna 3).

11 — Ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenza Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegh il-paġna 2, punt 17).

12 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegh il-paġna 2, punt 27), u X Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegh il-paġna 3, punt 20).

13 — Ara l-konkluzjonijiet tiegħi ppreżentati fid-19 ta' Lulju 2012 fil-Kawża A (C-123/11) punt 40).

33. Fis-sentenza X Holding, li kienet tirrigwarda wkoll is-sistema Olandiża dwar l-unità fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset bħala suffiċjenti l-fatt li fiż-żewġ sitwazzjonijiet il-kumpanniji parent xtaqu jkollhom dritt għall-vantaġġi tas-sistema¹⁴, li huwa wkoll il-każ f'din il-kawża.

34. Fis-sentenza Papillon, min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja ffokat fuq l-għan segwit permezz tat-tassazzjoni Franciża ta' grupp ta' kumpanniji, jiġifieri li grupp ta' kumpanniji jitqies, għal għanijiet ta' taxxa, bħala imprima waħda. Dan l-għan, li huwa wkoll dak tas-sistema Olandiża f'din il-kawża¹⁵, jista', skont il-Qorti tal-Ġustizzja, jintlaħaq ukoll meta l-kumpannija parent u s-sottosussidjarji biss ikunu stabbiliti fl-Istat Membru¹⁶.

35. Is-sitwazzjoni ta' kumpannija parent nazzjonali b'sottosussidjarji nazzjonali u sussidjarja intermedjarja stabbilita barra mill-pajjiż tista' għaldaqstant titqabbel oġġettivament mas-sitwazzjoni ta' tali kumpannija parent nazzjonali li s-sussidjarja tagħha jkollha stabbiliment nazzjonali.

c) Konklużjonijiet intermedjarji

36. Għaldaqstant, il-libertà ta' stabbiliment ta' kumpannija parent Olandiża, li s-sussidjarja tagħha tkun stabbilita f'Stat Membru ieħor, hija ristretta minhabba li skont is-sistema Olandiża ma tistax tiffirma unità fiskali mas-sottosussidjarji Olandiżi tagħha.

2. Restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment tas-sussidjarja

37. Minbarra dan, SCA Group Holding BV sostniet għustament li s-sistema Olandiża tirrestringi wkoll il-libertà ta' stabbiliment tas-sussidjarja intermedjarja Ġermaniża tagħha.

38. Skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 43(1) u t-tieni sentenza tal-Artikolu 49(1) TFUE, il-libertà ta' stabbiliment tagħti wkoll id-dritt ta' għażla libera tal-forma ġuridika xierqa għall-eżerċizzju tal-attivitajiet fi Stat Membru ieħor¹⁷. Il-kumpanniji għandhom, fost l-oħrajn, ikunu jistgħu jeżerċitaw l-attivitajiet tagħhom fl-Istat Membru ospitanti taħt l-istess kundizzjonijiet kemm jekk b'fergħa u kemm jekk b'sussidjarja¹⁸.

39. Dan id-dritt, madankollu, huwa kompromess permezz tas-sistema Olandiża dwar l-unità fiskali. Li kieku s-sussidjarji barranin eżerċitaw il-libertà ta' stabbiliment tagħhom fil-Pajjiżi l-Baxxi f'dan il-każ permezz ta' fergħat minflok permezz tas-sussidjarji tagħhom, dawn il-fergħat kienu jkunu jistgħu bħala regola ġenerali, inkwantu stabbilimenti permanenti ta' sussidjarja barranija, jiġu inkorporati f'unità fiskali mal-kumpannija parent Olandiża, skont l-Artikolu 15(4) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji. Huwa għal din is-sitwazzjoni li l-qorti tar-rinviju tagħmel riferiment esplicitu bit-tieni domanda tagħha fil-Kawża C-41/13.

14 — Ara s-sentenza X Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 24).

15 — Ara s-sentenza X Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punt 18).

16 — Ara s-sentenza Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 29).

17 — Ara, fost l-oħrajn, is-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza (270/83, Ġabra 1986, p. 273, punt 22), u tat-18 ta' Lulju 2007, Oy AA (C-231/05, Ġabra 2007, p. I-6373, punt 40), kif ukoll id-digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-4 ta' Ġunju 2009, KBC Bank u Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 u C-499/07, Ġabra 2009, p. I-4409, punt 77).

18 — Ara s-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-23 ta' Frar 2006, CLT-UFA (C-253/03, Ġabra 2006, p. I-1831, punt 15), u tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics (C-18/11, punt 14).

40. Għaldaqstant, l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment tas-sussidjarja barranija fil-Pajjiżi l-Baxxi permezz tal-ħolqien ta' sussidjarja proprja tagħha jitqiegħed fi żvantaġġ meta mqabbel mal-eżerċizzju ta' din il-libertà permezz ta' fergħa, għaliex is-sussidjarja barranija ftali każ ma tistax tiehu vantaġġ mill-benefiċċju li jirriżulta mill-fatt li s-sussidjarja tagħha, inkwantu sottomussidjarja, tista' tiffirma unità fiskali mal-kumpannija parent tagħha. B'dan il-mod tiġi ristretta l-għażla libera tal-forma ġuridika tal-istabbiliment tas-sussidjarja barranija fil-Pajjiżi l-Baxxi.

41. Minbarra dan, fis-sentenza Philips Electronics il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li s-sitwazzjoni ta' stabbiliment permanenti fl-Istat Membru ospitanti u dik ta' sussidjarja stabbilita hemmhekk jistgħu jitqabblu oġġettivament fir-rigward tal-possibbiltà tal-benefiċċju ta' tnaqqis ta' grupp¹⁹. Ma jirriżultax li jeżistu raġunijiet għalfejn l-unità fiskali f'dan il-każ, li fost l-oħrajn tirrendi possibbli t-trasferiment tat-telf fi hdan il-grupp, għandha titqies b'mod differenti.

42. Għaldaqstant, minhabba li tipprojbixxi l-formazzjoni ta' unità fiskali bejn kumpannija parent Olandiża u s-sottomussidjarja Olandiża tagħha, is-sistema Olandiża tirrestringi wkoll il-libertà ta' stabbiliment tas-sussidjarja intermedjarja li tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor.

3. Ġustifikazzjoni

43. Madankollu, din ir-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment kemm tal-kumpannija parent nazzjonali kif ukoll tas-sussidjarji intermedjarji barranin tista' tiġi ġġustifikata b'raġuni imperattiva ta' interess generali.

44. Fis-sentenza X Holding ġie wkoll stabbilit li l-eskluzjoni ta' sussidjarji barranin mill-unità fiskali Olandiża hija ġġustifikata bil-protezzjoni tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri²⁰.

45. Madankollu, f'dan il-każ din il-ġustifikazzjoni ma tistax tintlaqa'. L-unità fiskali għandha, hawnhekk, tiġi fformata biss bejn persuni taxxabbli li huma suġġetti għat-tassazzjoni Olandiża. Is-sovranità fiskali tar-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ma tistax, għaldaqstant, tiġi affettwata bit-teħid inkunsiderazzjoni ta' ċirkustanzi barranin li ma humiex suġġetti għal din is-sovranità fiskali.

46. B'kull tielet domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk jistgħux jiġu ġġustifikati dawn ir-restrizzjonijiet, li issa ġew stabbiliti, tal-libertà ta' stabbiliment bil-ħtieġa li tinżamm koerenza fiskali, inkluża l-ħtieġa li jiġi evitat it-teħid inkunsiderazzjoni doppju, unilaterali u bilaterali, tat-telf. Fil-fatt, l-amministrazzjoni fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi sostniet, fil-kuntest tal-kawżi prinċipali, li l-awtorizzazzjoni li tiġi fformata unità fiskali biss bejn kumpannija parent nazzjonali u s-sottomussidjarji nazzjonali ta' grupp tista' twassal għar-riskju ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf kemm fil-pajjiż kif ukoll f'zewġ Stati Membri differenti.

a) Teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf

47. Qabel kolloxx għandu jiġi stabbilit, fir-rigward tat-tfittix ta' ġustifikazzjoni abbażi tal-għan ta' prevenzjoni ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf, li tali ġustifikazzjoni ma teżistix b'mod iżolat, kif diġà spjegajt f'ċirkustanzi oħra²¹. Għaldaqstant is-sempliċi invokazzjoni ta' dan l-għan ma tistax tiġġustifika restrizzjoni ta' libertà fundamentali.

48. Din il-konstatazzjoni tgħodd indipendentement minn jekk il-każ jirrigwardax il-prevenzjoni ta' teħid inkunsiderazzjoni unilaterali jew bilaterali tat-telf.

19 — Ara s-sentenza Philips Electronics (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punt 19).

20 — Ara s-sentenza X Holding (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3, punti 25 *et seq.*).

21 — Ara l-Konkluzjonijiet tiegħi tad-19 ta' April 2012, Philips Electronics (C-18/11, punti 58 *et seq.*).

49. Fil-każ ta' teħid inkunsiderazzjoni unilaterali, l-Istat Membru jrid, fil-kuntest tas-sistema fiskali tiegħu, jeskludi teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf. F'dan il-każ, madankollu, huwa l-Istat Membru stess, li jista' jagħti forma lis-sistema fiskali tiegħu mingħajr restrizzjonijiet, li għandu jevita tali sitwazzjoni, billi jadotta, fejn xieraq, dispożizzjonijiet partikolari dwar il-prevenzjoni ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf.

50. Fil-każ ta' teħid inkunsiderazzjoni bilaterali, l-Istat Membru jrid, min-naħa l-oħra, jipprevjeni li telf jittiehed inkunsiderazzjoni kemm fis-sistema fiskali tiegħu kif ukoll, abbażi ta' dispożizzjonijiet dwar it-taxxa ta' Stat Membru ieħor, f'dan l-Istat Membru l-ieħor. Madankollu, fis-sentenza Philips Electronics, il-Qorti tal-Ġustizzja ma rrikonossietx bħala ġustifikazzjoni separata s-sempliċi invokazzjoni tal-għan ta' prevenzjoni ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf f'żewġ Stati Membri differenti²². Għall-bqija, hija l-faċċata l-oħra tal-istess munita meta l-Istat Membru ta' oriġini, minn naħa, ma huwiex obbligat jistabbilixxi d-dispożizzjonijiet fiskali tiegħu skont dawk ta' Stat Membru ieħor, sabiex tiġi evitata fis-sitwazzjonijiet kollha inugwaljanza fit-trattament tal-istabbilimenti transkonfinali²³, u, min-naħa l-oħra, ma jkunx jista' jinvoka d-dispożizzjonijiet fiskali ta' Stat Membru ieħor bħala ġustifikazzjoni għal inugwaljanza fit-trattament imwettqa minnu.

51. Minkejja li l-għan tal-prevenzjoni ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf ma jistax, minnu nnifsu, jiġġustifika *a priori* tali sistema fiskali nazzjonali restrittiva, xorta waħda ser ngħaddi biex nagħmel il-kummenti tiegħi dwar il-possibbiltajiet konkreti ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju f'dan il-każ, għaliex il-partijiet eżaminaw b'mod iddettaljat din il-kwistjoni.

52. Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi sostna, fl-ewwel lok, li r-riskju ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju bilaterali tat-telf iqum mill-fatt li, fil-każ ta' telf ta' sottosussidjarja Olandiża, dan it-telf jista' jittiehed inkunsiderazzjoni kemm mill-kumpannija parent Olandiża fil-kuntest tal-unità fiskali kif ukoll mis-sussidjarja intermedjarja barranija, u dan abbażi ta' deprezzament, li jirriżulta mit-telf, fid-dawl tal-holding fis-sottosussidjarja, jew abbażi ta' kreditu fil-konfront tagħha. Fil-kuntest ta' unità fiskali, li tinkludi lis-sussidjarja, ma hemmx min-naħa l-oħra din il-biża' għaliex l-ebda tranżazzjoni bejn il-kumpanniji ma tittiehed inkunsiderazzjoni.

53. Qabel kollox għandu jiġi eżaminat jekk dan huwiex fil-fatt l-istess telf. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja tidher li sostniet iż-żewġ pożizzjonijiet, f'sentenzi differenti, f'dak li jirrigwarda d-deprezzament ta' holding²⁴.

54. F'kull każ, madankollu, tali eventwali possibbiltà ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf ma tistax tiġġustifika din ir-restrizzjoni għaliex il-projbizzjoni tal-formazzjoni ta' unità fiskali bejn kumpannija parent Olandiża u s-sottosussidjarja Olandiża tagħha bl-ebda mod ma hija xierqa sabiex tipprevjeni dan it-teħid inkunsiderazzjoni. Fil-fatt, MSA International Holdings BV kellha raġun issostni li l-projbizzjoni tal-formazzjoni ta' unità fiskali ma tipprekludix li t-telf tas-sottosussidjarja fil-Pajjiżi l-Baxxi — pereżempju permezz ta' bilanċ ta' telf f'din il-kumpannija — jista' jerga' jintuża u li, fl-istess waqt, ikompli jeżisti d-deprezzament tal-assi tas-sussidjarja intermedjarja barranija.

22 — Ara s-sentenza Philips Electronics (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18, punti 31 *et seq.*).

23 — Ara s-sentenzi tat-28 ta' Frar 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Għabra 2008, p. I-1129, punt 43), u tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, Għabra 2011, p. I-12273, punt 62).

24 — Ara s-sentenzi Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 47), minn naħa, u tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Għabra 2007, p. I-2647, punt 47), min-naħa l-oħra.

55. Minbarra dan, l-amministrazzjoni fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi sostniet, fil-kawżi prinċipali, li teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf jista' jeżisti wkoll fi ħdan il-Pajjiżi l-Baxxi b'mod unilaterali u għaldaqstant għandu jiġi evitat. Anki hawnhekk, telf sostnut minn sottomossidjarja jista' jwassal, għall-kumpannija parent Olandiża, permezz ta' deterjorament marbut ma' dan it-telf fis-sitwazzjoni tal-assi tas-sussidjarja barranija, għal deprezzament tal-valur tal-krediti fil-konfront tas-sussidjarja barranija jew għal telf fil-każ ta' stralc tal-imsemmija sussidjarja. Dan huwa, min-naħa l-oħra, eskluż meta s-sussidjarja tkun tagħmel parti mill-unità fiskali.

56. Izda anki hawnhekk il-projbizzjoni tal-formazzjoni ta' unità fiskali bejn kumpannija parent nazzjonali u sottomossidjarja nazzjonali la hija xierqa u lanqas meħtieġa sabiex jintlaħaq l-għan tal-prevenzjoni ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf fil-Pajjiżi l-Baxxi. Telf li għandu eventwalment jitqies bħala identiku jista', anki mingħajr l-eżistenza ta' unità fiskali, jittiehed inkunsiderazzjoni darbtejn jekk mhux għal persuna taxxabbli waħda, mill-inqas bħala mqassam bejn il-kumpannija parent u s-sottomossidjarja. Barra minn hekk, huwa l-leġiżlatur tal-Pajjiżi l-Baxxi li għandu jipprevjeni tali teħid inkunsiderazzjoni doppju fil-Pajjiżi l-Baxxi. Ir-Rechtbank Haarlem, inkwantu qorti fl-ewwel istanza fil-kawżi prinċipali, diġà osservat li r-regoli dwar l-unità fiskali diġà jinkludu dispożizzjonijiet applikabbli fil-każ ta' sussidjarja intermedjarja barranija li jkollha stabbilimenti permanenti nazzjonali.

57. Bħala konklużjoni jista' jingħad li l-prevenzjoni ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju, unilaterali jew bilaterali, tat-telf fl-ebda każ ma tiġġustifika dawn ir-restrizzjonijiet.

b) Koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali

58. Skont ġurisprudenza stabbilita, restrizzjoni ta' libertà fundamentali tista' madankollu tkun ġustifikata bil-ħtieġa li tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali. Għal dan l-għan, għandu jiġi stabbilit li teżisti rabta diretta bejn l-għoti ta' vantaġġ fiskali u l-kumpens ta' dan il-vantaġġ bi għbir fiskali speċifiku²⁵. F'tali ipoteżi, il-persuna li għandha d-dritt għal-libertà fundamentali tista' tiġi rrifjutata l-vantaġġ fiskali għaliex lanqas ma hija sugġetta għall-għbir fiskali marbut direttament ma' dan il-vantaġġ. In-natura diretta tar-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tas-sistema fiskali²⁶.

59. F'din il-kawża, tqum għaldaqstant il-kwistjoni dwar jekk ir-rifjut tal-formazzjoni ta' unità fiskali bejn il-kumpannija parent Olandiża u s-sottomossidjarja Olandiża tagħha huwiex iġġustifikat bil-fatt li l-kumpannija parent hija meħlusa minn għbir fiskali marbut direttament magħha.

60. Huwa minnu li fis-sentenza Papillon il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet fil-prinċipju, fir-rigward tas-sistema Franċiża dwar l-“integrazzjoni fiskali”, li teżisti rabta diretta bejn il-possibbiltà ta' trasferiment ta' telf bejn il-kumpannija involuti u n-newtralizzazzjoni fiskali ta' tranzazzjonijiet speċifiċi bejniethom, b'mod li jiġi evitat teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf²⁷. Għaldaqstant ir-rifjut ta' “integrazzjoni fiskali” tal-kumpannija parent u tas-sottomossidjarja nazzjonali jista' fil-prinċipju jiġi ġġustifikat bil-ħtieġa li tinżamm il-koerenza tas-sistema nazzjonali fil-każ li tkun teżisti sussidjarja intermedjarja barranija.

25 — Ara, *inter alia*, is-sentenzi Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punti 43 *et seq*), u tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte (C-181/12, punt 59).

26 — Sentenza Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punt 44).

27 — Sentenza Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punti 45 *et seq*).

61. L-istess jista' jiġi preżunt għas-sistema Olandiża dwar l-unità fiskali, għaliex it-trattament tal-kumpanniji parteċipanti bħala kumpannija waħda għandu l-konsegwenza kemm li t-telf ta' kumpannija waħda jkun jista' jintuża għall-grupp kollu, kif ukoll in-newtralizzazzjoni fiskali kompleta tat-tranzazzjonijiet bejn il-kumpanniji kollha li huma parti mill-unità fiskali. Tali newtralizzazzjoni ssehh biss fil-każ ta' unità fiskali bejn kumpannija parent u sottosussidjarji nazzjonali u mhux bejn kumpannija parent nazzjonali u sussidjarja barranija, b'tali mod li l-kumpannija parent tibqa' meħlusa mill-iżvantaġġi marbuta mal-unità fiskali.

62. Madankollu diġà jeżistu dubji dwar jekk f'dan il-każ, fid-dawl tan-newtralizzazzjoni fiskali tat-tranzazzjonijiet bejn kumpannija parent nazzjonali u sussidjarja barranija, wiehed jistax jitkellem dwar oneru fiskali, fis-sens tal-koerenza fiskali, li jirrappreżenta l-kumpens tal-vantaġġ fiskali tal-possibbiltà li telf jintuża fuq il-livell tal-grupp. Fil-fatt, in-newtralizzazzjoni fiskali kompleta ta' dawn it-tranzazzjonijiet fis-sistema Olandiża tal-unità fiskali tista' tkun oneru daqs kemm tista' tkun ta' vantaġġ, skont jekk, għas-sussidjarja, mingħajr din in-newtralizzazzjoni, it-tranzazzjonijiet jinvolvux telf jew qligħ. Minhabba n-nuqqas ta' inkluzjoni tas-sussidjarja intermedjarja barranija fl-unità fiskali, il-kumpannija parent ma tehlisx neċessarjament mill-oneru fiskali.

63. Madankollu, f'kull każ, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat, fis-sentenza Papillon, fir-rigward tar-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment ta' kumpannija parent nazzjonali, li huwa meħtieġ li l-koerenza fiskali lanqas ma tkun tista' tintlaħaq permezz ta' miżuri inqas restrittivi tal-libertà ta' stabbiliment²⁸. Madankollu, is-sistema Olandiża toffri l-vantaġġi tal-unità fiskali wkoll lil kumpannija barranija li jkollha stabbiliment nazzjonali. B'dan il-mod, is-sistema Olandiża tirrimedja n-nuqqas ta' newtralizzazzjoni fiskali bejn kumpannija parent nazzjonali u sussidjarja barranija permezz tad-dispożizzjonijiet tar-regoli dwar l-unità fiskali. Għaldaqstant, li kieku s-sistema fiskali Olandiża tippermetti unità fiskali anki meta n-newtralizzazzjoni fiskali bejn kumpannija parent u sussidjarja ma tkunx il-konsegwenza awtomatika tal-inkluzjoni tagħhom funità fiskali, iżda biss permezz ta' korrezzjonijiet *a posteriori*, ikun jeżisti mezz inqas restrittiv għaž-żamma tal-koerenza fiskali. Kif diġà ġie kkonstatat mir-Rechtbank Haarlem inkwantu qorti fl-ewwel istanza tal-kawżi prinċipali, sabiex jiġu evitati eventwali inkoerenzi fis-sistema fiskali Olandiża, is-sottosussidjarji jistgħu jitqiesu bħala stabbilimenti tas-sussidjarji intermedjarji barranin.

64. L-inugwaljanza fit-trattament ta' sussidjarji nazzjonali ta' kumpanniji barranin u l-istabbilimenti nazzjonali tagħhom, li tirrestringi l-libertà ta' stabbiliment tas-sussidjarja intermedjarja barranija, lanqas ma tista', għaldaqstant, tiġi ġġustifikata bil-htieġa taż-żamma tal-koerenza fiskali. Lanqas fir-risposti tiegħu wara domandi magħmula waqt is-seduta, ir-Renju tal-Pajjiżi tal-Baxxi ma seta' jiċċara għalfejn iż-żewġ forom ta' stabbiliment għandhom jiġu ttrattati b'mod differenti, fis-sistema fiskali Olandiża, fir-rigward tal-formazzjoni ta' unità fiskali.

65. Lanqas ma huwa konvinċenti l-argument tal-Istati Membri partijiet li, filwaqt li joġġezzjonaw għar-riferiment għas-sentenza Papillon, isostnu li l-unità fiskali Olandiża u l-"integrazzjoni fiskali" Franciża, li kienet is-sugġett tas-sentenza inkwistjoni, għandhom jiġu distinti, fir-rigward tal-funzjoni tagħhom. Huwa minnu li r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ġustament sostna fis-seduta li d-differenza essenzjali tinsab fil-fatt li fis-sistema Franciża kull kumpannija tistabbilixxi r-riżultat tagħha u huwa biss wara li jsehhu l-effetti tal-"integrazzjoni fiskali" fil-forma ta' trasferimenti ta' telf u ta' newtralizzazzjoni fiskali ta' kull waħda mit-tranzazzjonijiet, filwaqt li s-sistema Olandiża tagħmel dan permezz tat-trattament bħala persuna taxxabli waħda. Madankollu qatt ma ġie sostnut, u lanqas ma huwa manifest, b'liema mod din id-differenza tista' twassal għal evalwazzjoni differenti tal-ġustifikazzjoni għal restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment.

28 — Sentenza Papillon (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2, punti 52 *et seq.*).

66. Għaldaqstant, la r-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija parent nazzjonali u lanqas dik tas-sussidjarja intermedjarja barranija ma jistgħu jiġu ġġustifikati bil-ħtieġa taż-żamma tal-koerenza fiskali.

4. Konklużjoni fil-Kawżi C-39/13 u C-41/13

67. Għaldaqstant, fir-rigward tal-Kawżi C-39/13 u C-41/13, għandu jiġi konkluż li s-sistema Olandiża li tipprovdi li kumpannija parent u sottosussidjarji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi jistgħu jingħaqdu f'unità fiskali biss meta s-sussidjarja intermedjarja tkun ukoll stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi jew ikollha stabbiliment hemmhekk, tmur kontra l-libertà ta' stabbiliment.

B – Unità fiskali bejn kumpanniji bl-istess kumpannija parent (Kawża C-40/13)

68. Fil-kuntest tal-Kawża C-40/13, għandu issa jiġi eżaminat jekk il-libertà ta' stabbiliment tipprekludix is-sistema Olandiża peress li l-kumpanniji bl-istess kumpannija parent li huma stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi jistgħu jiffurmaw unità fiskali biss meta l-kumpannija parent tkun hija wkoll stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi jew mill-inqas ikollha stabbiliment permanenti hemmhekk.

1. Restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija parent

69. Il-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija parent stabbilita fi Stat Membru ieħor tista' tkun ristretta permezz ta' din is-sistema Olandiża dwar l-unità fiskali.

70. Il-libertà ta' stabbiliment tipprobixxi fl-Istat Membru ospitanti trattament fiskali differenti għall-kumpanniji stabbiliti barra mill-pajjiż u għal dawk stabbiliti fil-pajjiż, sa fejn dawn il-kumpanniji, fid-dawl tal-miżura nazzjonali kkonċernata, ikunu jinsabu f'sitwazzjonijiet oġġettivament komparabbli²⁹.

71. Għaldaqstant għandha qabel kollox tiġi stabbilita inugwaljanza dannuża fit-trattament tal-kumpannija parent barranija meta mqabbel mat-trattament ta' kumpannija parent nazzjonali.

72. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jiċhdu tali inugwaljanza fit-trattament għaliex skont is-sistema Olandiża hadd ma jista' jiffurma unità fiskali mingħajr il-kumpannija parent.

73. Anki hawnhekk, madankollu, għandu jiġi osservat³⁰ li l-inugwaljanza dannuża fit-trattament tikkonsisti fil-fatt li l-kumpannija parent barranija, meta mqabbla ma' waħda nazzjonali, ma għandhiex il-possibbiltà li tiffurma unità fiskali mas-sussidjarji tagħha. Din hija l-konsegwenza tan-nuqqas, fis-sistema Olandiża, tal-possibbiltà li kumpanniji barranin jiġu inklużi f'unità fiskali. Minhabba din il-projbizzjoni ta' inklużjoni f'unità fiskali jeżisti żvantaġġ għall-kumpannija parent barranija anki sa fejn hija ma tistax tibbenefika mill-possibbiltà li tiffurma unità fiskali mill-inqas mas-sussidjarji tagħha stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi. Għaldaqstant teżisti inugwaljanza dannuża fit-trattament tal-kumpannija parent barranija.

74. Minbarra dan, il-kumpannija parent nazzjonali u dik barranija għandhom jinsabu, fid-dawl tas-sistema dwar l-unità fiskali, f'sitwazzjonijiet oġġettivament komparabbli.

29 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Dicembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Ġabra 2006, p. I-11673, punt 46), u tat-22 ta' Dicembru 2008, Truck Center (C-282/07, Ġabra 2008, p. I-10767, punt 36).

30 — Ara, iktar 'il fuq, punt 28.

75. Mill-ġdid b'riferiment għall-eżami korrispondenti tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Papillon³¹, għandu jiġi osservat hawnhekk li l-għan tas-sistema Olandiża dwar l-unità fiskali, jiġifieri t-trattament ta' grupp bħala impriża waħda, jista' jintlaħaq parzjalment ukoll, fil-każ ta' kumpannija parent barranija, jekk jiġu kkonsolidati biss is-sussidjarji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi.

76. Madankollu, b'mod partikolari, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sostniet, kontra din il-pożizzjoni, li skont is-sistema Olandiża konsolidazzjoni fuq il-livell tas-sussidjarja ma huwiex possibbli għaliex din issir fuq il-livell tal-kumpannija parent. L-unità fiskali hija bbażata, barra minn hekk, fuq l-idea li l-kumpannija parent tikkontrolla s-sussidjarji tagħha. Madankollu, ma teżistix tali relazzjoni ta' kontroll bejn is-sussidjarji.

77. Kif sostniet gústament il-Kummissjoni matul is-seduta, il-kwistjoni dwar liema hija l-kumpannija tal-unità fiskali li fiha ssehh il-konsolidazzjoni hija waħda ta' natura purament teknika u mingħajr rilevanza sabiex jintlaħaq l-għan tas-sistema. Jekk l-effetti ta' unità fiskali bejn is-sussidjarji fil-prinċipju jkunu possibbli, il-kwistjoni dwar liema kumpannija għandha tiġi attribwita r-riżultat inkwantu persuna taxxabli hija ta' importanza sekondarja.

78. Minbarra dan, l-argument tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma jiġux inkunsiderazzjoni l-fatt li bejn kumpannija parent barranija u s-sussidjarji nazzjonali tagħha teżisti relazzjoni ta' kontroll. Fi kliem ieħor, f'dan il-każ ma huwiex possibbli li kwalunkwe kumpannija nazzjonali tiffirma unità fiskali. Bil-kontra, il-konsolidazzjoni inkwistjoni hija konsolidazzjoni bejn sussidjarji li huma kkontrollati minn kumpannija parent waħda. L-unika differenza fis-sitwazzjonijiet inkwistjoni li għandhom jitqabblu tinsab fil-fatt li din il-kumpannija parent hija stabbilita fi Stat Membru ieħor u għaldaqstant ma tistax tiġi inkluzi fl-unità fiskali.

79. Il-preżunzjoni ta' restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment minhabba r-rifjut tal-formazzjoni ta' unità fiskali bejn kumpanniji bl-istess kumpannija parent ma hijiex invalidata bil-fatt — mizjud mill-qorti tar-rinviju fit-tieni domanda preliminari tagħha — li l-kumpannija parent komuni tal-kumpanniji bl-istess kumpannija parent li għandhom jiġu kkonsolidati tinsab biss fuq livell oghla fl-istruttura tal-grupp, għaliex il-kumpanniji intermedjarji, peress li huma stabbiliti fi Stat Membru ieħor, ma jistgħux huma nfushom jagħmlu parti mill-unità fiskali.

80. Għaldaqstant għandu jiġi kkonstatat li s-sistema Olandiża li ttiprovdi li kumpanniji bl-istess kumpannija parent stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi jistgħu jiffurmaw unità fiskali biss meta l-kumpannija parent tkun hija wkoll stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi jew mill-inqas ikollha stabbiliment permanenti hemmhekk, tikkostitwixxi restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija parent barranija.

2. Ġustifikazzjoni

81. Ma jidhirx li teżisti ġustifikazzjoni għal din ir-restrizzjoni. Essenzjalment l-aspetti kollha f'dan ir-rigward diġà ġew eżaminati fil-kuntest tal-Kawżi C-39/13 u C-41/13³².

82. Anki fil-każ tal-formazzjoni ta' unità fiskali bejn sussidjarji nazzjonali ta' kumpannija parent barranija, iż-żamma tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri ma hijiex affettwata, għaliex dawn il-kawżi jirrigwardaw biss il-konsolidazzjoni ta' kumpanniji nazzjonali.

83. Il-ħtieġa li jiġi evitat teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf minn sussidjarja nazzjonali u kumpannija parent barranija la tista' tiġi rrikonoxxuta bħala ġustifikazzjoni separata u lanqas ma tista' tiġi ssodisfatta bir-rifjut tal-formazzjoni ta' unità fiskali bejn sussidjarji.

31 — Ara l-punt 34 iktar 'il fuq.

32 — Ara, iktar 'il fuq, punti 43 *et seq.*

84. Fil-każ tal-formazzjoni ta' unità fiskali bejn sussidjarji nazzjonali ta' kumpannija parent barranija, iż-żamma tal-koerenza fiskali hija inqas u inqas ġustifikazzjoni deċiziva. B'mod differenti mill-każ tal-formazzjoni ta' unità fiskali bejn kumpannija parent nazzjonali u sottomussidjarji nazzjonali, ma jistgħux jiġu identifikati tranżazzjonijiet fl-unità fiskali tas-sussidjarji li jeżiġu newtralizzazzjoni fiskali.

85. Sa fejn ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jara riskju addizzjonali ta' abbuż fiskali fil-fatt li trasferiment ta' assi bejn kumpanniji bl-istess kumpannija parent magħmul bi prezz li ma jirriflettix il-valur tas-suq, iżda li huwa fiskalment newtru minħabba l-unità fiskali jista' jwassal għal deprezzament fiskalment effettiv ta' kreditu tal-kumpannija parent barranija fil-konfront ta' kumpannija nazzjonali bl-istess kumpannija parent, għandu jiġi indikat, f'dan ir-rigward, li huwa biss l-Istat tas-sede tal-kumpannija parent barranija li huwa mitlub jiġġielew dawn l-abbużi.

86. Il-preżunzjoni ta' restrizzjoni pprojbita tal-libertà ta' stabbiliment lanqas ma twassal, minbarra dan, sabiex ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jkollu jintroduci dritt speċjali għal gruppi b'holding barrani, kif allegat mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja. Grupp b'kumpannija parent nazzjonali jinkludi wkoll il-konsolidazzjoni tal-kumpanniji nazzjonali bl-istess kumpannija parent fil-kuntest tal-unità fiskali. Fil-każ ta' kumpannija parent barranija, il-libertà ta' stabbiliment tiggarrantixxi minħabba f'hekk biss li tali kumpannija tibbenefika mill-vantaġġi tas-sistema fiskali Olandiża mill-inqas fir-rigward tal-kumpanniji nazzjonali bl-istess kumpannija parent anki meta hija nfisha ma tkunx tista' tagħmel parti mill-unità fiskali.

3. Konklużjoni fil-Kawża C-40/13

87. Fir-rigward tal-Kawża C-40/13 għandu għaldaqstant jiġi kkonstatat li s-sistema Olandiża li tipprovdi li kumpanniji bl-istess kumpannija parent stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi jistgħu jingħaqdu f'unità fiskali biss meta l-kumpannija parent tkun hija wkoll stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi jew mill-inqas ikollha stabbiliment permanenti hemmhekk, tmur kontra l-libertà ta' stabbiliment.

VI – Konklużjoni

88. Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, ir-risposta għad-domandi preliminari għandha tkun fis-sens li:

L-Artikolu 43 KE flimkien mal-Artikolu 48 KE, u l-Artikolu 49 TFUE flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu sistema nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-kuntest tat-tassazzjoni tal-kumpanniji

- toffri lil kumpanniji parent nazzjonali l-possibbiltà li jiffurmaw unità fiskali mas-sottomussidjarji nazzjonali tagħhom biss meta s-sussidjarja intermedjarja tkun hija wkoll stabbilita fit-territorju nazzjonali jew meta, għalkemm tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor, ikollha stabbiliment permanenti fit-territorju nazzjonali;
- toffri lil sussidjarji nazzjonali l-possibbiltà li jiffurmaw unità fiskali bejniethom biss meta l-kumpannija parent tagħhom tkun hija wkoll stabbilita fit-territorju nazzjonali jew meta, għalkemm tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor, jkollha stabbiliment permanenti fit-territorju nazzjonali.