Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-23 ta' Ottubru 2014[1]

Kawża C-172/13

Il-Kummissjoni Ewropea
vs
Ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta ' Fuq
sostnut minn:
Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja,
Ir-Renju ta' Spanja,
Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi,

Ir-Repubblika tal-Finlandja

"Leġiżlazzjoni fiskali — Libertà ta' stabbiliment — Artikolu 49 TFUE u Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE — Taxxa nazzjonali fuq il-kumpanniji — Tassazzjoni ta' gruppi — Tnaqqis tat-telf subit minn gruppi ta' kumpanniji ('group relief') — Tnaqqis tat-telf subit minn kumpanniji tal-grupp barranin — Eċċezzjoni 'Marks & Spencer' — Mument meta jiġi ddeterminat li ma hemm ebda possibbiltà li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'xi mod ieħor fil-futur"

I – **Introduzzjoni**

1. F'din il-kawża għal deċiżjoni preliminari qiegħda tqum għal darba oħra l-kwistjoni tal-interpretazzjoni tas-sentenza Marks & Spencer[2]. F'din is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja, bl-eżempju tad-dritt Brittaniku, stabbiliet il-kundizzjonijiet li fihom id-dispożizzjonijiet tal-Istati Membri dwar it-tassazzjoni diretta fuq id-dħul għandhom jippermettu t-tnaqqis tat-telf fi ħdan grupp anki lil hinn mill-fruntieri nazzjonali, jiġifieri, l-hekk imsejħa "eċċezzjoni Marks & Spencer".

2. Sfortunatament dawn il-kundizzjonijiet xejn ma huma ċari. Dan ma jidhirx biss mill-kawżi li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tittratta l-applikazzjoni tagħhom f'każijiet partikolari[3]. Barra minn dan, kemm l-Avukat Ġenerali Geelhoed kif ukoll l-Avukat Ġenerali Mengozzi sostnew li huma jqisu li l-kamp ta' applikazzjoni u s-sens tal-eċċezzjoni Marks & Spencer ma humiex ċari[4]. Din il-fehma ma hijiex kondiviża minni biss[5], iżda wkoll minn għadd ta' awturi legali, li l-interpretazzjonijiet tagħhom tal-eċċezzjoni Marks & Spencer jvarjaw ħafna[6].

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

3 — Ara b'mod partikolari s-sentenzi Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), A (C-123/11, EU:C:2013:84) u K (C-322/11, EU:C:2013:716); ara wkoll il-kawża pendenti Timac Agro Deutschland (C-388/14).

4 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Geelhoed fil-Kawża Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:139, punt 65) u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-Kawża K (C-322/11, EU:C:2013:183, punti 87 u 88).

5 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża A (C-123/11, EU:C:2012:488, punti 47 sa 60).

6 — Sa issa l-Qorti tal-Ġustizzja rreġistrat 142 pubblikazzjoni teknika li jikkonċernaw dawn is-sentenzi. Ara d-database tal-ġurisprudenza fuq www.curia.europa.eu.

3. Għalhekk ma huwiex sorprendenti l-fatt li lanqas il-Kummissjoni Ewropea u r-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq ma jaqblu dwar kif is-sentenza Marks & Spencer għandha tiġi eżegwita korrettament, minkejja li din is-sentenza issa ilha kważi disa' snin li ngħatat.

II – **Il-kuntest ġuridiku**

4. Ir-Renju Unit jimponi taxxa fuq il-profitti tal-persuni ġuridiċi. Fi ħdan gruppi ta' kumpanniji li joperaw fiż-Żona Ekonomika Ewropea teżisti l-possibbiltà li t-telf subit minn kumpannija ta' grupp f'perijodu ta' taxxa jiġi ttrasferit għal kumpannija oħra tal-grupp, sabiex din tkun tista' tpaċi t-telf barrani bil-profitti tagħha stess (l-hekk imsejjaħ "group relief", iktar 'il quddiem "tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp").

5. Madankollu, jekk it-telf ikun subit minn kumpannija tal-grupp li jkollha s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni jew fi Stat tal-EFTA, li huwa parti miż-Żona Ekonomika Ewropea, japplikaw kundizzjonijiet partikolari għat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp li, għall-perijodu rilevanti f'din il-kawża, huma rregolati fl-Artikoli 111 *et seq* tal-Corporation Tax Act 2010 (Att tal-2010 dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, iktar 'il quddiem is-"CTA 2010"). Dawn il-kundizzjonijiet jinkludu, skont l-Artikolu 119(2) tas-CTA 2010, il-kundizzjoni li la l-kumpannija tal-grupp barranija u lanqas persuna taxxabbli oħra ma jkollhom il-possibbiltà li jpaċu tali telf bi kwalunkwe profitti futuri fil-qafas tat-tassazzjoni barranija f'perijodi ta' taxxa wara s-sena li matulha jkun subit it-telf. Skont l-Artikolu 119(4) tas-CTA 2010, għandu jiġi ddeterminat jekk teżistix din il-possibbiltà immedjatament wara li tgħaddi s-sena li matulha jkun subit it-telf.

III – **Il-kuntest tal-kawża u l-proċeduri quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

6. Reċentement, ir-Renju Unit introduċa t-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp fir-rigward ta' kumpanniji ta' grupp barranin — inizjalment billi emenda l-Income and Corporation Taxes Act 1988 (Att tal-1988 dwar it-taxxi fuq id-dħul u fuq il-kumpanniji) b'effett mill-1 ta' April 2006 — sabiex jissodisfa r-rekwiżiti tad-dritt tal-Unjoni fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment. Ir-Renju Unit silet dawn ir-rekwiżiti mis-sentenza Marks & Spencer, li ngħatat fit-13 ta' Diċembru 2005. F'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li[7]:

"L-Artikoli 43 KE u 48 KE ma jipprekludux, fl-istat attwali tad-dritt Komunitarju, li leġiżlazzjoni ta' Stat Membru [...] teskludi b'mod ġenerali l-possibbiltà għal kumpannija parent [residenti] li tnaqqas mill-profitt taxxabbli tagħha telf sostnut fi Stat Membru ieħor minn sussidjarja stabbilita fit-territorju tiegħu, [meta] hija tagħti tali possibbiltà għat-telf sostnut minn sussidjarja residenti. Madankollu, ikun kontrarju għall-Artikoli 43 KE u 48 KE li tkun eskluża tali possibbiltà għall-kumpannija parent residenti f'sitwazzjoni fejn, min-naħa, is-sussidjarja mhux residenti tkun eżawriet il-possibbiltajiet ta' teħid in kunsiderazzjoni tat-telf li jeżisti fl-Istat ta' residenza tagħha għall-perijodu ta' taxxa kkonċernat mit-talba għal esklużjoni kif ukoll għal perijodi ta' taxxa preċedenti u fejn, min-naħa l-oħra mhemmx possibbiltà li t-telf ta' sussidjarja barranija jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat ta' residenza tagħha għall-perijodi futuri jew mis-sussidjarja nnfisha, jew minn terz, b'mod partikolari f'każ ta' ċessjoni tas-sussidjarja lilu."

7. Il-Kummissjoni għandha dubju dwar il-kompatibbiltà tad-dispożizzjonijiet il-ġodda tar-Renju Unit mas-sentenza Marks & Spencer u, permezz ta' ittra tad-19 ta' Lulju 2007, il-Kummissjoni tat lir-Renju Unit l-opportunità li jippreżenta l-osservazzjonijiet tiegħu f'dan ir-rigward. Fl-opinjoni motivata tagħha tat-23 ta' Settembru 2008, il-Kummissjoni akkużat lir-Renju Unit bi ksur tal-libertà ta' stabbiliment. B'mod partikolari, kien hemm tali ksur minħabba l-fatt li l-possibbiltà li t-telf jintuża mod ieħor fil-futur kellha tiġi evalwata diġà fit-tmiem ta' kull perijodu ta' taxxa u li d-dispożizzjonijiet il-ġodda

7 — Sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Dispożittiv).

ma kellhomx japplikaw qabel l-1 ta' April 2006. Din kienet segwita minn opinjoni motivata supplimentari fil-25 ta' Novembru 2010 fir-rigward tas-CTA 2010, li kien adottat ftit qabel u li essenzjalment irriproduċa mingħajr emenda d-dispożizzjonijiet tal-Income and Corporation Taxes Act 1998 li f'dak l-istadju kienu għadhom ikkontestati.

8. Peress li r-Renju Unit ma ssodisfax it-talba tal-Kummissjoni li jemenda d-dritt tiegħu fit-terminu stabbilit ta' xahrejn, il-Kummissjoni ppreżentat rikors quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fil-5 ta' April 2013 skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 258 TFUE u talbet li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— tiddikjara li, billi impona, fir-rigward tat-tnaqqis tat-telf ta' grupp transkonfinali, kundizzjonijiet li jagħmluha kważi impossibbli fil-prattika sabiex jinkiseb dan it-tnaqqis tat-telf u billi llimita dan it-tnaqqis għall-perijodu wara l-1 ta' April 2006, ir-Renju Unit naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 49 tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea u taħt l-Artikolu 31 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, u

— tikkundanna lir-Renju Unit għall-ispejjeż.

9. Ir-Renju Unit jitlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— tiċħad ir-rikors tal-Kummissjoni, u

— tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

10. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju ta' Spanja, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi u r-Repubblika Finlandiża ġew ammessi bħala intervenjenti fil-kawża. Huma jsostnu t-talbiet tal-konvenut.

11. Il-partijiet u l-intervenjenti l-ewwel ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub u, fil-15 ta' Lulju 2014, instemgħu wkoll fis-seduta.

IV – **Evalwazzjoni**

12. Il-Kummissjoni takkuża lir-Renju Unit bi ksur tal-libertà ta' stabbiliment kemm taħt it-TFUE u kemm taħt il-Ftehim ŻEE. F'dan ir-rigward il-Kummissjoni tinvoka żewġ motivi.

13. L-Artikolu 49 TFUE flimkien mal-Artikolu 54 TFUE u l-Artikolu 31 flimkien mal-Artikolu 34 tal-Ftehim ŻEE jipprojbixxu, essenzjalment b'mod identiku, ir-restrizzjonijiet tal-libertà ta' stabbiliment [8]. Għaldaqstant, fl-eżami tal-motivi m'inix se nagħmel distinzjoni bejn dawn id-dispożizzjonijiet.

A – *Fuq l-ewwel motiv: impossibbiltà fil-prattika li jitnaqqas it-telf fi ħdan grupp ta' kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri differenti*

14. Bl-ewwel motiv tagħha, il-Kummissjoni tqis li hemm ksur tal-libertà ta' stabbiliment minħabba li, taħt id-dritt tar-Renju Unit, il-possibbiltà li jitnaqqas it-telf fi ħdan grupp transkonfinali hija prattikament impossibbli.

8 — Ara s-sentenza A (C-48/11, EU:C:2012:485, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

15. Skont is-sentenza Marks & Spencer, id-dritt tal-Unjoni, bħala prinċipju, ma jirrikjedi l-ebda tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp transkonfinali. Madankollu, tapplika deroga fil-każ li t-telf ta' sussidjarja barranija ma jkunx jista' jittieħed inkunsiderazzjoni, fil-kuntest tat-tassazzjoni barranija, la għal perijodi ta' tassazzjoni preċedenti u lanqas għal dawk sussegwenti. L-Artikolu 119(4) tas-CTA 2010, iżda, jipprovdi li, immedjatament mat-tmiem tal-perijodu ta' taxxa li matulu jkun subit it-telf, għandu jiġi ddeterminat jekk teżistix possibbiltà sabiex it-telf jitnaqqas b'xi mod ieħor fil-futur. Madankollu, f'dan il-mument, tali determinazzjoni tkun possibbli biss jew meta l-pajjiż fejn ikollha s-sede s-sussidjarja ma jkun jippermetti l-ebda trasferiment tat-telf, jew meta fis-sena li matulha jkun subit it-telf tkun bdiet il-likwidazzjoni tas-sussidjarja. B'mod partikolari, madankollu, b'dan il-mod hija eskluża l-possibbiltà tat-tnaqqis tat-telf fil-każ li l-attività tas-sussidjarja tintemm *wara* s-sena li matulha jkun subit it-telf. Minħabba din id-dispożizzjoni, għalhekk, jista' jiġi ttrasferit biss it-telf ta' perijodu ta' taxxa wieħed. Issa, skont is-sentenza Marks & Spencer, il-possibbiltà li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'xi mod ieħor f'perijodi ta' tassazzjoni sussegwenti għandha tiġi eżaminata biss fil-mument tat-talba għat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp.

16. Ir-Renju Unit jargumenta li t-tnaqqis ta' telf transkonfinali fi ħdan grupp ta' kumpanniji ma huwiex impossibbli fil-prattika. Għalkemm il-kundizzjonijiet meħtieġa għal dan it-tnaqqis huma tassew restrittivi, dan huwa biss ir-riżultat tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. B'mod partikolari, skont din il-ġurisprudenza, il-possibbiltà li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'xi mod ieħor għandha tiġi eżaminata biss fit-tmiem tal-perijodu ta' taxxa. Dan iżda ma jeskludix li dan l-eżami jieħu inkunsiderazzjoni wkoll il-waqfien tal-attività ekonomika jew l-intenzjoni ta' likwidazzjoni imminenti fit-tmiem ta' perijodu ta' taxxa. Barra minn hekk, eżami li jsir biss fil-mument tat-talba għal tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp iwassal sabiex persuna taxxabbli, b'mod kuntrarju għall-ġurisprudenza, tkun tista' tagħżel f'liema Stat Membru għandu jittieħed inkunsiderazzjoni t-telf tagħha. B'hekk, qabel tagħmel tali talba, din b'mod partikolari tkun tista' torganizza ċ-ċirkustanzi tagħha b'tali mod li, fil-mument tat-talba, ma jkun għad fadal l-ebda possibbiltà li t-telf jitnaqqas b'xi mod ieħor.

17. Jien inqis, l-ewwel nett, li l-ewwel motiv huwa ambigwu. Dan minħabba li l-Kummissjoni takkuża lir-Renju Unit li, skont l-Artikolu 119(4) tas-CTA 2010, it-tnaqqis tat-telf huwa possibbli biss jew meta l-pajjiż fejn ikun jinsab is-sede tas-sussidjarja ma jippermetti l-ebda trasferiment tat-telf jew meta matul is-sena li matulha jkun subit it-telf tkun bdiet il-likwidazzjoni tas-sussidjarja. Peress li hija eżattament is-sitwazzjoni tal-aħħar li mingħajr dubju ta' xejn tirriżulta fil-prattika, fl-aħħar mill-aħħar il-punt tal-Kummissjoni ma huwiex li t-tnaqqis tat-telf transkonfinali huwa prattikament impossibbli skont id-dritt tar-Renju Unit, iżda li dan id-dritt ma jkoprix il-każijiet kollha, kif fil-fehma tagħha tirrikjedi l-libertà ta' stabbiliment.

18. Għaldaqstant, fir-rigward tal-ewwel motiv għandu jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 119(4) tas-CTA 2010 jmurx kontra l-libertà ta' stabbiliment peress li t-tnaqqis tat-telf transkonfinali ma huwiex ammess b'mod suffiċjenti minħabba l-mument li fih jiġi eżaminat jekk hemmx il-possibbiltà li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'xi mod ieħor fil-futur. Barra minn dan għandu jiġi ċċarat li, skont l-argumenti tal-Kummissjoni, l-ewwel nett, is-suġġett tar-rikors huwa biss it-trasferibbiltà ta' telf ta' *sussidjarja* li ma hijiex residenti, iżda mhux ta' kumpanniji oħrajn tal-grupp u, it-tieni nett, ir-rikors jikkonċerna biss telf minn attività *barranija*, iżda mhux telf subit minn sussidjarja li ma hijiex residenti permezz ta' stabbiliment permanenti[9].

9 — Ara, dwar it-telf ta' stabbiliment permanenti, is-sentenza Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532).

1. Restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment

19. Id-dispożizzjoni kkontestata tirrestrinġi l-libertà ta' stabbiliment peress li tagħmel l-użu tal-vantaġġ tat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp iktar diffiċli meta kumpannija parent tistabbilixxi sussidjarja barra l-pajjiż, milli meta tagħmel l-istess ħaġa fit-territorju nazzjonali [10].

20. Din ir-restrizzjoni tikkonċerna żewġ vantaġġi tat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp li għandha ssir distinzjoni bejniethom għall-għan tal-eżami ulterjuri. L-ewwel vantaġġ huwa vantaġġ monetarju peress li t-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp jiffaċilita t-tpaċija ta' telf fi ħdan grupp ta' kumpanniji [11]. Sakemm il-kumpanniji tal-grupp kostantement ikomplu jiġġeneraw ukoll il-profitti, *ceteris paribus*, grupp ta' kumpanniji fir-Renju Unit, abbażi tal-possibbiltajiet tat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp, ma jħallasx inqas taxxi, iżda jħallashom iktar tard. Dan għaliex it-trasferiment tat-telf ta' sussidjarja għall-kumpannija parent iwassal ukoll sabiex għas-sussidjarja ma jibqax possibbli t-trasferiment tat-telf li hija kienet tkun tista' tpaċi permezz tal-profitti ulterjuri taxxabbli tagħha stess. It-taxxa mnaqqsa tal-kumpannija parent għal perijodu ta' taxxa hija għalhekk ikkumpensata permezz ta' taxxa ogħla tas-sussidjarja f'perijodu ta' taxxa sussegwenti.

21. Iżda hemm vantaġġ ieħor importanti tat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp. Sakemm is-sussidjarja tagħmel biss telf fuq il-bilanċ tal-perijodi ta' tassazzjoni kollha tal-attività tagħha (iktar 'il quddiem "telf totali"), it-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp ikollu effett li jmur lil hinn minn sempliċi vantaġġ monetarju. F'dan il-każ, minħabba t-tnaqqis tat-telf, il-kumpannija parent ma tħallas l-ebda taxxa fuq il-profitti tagħha sal-ammont tat-telf totali tas-sussidjarja tagħha, u dan isir darba għal dejjem. L-istess sitwazzjoni tirriżulta meta s-sussidjarja ma tfallix ekonomikament, iżda t-trasferiment tat-telf tagħha jkun ristrett bil-liġi u għal din ir-raġuni t-telf li jirriżulta jibqa' ma jintużax għal skopijiet ta' taxxa.

22. Skont ġurisprudenza stabbilita, ir-restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment permezz tal-Artikolu 119(4) tas-CTA 2010 hija ammissibbli biss meta tkun tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex komparabbli b'mod oġġettiv (ara l-punt 2 hawn taħt), jew meta tkun iġġustifikata minħabba raġuni imperattiva ta' interess ġenerali [12] (ara l-punt 3 iktar 'il quddiem).

2. Il-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet

23. Għaldaqstant, l-ewwel nett, għandu jiġi ċċarat jekk humiex oġġettivament komparabbli s-sitwazzjoni ta' kumpannija parent b'sussidjarja residenti, li t-telf tagħha għandu jiġi ttrasferit taħt tnaqqis ta' telf fi ħdan il-grupp, u s-sitwazzjoni ta' kumpannija parent b'sussidjarja mhux residenti, li t-telf tagħha għandu jkun suġġett għall-istess proċedura Dan huwa dubjuż peress li fil-prinċipju r-Renju Unit jintaxxa biss l-attività ta' sussidjarja residenti, u mhux dik ta' sussidjarja mhux residenti.

24. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat, fis-sentenza Marks & Spencer, li s-sempliċi fatt li Stat Membru ma jintaxxxax l-attività ta' sussidjarja mhux residenti, għall-kuntrarju ta' sussidjarja residenti, ma jiġġustifikax, fih innifsu, restrizzjoni tat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp għat-telf subit minn sussidjarja residenti biss [13].

10 — Ara s-sentenzi ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punti 20 sa 23), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punti 28 sa 34) u Felixstowe Dock and Railway Company *et* (C-80/12, EU:C:2014:200, punti 17 sa 21).

11 — Ara s-sentenzi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 32) u Felixstowe Dock and Railway Company *et* (C-80/12, EU:C:2014:200, punt 19).

12 — Ara s-sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

13 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 40); u abbażi ta' din is-sentenza, is-sentenza A (C-123/11, EU:C:2013:84, punti 34 u 35).

25. Madankollu, din il-konstatazzjoni reċentement iddaħħlet inkwistjoni permezz tas-sentenza Nordea Bank Danmark, li kienet tikkonċerna l-kunsiderazzjoni transkonfinali tat-telf ta' *stabbilimenti permanenti* mhux residenti. F'din is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja għall-ewwel darba stabbiliet li, bħala prinċipju, stabbilimenti permanenti mhux residenti u dawk residenti ma humiex f'sitwazzjoni komparabbli fir-rigward ta' miżuri previsti minn Stat Membru sabiex tiġi prekluża t-taxxa doppja. Għalkemm fl-aħħar mill-aħħar il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li s-sitwazzjonijiet kienu oġġettivament komparabbli, hija waslet għal din il-konklużjoni biss minħabba li l-Istat Membru kkonċernat kien iddeċieda li jimponi t-taxxa anki fuq l-istabbilimenti mhux residenti [14].

26. Fid-dawl ta' dawn id-dikjarazzjonijiet dwar l-istabbilimenti permanenti jidher li, b'*argumentum a fortiori*, għandu jiġi preżunt li *sussidjarji* residenti u mhux residenti *a fortiori* ma humiex f'sitwazzjoni komparabbli fir-rigward tat-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri. Fil-fatt, filwaqt li stabbiliment permanenti mhux residenti jkun għadu suġġett għall-kompetenza fiskali tal-pajjiż ta' residenza tal-kumpannija u jista' jiġi ntaxxat minnu, skont il-prinċipju rikonoxxut internazzjonalment tad-dħul dinji [15], dan fil-prinċipju ma huwiex il-każ fir-rigward ta' sussidjarji mhux residenti ta' kumpannija. Dawn is-sussidjarji huma suġġetti għat-taxxa fil-pajjiż ta' residenza tal-kumpannija parent fir-rigward tal-attivitajiet domestiċi tagħhom biss u, fejn xieraq, fil-qafas ta' tassazzjoni addizzjonali eċċezzjonali intiża sabiex jiġi miġġieled l-abbuż [16]. Madankollu, dawn l-eċċezzjonijiet ma humiex is-suġġett ta' dan ir-rikors.

27. Il-prinċipju stabbilit fis-sentenza Nordea Bank Danmark huwa ta' importanza partikolari wkoll minħabba li jiena qabel kont ipproponejt lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrinunzja kompletament għall-eżami tal-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet [17]. Dan il-prinċipju jfisser li Stat Membru għandu jieħu inkunsiderazzjoni biss it-telf marbut ma' attività barranija meta jkun jintaxxa wkoll din l-attività. Dan huwa konsistenti kemm mal-ġurisprudenza dwar it-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf fis-sens tas-sentenza Marks & Spencer kif ukoll mal-ġurisprudenza f'oqsma ta' tassazzjoni oħra. Minn naħa, fis-sentenza Futura Participations u Singer mogħtija fl-1997, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li t-teħid inkunsiderazzjoni għal skopijiet fiskali tat-telf domestiku biss tal-istabbiliment permanenti ta' kumpannija barranija huwa konformi mal-prinċipju fiskali ta' territorjalità u għalhekk ma jinvolvi l-ebda diskriminazzjoni [18]. Min-naħa l-oħra, is-sentenza Kronos International reċentement iċċarat, fir-rigward tat-tassazzjoni ta' dividendi, li, għall-finijiet tat-teħid inkunsiderazzjoni ta' taxxa fuq it-tqassim tad-dividendi, sussidjarji residenti u mhux residenti ma humiex f'sitwazzjoni komparabbli meta l-Istat Membru ma jintaxxax it-tqassim ta' dividendi ta' sussidjarja mhux residenti [19].

28. Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, il-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan segwit mid-dispożizzjoni inkwistjoni [20]. L-għan ta' dispożizzjonijiet dwar it-tassazzjoni ta' grupp huwa li jippermettu — fi gradi differenti — lill-kumpanniji ta' grupp li jiġu kkunsidrati għall-finijiet ta' tassazzjoni daqslikieku jifformaw l-istess persuna taxxabbli waħda [21]. Anki fir-rigward ta' dan l-għan jidhirli li l-komparabbiltà oġġettiva tat-telf ta' sussidjarji residenti u tat-telf ta' dawk mhux residenti hija dubjuża. Fil-fatt, ma jidhirx korrett li l-kumpannija parent residenti u dik sussidjarja mhux residenti jiġu ttrattati bħala persuna taxxabbli waħda, sakemm is-sussidjarja mhux residenti ma tkunx suġġetta għat-tassazzjoni domestika u b'hekk ma tkunx persuna taxxabbli hija stess.

14 — Ara s-sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24).

15 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 39).

16 — Ara s-sentenza Cadbury Schweppes plc u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

17 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punti 21 sa 28).

18 — Sentenza Futura Participations u Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, punti 21 u 22).

19 — Ara s-sentenza Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punt 81).

20 — Ara s-sentenzi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22) u SCA Group Holding *et* (C-39/13, C-40/13 u C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 28).

21 — Ara, dwar il-"fiscale eenheid" Olandiża, is-sentenza SCA Group Holding *et* (C-39/13, C-40/13 u C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 51).

29. Madankollu, ma nipproponix li fil-każ preżenti tiġi mićħuda l-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet. L-eżami tal-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet b'mod partikolari għandu jelimina biss każijiet ta' diskriminazzjoni, li b'mod evidenti u mingħajr dubju ta' xejn ikun hemm raġuni tajba għalihom. Id-differenza li wrejt bejn is-sitwazzjoni ta' kumpannija parent u sussidjarja residenti jew mhux residenti hija tassew sostanzjali, jekk mhux deċiżiva, għall-eżami ta' ksur tal-libertà ta' stabbiliment. Madankollu, din ma teskludix b'mod evidenti tali ksur, kif turi l-fehma opposta tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Marks & Spencer. B'hekk, din id-differenza għandha tiġi eżaminata bħala ġustifikazzjoni potenzjali ta' diskriminazzjoni, li tinvolvi l-eżami tal-proporzjonalità tad-dispożizzjoni nazzjonali.

3. Ġustifikazzjoni

30. Konsegwentement għandu jiġi eżaminat jekk il-kundizzjoni ristrettiva dwar it-tnaqqis tat-telf subiti minn sussidjarja mhux residenti hijiex iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

31. Il-fatt li l-attività barranija ta' sussidjarja mhux residenti ma tkunx suġġetta għat-taxxa fir-Renju Unit jikkostitwixxi tali ġustifikazzjoni. Skont ġurisprudenza llum stabbilita, Stat Membru għandu bħala prinċipju jieħu inkunsiderazzjoni telf minn attività barranija biss meta dan jintaxxa wkoll din l-attività, irrispettivament minn jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeskrivix dan bħala l-iżgurar "[ta]l-koerenza ta' sistema fiskali" [22], "il-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri" [23], il-garanzija tas-"simetrija bejn id-dritt ta' tassazzjoni tal-profitti u d-dritt ta' tnaqqis tat-telf" [24], l-evitar li "t-telf jintuża darbtejn" [25] jew l-evitar tal-"evażjoni tat-taxxa" [26] [27]. Din il-ġurisprudenza hija kkonfermata wkoll mid-dikjarazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet li, kif diġà spjegajt [28], tagħti importanza kruċjali lill-kwistjoni ta' jekk Stat Membru jintaxxax attività barranija jew le.

32. Għalhekk, fil-prinċipju, ir-Renju Unit mhux biss huwa ġġustifikat li jistabbilixxi ostakoli ikbar għall-kunsiderazzjoni tat-telf minn attività barranija ta' sussidjarja għall-finijiet tat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp, iżda huwa ġġustifikat ukoll li jeskludiha għalkollox f'dan ir-rigward.

33. Madankollu, ir-Renju Unit irid josserva wkoll il-prinċipju ta' proporzjonalità. Skont dan il-prinċipju, l-Istati Membri huma obbligati jirrikorru għal mezzi li, filwaqt li jippermettu li jintlaħaq b'mod effettiv l-għan segwit mid-dritt intern, jippreġudikaw mill-inqas possibbli l-għanijiet u l-prinċipji stabbiliti mid-dritt tal-Unjoni inkwistjoni [29] .

34. F'dan ir-rigward, fis-sentenza Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li esklużjoni totali ta' sussidjarji mhux residenti mit-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tintlaħaq il-parti "essenzjali" tal-għanijiet li jridu jintlaħqu, u b'hekk ħolqot l-eċċezzjoni Marks & Spencer [30]. B'hekk, essenzjalment, it-telf ta' sussidjarja mhux residenti jista' jiġi

22 — Ara s-sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punti 64 sa 71).

23 — Ara s-sentenzi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 45), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punt 31), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 28), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 42), K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 55) u Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 32).

24 — Ara s-sentenzi National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 58) u Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punti 47 u 48), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punti 35 u 36), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 44).

26 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 49), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 45).

27 — Ara wkoll is-sentenzi National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 80) u K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 72), li jaraw mill-inqas identiċità parzjali tal-ġustifikazzjonijiet tal-koerenza fiskali u t-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni.

28 — Ara l-punti 25 sa 28 iktar 'il fuq.

29 — Ara s-sentenza BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 55).

ttrasferit lill-kumpannija parent jekk dan it-telf ma jkun jista' jittieħed inkunsiderazzjoni bl-ebda mod ieħor, la għal perijodi ta' taxxa attwali, la għal dawk tal-passat u lanqas għal dawk futuri, bil-kundizzjoni li l-oneru tal-prova jaqa' fuq il-persuni taxxabbli u li l-Istati Membri jkunu jistgħu jipprekludu l-abbuż minn din l-eċċezzjoni[31].

35. L-ewwel motiv issa jikkonċerna l-kwistjoni jekk id-dispożizzjoni derogatorja kkontestata tar-Renju Unit dwar it-trasferiment tat-telf subit minn sussidjarji mhux residenti tissodisfax dawn ir-rekwiżiti ta' proporzjonalità sa fejn, skont l-Artikolu 119(4) tas-CTA 2010, iċ-ċirkustanzi fit-tmiem tal-perijodi rispettivi li matulhom ikun subit it-telf huma deċiżivi għall-evalwazzjoni tal-possibbiltà tal-kunsiderazzjoni tat-telf fil-futur.

a) Il-ġurisprudenza dwar l-eċċezzjoni Marks & Spencer

36. Ma tistax tingħata risposta għal din il-kwistjoni fuq il-bażi tal-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja.

37. Is-sentenza Marks & Spencer innifisha ma tgħid xejn f'dan ir-rigward, la f'liema każijiet għandha tiġi eskluża l-possibbiltà tal-kunsiderazzjoni tat-telf fil-futur, u lanqas f'liema punt għandu jiġi ddeterminat dan. Minn naħa, jista' jkun li d-deċiżjoni fis-sentenza msemmija kienet ibbażata fuq l-idea li kumpannija parent ma għandhiex tikseb il-vantaġġ monetarju tat-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp, iżda li l-vantaġġ li jiġi paċut it-telf ikun possibbli fil-każ ta' telf totali min-naħa tas-sussidjarja[32]. Skont din l-interpretazzjoni, id-dispożizzjoni kkontestata tkun kuntrarja għas-sentenza Marks & Spencer. Dan għaliex ma jkunx possibbli li jiġi identifikat it-telf totali ta' sussidjarja peress li dan jista' jiġi ddeterminat biss fit-tmiem tal-attività tagħha billi jiġu kkunsidrati l-perijodi ta' taxxa kollha. Min-naħa l-oħra, fis-sentenza ma hemm ebda riferiment għall-kunsiderazzjoni tat-telf totali. Għall-kuntrarju, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li l-libertà ta' stabbiliment kienet ristretta sempliċement minħabba li ġie miċħud il-vantaġġ monetarju[33].

38. Barra minn hekk, il-ġurisprudenza sussegwenti tal-Qorti tal-Ġustizzja tant illimitat il-kamp ta' applikazzjoni tal-eċċezzjoni Marks & Spencer li konsegwentement huwa diffiċli ħafna għalija li nidentifika każijiet fejn tista' tapplika din l-eċċezzjoni. Dan jista' jintwera mill-ewwel ilment tal-Kummissjoni. Il-Kummissjoni ssostni li d-dispożizzjoni Brittanika hija wisq restrittiva peress li tippermetti biss it-tnaqqis transkonfinali tat-telf jew meta l-Istat fejn tkun stabbilita s-sussidjarja ma jippermetti l-ebda trasferiment tat-telf, jew meta fis-sena li matulha jkun subit it-telf tkun bdiet il-likwidazzjoni tas-sussidjarja. Jidher li ż-żewġ partijiet f'din il-kawża jaqblu li mill-inqas f'dawn iż-żewġ każijiet hija ssodisfatta l-eċċezzjoni Marks & Spencer. Iżda skont il-ġurisprudenza reċenti dan ma huwiex il-każ.

39. Minn naħa, mis-sentenza K għandu jiġi dedott li Stat Membru ma huwiex meħtieġ jieħu inkunsiderazzjoni t-telf minn attività barranija meta l-leġiżlazzjoni tat-territorju fejn titwettaq l-attività teskludi l-kunsiderazzjoni tat-telf[34]. Jekk għalhekk sussidjarja mhux residenti tkun ukoll prekluża milli tittrasferixxi t-telf skont id-dritt tal-pajjiż fejn tkun stabbilita, ma tibqa' teżisti l-ebda possibbiltà tal-kunsiderazzjoni tat-telf fil-futur hemmhekk u, madankollu, il-libertajiet fundamentali ma jeżiġu l-ebda trasferiment tat-telf lill-kumpannija parent. F'dan l-istadju, tidher l-influwenza ta' sensiela ta' ġurisprudenza li żviluppat biss wara s-sentenza Marks & Spencer. Għall-ewwel darba fis-sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat din il-ġurisprudenza fil-qosor meta kkunsidrat li Stat Membru ma huwiex obbligat, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali tiegħu stess, jikkumpensa l-konsegwenzi sfavorevoli li jistgħu

31 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punti 56 u 57).

32 — Ara l-punti 20 u 21 hawn fuq.

33 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 32).

34 — Ara s-sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punti 76 sa 81).

jirriżultaw mill-"karatteristiċi" partikolari tal-leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru ieħor[35]. Għadu iżda ma ġiex stabbilit b'mod konklużiv f'liema każijiet il-leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru għandha titqies li għandha tali karatteristiċi partikolari — pereżempju minħabba li titbiegħed minn standard tal-Unjoni dwar it-trasferiment tat-telf li, bħali tali, għadu ma ġiex stabbilit. Il-Bundesfinanzhof (Qorti finanzjarja federali tal-Ġermanja) madankollu diġà interpretat din il-ġurisprudenza fis-sens li kwalunkwe restrizzjoni legali tat-trasferiment tat-telf ma tirriżultax fl-impossibbiltà li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'xi mod ieħor fis-sens tal-eċċezzjoni Marks & Spencer[36].

40. Min-naħa l-oħra, fis-sentenza A, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-likwidazzjoni ta' sussidjarja, li tkun essenzjalment temmet l-attività tagħha, ma hijiex biżżejjed sabiex jiġi preżunt li għaliha ma għadha teżisti l-ebda possibbiltà tal-kunsiderazzjoni tat-telf fl-Istat ta' residenza tagħha. Dan għandu japplika b'mod evidenti fil-każ ta' amalgamazzjoni li permezz tagħha s-sussidjarja titlef ukoll il-personalità ġuridika tagħha. Għall-kuntrarju jidher li, sabiex il-possibbiltà tal-kunsiderazzjoni tat-telf fl-Istat ta' residenza tibqa' teżisti, huwa biżżejjed li s-sussidjarja jkollha dħul, anki jekk minimu, fil-każ li ma tiġix illikwidata[37]. Il-waqfien tal-attività ma huwiex biżżejjed sabiex tiġi ssodisfatta l-eċċezzjoni Marks & Spencer jekk ikun għadu qiegħed jiġi ġġenerat iktar dħul. Iżda din hija preċiżament is-sitwazzjoni kemm fil-każ ta' likwidazzjoni volontarja ta' sussidjarja kif ukoll meta tinbeda proċedura ta' insolvenza fir-rigward tal-assi tagħha, peress li waqt il-likwidazzjoni tal-assi normalment il-kumpannija tkun għadha tiġġenera dħul. Skont is-sentenza A, la l-bidu ta' likwidazzjoni ta' sussidjarja u lanqas it-telf sussegwenti tal-personalità ġuridika ma jikkostitwixxu każijiet ċari fejn tapplika l-eċċezzjoni Marks & Spencer.

41. Dan l-ewwel motiv b'hekk jista' jiġi evalwat biss jekk il-Qorti tal-Ġustizzja, abbażi tal-prinċipju ta' proporzjonalità fil-qafas tal-kawża preżenti, tiċċara jekk għadhiex tapplika l-eċċezzjoni Marks & Spencer u, fl-affermattiv, is-sinjifikat ta' din l-eċċezzjoni.

b) L-eżami tal-eċċezzjoni Marks & Spencer

42. Skont il-prinċipju tad-dritt komuni *stare decisis et non quieta movere* l-ġurisprudenza preċedenti għandha, bħala prinċipju, tiġi segwita. Madankollu, is-sentenza Marks & Spencer ma tistax titqies li hija *quieta* peress li l-implikazzjonijiet tagħha qatt ma kienu ċari[38]. Għaldaqstant, evalwazzjoni tan-natura adegwata tal-eċċezzjoni Marks & Spencer hija kemm possibbli u kemm meħtieġa[39].

43. Bil-ħolqien ta' din l-eċċezzjoni fis-sentenza Marks & Spencer, il-Qorti tal-Ġustizzja xtaqet timla lakuna. Hija qieset li huwa kompitu tal-leġiżlatur tal-Unjoni li jirregola t-tnaqqis tat-telf transkonfinali b'mod kompatibbli mal-libertajiet fundamentali[40]. Sa dak iż-żmien, il-vantaġġi ta' tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp kellhom jibbenefikaw minnhom mill-inqas parzjalment gruppi li joperaw b'mod transkonfinali u dan b'mod partikolari fil-każ li l-possibbiltajiet l-oħra kollha tal-kunsiderazzjoni tat-telf ma jkunux disponibbli.

44. Madankollu, din is-sistema ma kinitx fattibbli. Din is-sistema la tipproteġi l-interessi tas-suq intern u lanqas, konsegwentement, ma tirrappreżenta miżura inqas restrittiva sabiex tiġi żgurata s-sovranità fiskali tal-Istati Membri. Fil-fatt, fl-aħħar mill-aħħar din is-sistema ma tiffaċilitax l-attività ta' grupp transkonfinali iżda hija sempliċement sors infinit ta' tilwim bejn il-persuni taxxabbli u l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri. Dan huwa dovut, essenzjalment, għal erba' raġunijiet.

35 — Ara s-sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punt 49), li hija bbażata fuq is-sentenzi Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punt 51) u Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punt 42); ara sussegwentement ukoll is-sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 79).

36 — Ara s-sentenzi tal-Bundesfinanzhof tad-9 ta' Ġunju 2010, I R 100/09, punt 11 u tad-9 ta' Ġunju 2010, I R 107/09, punt 17.

37 — Ara s-sentenza A (C-123/11, EU:C:2013:84, punti 51 sa 53).

38 — Ara l-punti 2 u 37 sa 40, iktar 'il fuq.

39 — Fir-rigward ta' tali evalwazzjoni tal-ġurisprudenza ara s-sentenza Keck u Mithouard (C-267/91 u C-268/91, EU:C:1993:905, punti 14 sa 16).

40 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 58).

45. L-ewwel nett, il-possibbiltà li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'mod ieħor tkun fil-fatt eskluża biss jekk is-sussidjarja ma tkunx għadha teżisti legalment. Huwa biss meta ma jkun fadlilha xejn u meta ma jkunux jistgħu jiġu akkwistati iktar assi, li jiġi żgurat li ma jistgħu jirriżultaw l-ebda profitti li bihom jista' jiġi paċut it-telf. Madankollu, f'ċerti każijiet il-konklużjoni tal-likwidazzjoni ta' sussidjarja tista' tieħu żmien twil. Dan jista' jispjega t-tentattivi li dan il-mument jitressaq 'il quddiem għad-data tal-waqfien tal-attività jew tal-bidu tal-likwidazzjoni, bil-konsegwenza li tiġi ddeterminata *b'mod provviżorju* l-impossibbiltà li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'xi mod ieħor. Dan jidher partikolarment evidenti mill-proposta mressqa mill-Kummissjoni f'din il-proċedura fis-sens li, kuntrarjament għal dak li huwa mistenni, il-profitti li sussegwentement tiġġenera s-sussidjarja jiġu inklużi mal-profitti tal-kumpannija parent bħala korrezzjoni, u mid-distinzjoni li tagħmel bejn possibbiltajiet "reali" u "teoretiċi" li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'xi mod ieħor. Filwaqt li l-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Marks & Spencer diġà ċaħdet il-proċedura ta' korrezzjoni proposta mill-Kummissjoni [41], distinzjoni bejn possibbiltajiet "reali" u "teoretiċi" twassal biss għal kunsiderazzjonijiet ta' probabbiltà li, fihom infushom, ma jwasslu għall-ebda ċertezza legali.

46. It-tieni nett, fil-każ li t-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf fil-pajjiż tas-sussidjarja jkun legalment preklużż, l-eċċezzjoni Marks & Spencer tkun f'kunflitt ma' linja ġurisprudenzjali oħra. Għalkemm, pereżempju, l-esklużjoni legali tat-trasferiment tat-telf fil-pajjiż tas-sussidjarja għandha tkun każ ċar għall-applikazzjoni tal-eċċezzjoni Marks & Spencer, dan ikun, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, kuntrarju għal prinċipju żviluppat b'mod konsistenti fil-ġurisprudenza sussegwenti għas-sentenza Marks & Spencer [42].

47. It-tielet nett, l-impossibbiltà li t-telf jittieħed inkunsiderazzjoni b'xi mod ieħor tista' tinħoloq ukoll arbitrarjament mill-persuna taxxabbli stess. Din il-possibbiltà iżda hija kuntrarja għall-ġurisprudenza ċċitata wkoll mir-Renju Unit, li tistipula li persuna taxxabbli ma tistax tagħżel is-sistema fiskali li tkun suġġetta għaliha [43]. Kien għalhekk li fis-sentenza Marks & Spencer il-Qorti tal-Ġustizzja diġà tat il-possibbiltà lill-Istati Membri li jipprekludu arranġamenti maħsuba sabiex tiġi evitata t-taxxa [44]. Madankollu, il-kwistjoni dwar jekk, pereżempju, il-likwidazzjoni ta' sussidjarja saritx għal raġunijiet fiskali jew le, hija diffiċli li tiġi ċċarata f'każijiet individwali.

48. Ir-raba' nett, skont il-libertà ta' stabbiliment, l-Istat Membru ta' fejn ikollha s-sede l-kumpannija parent huwa obbligat biss li jagħti trattament ugwali. Għalhekk, fir-rigward ta' kull tnaqqis transkonfinali tat-telf ikollu jiġi ddeterminat *a posteriori* liema riżultati fiskali kienet tiġġenera s-sussidjarja mhux residenti li kieku kellha s-sede tagħha fit-territorju nazzjonali. F'ċerti ċirkustanzi, ikun meħtieġ li tiġi ddeterminata *a posteriori* sitwazzjoni fiskali fittizja li tmur lura għal perijodu ta' għexieren ta' snin.

c) Ir-rinunzja tal-eċċezzjoni Marks & Spencer

49. Kif diġà ġie diskuss fis-sentenza Marks & Spencer, sabiex sistema li tieħu inkunsiderazzjoni t-telf ta' sussidjarja mhux residenti tkun prattikabbli għas-suq intern, tali sistema għandha twassal biss sabiex tgħaqqad it-telf attwali ta' din is-sussidjarja mal-inkorporazzjoni ta' profitti futuri [45]. Tali soluzzjoni tiżgura, għall-kumpannija parent, kemm il-vantaġġ monetarju kif ukoll il-vantaġġ

41 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punti 54 sa 58).

42 — Ara l-punt 39 iktar 'il fuq.

43 — Ara s-sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punti 29 sa 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

44 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 57).

45 — Ara s-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 54).

tal-kunsiderazzjoni tat-telf totali[46]. Din is-soluzzjoni iżda twassal sabiex it-telf ta' sussidjarji residenti u dak ta' sussidjarji mhux residenti jiġi essenzjalment ittrattat bl-istess mod. B'hekk, din is-soluzzjoni ġġib fix-xejn il-prinċipju stabbilit fil-ġurisprudenza li Stat Membru għandu jieħu inkunsiderazzjoni t-telf minn attività barranija biss jekk jintaxxa wkoll din l-attività[47].

50. F'dan il-kuntest, ir-rinunzja tal-eċċezzjoni Marks & Spencer hija l-iktar soluzzjoni bbilanċjata peress li tirrispetta l-prinċipju ġurisprudenzjali msemmi u fl-istess ħin — fid-dawl tan-nuqqasijiet deskritti iktar 'il fuq tal-eċċezzjoni Marks & Spencer — ma tagħti lok għall-ebda miżura inqas restrittiva. Hemm tliet raġunijiet oħra favur ir-rinunzja tal-eċċezzjoni Marks & Spencer.

51. L-ewwel nett, din ir-rinunzja tevita kuntradizzjonijiet fir-rigward tal-bqija tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-leġiżlazzjoni fiskali, li tipprevedi delimitazzjoni ċara bejn is-setgħat fiskali tal-Istati Membri. F'dan is-sens, fis-sentenza tagħha National Grid Indus, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li Stat Membru, fil-każ tat-trasferiment tas-sede ta' kumpannija lejn Stat Membru ieħor, jista' jimponi taxxa fuq il-qligħ kapitali li ma jkunx iġġenerat mill-assi tagħha u ma huwiex meħtieġ jieħu inkunsiderazzjoni għal finijiet ta' tassazzjoni t-telf li jirriżulta wara t-trasferiment minħabba t-tnaqqis fil-valur tal-assi tagħha. Dan jgħodd ukoll meta l-Istat Membru l-ieħor ma jiħux inkunsiderazzjoni tali telf peress li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni s-simetrija bejn id-dritt li jiġu ntaxxati l-profitti u l-possibbiltà li jitnaqqas it-telf[48]. B'mod daqstant ieħor ċar, fis-sentenza X Holding, il-Qorti tal-Ġustizzja ppermettiet lir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi li jeskludi għalkollox u mingħajr eċċezzjonijiet lil sussidjarji mhux residenti minn sistema ta' tassazzjoni ta' grupp, li kienet tinkludi wkoll it-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf subit minn sussidjarja[49].

52. It-tieni nett, din is-soluzzjoni tissodisfa l-prinċipju ta' ċertezza legali, li huwa prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni. Il-prinċipju ta' ċertezza legali jeżiġi li d-dispożizzjonijiet legali jkunu ċari u preċiżi, u li l-applikazzjoni tagħhom tkun prevedibbli għall-persuni suġġetti għalihom[50]. Dan għandu japplika wkoll għal dispożizzjonijiet legali li jirriżultaw mill-interpretazzjoni tal-libertajiet fundamentali mill-Qorti tal-Ġustizzja. Kif urew is-snin li għaddew, l-eċċezzjoni Marks & Spencer ma tissodisfax ir-rekwiżiti taċ-ċertezza legali, iżda minflok twassal għal kundizzjonijiet ta' investiment imprevedibbli u kontroversjali.

53. It-tielet nett, ir-rinunzja tal-eċċezzjoni Marks & Spencer lanqas ma tikser il-prinċipju ta' kapaċità ta' ħlas, kif sostniet il-Kummissjoni fis-seduta. Dan għaliex fil-każ preżenti huwa involut trattament fittizju ta' diversi persuni taxxabbli bħala persuna taxxabbli waħda. Madankollu, bħala prinċipju, il-kumpannija parent u s-sussidjarja ma jiġux intaxxati flimkien minħabba li fil-fatt huma persuni ġuridiċi differenti, li kull waħda minnhom għandha l-kapaċità ta' ħlas. Mill-inqas, is-sussidjarja ma jkollha l-ebda aċċess għall-assi tal-kumpannija parent. F'dan il-kuntest, inqis li sistema ta' tassazzjoni ta' grupp ma hijiex meħtieġa *a priori* minħabba raġunijiet ta' kapaċità ta' ħlas.

d) Konklużjoni

54. Għaldaqstant, anki r-rifjut totali tat-tnaqqis tat-telf ta' sussidjarja mhux residenti jissodisfa l-prinċipju ta' proporzjonalità. Kwalunkwe restrizzjoni fir-rigward tat-tnaqqis transkonfinali tat-telf fir-rigward ta' sussidjarja hija għalhekk iġġustifikata mill-ħtieġa li jitħarsu l-koerenza ta' sistema fiskali jew it-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri[51].

46 — Ara l-punti 20 u 21 iktar 'il fuq.

47 — Ara l-punt 31 iktar 'il fuq.

48 — Sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punti 58 u 61).

49 — Sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89).

50 — Ara s-sentenza Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punt 127 u l-ġurisprudenza ċċitata).

51 — Ara l-punt 31 iktar 'il fuq.

4. Konklużjoni dwar l-ewwel motiv

55. Peress li d-dispożizzjoni kkontestata tar-Renju Unit dwar it-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp tmur lil hinn minn dak li huwa meħtieġ mid-dritt tal-Unjoni, billi tipprovdi għat-tnaqqis transkonfinali ta' telf f'xi każijiet, din id-dispożizzjoni ma tikkostitwixxix ksur tal-libertà ta' stabbiliment. Għaldaqstant l-ewwel motiv għandu jiġi miċħud.

B – *Fuq it-tieni motiv: ir-restrizzjoni temporali tat-tnaqqis transkonfinali tat-telf fi ħdan grupp*

56. Bit-tieni motiv tagħha, il-Kummissjoni targumenta li anki r-restrizzjoni temporali tal-possibbiltà ta' tnaqqis transkonfinali tat-telf fi ħdan grupp għat-telf li rriżulta wara l-1 ta' April 2006 tmur kontra l-libertà ta' stabbiliment.

57. Anki t-tieni motiv għandu jiġi miċħud minħabba li r-Renju Unit ma kellu l-ebda obbligu taħt id-dritt tal-Unjoni li jibdel id-dritt tiegħu dwar it-tnaqqis ta' telf fi ħdan grupp.

C – *Konklużjoni u spejjeż*

58. B'hekk ir-rikors għandu jiġi miċħud fl-intier tiegħu, minħabba li l-ebda wieħed miż-żewġ motivi ma huwa fondat.

59. L-ispejjeż tal-partijiet għandhom jiġu deċiżi skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura, u l-ispejjeż tal-partijiet intervenjenti skont l-Artikolu 140(1) tar-Regoli tal-Proċedura.

V – **Konklużjoni**

60. Għalhekk nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej dwar ir-rikors tal-Kummissjoni kontra r-Renju Unit:

1 Ir-rikors huwa miċħud.

2. Il-Kummissjoni Ewropea hija kkundannata għall-ispejjeż.

3. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju ta' Spanja, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi u r-Repubblika tal-Finlandja huma kkundannati jbatu l-ispejjeż tagħhom.