Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SZPUNAR
ippreżentati fis-26 ta' Novembru 2015[1]

Kawża C-522/14

Sparkasse Allgäu
vs
Finanzamt Kempten

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesgerichtshof (il-Ġermanja)]

"Libertà ta' stabbiliment — Leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tobbliga lill-banek li jinformaw lill-awtoritajiet fiskali dwar l-attiv ta' klijenti de cujus, għal għanijiet tal-ġbir tat-taxxa tas-suċċessjoni — Applikazzjoni ta' din il-leġiżlazzjoni għall-friegħi stabbiliti fi Stat Membru ieħor fejn is-sigriet bankarju jippreklūdi l-komunikazzjoni ta' tali informazzjoni"

Introduzzjoni

1. Il-libertà ta' stabbiliment, waħda mil-libertajiet fundamentali tas-suq uniku, tippermetti, fost l-oħrajn, lill-kumpanniji b'sede f'wieħed mill-Istati Membri li jistabbilixxu fergħa fi Stat Membru ieħor. Din il-forma ta' eżerċizzju tal-attività ekonomika transkonfinali bla dubju għandha ħafna vantaġġi għall-imprendituri u l-klijenti tagħhom. Fl-istess ħin, din tagħti lok għal diffikultajiet li jirriżultaw mill-fatt li fergħa barranija hija suġġetta għal-leġiżlazzjonijiet ta' żewġ Stati Membri, tal-Istat ta' oriġini u tal-Istat ospitanti. Id-differenzi bejn dawn iż-żewġ sistemi ġuridiċi jistgħu jkunu sors ta' restrizzjonijiet fuq l-eżerċizzju tal-imsemmija libertà.

2. Din hija eżattament is-sitwazzjoni li għandna f'din il-kawża. Il-leġiżlazzjonijiet li jikkuntrastaw ma' xulxin, dik Ġermaniża u dik Awstrijaka, jagħmluha diffiċli, jekk mhux impossibbli wkoll, li tiġi eżerċitata l-attività bankarja transkonfinali fil-forma ta' fergħa. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha quddiemha d-domanda jekk sitwazzjoni bħal din għandhiex titqies li hija konsegwenza normali tan-nuqqas ta' armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri, jew bħala restrizzjoni fuq l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment, li tista' tiġi imputata lill-Istat Membru u li, għalhekk, dan l-Istat Membru huwa obbligat li jneħħi.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3. Din il-kawża tidħol fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE (libertà ta' stabbiliment).

1 — Lingwa oriġinali: il-Pollakk.

4. Fir-rigward tas-settur bankarju l-modalitajiet ta' eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment ġew speċifikati mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/48/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tal-14 ta' Ġunju 2006, rigward il-bidu u l-eżerċizzju tan-negozju tal-istituzzjonijiet ta' kreditu[2]. B'mod partikolari, l-Artikoli 16, 23, 26(1) u 31 tad-Direttiva 2006/48 jgħidu dan li ġej:

"Artikolu 16

L-Istati Membri li jospitaw ma jistgħux jimponu l-awtorizzazzjoni jew kapital endowment fuq il-fergħat ta' l-istituzzjonijiet ta' kreditu awtorizzati fi Stati Membri oħra [...]

[...]

Artikolu 23

L-Istati Membri għandhom jistipulaw li l-attivitajiet elenkati fl-Anness I jistgħu jitwettqu fit-territorji tagħhom, skond l-Artikoli 25, 26(1) sa (3), 28(1) u (2) u 29 sa 37 jew bl-istabbiliment ta' fergħa jew permezz tal-provvista ta' servizzi, minn xi istituzzjoni ta' kreditu awtorizzata u taħt is-superviżjoni ta' l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor, basta li dawk l-attivitajiet ikunu koperti bl-awtorizzazzjoni.

[...]

Artikolu 26

1. Qabel ma' l-fergħa ta' l-istituzzjoni ta' kreditu tibda bl- attivitajiet tagħha, l-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istat Membru li jospita għandhom, fi żmien xahrejn [...] u jekk meħtieġ jindikaw il-kundizzjonijiet li bihom, fl-interess komuni, dawk l-attivitajiet għandhom ikunu mwettqa fl-Istat Membru li jospita.

[...]

Artikolu 31

L-Artikoli 29 u 30 m'għandhomx jaffettwaw is-setgħat ta' l-Istati Membri li jospitaw milli jieħdu l-miżuri xierqa biex ma jħallux jew jikkastigaw irregolaritajiet imwettqa fit-territorji tagħhom li jmorru kontra r-regoli legali li huma jkunu adottaw fl-interess ġenerali. Dan għandu jinkludi l-possibbiltà li l-istituzzjonijiet ta' kreditu li jkunu kisru r-regoli ma jitħallewx jibdew tranżazzjonijiet ulterjuri fit-territorji tagħhom".

Id-dritt Ġermaniż

5. Skont l-Artikolu 33(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq is-Suċċessjonijiet u d-Donazzjonijiet (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz; iktar 'il quddiem l-"ErbStG") kull min, professjonalment, jieħu ħsieb il-kustodja jew il-ġestjoni ta' attiv ta' terzi għandu jinforma lill-amministrazzjoni fiskali kompetenti fir-rigward ta' taxxi fuq is-suċċessjonijiet u d-donazzjonijiet dwar l-attiv u l-krediti li, fil-mument tal-mewt tad-*de cujus*, kienu jidħlu fil-patrimonju ta' dan tal-aħħar.

2 — ĠU L 239M, 10.9.2010, p. 1. Id-direttiva inkwistjoni kienet fis-seħħ fil-mument tad-deċiżjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Din ġiet issostitwita bid-Direttiva 2013/36/UE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tas-26 ta' Ġunju 2013, dwar l-aċċess għall-attività tal-istituzzjonijiet ta' kreditu u s-superviżjoni prudenzjali tal-istituzzjonijiet ta' kreditu u tad-ditti tal-investiment, li temenda d-Direttiva 2002/87/KE u li tħassar id-Direttivi 2006/48/KE u 2006/49/KE (ĠU L 176, p. 338).

Id-dritt Awstrijak

6. Skont l-Artikolu 9(1) u (7) tal-Liġi Bankarja (Bankwesengesetz; iktar 'il quddiem il-"BWG") il-friegħi tal-istituzzjonijiet ta' kreditu b'sede fi Stati Membri oħra jistgħu jiżvolġu l-attività tagħhom fit-territorju tar-Repubblika tal-Awstrija, imma huma obbligati li jirrispettaw sensiela ta' dispożizzjonijiet tad-dritt Awstrijak, inkluż l-Artikolu 38 tal-BWG.

7. Din l-aħħar dispożizzjoni tistabbilixxi l-hekk imsejjaħ sigriet bankarju. Skont din, l-istituzzjonijiet ta' kreditu, l-azzjonisti tagħhom, il-membri tal-korpi ta' ġestjoni tagħhom, l-impjegati u persuni oħra li jaħdmu għalihom ma jistgħux ixerrdu jew jużaw informazzjoni li tkunu ġiet mgħarrfa lilhom jew li jkollhom aċċess għaliha minħabba r-relazzjonijiet mal-klijenti. Il-paragrafu 2 tal-Artikolu 38 tal-BWG jelenka d-derogi għas-sigriet bankarju, u fosthom ma hemmx obbligu, analogu għal dak stabbilit fid-dritt Ġermaniż, li jiġu informati l-awtoritajiet fiskali.

8. Fl-Artikolu 101 tal-BWG hemm stabbilita sanzjoni kriminali għall-ksur tas-sigriet bankarju.

Il-kuntest fattwali, l-iżvolġiment tal-proċedura u d-domanda preliminari

9. Sparkasse Allgäu huwa istituzzjoni ta' kreditu skont id-Direttiva 2006/48, li jaħdem fuq il-bażi ta' awtorizzazzjoni mogħtija fir-Repubblika Federali tal-Ġermanja. Fost affarijiet oħra, huwa jiġġestixxi fergħa fl-Awstrija.

10. Fil-25 ta' Settembru 2008 il-Finanzamt Kempten (l-uffiċċju tat-taxxi ta' Kempten, l-awtorità fiskali Ġermaniża kompetenti) talab lil Sparkasse Allgäu biex tikkomunika l-informazzjoni mitluba skont l-Artikolu 33 tal-ErbStG, għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2001, fir-rigward tal-klijenti tal-fergħa Awstrijaka tiegħu, residenti fil-Ġermanja.

11. Sparkasse Allgäu appella minn din id-deċiżjoni, appell li ġie miċħud, u l-istess ġara fir-rikors tiegħu quddiem il-qorti tal-ewwel istanza. Għaldaqstant, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ppreżentat rikors ta' kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju.

12. L-imsemmija qorti qajmet dubji dwar il-fatt jekk ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tistax tikkontesta utilment id-deċiżjoni msemmija, billi tinvoka l-Artikolu 49 TFUE. Fid-dawl ta' dawn iċ-ċirkustanzi dik il-qorti ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Il-libertà ta' stabbiliment (Artikolu 49 TFUE, li kien l-Artikolu 43 KE) tipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi, fil-każ tal-mewt ta' resident, li l-obbligu ta' istituzzjoni ta' kreditu bis-sede tagħha fit-territorju nazzjonali li tikkomunika lill-Finanzamt (Uffiċċju tat-Taxxi) responsabbli mit-taxxa tas-suċċessjoni fit-territorju nazzjonali jirrigwarda wkoll l-attiv tad-*de cujus* li jinsab iddepożitat jew ġestit f'fergħa li ma hijiex indipendenti mill-imsemmija istituzzjoni ta' kreditu li tinsab fi Stat Membru ieħor, meta f'dan l-Istat Membru tal-aħħar ma hemmx obbligu ta' komunikazzjoni paragunabbli u meta l-istituzzjonijiet ta' kreditu huma hemmhekk suġġetti għal sigriet bankarju protett b'sanzjonijiet kriminali?"

13. It-talba għal deċiżjoni preliminari waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Novembru 2014. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-partijiet fil-kawża prinċipali, mill-Gvernijiet tal-Ġermanja, tal-Greċja u tal-Polonja, kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma torganizzax seduta għas-sottomissjonijiet orali.

Analiżi

14. Skont il-qorti tar-rinviju, it-talba tal-Finanzamt Kempten li tiġi kkomunikata l-informazzjoni minn Sparkasse Allgäu hija konformi mad-dritt Ġermaniż. Il-fergħa barranija ta' dan il-bank ma għandhiex personalità ġuridika tagħha u għalhekk hija suġġetta għal-leġiżlazzjoni Ġermaniża, kif inhuma wkoll is-sede ċentrali tal-bank u l-friegħi tagħha fil-Ġermanja. Iżda, min-naħa l-oħra, l-awtoritajiet Awstrijaċi kienu indikaw, skont l-Artikolu 26(1) tad-Direttiva 2006/48, li d-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni tagħhom fis-seħħ fir-rigward tas-sigriet bankarju huma fost dawk li għandhom jiġu osservati mill-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu ta' Stati Membri oħra li jeżerċitaw attività fl-Awstrija. B'dan il-mod Sparkasse Allgäu qiegħed f'kunflitt bejn żewġ obbligi kontrastanti u din is-sitwazzjoni qed tagħmilha diffiċli, jekk mhux impossibbli, li tkun tista' tiżvolġi l-attività tagħha fl-Awstrija, u għalhekk l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment.

15. Għalhekk, huwa neċessarju li jiġi evalwat jekk fil-każ preżenti teżistix restrizzjoni bi ksur tal-Artikolu 49 TFUE u jekk din ir-restrizzjoni tirriżultax biss mill-konverġenza tal-leġiżlazzjonijiet ta' żewġ Stati Membri, jew inkella hijiex imputabbli għal wieħed mill-Istati inkwistjoni. Fil-każ li jiġi aċċertat li l-imsemmija restrizzjoni teżisti verament, ikun meħtieġ li jiġi eżaminat jekk hijiex iġġustifikata għal raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Madankollu, se nibda billi niċċara dubju fattwali mqajjem mill-konvenut fil-kawża prinċipali u mill-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tagħhom f'din il-kawża.

Kunsiderazzjoni preliminari

16. Il-Finanzamt Kempten u l-Gvern Ġermaniż, fl-osservazzjonijiet tagħhom, ipoġġu fid-dubju l-affermazzjoni ta' Sparkasse Allgäu li d-dritt Awstrijak ma ħallihiex taqdi l-obbligu li tikkomunika l-informazzjoni skont l-Artikolu 33 tal-ErbStG, u li kieku wettqet dan l-obbligu setgħet tkun esposta għar-responsabbiltà kriminali. Fl-ewwel lok, fil-fehma tagħhom, id-dritt Awstrijak, jipprevedi l-possibbiltà li l-informazzjoni tiġi pprovduta bil-kunsens tal-klijent, u, fit-tieni lok is-sanzjoni kriminali hija prevista biss fl-ipoteżi ta' ksur tas-sigriet bankarju biex dak li jkun jikseb għalih jew għal ħaddieħor vantaġġ patrimonjali ? kundizzjoni li ma sseħħx fil-każ tat-trażmissjoni tal-informazzjoni lill-awtoritajiet fiskali.

17. Meta ressqet it-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari, il-qorti tar-rinviju madankollu titlaq mis-suppożizzjoni li Sparkasse Allgäu ma huwiex f'pożizzjoni li josserva fl-istess ħin, il-leġiżlazzjoni Ġermaniża u dik Awstrijaka. Naħseb li din hija ipoteżi raġonevoli. Fl-ewwel lok, għal dak li jirrigwarda l-kunsens eventwali tal-klijent, għandha tingħibed l-attenzjoni għall-fatt li l-informazzjoni li qed tintalab il-komunikazzjoni tagħha skont l-Artikolu 33 tal-ErbStG tirrigwarda d-*de cujus*, li, minħabba l-istat ta' fatt, ma jistgħux jagħtu dan il-kunsens. Min-naħa tiegħu, Sparkasse Allgäu ma jistax jitlob dan il-kunsens bil-quddiem mill-klijenti tiegħu u jissuġġetta l-provvista tas-servizzi fil-fergħa Awstrijaka tiegħu għal għoti ta' dan il-kunsens, għaliex il-leġiżlazzjoni Awstrijaka fuq is-sigriet bankarju tispiċċa bla skop. Fit-tieni lok, għal dak li jirrigwarda s-sanzjonijiet li jista' jkun espost għalihom Sparkasse Allgäu fil-każ ta' ksur tas-sigriet bankarju, biżżejjed jingħad li, mingħajr ma tingħata interpretazzjoni ddettaljata tad-dispożizzjonijiet kriminali Awstrijaċi, il-projbizzjoni li tingħata l-informazzjoni prevista fl-Artikolu 38(1) tal-BWG hija fformulata b'mod kategoriku u, ħlief għal eċċezzjonijiet fil-paragrafu 2 ta' din id-dispożizzjoni, hija mingħajr kundizzjonijiet. Issa skont l-Artikolu 31 tad-Direttiva 2006/48 l-Istati Membri għandhom il-fakultà li jadottaw il-miżuri xierqa intiżi biex jipprevjenu li, fit-territorju tagħhom, il-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu barranin jagħmlu attivitajiet li jiksru dispożizzjonijiet li dawk il-friegħi huma obbligati josservaw, inkluża l-fakultà li tiġi imposta projbizzjoni eventwali fuq l-eżerċizzju tal-attivitajiet imsemmija iktar 'il fuq.

18. Fid-dawl tal-konklużjonijiet tal-qorti tar-rinviju, Sparkasse Allgäu ma tistax teżerċita attività fil-forma ta' fergħa fit-territorju Awstrijaku u fl-istess ħin tikkonforma mad-dispożizzjonijiet tad-dritt Ġermaniż fuq l-obbligu ta' trażmissjoni tal-informazzjoni skont l-Artikolu 33 tal-ErbStG u dawk tad-dritt Awstrijak fir-rigward tas-sigriet bankarju.

Fuq il-kwistjoni dwar l-eżistenza ta' restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment

Libertà ta' stabbiliment u r-restrizzjonijiet tagħha fis-settur bankarju

19. L-istituzzjonijiet ta' kreditu li jaħdmu fuq il-bażi ta' awtorizzazzjoni mogħtija f'wieħed mill-Istati Membri, bħal Sparkasse Allgäu, huma kumpanniji skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 54 TFUE u, għalhekk, igawdu mil-libertà ta' stabbiliment skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 54 TFUE.

20. Il-libertà ta' stabbiliment tinkludi, fost l-oħrajn, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 49 TFUE, id-dritt li jiġu kkostitwiti aġenziji, friegħi u kumpanniji sussidjarji fit-territorju ta' Stati Membri li ma humiex l-Istat tas-sede jew ta' residenza tal-persuna kkonċernata [3]. Għal dak li jirrigwarda s-settur bankarju, l-eżerċizzju ta' din il-libertà permezz tal-istabbiliment ta' friegħi huwa rregolat parzjalment biss mid-Direttiva 2006/48. Fil-kuntest mhux irregolat mid-dispożizzjonijiet tal-imsemmija direttiva għandhom, għalhekk, japplikaw il-prinċipji ġenerali dwar il-libertà ta' stabbiliment.

21. Skont ġurisprudenza stabbilita, anki jekk, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta' stabbiliment huma intiżi li jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-*Istat Membru ta' stabbiliment*, dawn jipprekludu wkoll li l-*Istat Membru ta' oriġini* jostakola l-istabbiliment fi Stat Membru ieħor ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu jew ta' kumpannija stabbilita skont il-leġiżlazzjoni tiegħu [4].

22. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li għandhom jiġu kkunsidrati bħala restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment id-dispożizzjonijiet kollha li jipprojbixxu, jostakolaw jew jagħmlu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà, anki jekk japplikaw mingħajr diskriminazzjoni abbażi tan-nazzjonalità [5].

23. Għalhekk, l-element ta' diskriminazzjoni ma jirrappreżentax kundizzjoni neċessarja għall-eżistenza ta' restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment [6]. L-istess jgħodd għar-restrizzjonijiet li jirriżultaw mid-dispożizzjonijiet tal-Istat ta' oriġini. Huwa irrilevanti l-fatt li dawn japplikaw ukoll għall-attivitajiet ta' persuna mwettqa fl-Istat ta' oriġini jekk, fl-istess ħin, jostakolaw jew jimpedixxu lill-persuna inkwistjoni milli teżerċità l-attività fi Stati Membri oħra u għalhekk il-libertà ta' stabbilment [7].

3 — Ara, b'mod partikolari, riċentement, is-sentenza Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 32).

4 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punt 16), u Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 33).

5 — Ara b'mod partikolari, is-sentenzi Kraus (C-19/92, EU:C:1993:125, punt 32); Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, punt 43), u Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 34).

6 — Ara wkoll, pereżempju, C. Barnard, *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, ir-Raba' Edizzjoni, Oxford University Press 2013, p. 309 *et seq*; M. Szwarc-Kuczer, "Komentarz do art. 49 TFUE", f'A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz Lex*, Varsavja, 2012, volum 1, paġni 866 u 867.

7 — Ara, b'analoġija, fir-rigward tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi, is-sentenza Alpine Investments (C-384/93, EU:C:1995:126, punti 32 sa 38).

24. Skont it-tieni sentenza tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 49 TFUE, l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment tinkludi, fost l-oħrajn, l-għażla tal-forma ġuridika li fiha l-persuna interessata għandha l-intenzjoni li teżerċita l-attività ekonomika fl-Istat Membru ta' stabbiliment (aġenzija, fergħa, kumpannija sussidjarja). Id-dispożizzjonijiet nazzjonali li jillimitaw din l-għażla jew li jikkundizzjonaw l-għażla ta' waħda mill-forom ġuridiċi pjuttost milli oħra, jikkostitwixxu għalhekk, restrizzjoni għall-libertà ta' stabbiliment [8].

25. Il-libertà li tingħażel forma ġuridika li biha l-persuna kkonċernata teżerċita attività fi Stat Membru ieħor hija partikolarment importanti fis-settur bankarju. Fil-fatt, skont id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/48 (u attwalment tad-Direttiva 2013/36) l-istabbiliment, min-naħa ta' istituzzjoni ta' kreditu, li taħdem fuq il-bażi ta' awtorizzazzjoni rrilaxxata f'wieħed mill-Istati Membri, ta' fergħa fi Stat Membru ieħor, jeħtieġ it-twettiq ta' formalitajiet amministrattivi minimi biss [9]. Għal dak li jirrigwarda l-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu ta' Stati Membri oħra japplika, fil-fatt, il-prinċipju ta' rikonoxximent reċiproku tal-awtorizzazzjonijiet [10]. Iżda, l-aċċess għal attività fil-forma ta' kumpannija sussidjarja, u għalhekk bħala impriża ġuridikament awtonoma, jippresupponi l-kisba ta' awtorizzazzjoni fl-Istat Membru fejn tkun ser titwettaq l-imsemmija attività kif ukoll l-osservanza tar-rekwiżiti dwar il-kapital inizjali u dwar il-kwalifiki tad-diretturi responsabbli kif ukoll tal-azzjonisti jew soċji tagħha [11]. Mhux ta' b'xejn li d-Direttiva 2006/48 tikkunsidra l-ftuħ ta' fergħa bħala forma prinċipali tal-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment min-naħa tal-istituzzjonijiet ta' kreditu [12].

26. Il-bidu, min-naħa ta' istituzzjoni ta' kreditu, fi Stat Membru ieħor, ta' attività fil-forma ta' kumpannija sussidjarja jirrappreżenta, għalhekk, proġett ekonomiku ta' rilevanza kompletament differenti minn dak li tinfetaħ hemmhekk fergħa. Fil-fatt dan jeħtieġ sforzi organizzattivi bil-wisq ikbar u spejjeż finanzjarji kunsiderevolment iktar għolja. It-twaqqif ta' kumpannija sussidjarja, li s-soltu tkun impriża awtonoma, mhux biss mil-lat ġuridiku, imma anki finanzjarju u organizzattiv, jeħtieġ ukoll attività biżżejjed wiesgħa b'mod li l-impriża inkwistjoni tkun tista' tiffunzjona b'mod ekonomikament indipendenti kif imsemmi. Min-naħa l-oħra, fergħa, li teżerċita l-attività tagħha billi tinqeda bl-istruttura tas-sede ċentrali li tinsab fl-Istat ta' oriġini, tista' topera fuq skala ferm imnaqqsa u f'qasam iddelimitat fis-suq tal-Istat ospitanti, pereżempju esklużivament fir-reġjuni mal-konfini.

27. Dan ifisser li, f'ħafna każijiet fejn it-twaqqif ta' fergħa fi Stat Membru ieħor ikollu sens ekonomiku, it-twaqqif ta' kumpannija sussidjarja jista' ma jkunx profittabbli. Fi kliem ieħor, il-persuna kkonċernata li ma jkollhiex il-possibbiltà li tistabbilixxi fi Stat Membru ieħor fergħa tista' tirrinunzja għal kollox ukoll għal bidu ta' attività f'dak il-post. Għaldaqstant, ir-restrizzjoni fuq l-għażla ta' forma ġuridika, b'mod partikolari l-ostakoli għat-twaqqif ta' fergħa, tikkostitwixxi, fis-settur bankarju, restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment ta' portata kunsiderevolment ikbar meta mqabbla ma setturi inqas irregolati. F'każijiet estremi, għalhekk, il-fatt li t-twaqqif ta' fergħa jiġi ostakolat ikun ifisser li l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment inġenerali jsir, sostanzjalment, inqas attraenti u għalhekk li tinkiser l-essenza stess tal-libertà inkwistjoni.

8 — Ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza (270/83, EU:C:1986:37, punt 22), u Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punt 13).

9 — Ara l-Artikoli 25 u 26 tad-Direttiva 2006/48.

10 — Ara l-premessa 7 kif ukoll l-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/48.

11 — Ara l-Artikoli 6 sa 12 tad-Direttiva 2006/48.

12 — Id-Direttiva 2006/48, fit-Titolu III, "Dispożizzjonijiet li jikkonċernaw il-libertà ta' stabbiliment u l-libertà li jingħataw servizzi", fis-Sezzjoni 3 "Eżerċizzju u d-dritt ta' stabbiliment" (Artikoli 25 sa 27), tirregola l-istabbiliment tal-friegħi.

L-obbligu ta’ informazzjoni li jirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG bħala restrizzjoni għal-libertà ta’ stabbiliment

– Ksur tal-prinċipju tat-trattament nazzjonali

28. Skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 49 TFUE l-“libertà ta’ l-istabbiliment tinkludi d-dritt li tibda u teżerċita attivitajiet bħala persuna li taħdem għal ras[h]a, kif ukoll li tikkostitwixxi u tmexxi impriżi [...] *taħt il-kondizzjonijiet stipulati fil-liġijiet tal-pajjiż ta’ l-istabbiliment, għaċ-ċittadini tiegħu stess*”[13]. Fi kliem ieħor, il-persuna li teżerċita l-libertà ta’ stabbiliment għandha jkollha l-possibbiltà li tikkompeti, bl-istess kundizzjonijiet, mal-persuni lokali[14]. L-ewwel nett, dan ifisser il-projbizzjoni ta’ diskriminazzjoni, diretta jew indiretta, fil-pajjiż ta’ stabbiliment tal-persuni ġejjin minn Stati Membri oħra.

29. Madankollu, kif indikajt fil-punt 21 ta’ dawn il-konklużjonijiet, il-projbizzjoni ta’ restrizzjonijiet għal-libertà ta’ stabbiliment ma tapplikax biss għall-Istat ospitanti, iżda anki għall-Istat ta’ oriġini. Dan ifisser li anki l-pajjiż ta’ provenjenza għandu jippermetti li persuni li s-sede tagħhom tinsab fit-territorju tiegħu jkunu jistgħu jeżerċitaw l-attività tagħhom fi Stati Membri oħra taħt l-istess kundizzjonijiet li jgawdu l-persuni lokali.

30. Għalhekk, filwaqt li l-kwistjonijiet dwar l-organizzazzjoni ta’ operatur ekonomiku, ir-reġistrazzjoni tiegħu jew ukoll dwar l-awtorizzazzjoni għall-eżerċizzju ta’ attività jistgħu jkunu suġġetti għad-dritt tal-Istat ta’ oriġini, is-*sempliċi kundizzjonijiet għall-provvista ta’ servizzi, u għalhekk ir-relazzjonijiet ta’ dak l-operatur mal-klijenti*, għandhom, viċiversa, ikunu suġġetti għal-leġiżlazzjoni tal-Istat ospitanti, kif jiġri fil-każ ta’ operaturi nazzjonali. Min-naħa l-oħra, kull obbligu amministrattiv ieħor, li fir-rigward tiegħu jkun hemm obbligu ta’ twettiq[15], li jiġi impost bis-saħħa tad-dritt tal-Istat ta’ oriġini fuq il-persuni li jeżerċitaw il-libertà ta’ stabbiliment, ipoġġi lil dawn l-operaturi f’sitwazzjoni tas-suq iktar żvantaġġata meta mqabbla ta’ operaturi nazzjonali.

31. Fil-fehma tiegħi, l-obbligu ta’ informazzjoni li jirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG jostakola u jirrendi inqas attraenti l-eżerċizzju, min-naħa tal-istituzzjonijiet ta’ kreditu Ġermaniżi, tal-libertà ta’ stabbiliment permezz tat-twaqqif ta’ fergħa, u għalhekk fil-forma prinċipali prevista mid-Direttiva 2006/48.

32. Barra minn hekk, huwa irrilevanti, kif enfasizza b’mod partikolari l-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tiegħu, li l-obbligu inkwistjoni jirriferi mingħajr diskriminazzjoni kemm għall-friegħi tal-banek Ġermaniżi kkostitwiti u li joperaw fit-territorju tal-Ġermanja, kif ukoll għall-friegħi ta’ dawk il-banek fi Stati Membri oħra. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kriterju ta’ diskriminazzjoni ma huwiex determinati għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-eżistenza ta’ restrizzjoni għal-libertà ta’ stabbiliment[16].

13 — Il-korsiv huwa tiegħi.

14 — Ara, f’dan is-sens, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Italja (C-565/08, EU:C:2011:188, punt 51), u SC Volksbank România (C-602/10, EU:C:2012:443, punt 80).

15 — Il-qorti tar-rinviju ma tippreċiżax liema sanzjonijiet speċifiċi huma marbuta man-nuqqas ta’ twettiq tal-obbligu li jirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG. Madankollu, huwa ovvju li l-operatur ekonomiku, speċjalment dak li jopera f’settur irregolat b’mod daqstant qawwi bħas-settur bankarju, ma jistax jippermetti li jiġu injorati l-obbligi imposti fuqu mil-liġi fil-konfront tal-awtoritajiet amministrattivi.

16 — Ara l-punt 23 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

– Ksur tal-libertà ta' għażla tal-forma ġuridika ta' attività

33. L-obbligu ta' komunikazzjoni tal-informazzjoni li jirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG jinkludi l-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi fi Stati Membri oħra. Kif jirriżulta mill-ispjegazzjonijiet li hemm fit-talba għal deċiżjoni preliminari, dan huwa dovut għall-fatt li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża testendi għall-friegħi inkwistjoni l-obbligu li għandhom l-istituzzjonijiet ta' kreditu li joperaw fil-Ġermanja. Bil-maqlub, dan l-obbligu għalhekk ma jirrigwardax il-kumpanniji sussidjarji kkostitwiti fi Stati Membri oħra minn istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi.

34. Il-fergħa ta' bank Ġermaniż stabbilita fi Stat Membru ieħor għalhekk tkun, minħabba l-obbligu ta' komunikazzjoni tal-informazzjoni impost fuqha skont l-Artikolu 33 tal-ErbStG, f'pożizzjonijiet inqas favorevoli meta mqabbla ma kumpannija sussidjarja tal-istess bank. Dan l-obbligu, sa fejn jirriferi wkoll għal friegħi kkostitwiti fi Stati Membri oħra, jinfluwenza, għalhekk, l-għażla tal-forma ġuridika tal-attività tal-banek Ġermaniżi fl-Istati Membri l-oħra, billi jostakola jew jiskoraġġixxi l-kostituzzjoni ta' fergħa.

35. Issa, kif fakkart, iktar 'il fuq, skont ġurisprudenza stabbilita, fl-ewwel lok, il-projbizzjoni ta' restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment ma tapplikax biss għall-Istat ospitanti, iżda anki għall-Istat ta' oriġini [17] u, fit-tieni lok, bħala restrizzjoni għal dik il-libertà għandhom jiġu kkunsidrati, fost l-oħrajn, id-dispożizzjonijiet li jikkundizzjonaw l-għażla tal-forma ġuridika f'attività transkonfinali, partikolarment billi tiġi ffavorita l-kumpannija sussidjarja meta mqabbla mal-fergħa [18]. Fuq il-bażi ta' interpretazzjoni flimkien ta' dawn il-prinċipji, jidher loġiku li l-projbizzjoni ta' restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment tirrigwarda wkoll it-trattament inqas favorevoli min-naħa tal-Istat ta' oriġini tal-friegħi ta' impriżi tiegħu stabbiliti fi Stati Membri oħra meta mqabbla mal-kumpanniji sussidjarji tal-istess impriżi.

– Il-Konverġenza bejn il-leġiżlazzjoni Ġermaniża u l-leġiżlazzjoni tal-Istat ospitanti

36. Is-sitwazzjoni hija aggravata mill-fatt li, tal-inqas f'uħud mill-Istati Membri, l-obbligu li jirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG jista' jkun inkompatibbli mad-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali tagħhom, li huma għandhom josservaw, skont l-Artikolu 26(1) tad-Direttiva 2006/48, il-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu ta' Stati Membri oħra, u għalhekk anki dawk ġejjin mill-Ġermanja, li joperaw fit-territorju tagħhom. F'dan il-każ, it-twaqqif f'tali Stati ta' fergħa min-naħa ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi mhux biss talli jirriżulta li jkun iktar diffiċli u inqas attraenti iżda jista' jkun saħansitra impossibbli. Issa, kif osservajt diġà fil-punt 27 ta' dawn il-konklużjonijiet, peress li l-impossibbiltà li tingħażel il-fergħa bħala forma ta' żvolġiment ta' attività ekonomika tista' tirrendi kompletament mhux profittabbli l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment, il-limitazzjoni tal-forma ġuridika ta' attività tista' tiskoraġġixxi għal kollox l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment.

– Konklużjoni

37. L-obbligu li jirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG jikkostitwixxi, għalhekk, restrizzjoni għal-libertà ta' istabbiliment, għaliex, fl-ewwel lok, jimponi fuq l-istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi li joperaw fi Stati Membri oħra obbligi supplimentari li ma jirriżultawx mid-dritt ta' dawk l-Istati, fit-tieni lok, dan jillimita l-libertà ta' għażla tal-forma ġuridika ta' dik l-attività, biex tiġi ffavorita l-kumpannija sussidjarja meta mqabbla mal-fergħa, u fit-tielet lok, dan potenzjalment u, kif jidher miċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ, mhux biss ipotetikament, jista' jimpedixxi l-iżvolġiment ta' attività transkonfinali fil-forma ta' fergħa u, b'dan il-mod jirrendi mhux profittabbli l-eżerċizzju tal-libertà.

17 — Ara l-punt 21 ta' dawn il-konklużjonijiet.

18 — Ara l-punt 24 ta' dawn il-konklużjonijiet u l-ġurisprudenza ċċitata fih.

Fuq l-applikabbiltà tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-konverġenza bejn id-dispożizzjonijiet fiskali tal-Istati Membri

38. Il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni, fl-osservazzjonijiet tagħhom, jipproponu li f'din il-kawża tiġi applikata, b'analoġija, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-konverġenza bejn il-leġiżlazzjonijiet ta' żewġ Stati Membri fir-rigward ta' taxxi diretti[19].

39. Fil-fatt il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li Stat Membru ma jistax jiġi obbligat li jieħu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali tiegħu, il-konsegwenzi eventwalment sfavorevoli li jiddependu fuq l-ispeċifiċità tal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru ieħor applikabbli għal stabbiliment permanenti li jinsab fit-territorju tal-imsemmi Stat u li huwa tal-kumpannija li s-sede tagħha tinsab fit-territorju tal-ewwel Stat[20]. Fil-fatt, il-libertà ta' stabbiliment ma tistax tinftiehem fis-sens li Stat Membru huwa obbligat li jiddetermina r-regoli tat-tassazzjoni tiegħu skont dawk ta' Stat Membru ieħor sabiex tiġi ggarantita, f'kull sitwazzjoni, tassazzjoni li telimina kwalunkwe differenza li tirriżulta minn leġiżlazzjonijiet fiskali nazzjonali[21].

40. Madankollu, l-ewwel nett, kif indikajt fil-punti 28 sa 35 ta' dawn il-konklużjonijiet, l-obbligu li joħloq l-Artikolu 33 tal-ErbStG fuq il-friegħi tal-banek Ġermaniżi fi Stati Membri oħra jikkostitwixxi, fih innifsu, restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment. L-eventwali konverġenza tiegħu mal-leġiżlazzjoni ta' Stati Membri oħra jista' biss jaggrava s-sitwazzjoni biex, inġenerali, jagħmel l-eżerċizzju ta' din il-libertà potenzjalment impossibbli.

41. Fit-tieni lok, b'differenza mal-kawżi dwar il-konverġenza bejn id-dispożizzjonijiet tal-Istati Membri fir-rigward ta' taxxi diretti[22], id-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni f'din il-kawża ma jirrigwardawx l-impożizzjoni ta' taxxa fuq operatur li jeżerċita l-libertà ta' stabbiliment. Huwa veru li l-Artikolu 33 tal-ErbStG iservi, kif osservat l-awtorità konvenuta fil-kawża prinċipali fl-osservazzjonijiet tagħha, biex jiġi ffaċilitat il-ġbir tat-taxxi, iżda mingħand il-klijenti tal-bank u l-eredi tagħhom, u mhux mingħand il-banek stess. Is-sitwazzjoni tkun identika li kieku l-informazzjoni kkomunikata skont id-dispożizzjoni msemmija iktar 'il fuq ma tkunx ta' utilità għall-ġbir tat-taxxi, iżda, pereżempju, tkun għall-ġlieda kontra l-ħasil tal-flus. Min-naħa tagħhom, id-dispożizzjonijiet Awstrijaċi fir-rigward tas-sigriet bankarju bl-ebda mod ma jirrigwardaw it-tassazzjoni.

42. Għalhekk, filwaqt li fil-kawżi msemmija fil-punt preċedenti, kienu ġew eżaminati r-restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment li jirriżultaw mid-dispożizzjonijiet li jirregolaw ir-relazzjonijiet bejn il-kontribwenti u l-awtoritajiet fiskali kompetenti, f'dan il-każ inkwistjoni hemm dispożizzjonijiet li jirregolaw ir-*regoli dwar l-eżerċizzju ta' attività ekonomika*, u għalhekk li jirrigwardaw direttament ir-relazzjonijiet bejn l-imprendituri u l-klijenti. Għaldaqstant, hawnhekk ma teżisti l-ebda analoġija li tista' tiġġustifika li l-ġurisprudenza msemmija iktar 'il fuq tiġi trasposta għall-każ preżenti.

43. Fit-tielet lok, il-kompetenza tal-Istati Membri fir-rigward ta' taxxi diretti hija bbażata fuq prinċipji li huma ddefiniti b'mod ċar fid-dritt internazzjonali u rrikonoxxuti fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Dan ifisser li dawn l-Istati huma kompetenti li jintaxxaw id-dħul kollu tar-residenti tagħhom (obbligu fiskali bla limitu) u, fir-rigward ta' persuni li ma humiex residenti, li jintaxxaw dħul

19 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), u National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785).

20 — Ara, is-sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punt 49).

21 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 62).

22 — Ara, iktar 'il fuq, in-nota ta' qiegħ il-paġna 19.

ġej mill-attività li ssir fit-territorju tagħhom[23]. Għaldaqstant, il-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa tat-tassazzjoni fost l-Istati Membri jirrappreżenta, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, waħda mill-kundizzjonijiet li tista' tiġġustifika restrizzjoni fuq il-libertajiet tas-suq uniku, inkluża l-libertà ta' stabbiliment[24].

44. Barra minn hekk, it-taxxi diretti jikkostitwixxu suġġett partikolari, sa fejn dawn jirrigwardaw waħda mill-kompetenzi prinċipali tal-Istati sovrani u wieħed mis-sorsi prinċipali ta' dħul pubbliku. Sa issa l-leġiżlatur tal-Unjoni għażel li ma jarmonizzax dan is-settur, u ħalla lill-Istati Membri individwali l-kompetenza li jirregolaw, permezz ta' ftehim bilaterali, il-prevenzjoni tal-inkonvenjenzi possibbli, bħal, pereżempju, it-tassazzjoni doppja. Fin-nuqqas ta' tali armonizzazzjoni huwa diffiċli li jiġu applikati, fir-rigward ta' taxxi diretti, bl-ikbar severità, il-prinċipji li jeħtieġu t-tneħħija tar-restrizzjonijiet kollha għal-libertà ta' istabbiliment. Fil-fatt dan ipoġġi fid-dubju s-setgħat sovrani tal-Istati Membri[25].

45. L-argumenti msemmija iktar 'il fuq ma japplikawx għad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jirregolaw, kif indikajt fil-punt 42 ta' dawn il-konklużjonijiet, ir-relazzjonijiet bejn il-kontribwenti u l-awtoritajiet fiskali, iżda jirrigwardaw il-prinċipji tal-eżerċizzju ta' attività ekonomika. F'dak il-kuntest l-Istati Membri impenjaw ruħhom, permezz tat-Trattat FUE, li jiggarantixxu l-libertà ta' eżerċizzju ta' din l-attività fis-sitwazzjonijiet transkonfinali. Għalhekk, dawn tal-aħħar għandhom jintalbu jiddeterminaw l-ambitu territorjali ta' applikazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali rispettivi b'mod li jevitaw li dawk id-dispożizzjonijiet jidħlu f'kunflitt mad-dispożizzjonijiet ta' Stati Membri oħra.

46. Fir-raba' lok u l-aħħar nett, il-fattur li jiddistingwi din il-kawża mill-kawżi li jirrigwardaw l-applikazzjoni fl-istess waqt tal-leġiżlazzjonijiet ta' żewġ Stati Membri fir-rigward ta' taxxi diretti huwa n-natura tar-restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment li jistgħu jirriżultaw minn dawn id-dispożizzjonijiet nazzjonali. It-trattament fiskali inqas favorevoli ovvjament jista' jkun, għall-operatur ekonomiku kkonċernat, ta' piż sostanzjali mil-lat finanzjarju. Minkejja dan, din iċ-ċirkustanza ma tagħmilx iktar diffiċli u wisq inqas, impossibbli, li dan l-operatur jeżerċita attività inġenerali jew li jeżerċitaha f'forma ġuridika determinata. Din tista', l-iktar l-iktar, taffettwa l-evalwazzjoni tal-profittabbiltà ta' din l-attività, iżda, fil-kuntest inkwistjoni, l-ammont tat-taxxa jirrappreżenta biss wieħed mill-ħafna fatturi, fejn normalment l-iktar fattur li jingħata importanza huma l-kundizzjonijiet tas-suq (livell tad-domanda, il-kompetizzjoni, l-ispejjeż tal-attività, il-prezzijiet). Barra minn hekk, id-differenzi bejn is-sistemi fiskali ta' Stati Membri differenti mhux dejjem ikunu ta' żvantaġġ għall-impriżi li joperaw fil-livell transkonfinali, billi ta' spiss dawk impriżi jsibu ruħhom f'pożizzjoni iktar ta' vantaġġ meta mqabbla mal-operaturi nazzjonali. Barra minn hekk, l-operaturi ekonomiċi għandhom ċertu marġni li jippermettilhom jikkompensaw il-piżijiet fiskali jew permezz ta' tnaqqis fl-ispejjeż, jew permezz ta' żieda fil-prezzijiet. Għalhekk il-modalità tat-trattament fiskali s-soltu ma tikkostitwixxix il-fattur li jiddetermina d-deċiżjoni fuq il-bidu ta' attività transkonfinali. Iżda hawnhekk għandna pjuttost, fil-formulazzjoni tal-Avukat Ġenerali Geelhoed, "kważi restrizzjonijiet"[26].

47. Dawn il-kważi-restrizzjonijiet għandhom jiġu distinti mir-restrizzjonijiet effettivi, pereżempju minn dawk li jirrigwardaw il-kundizzjonijiet stess għall-eżerċizzju ta' attività. Minn naħa, f'dan il-kuntest l-operaturi ekonomiċi għandhom marġni ta' adattament imnaqqas ħafna, jew ma għandhom assolutament xejn – bħala prinċipju huma jistgħu biss jikkonformaw ruħhom mar-regoli fis-seħħ jew jirrinunzjaw l-attività. Min-naħa l-oħra, id-dispożizzjonijiet inerenti fil-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju

23 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 39).

24 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 45).

25 — Ara, fuq dan l-argument il-kunsiderazzjonijiet interessanti ħafna f'C. Barnard, *op. cit.*, paġni 347 sa 349.

26 — 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, punti 37 sa 40).

ta' attività jistgħu jostakolawha sal-punt li jagħmluha, bħal f'dan il-każ, effettivament imprattikabbli jew kompletament mhux ekonomika. Għaldaqstant, ir-restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment dwar il-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju ta' attività għandhom impatt bla dubju iktar rilevanti fuq id-deċiżjoni li tintuża l-libertà inkwistjoni fir-rigward tar-restrizzjonijiet ta' natura purament fiskali.

48. Għal dawn ir-raġunijiet, inqis li r-regoli stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-ġurisprudenza b'riferiment għall-applikazzjoni fl-istess waqt tal-leġiżlazzjonijiet ta' żewġ Stati Membri fir-rigward ta' taxxi diretti [27] ma jistgħux jiġu kkunsidrati bħala regoli orizzontali, applikabbli fil-konfront ta' kull tip ta' restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment. Għaldaqstant, dawn lanqas ma jistgħux jiġu applikati f'din il-kawża.

49. Insostenn tat-teżi tagħha l-Kummissjoni tirriferi wkoll għas-sentenza Hervein *et* [28], li tirrigwarda settur ieħor, jiġifieri s-settur tas-sigurtà soċjali. F'dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li, fid-dawl tad-differenzi bejn il-leġiżlazzjonijiet dwar is-sigurtà soċjali tal-Istati Membri, it-Trattat ma jiggarantixxix lil ħaddiem, li jestendi l-attivitajiet tax-xogħol tiegħu f'iktar minn Stat Membru wieħed jew li jittrasferihom fi Stat Membru ieħor, sistema ta' sigurtà soċjali newtrali [29]. Madankollu, għandu jingħad li l-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali għandhom in-natura ta' imposti pubbliċi simili għal taxxi diretti. Għalhekk, f'dan ir-rigward għandhom jissemmew l-istess argumenti li ressaqt fil-punti 40 sa 47 ta' dawn il-konklużjonijiet [30]. Għaldaqstant, lanqas is-sentenza Hervein *et* ma hija valida għall-estensjoni tal-applikazzjoni tal-prinċipji stabbiliti fil-ġurisprudenza dwar il-konverġenza bejn il-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri fir-rigward tat-taxxi diretti lir-restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment inerenti fil-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju ta' attività ekonomika.

Dispożizzjonijiet Awstrijaċi bħala restrizzjoni awtonoma għal-libertà ta' stabbiliment

50. Eventwalment jista' jiġi deċiż, b'mod analogu għal dak li sostnew l-awtorità konvenuta fil-kawża prinċipali u l-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tagħhom, li anki d-dispożizzjonijiet Awstrijaċi fir-rigward tas-sigriet bankarju jirrappreżentaw restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment, sa fejn jirriferu għall-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu ta' Stati Membri oħra u jimpedixxu lil dawn il-friegħi milli josservaw l-eventwali obbligi li jkunu jiksru dan is-sigriet, li jirriżultaw mid-dritt tal-Istat ta' oriġni.

51. Dan ma huwiex is-suġġett ta' din il-kawża, u għalhekk mhux se nkompli nidħol fil-fond f'din il-kwistjoni. Ngħid biss li, għalkemm id-dispożizzjonijiet dwar is-sigriet bankarju effettivament jirrappreżentaw għall-banek ċertu impenn, dawn jistgħu, fl-istess ħin, jiġu pperċepiti mill-klijenti bħala vantaġġużi. L-eżenzjoni tal-friegħi tal-istituzzjonijiet ta' kreditu ta' Stati Membri oħra minn dan is-sigriet tista' għalhekk tpoġġihom f'pożizzjoni ta' kompetizzjoni iktar żvantaġġuża fir-rigward tal-banek nazzjonali. B'dan il-mod, bil-ħsieb li titneħħa restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment, nispiċċaw indaħħlu oħra. Dan il-paradoss fil-fehma tiegħi jikkonferma li, f'dan il-każ, ir-restrizzjonijiet għal-libertà inkwistjoni għandhom jitfittxew pjuttost min-naħa tal-ordinament Ġermaniż.

52. Madankollu, indipendentement mill-kunsiderazzjonijiet magħmula iktar 'il fuq, anki jekk ikollu jiġi ammess li jeżistu restrizzjonijiet paralleli Awstrijaċi għal-libertà ta' stabbiliment, dawn ma jkunux, f'dan il-każ, restrizzjoni ġejjin mill-konverġenza bejn id-dispożizzjonijiet Ġermaniżi u dawk Awstrijaċi, iżda żewġ restrizzjonijiet reċiproċikament indipendenti. Madankollu, ma nemminx li l-eżistenza ta' restrizzjoni eventwali fuq waħda mil-libertajiet tas-suq uniku fl-Istat ospitanti hija raġuni biżżejjed biex tiġi rrinunzjata l-eliminazzjoni ta' din ir-restrizzjoni fl-Istat ta' oriġni. Anki jekk fil-proċedura tal-lum jitqies li Sparkasse Allgäu seta', pjuttost, jadixxi lill-qrati Awstrijaċi biex jikkontesta

27 — Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 19 iktar 'il fuq.

28 — Sentenza Hervein *et* (C-393/99 u C-394/99, EU:C:2002:182).

29 — *Ibidem* (punt 51).

30 — Din l-analoġija ssemmiet ukoll mill-Avukat Ġenerali Geelhoed fil-konklużjonijiet fil-kawża Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:139, nota ta' qiegħ il-paġna 42 fil-punt 46).

l-konformità mad-dritt tal-Unjoni tal-applikabbiltà tad-dispożizzjonijiet Awstrijaċi fuq is-sigriet kummerċjali fil-konfront tal-fergħa Awstrijaka tiegħu, dawk il-qrati setgħu ma jilqgħux dan l-ilment u jiddeċiedu minflok li l-problema kienet pjuttost l-Artikolu 33 tal-ErbStG u li kellhom ikunu l-qrati Ġermaniżi li jneħħuha.

53. B'dan il-mod wieħed jasal għal sitwazzjoni paradossali fejn ir-restrizzjonijiet għal-libertajiet tas-suq uniku li jirriżultaw mil-leġiżlazzjoni tal-Istat ospitanti jew minn dawk tal-Istat ta' oriġini jiġu eliminati b'mod relattivament sempliċi u kategoriku, filwaqt li, fir-rigward tar-restrizzjonijiet li joriġinaw, fl-istess waqt u indipendentement, mil-leġiżlazzjonijiet taż-żewġ Stati inkwistjoni, dawn ma jkunux jistgħu jitneħħew, għaliex ma jkunx magħruf liema mill-Istati kkonċernati għandu jagħmel hekk l-ewwel.

Konklużjoni dwar l-eżistenza ta' restrizzjoni

54. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nikkonkludi fis-sens li l-obbligu ta' informazzjoni li jirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG, sa fejn jorbot ukoll friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi stabbiliti fi Stati Membri oħra, għandu jitqies li huwa restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li bħala prinċipju hija pprojbita skont l-Artikolu 49 TFUE.

Fuq il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni

55. Skont prinċipju li issa huwa klassiku, elaborat mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-libertà ta' stabbiliment tista' tiġi limitata jekk ir-restrizzjoni inkwistjoni hija ġġustifikata minn motivi imperattivi ta' interess ġenerali, u jekk hija xierqa biex tiggarantixxi li jintlaħaq l-iskop mixtieq u jekk ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ biex dan jintlaħaq [31]. Għalhekk irid jiġi eżaminat jekk ir-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG tissodisfax dawn il-kundizzjonijiet.

Kwistjoni tad-diskriminazzjoni

56. Dan l-eżami għandu jiġi ppreċedut mill-analiżi tal-kwistjoni dwar in-natura eventwalment diskriminatorja tad-dispożizzjonijiet nazzjonali. Kemm il-qorti tar-rinviju fid-digriet tagħha, kif ukoll il-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tiegħu ppreżentati f'din il-kawża, isostnu li d-dispożizzjoni tal-Artikolu 33 ErbStG ma għandhiex natura diskriminatorja għaliex tapplika bla distinzjoni għall-friegħi ta' banek Ġermaniżi fi Stati Membri oħra u għall-banek li joperaw fit-territorju tal-Ġermanja. Madankollu, tali konstatazzjoni ma ssolvix il-kwistjoni tad-diskriminazzjoni. Mingħajr dubju, f'dan il-każ, din ma hijiex diskriminazzjoni diretta bbażata fuq in-nazzjonalità peress li s-sitwazzjonijiet nazzjonali u dawk transkonfinali huma formalment ittrattati bl-istess mod.

57. Il-kunċett ta' diskriminazzjoni fid-dritt tal-Unjoni ma huwiex limitat, madankollu, għad-diskriminazzjoni diretta. Skont formula li issa hija klassika, id-diskriminazzjoni tikkonsisti fit-trattament b'mod differenti ta' sitwazzjonijiet analogi [32], kif ukoll fit-trattament b'mod ugwali ta' sitwazzjonijiet differenti [33], sakemm, fiż-żewġ każijiet dan it-trattament ma jkunx oġġettivament iġġustifikat.

31 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, punt 37) u, reċentement, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 63).

32 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Ruckdeschel *et* (117/76 u 16/77, EU:C:1977:160, punt 7).

33 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Sermide (106/83, EU:C:1984:394, punt 28).

58. Minn dan il-lat, il-kawża inkwistjoni, li tirrigwarda d-dispożizzjonijiet tal-Istat ta' oriġini li jirregolaw ir-relazzjoni tal-friegħi barranin mal-klijenti tagħhom, tqajjem dubji dwar tliet kwistjonijiet. L-ewwel nett, il-fatt li l-friegħi barranin ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi jiġu trattati b'mod ugwali bħaċ-ċentri ta' attività tal-istess istituzzjonijiet li jinsabu fil-Ġermanja huwa ġġustifikat, meta l-friegħi barranin jiżvolġu attività f'ambjent ekonomiku u ġuridiku differenti. It-tieni nett, il-fatt li l-friegħi barranin ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi jiġu trattati b'mod differenti meta mqabbla mal-istituzzjonijiet ta' kreditu li għandhom sede fi Stati Membri oħra imma li jeżerċitaw l-attività ekonomika fl-istess swieq ta' dawk il-friegħi huwa ġġustifikat. Fl-aħħar u t-tielet nett, il-fatt li l-istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi li joperaw fi Stati Membri oħra fil-forma ta' fergħa jiġu trattati b'mod differenti meta mqabbla mal-istess istituzzjonijiet ta' kreditu li jiżvolġu l-attività transkonfinali fil-forma ta' kumpannija sussidjarja huwa ġġustifikat.

59. Fil-fehma tiegħi, din il-problema tista' tiġi ttrattata b'żewġ approċċi differenti.

60. L-ewwel approċċ huwa bbażat fuq sitwazzjoni ġuridika u organizzattiva partikolari tal-fergħa bħala forma ġuridika ta' eżerċizzju ta' attività. Il-fergħa ma għandhiex personalità ġuridika distinta, din tikkostitwixxi biss unità separata tal-persuna ġuridika li hija l-impriża prinċipali. Din l-impriża, flimkien mal-friegħi kollha tagħha, kemm nazzjonali kif ukoll barranin, hija, bħala prinċipju, suġġetta għad-dritt tal-Istat fejn għandha s-sede. Fi kliem ieħor, l-obbligi li joriġinaw mid-dritt tal-Istat tas-sede japplikaw, naturalment, anki għall-friegħi barranin tal-impriża. Għaldaqstant, dawn il-friegħi, minn naħa huma f'sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli ma' dik tal-operaturi nazzjonali u, min-naħa l-oħra, f'sitwazzjoni oġġettivament differenti, kemm minn dik tal-impriżi barranin, kif ukoll minn dik tal-kumpanniji sussidjarji tal-impriżi nazzjonali. B'tali approċċ, il-fatt li l-friegħi barranin ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi fi Stati Membri oħra jiġu trattati b'mod ugwali bħall-operaturi nazzjonali u b'mod differenti meta mqabbla ma' operaturi barranin u ma' kumpanniji sussidjarji ta' operaturi nazzjonali, ikun oġġettivament iġġustifikat.

61. It-tieni approċċ possibbli għall-problema inkwistjoni jikkonsisti, fil-fehma tiegħi, fit-teħid inkunsiderazzjoni tal-essenza ekonomika tal-fergħa barranija, bħala waħda mill-forom possibbli ta' eżerċizzju ta' attività ekonomika transkonfinali fil-kuntest tal-libertà ta' stabbiliment. Skont dan l-approċċ, fergħa barranija, għalkemm legalment marbuta mal-Istat tas-sede tal-impriża, mil-lat funzjonali hija impriża barranija u għalhekk għandha tiġi ttrattata bl-istess mod bħal impriżi barranin oħra (inklużi kumpanniji barranin sussidjarji tal-impriżi nazzjonali). Ir-rabta ġuridika mal-Istat tas-sede tal-impriża (tas-sede ċentrali) titlef, għalhekk, il-valur tal-fattur oġġettiv ta' distinzjoni u ssir biss karatterisitika sekondarja, li ma hijiex xierqa biex tiġġustifika trattament differenti. B'approċċ bħal dan, il-fatt li friegħi barranin ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi fi Stati Membri oħra jiġu trattati b'mod ugwali bħall-operaturi nazzjonali u b'mod differenti meta mqabbla mal-operaturi barranin u mal-kumpanniji sussidjarji tal-operaturi nazzjonali, jirrappreżenta diskriminazzjoni vera.

62. L-għażla ta approċċ wieħed jew ieħor tinfluwenza, fil-fehma tiegħi, il-possibbiltà li tiġi ġġustifikata r-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mill-Artikolu 33 tal-ErbStG.

Ġustifikazzjoni

63. Kemm il-qorti tar-rinviju kif ukoll il-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tagħhom jindikaw il-ħtieġa li tiġi ggarantita l-effettività tal-kontrolli tat-taxxa u l-effettività tal-ġbir tat-taxxi bħala ġustifikazzjoni għall-Artikolu 33 tal-ErbStG. Fil-fatt, l-ewwel nett din id-dispożizzjoni sservi għall-kontroll tat-twettiq, min-naħa tal-eredi ta' klijent *de cujus* tal-bank, tal-obbligi tat-taxxa tas-suċċessjoni u, fit-tieni lok għall-kontroll tal-osservanza, min-naħa tal-istess klijent, meta kien għadu ħaj, tal-obbligi fiskali tiegħu li rriżultaw fir-rigward tal-attiv li kellu fil-bank. Din hija ġustifikazzjoni li

ttieħdet inkunsiderazzjoni mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja[34], fir-rigward kemm tal-libertà ta' stabbiliment kif ukoll tal-libertajiet oħra tas-suq uniku.

64. Madankollu, biex din il-ġustifikazzjoni tiġi aċċettata hemm bżonn li hija tosserva r-rekwiżit tal-proporzjonalità. Għal dan l-iskop, ir-regola nazzjonali inkwistjoni għandha, fl-ewwel lok, tkun xierqa biex tiggarantixxi li jintlaħaq l-iskop mixtieq u, fit-tieni lok, li ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ biex dan jintlaħaq[35]. Hija l-qorti nazzjonali li fl-aħħar mill-aħħar tinsab fl-aħjar pożizzjoni biex tevalwa l-fatti u, għalhekk il-proporzjonalità tad-dispożizzjonijiet nazzjonali. Madankollu l-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni biex tagħti indikazzjonijiet f'dan ir-rigward, meħudin mill-informazzjoni li tinsab fl-atti tal-kawża[36].

– Problema tal-ġustifikazzjoni fil-każ li jiġi aċċettat l-argument li teżisti diskriminazzjoni

65. Id-dispożizzjoni tal-Artikolu 33 tal-ErbStG tirrigwarda, f'dak li jirrigwarda l-istituzzjonijiet ta' kreditu awtorizzati li jżommu u jiġġestixxu l-attiv tar-residenti Ġermaniżi barra mit-territorju tal-Ġermanja[37], biss il-friegħi tal-banek Ġermaniżi. Għall-kuntrarju, hija la tirrigwarda l-kumpanniji sussidjarji ta' dawk il-banek u lanqas, għal raġunijiet ovvji, il-banek ta' Stati oħra.

66. Jekk wieħed jassumi li l-friegħi barranin qegħdin f'sitwazzjoni paragunabbli għal dik tal-impriżi b'sede fi Stati Membri oħra, fil-fehma tiegħi, xejn ma jiġġustifika l-limitazzjoni tal-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet Ġermaniżi għall-friegħi biss. Fil-fatt, f'tali sitwazzjoni, il-ġustifikazzjoni għal restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment għandha tkun ibbażata fuq kriterji oġġettivi mill-aspett tad-dispożizzjoni li tikkostitwixxi r-restrizzjoni inkwistjoni. Issa, minn dan l-aspett l-istituzzjonijiet ta' kreditu kollha awtorizzati li jżommu u jiġġestixxu l-attiv tar-residenti Ġermaniżi qegħdin f'sitwazzjoni paragunabbli, meta dan l-attiv huwa, bl-istess mod, suġġett għall-obbligu ta' taxxa fuq is-suċċessjoni u fl-istess ħin jkun meħtieġ kontroll effettiv fuq it-twettiq ta' dan l-obbligu. Għalhekk, filwaqt li l-ħtieġa li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali tista' tiġġustifika l-impożizzjoni fuq dawk l-operaturi ta' obbligi supplimentari, bħall-obbligu li tiġi kkomunikata informazzjoni lill-awtoritajiet fiskali, it-trattament differenti tal-friegħi minn dan l-aspett ikun jeħtieġ ġustifikazzjoni distinta li, madankollu, ma teżistix.

67. Ir-rabta ta' fergħa barranija mas-sistema ġuridika tal-pajjiż ta' oriġini tikkostitwixxi, minn din il-perspettiva, fattur sekondarju, li ma jiġġustifikax l-impożizzjoni, fuq l-imsemmija friegħi, ta' obbligi inerenti fil-kundizzjonijiet għall-provvista tas-servizzi min-naħa tagħhom. Għaldaqstant, l-Istat ta' oriġini għandu jastjeni milli jimponi obbligi bħal dawn.

– Possibbiltà ta' ġustifikazzjoni fil-każ li jintlaqa' l-argument tas-sitwazzjoni partikolari tal-friegħi

68. Madankollu, inqis li l-argument li għandu jintlaqa' għandu jkun, pjuttost, dak li jgħid li l-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu li joperaw fi Stati Membri differenti mill-Istat tas-sede tal-impriża jsibu ruħhom, minħabba r-rabta partikolari tagħhom mas-sistema ġuridika tal-Istat ta' oriġini, f'sitwazzjoni differenti meta mqabbla mal-istituzzjonijiet ta' kreditu barranin. Din ir-rabta partikolari tiġġustifika l-impożizzjoni ta' ċerti obbligi li għandhom il-banek nazzjonali, inklużi l-friegħi barranin tagħhom,

34 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Futura Participations u Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, punt 31), u Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 71).

35 — Ara l-punt 55 ta' dawn il-kundizzjonijiet u l-ġurisprudenza ċċitata hemmhekk.

36 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi magħquda Trijber u Harmsen (C-340/14 u C-341/14, EU:C:2015:505, punt 80 u l-ġurisprudenza ċċitata hemmhekk).

37 — Skont l-Artikolu 33(1) tal-ErbStG l-obbligu li tingħata informazzjoni jirriferi għall-entitajiet kollha suġġetti għal-leġiżlazzjoni Ġermaniża li jieħdu ħsieb professjonalment iż-żamma u l-ġestjoni ta' attiv ta' persuni oħra, mhux biss ta' friegħi barranin. Madankollu r-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbilment ma tirriżultax mid-dispożizzjoni ċċitata bħala tali, imma biss mill-applikazzjoni tagħha għall-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi fi Stati Membri oħra. Id-dispożizzjoni inkwistjoni, sa fejn tirrigwarda l-banek Ġermaniżi li joperaw fil-Ġermanja, ma tikkostitwixxix is-suġġett ta' din il-kawża.

anki jekk l-operaturi barranin ma humiex suġġetti għall-istess obbligi. Dan jgħodd fuq kollox għall-każijiet fejn dan l-obbligu jirrigwarda, bħal f'din il-kawża, biss ir-relazzjonijiet tal-fergħa barranija mal-klijenti residenti fl-Istat ta' oriġini. Fil-fatt, għal dawn ir-residenti, huwa iktar sempliċi jinfetaħ kont f'fergħa barranija tal-bank nazzjonali milli f'bank barrani. F'dan il-każ, il-ħtieġa li tiġi ggarantita l-effettività tal-kontrolli fiskali tiġġustifika restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment, sakemm din tkun xierqa biex jiġi ggarantit l-ilħuq tal-iskop mixtieq u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex dan l-iskop jintlaħaq.

69. Fil-fehma tiegħi, l-impożizzjoni tal-obbligu ta' trażmissjoni tal-informazzjoni hija xierqa biex jiġi ggarantit l-ilħuq tal-għan li tiġi żgurata l-effettività tal-kontrolli fiskali. L-informazzjoni li tiġi rċevuta mill-bank tippermetti, fil-fatt, li l-awtoritajiet fiskali jivverifikaw it-tagħrif li jingħatalhom mill-kontribwenti fid-dikjarazzjonijiet tad-dħul. Barra minn hekk, fil-każ li l-kontribwent ma jissodisfax l-obbligu li jippreżenta din id-dikjarazzjoni, l-informazzjoni inkwistjoni tippermetti lill-awtoritajiet fiskali li jiddeterminaw l-eżistenza tal-fatt li jagħti lok għat-taxxa u li jadottaw il-miżuri intiżi għall-ġbir tat-taxxa dovuta.

70. Barra minn hekk inqis li d-dispożizzjoni Ġermaniża inkwistjoni ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju. Fl-ewwel lok l-awtoritajiet fiskali ma jistgħu jiksbu l-istess informazzjoni b'mod daqstant affidabbli u komplet minn l-ebda sors ieħor. Il-verifika tal-eżattezza tat-tagħrif li jinsab fid-dikjarazzjoni tad-dħul tkun għalhekk ferm iktar diffiċli.

71. Fit-tieni lok, għandu jiġi osservat li fid-deċiżjoni li hija s-suġġett tal-kawża prinċipali, it-talba lill-fergħa barranija ta' Sparkasse Allgäu sabiex tikkomunika l-informazzjoni kienet limitata għall-informazzjoni dwar il-klijenti ta' dik il-fergħa residenti fil-Ġermanja. Inqis li dan l-aspett huwa estremament importanti. Anki jekk l-obbligu fiskali abbażi tat-taxxa tas-suċċessjoni għandu portata xi ftit usa' [38], fil-prattika, dan jirrigwarda, mingħajr dubju, fuq kollox għas-suċċessjonijiet ta' residenti Ġermaniżi. Għalhekk, meta l-awtoritajiet jitolbu informazzjoni dwar il-klijenti kollha tal-friegħi barranin ta' banek Ġermaniżi, dan jirrappreżenta, għall-friegħi barranin, ostakolu notevoli għall-eżerċizzju tal-attività. Billi llimitaw t-talba għal informazzjoni dwar ir-residenti Ġermaniżi, dawn l-awtoritajiet adottaw miżura inqas restrittiva mil-lat tal-libertà ta' stabbiliment. B'dan il-mod il-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi stabbiliti fi Stati Membri oħra jistgħu jeżerċitaw l-attività, fir-rigward ta' klijenti li ma joqogħdux fil-Ġermanja, eżattament taħt l-istess kundizzjonijiet previsti għall-banek lokali.

72. Għaldaqstant inqis li l-Artikolu 33 tal-ErbStG huwa proporzjonat għall-għan li jrid jintlaħaq, u li għalhekk ir-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta minn din id-dispożizzjoni tista' titqies li hija ġġustifikata.

– Problema tas-sigriet bankarju fis-seħħ fl-Awstrija

73. Naturalment jiena konsapevoli tal-imperfezzjoni ta' soluzzjoni bħal din mil-lat tal-garanzija tal-libertà ta' stabbiliment. Fil-fatt huwa diffiċli li ma jiġix innutat li, jekk il-qorti tar-rinviju, fuq il-bażi tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, tiddeċiedi li d-dispożizzjoni tal-Artikolu 33 tal-ErbStG hija kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni u, għaldaqstant, tikkonferma d-deċiżjoni li hija s-suġġett tal-kawża prinċipali, dan bl-ebda mod ma jsolvi l-problemi li huwa affaċjat bihom Sparkasse Allgäu. Fil-fatt dan il-bank se jkompli jsib ruħu quddiem żewġ obbligi ġuridiċi kontrastanti. Dan jgħodd iktar u iktar fejn it-talba tal-awtorità fiskali Ġermaniża tirrigwarda l-komunikazzjoni ta' informazzjoni dwar snin preċedenti, u għalhekk inerenti għal klijenti *de cujus* li ma jistgħux, pereżempju, jagħtu l-kunsens għall-komunikazzjoni ta' din l-informazzjoni.

38 — Skont l-informazzjoni li hemm fit-talba għal deċiżjoni preliminari, skont l-ErbStG l-obbligu fiskali jirriżulta fir-rigward tal-massa ereditarja kollha, jekk id-*de cujus*, fil-mument tal-mewt, jew l-eredi, fid-data tal-fatt taxxabbli (probabbilment dan huwa l-mument tal-ksib tal-eredità), ikunu residenti fil-Ġermanja. Huma kkunsidrati residenti l-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali fit-territorju tal-Ġermanja kif ukoll iċ-ċittadini Ġermaniżi li jkunu għexu barra b'mod kontinwat għal mill-inqas ħames snin [Artikolu 2(1)(1) tal-ErbStG].

74. F'dak il-każ, fil-fehma tiegħi, il-prinċipji ta' kollaborazzjoni leali u ta' supremazija tad-dritt tal-Unjoni jeħtieġu l-adozzjoni, min-naħa tal-awtoritajiet Awstrijaċi, ta' interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet fir-rigward tas-sigriet bankarju, jew inkella limitazzjoni fuq l-applikazzjoni tagħhom, b'mod li jippermetti li l-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu Ġermaniżi li joperaw fit-territorju Awstrijak jikkomunikaw l-informazzjoni skont l-Artikolu 33 tal-ErbStG [39]. Ovvjament, din is-soluzzjoni tgħodd biss għall-obbligu ta' trażmissjoni ta' din l-informazzjoni, sa fejn dan ikun kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, u għalhekk, b'mod partikolari, limitat għall-minimu indispensabbli.

Konklużjoni

75. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha esposti iktar 'il fuq, nipproponi li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domanda preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof tkun is-segwenti:

L-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li timponi fuq il-friegħi ta' istituzzjonijiet ta' kreditu nazzjonali li joperaw fi Stati Membri oħra l-obbligu li jinformaw lill-awtoritajiet fiskali nazzjonali dwar l-attiv miżmum fl-imsemmija friegħi fil-każ tal-mewt tad-detentur tal-attiv inkwistjoni, li kien residenti fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati Membri, bil-kundizzjoni li dak l-obbligu jkun limitat għall-minimu indispensabbli biex tiġi ggarantita l-effettività tal-kontrolli fiskali.

39 — Ara, b'analoġija, is-sentenza Hervein *et* (C-393/99 u C-394/99, EU:C:2002:182, punt 63).