



Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

4 ta' Lulju 2018*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Artikolu 49 TFUE – Taxxa fuq il-kumpanniji – Legiżlazzjoni fiskali nazzjonali li tissugġetta t-trasferiment tat-telf imġarrab minn stabbiliment permanenti, li jinsab fit-territorju nazzjonali, ta' kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, lejn kumpannija residenti li tagħmel parti mill-istess grupp, għal kundizzjoni marbuta mal-impossibbiltà li t-telf jintuża għall-finijiet ta' taxxa barranija”

Fil-Kawża C-28/17,

li għandha bhala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Lvant, id-Danimarka), permezz ta' deċiżjoni tal-1 ta' Novembru 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Jannar 2017, fil-proċedura

NN A/S

vs

Skatteministeriet,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn R. Silva de Lapuerta, President tal-Awla, C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (Relatur), A. Arabadjev u S. Rodin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Campos Sánchez-Bordona,

Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-29 ta' Novembru 2017,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal NN A/S, minn A. Ottosen, advokat,
- għall-Gvern Daniż, minn J. Nymann-Lindgren u C. Thorning, bhala aġenti, assistiti minn S. Riisgaard, advokat,
- għall-Gvern Germaniż, minn T. Henze, bhala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u R. Lyal, bhala aġenti, assistiti minn H. Peytz, advokat,

* Lingwa tal-kawża: id-Daniż.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ipprezentati fis-seduta tal-21 ta' Frar 2018,
tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal decizjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE.
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn NN A/S, kumpannija rregolata mid-dritt Daniż, u l-iSkatteministeriet (il-Ministeru għat-Taxxi, id-Danimarka), dwar ir-rifjut ta' dan tal-aħħar li jawtorizza lil din il-kumpannija tnaqqas mid-dhul taxxabbli tagħha t-telf imgarrab mill-fergħa Daniża tas-sussidjarja Svediza tagħha.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt internazzjonali

- 3 L-Artikolu 7(1) tal-Konvenzjoni tal-Pajjiżi Nordiċi dwar il-Prevenzjoni tat-Taxxa Doppja fil-Qasam tat-Taxxa fuq id-Dhul u fuq il-Patrimonju, konkluża f'Ħelsinki (il-Finlandja) fit-23 ta' Settembru 1996 (BKI nr. 92 tal-25.6.1997, iktar 'il quddiem il-“Konvenzjoni Nordika”), jipprovdi:

“Il-profitti ta' impriża ta' Stat Kontraenti għandhom jiġu ntaxxati biss f'dan l-Istat, sakemm l-impriża ma teżercitax l-attività tagħha fl-Istat Kontraenti l-ieħor permezz ta' stabbiliment permanenti li jkun jinsab fih. Jekk l-impriża teżercita l-attività tagħha b'dan il-mod, il-profitti tal-impriża għandhom jiġu ntaxxati fl-Istat l-ieħor, iżda dan biss sa fejn dawn il-profitti jkunu jistgħu jiġu imputati lil dan l-istabbiliment permanenti.” [traduzzjoni mhux ufficjali]

- 4 Skont l-Artikolu 25 tal-Konvenzjoni Nordika, l-Istati Kontraenti għażlu li jinnewtralizzaw it-tassazzjoni doppja tal-istabbilimenti permanenti permezz tat-teknika msejja “tat-tpaċija”. B'dan il-mod, l-Istat ta' residenza tal-impriża jagħti tnaqqis li l-ammont tiegħu jkun daqs it-taxxa fuq id-dhul imħallsa fl-Istat sors.

Id-dritt Daniż

- 5 Skont l-Artikolu 31(1) tas-selskabsskattelov (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji), il-kumpanniji Daniži li jagħmlu parti minn grupp ta' kumpanniji huma suġġetti, b'mod obbligatorju, għal tassazzjoni komuni. It-taxxa komuni tithallas mill-kumpannija omm aħharija (jew mill-kumpannija f'ras il-grupp) meta din tkun suġġetta għat-taxxa fid-Danimarka jew, fil-każ kuntrarju, minn kumpannija residenti tal-grupp, imsejja “kumpannija ta' ġestjoni”.
- 6 L-integrazzjoni fiskali nazzjonali hija bbażata fuq il-prinċipju ta' territorjalità tat-taxxa fid-Danimarka. Skont dan il-prinċipju, ir-riżultati tas-sussidjarji u tal-istabbilimenti permanenti tal-grupp stabbiliti barra mid-Danimarka ma humiex inkluzi fir-riżultat tal-grupp intaxxat fid-Danimarka, sakemm dan tal-aħħar ma jkunx għażel is-sistema tal-integrazzjoni fiskali internazzjonali, b'applikazzjoni tal-Artikolu 31A tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji. Għall-kuntrarju, il-portata tal-integrazzjoni fiskali tal-grupp tinkludi l-kumpanniji u l-istabbilimenti permanenti kollha tal-grupp li huma stabbiliti fid-Danimarka.

- 7 Din il-portata tinkludi wkoll l-istabbilimenti permanenti, stabbiliti fid-Danimarka, ta' kumpanniji tal-grupp li jkollhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom barra mill-pajjiż. Madankollu, f'dan il-każ, it-tpaċija ta' telf ikkonstatat fil-fergħa Daniża ta' kumpannija li jkollha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fi Stat Membru ieħor mar-rizultat fiskali komuni tal-grupp isegwi regoli speċjali, li huma speċifikati fit-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, li tipprovdi:

“It-telf tal-istabbilimenti permanenti jistgħu jiġu paċuti biss mad-dhul ta' kumpanniji oħrajn jekk il-leġislazzjoni tal-Istat barrani [...] fejn tkun residenti l-kumpannija tistabbilixxi li t-telf ma jistax jiġi paċut fid-determinazzjoni tad-dhul taxxabli tal-kumpannija fl-Istat barrani [...] jew jekk tkun ingħazlet l-integrazzjoni fiskali skont l-Artikolu 31A [...]”.

- 8 Mill-espożizzjoni tal-motivi tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, iċċitata mill-qorti tar-rinviju, jirrizulta li l-għan ta' din id-dispożizzjoni huwa li jiġi evitat li telf fiskali jiġi paċut iktar minn darba waħda f'sitwazzjonijiet transkonfinali.
- 9 L-Artikolu 5G tal-ligningslov (il-Liġi dwar il-Likwidazzjoni tat-Taxxi) jipprovdi:

“Il-persuni taxxabli li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 1 tal-kildeskatteloven [(il-Liġi dwar it-Taxxa f'Ras il-Għajn)], tal-Artikolu 1 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji jew tal-Artikolu 1 tal-fondesbeskatningsloven [(il-Liġi dwar it-Tassazzjoni tal-Fondi ta' Investment)] ma jistgħux inaqqsu l-ispejjeż li, skont regoli tat-taxxa barranin, jistgħu jitnaqqsu mid-dhul mhux inkluż fid-determinazzjoni tat-taxxa fid-Danimarka. L-istess għandu japplika jekk, taħt ir-regoli fiskali barranin, it-tnaqqis ta' spejjeż jista' jiġi applikat sabiex jitnaqqas id-dhul tal-kumpanniji tal-grupp (ara l-Artikolu 3B tal-iskattekontrollloven [(il-Liġi dwar il-Proċeduri Fiskali)]) fil-każ li d-dhul tagħhom ma jkunx inkluż fil-komputazzjoni tat-taxxa fid-Danimarka.”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 10 NN hija l-kumpannija li tmexxi grupp Daniż li jinkludi b'mod partikolari żewġ sussidjarji Svedizi, Sverige 1 AB u Sverige 2 AB, li kull waħda minnhom hija l-proprjetarja ta' fergħa fid-Danimarka, rispettivament C u B. Dawn iż-żewġ fergħat ġew amalgamati f'fergħa waħda, A, bit-trasferiment tal-fergħa B lill-kumpannija Sverige 1 AB.
- 11 Fl-Isvezja, il-grupp għażel li l-operazzjoni tiġi ttrattata fiskalment bħala ristrutturazzjoni ta' attivitajiet, operazzjoni li ma hijiex taxxabli f'dan l-Istat Membru, skont il-qorti tar-rinviju. Sussegwentement, it-trasferiment lill-fergħa A tal-avvjament maħluq mill-fergħa B ma setax jiġi ammortizzat fl-Isvezja.
- 12 Fid-Danimarka, għall-kuntrarju, l-amalgamazzjoni ġiet intaxxata bħala trasferiment ta' assi fil-valur tas-suq, u dan ippermetta lill-fergħa A tammortizza n-nefqa tal-akkwist tal-avvjament maħluq minn B u b'hekk irrapportat rizultat negattiv fir-rigward tas-sena tal-kontabbiltà 2008.
- 13 Madankollu, l-amministrazzjoni Daniża rrifjutat, fir-rigward ta' din is-sena, li t-telf tal-fergħa A jiġi paċut mad-dhul globali integrat tal-grupp, kif talbet NN. Din l-amministrazzjoni invokat il-fatt li t-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji kienet tipprekludi dan, sa fejn dan it-telf seta' jiġi paċut mar-rizultat taxxabli fl-Isvezja tal-kumpannija Svediza li hija l-proprjetarja tal-fergħa.
- 14 Din id-deċizzjoni ta' rifjut, ikkonfermata mil-Landsskatteretten (il-Qorti Fiskali Nazzjonali, id-Danimarka), kienet is-sugġett ta' rikors ipprezentat minn NN quddiem l-Østre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Reġjun tal-Lvant, id-Danimarka).

15 F'dawn iċ-ċirkustanzi, dik il-qorti ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

- “1) Liema fatturi għandhom jittiehdu inkunsiderazzjoni sabiex jiġi evalwat jekk, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, il-kumpanniji residenti humiex suġġetti għal 'kundizzjoni ekwivalenti', fis-sens tas-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics UK ([C-18/11, EU:C:2012:532,] punt 20), fil-qasam tat-tpaċija tat-telf, għal dik applikabbli għall-fergħat ta' kumpanniji mhux residenti?
- 2) Fil-każ li jiġi kkonstatat li l-ligi Daniża dwar it-taxxa ma tinkludix differenza fit-trattament bħal dik li kienet inkwistjoni fil-kawża li tat lok għas-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), projbizzjoni li ssir tpaċija bħal dik deskritta iktar 'il fuq – f'każ fejn il-profitti ta' stabbiliment permanenti ta' kumpannija mhux residenti huma suġġetti għas-setgħa ta' tassazzjoni tal-Istat ospitanti – tikkostitwixxi fiha nnifisha restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment skont l-Artikolu 49 TFUE li teħtieġ li tiġi ġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess generali?
- 3) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, tali restrizzjoni tista' tiġi ġġustifikata mill-kunsiderazzjoni ta' prevenzjoni tat-tnaqqis doppju ta' telf jew mill-għan li jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri jew saħansitra minn kombinazzjoni ta' dawn iż-żewġ ġustifikazzjonijiet?
- 4) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, tali restrizzjoni hija proporzjonata?”

Fuq id-domandi preliminari

16 Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 49 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali fil-qasam tat-tassazzjoni ta' grupp li tipprovdli li l-kumpanniji residenti ta' grupp huma awtorizzati jnaqqsu mir-riżultat integrat tagħhom it-telf ta' stabbiliment permanenti residenti ta' sussidjarja mhux residenti tal-grupp fil-każ biss li r-regoli applikabbli fl-Istat Membru fejn ikollha l-uffiċċju rreġistrat tagħha din is-sussidjarja ma jippermettux li dan it-telf jitnaqqas mir-riżultat taxxabli ta' din tal-aħħar.

Osservazzjonijiet preliminari

- 17 Il-libertà ta' stabbiliment, li l-Artikolu 49 TFUE jirrikonoxxi liċ-ċittadini tal-Unjoni Ewropea, jinkludi, konformement mal-Artikolu 54 TFUE, għall-kumpanniji inkorporati inkonformità mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom, l-amministrazzjoni ċentrali tagħhom jew l-istabbiliment prinċipali tagħhom fl-Unjoni, id-drutt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fi Stati Membri oħra permezz ta' sussidjarja, ta' fergħa jew ta' aġenzija.
- 18 Sabiex il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru tikkostitwixxi ostakolu għal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpanniji, huwa meħtieġ li minn din il-leġiżlazzjoni tirriżulta differenza fit-trattament għad-detriment tal-kumpanniji li jeżerċitaw din il-libertà, li d-differenza fit-trattament tikkonċerna sitwazzjonijiet oġġettivament komparabbli u li din id-differenza ma tkunx iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess generali jew ma tkunx proporzjonata ma' dan l-għan (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Frar 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punt 20).

Fuq id-differenza fit-trattament

- 19 Skont l-Artikolu 31(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, il-kumpanniji residenti tal-istess grupp huma sugġetti għal tassazzjoni komuni. Skont l-ispjegazzjonijiet mogħtija mill-qorti tar-rinviju, din l-integrazzjoni fiskali nazzjonali ta' grupp tapplika wkoll, bħala principju, għall-istabbilimenti permanenti Daniżi ta' kumpanniji barranin, li huma membri tal-grupp.
- 20 Madankollu, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, telf imġarrab minn stabbiliment permanenti, li jinsab fid-Danimarka, ta' kumpannija mhux residenti, li hija membru tal-grupp, ma jistax jiġi paċut mad-dhul tal-grupp, li huwa sugġett għat-taxxa fid-Danimarka, hlief fil-każ li dan it-telf ma jkunx jista' jittiehed inkunsiderazzjoni għall-kalkolu tad-dhul taxxabli tal-kumpannija mhux residenti skont il-leġizlazzjoni tal-Istat fejn tkun stabbilita. L-istess dispożizzjoni tipprevedi li din il-kundizzjoni ma tapplikax fil-każ – li ma huwiex is-sugġett tad-domandi preliminari – li l-grupp jagħzel is-sistema tal-integrazzjoni fiskali internazzjonali.
- 21 Il-kwistjoni ta' jekk ir-regola stabbilita fit-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji tistabbilixxi differenza fit-trattament sfavorevoli għall-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment hija s-sugġett ta' evalwazzjonijiet diverġenti min-naħa tal-partijiet fil-kawża prinċipali.
- 22 Skont il-Gvern Daniż, tali kwistjoni teħtieġ risposta negattiva, kif jirriżulta minn qari *a contrario* tas-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532).
- 23 F'dan ir-rigward, fil-kawża li wasslet għal dik is-sentenza, il-qorti tar-rinviju kellha dubju dwar il-kompatibbiltà mal-libertà ta' stabbiliment ta' dispożizzjonijiet tad-dritt Brittaniku li kienu jissugġettaw il-possibbiltà ta' trasferiment, permezz ta' tnaqqis għal grupp u favur kumpannija residenti, tat-telf imġarrab minn stabbiliment permanenti residenti ta' kumpannija mhux residenti għal kundizzjoni komparabbli għal dik imposta fit-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji.
- 24 Fl-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet li tali kundizzjoni kienet kuntrarja għal-libertà ta' stabbiliment peress li t-trasferiment tat-telf imġarrab minn kumpannija residenti lejn kumpannija residenti oħra tal-istess grupp ma kien sugġett għal ebda kundizzjoni ekwivalenti.
- 25 Issa, il-Gvern Daniż jenfasizza li l-leġizlazzjoni Daniża tistabbilixxi, kompletament għall-kuntrarju, kundizzjoni ekwivalenti għall-kumpanniji residenti. Fil-fatt, l-Artikolu 5G tal-Liġi dwar il-Likwidazzjoni tat-Taxxi jipprevedi li l-kumpanniji ma jistgħux inaqqsu l-ispejjeż li, skont il-leġizlazzjoni fiskali ta' Stat ieħor, jistgħu digà jitnaqqsu mid-dhul taxxabli f'dan l-Istat. Dan l-artikolu b'hekk jeskludi t-tpaċija mar-riżultat ta' grupp taxxabli fid-Danimarka tat-telf tas-sussidjarja residenti ta' kumpannija mhux residenti tal-grupp meta t-tpaċija ta' dan it-telf tkun possibbli skont id-dritt tal-Istat Membru fejn tkun stabbilita l-kumpannija mhux residenti.
- 26 Għaldaqstant, il-Gvern Daniż iqis li d-dritt nazzjonali ma jistabbilixxi, bejn stabbiliment permanenti u sussidjarja, differenza fit-trattament tal-istess natura bħal dik li l-Qorti tal-Ġustizzja qieset li hija kuntrarja għal-libertà ta' stabbiliment fis-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532).
- 27 Madankollu, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tosserva li t-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji tistabbilixxi differenza fit-trattament ta' natura differenti.
- 28 NN tispjega, fil-fatt, li t-telf ta' stabbiliment permanenti, li jkun jinsab fid-Danimarka, ta' kumpannija tal-grupp li hija wkoll residenti jista' jitnaqqas mingħajr restrizzjoni mir-riżultat taxxabli tal-grupp fid-Danimarka. Fil-kawża prinċipali, NN tenfasizza li, li kieku l-istabbiliment permanenti Daniż kien miżmum minn waħda mis-sussidjarji Daniżi tagħha, it-telf tiegħu kien ikun jista', f'kull każ, jiġi paċut mar-riżultat tal-grupp.

- 29 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li l-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali effettivament tagħmel tali differenza fit-trattament. Fil-fatt, it-trattament fiskali ta' grupp Daniż li jzomm stabbiliment permanenti fid-Danimarka permezz ta' sussidjarja mhux residenti huwa, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, inqas favorevoli minn dak ta' grupp li l-kumpanniji kollha tiegħu jkollhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom fid-Danimarka.
- 30 Din id-differenza fit-trattament tista' tagħmel inqas attraenti l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment permezz tal-ħolqien ta' sussidjarji fi Stati Membri oħra. Madankollu, din id-differenza tkun inkompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat fil-każ biss li tikkoncerna sitwazzjonijiet oġġettivament komparabbli.

Fuq in-natura komparabbli tas-sitwazzjonijiet

- 31 Għandu jitfakkar li, skont il-gurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, in-natura komparabbli ta' sitwazzjoni transkonfinali ma' sitwazzjoni nazzjonali għandha tiġi eżaminata billi jittiehed inkunsiderazzjoni l-għan segwit mid-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni (sentenzi tal-25 ta' Frar 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22; tat-12 ta' Ġunju 2014, SCA Group Holding et, C-39/13 sa C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 28; tat-22 ta' Ġunju 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punt 53, kif ukoll tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 32).
- 32 F'dan il-każ, kemm mit-termini tat-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji u kemm mill-ispeġazzjonijiet tal-Gvern Daniż dwar din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-għan tagħha huwa l-prevenzjoni tat-tnaqqis doppju tat-telf.
- 33 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet, fir-rigward ta' miżuri previsti minn Stat Membru sabiex tiġi evitata jew limitata t-tassazzjoni doppja tal-profitti ta' kumpannija residenti, li l-kumpanniji li jkollhom stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor ma jinsabux, bħala prinċipju, f'sitwazzjoni komparabbli ma' dik ta' kumpanniji li jkollhom stabbiliment permanenti residenti (sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 37).
- 34 B'analogija, għandu jitqies għalhekk, fir-rigward ta' miżuri intizi li jiġi evitat it-tnaqqis doppju tat-telf, li grupp li s-sussidjarja mhux residenti tiegħu jkollha stabbiliment residenti lanqas ma jinsab f'sitwazzjoni komparabbli ma' dik ta' grupp li s-sussidjarja tiegħu u l-istabbiliment ta' din tal-aħħar ikunu wkoll residenti.
- 35 Madankollu, għandha ssir riżerva fir-rigward tal-każ li ma jkun għad hemm ebda possibbiltà li jitnaqqas it-telf tas-sussidjarja mhux residenti attribwibbli lill-istabbiliment permanenti residenti fl-Istat Membru fejn is-sussidjarja tkun stabbilita. Fil-fatt, f'dan il-każ, il-grupp li s-sussidjarja tiegħu tinsab fi Stat Membru ieħor ma jinsabx f'sitwazzjoni differenti minn dik tal-grupp purament nazzjonali fir-rigward tal-għan li jiġi evitat it-tnaqqis doppju tat-telf tiegħu. Il-kapaċità kontributtiva taż-żewġ gruppi tkun affettwata, f'dan il-każ, bl-istess mod mit-telf tal-istabbiliment permanenti residenti tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 38).
- 36 Huwa minnu li t-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji telimina d-differenza fit-trattament "jekk il-leġiżlazzjoni tal-Istat barrani [...] fejn tkun residenti l-kumpannija tistabbilixxi li t-telf ma jistax jiġi paċut [...]", billi taċċetta, f'dan il-każ, it-tpaċija tat-telf tal-istabbiliment permanenti residenti tas-sussidjarja mhux residenti mad-dhul tal-grupp.
- 37 Madankollu, ma jistax jiġi eskluż li tali tnaqqis, anki jekk awtorizzat mil-leġiżlazzjoni tal-Istat barrani, ma jkunx possibbli fil-prattika, b'mod partikolari fil-każ li s-sussidjarja mhux residenti tkun waqfet definittivament kull attività.

38 B'hekk, id-differenza fit-trattament imsemmija fil-punt 29 ta' din is-sentenza tista', minn tal-inqas f'dan il-każ, tikkoncerna sitwazzjonijiet oġġettivament komparabbli.

Fuq il-ġustifikazzjoni u fuq il-proporzjonalità

39 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk din id-differenza fit-trattament tistax tiġi ġġustifikata permezz tal-għan li jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri jew permezz tal-għan li jiġi evitat it-tnaqqis doppju tat-telf.

40 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li l-ewwel raġuni ma tikkostitwixxix element ta' ġustifikazzjoni rilevanti. Fil-fatt, li kieku t-telf attribwibbli lill-istabbiliment permanenti seta' jitnaqqas kemm mir-riżultat taxxabli tal-grupp fl-Istat Membru fejn jinsab dan l-istabbiliment u kemm mir-riżultat, taxxabli fl-Istat Membru l-ieħor, tas-sussidjarja mhux residenti tal-imsemmi grupp, din il-possibbiltà ta' tnaqqis doppju ma tivvantagġa lill-ebda wieħed miż-żewġ Stati kkonċernati għad-detriment tal-ieħor. B'hekk, it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn dawn tal-aħħar ma tkunx affettwata b'dan. L-assenza ta' regola bħal dik prevista fit-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji twassal biss għal telf ta' dħul fiskali għal wieħed minn dawn iż-żewġ Stati.

41 It-tieni ġustifikazzjoni, ibbażata fuq il-prevenzjoni tat-tnaqqis doppju tat-telf, hija dik enfasizzata mill-Gvern Daniż.

42 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-Istati Membri għandhom ikunu jistgħu jiġġieldu r-riskju ta' teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf (sentenzi tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punt 47, kif ukoll tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punt 35).

43 Huwa minnu li, f'sitwazzjoni fejn id-dħul ta' stabbiliment permanenti jkun intaxxat minn żewġ Stati Membri, jidher ġustifikat li l-ispejjeż ta' dan l-istabbiliment ikunu jistgħu jitnaqqsu minn dan id-dħul taħt iż-żewġ sistemi fiskali, konformement mar-regoli nazzjonali.

44 Madankollu, l-eżistenza ta' tali sitwazzjoni ma tistax tiġi dedotta sempliċement mill-fatt li żewġ Stati Membri jeżerċitaw fl-istess hin is-setgħa ta' tassazzjoni tagħhom fuq ir-riżultat tal-istess stabbiliment permanenti, bħalma huwa l-każ, fit-tilwima fil-kawża prinċipali, tar-Renju tad-Danimarka u tar-Renju tal-Isvezja.

45 Fil-fatt, ma jistgħux jiġu injorati l-konvenzjonijiet fiskali bejn Stati Membri intiżi speċifikament sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja. F'dan ir-rigward, kif jirriżulta mill-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni Ewropea kif ukoll mit-twegġibiet mogħtija mir-rappreżentant ta' NN għall-mistoqsijiet magħmula matul is-seduta, ir-relazzjonijiet bejn ir-Renju tad-Danimarka u r-Renju tal-Isvezja huma rregolati mill-Konvenzjoni Nordika.

46 Issa, skont l-Artikolu 25 ta' din il-konvenzjoni tal-aħħar, jekk persuna residenti fl-Isvezja tircievi dħul li huwa taxxabli fi Stat Kontraenti ieħor, ir-Renju tal-Isvezja jawtorizza t-tnaqqis tat-taxxa fuq id-dħul b'ammont li jikkorrispondi għat-taxxa fuq id-dħul imħallsa fl-Istat l-ieħor.

47 Fid-dawl ta' dan il-mekkaniżmu, l-eżerċizzju parallel tal-kompetenzi fiskali tar-Renju tad-Danimarka u tar-Renju tal-Isvezja ma jobbligax lill-kumpannija Svediza li jkollha stabbiliment permanenti fid-Danimarka thallas darbtejn it-taxxa fuq id-dħul tagħha. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-possibbiltà, invokata mill-grupp Daniż li tagħmel parti minnu l-kumpannija Svediza, li jnaqqas it-telf ta' tali stabbiliment darbtejn, jiġifieri taħt iż-żewġ sistemi fiskali nazzjonali, ma tidhirx li hija ġġustifikata.

- 48 It-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji hija intiża preċiżament sabiex twaqqaf lill-grupp ikkonċernat milli jibbenefika darbtejn mill-istess telf. Fl-assenza ta' tali dispożizzjoni, kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 75 tal-konklużjonijiet tiegħu, is-sitwazzjoni transkonfinali tagħti vantaġġ mhux ġustifikat fil-konfront tas-sitwazzjoni nazzjonali komparabbli, fejn it-tnaqqis doppju ma jkunx possibbli. Għalhekk, id-differenza fit-trattament stabbilita permezz tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tidher li hija ġġustifikata.
- 49 Huwa meħtieġ ukoll li din id-differenza fit-trattament tkun proporzjonata mal-għan tagħha, kif tfakkar fil-punt 18 ta' din is-sentenza.
- 50 Issa, regola bħal dik stabbilita fit-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji tmur lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jiġi evitat it-tnaqqis doppju ta' telf fil-każ li jkollha l-effett li ċċaħħad lil grupp minn kull possibbiltà li jnaqqas it-telf ta' fergħa residenti f'sitwazzjoni transkonfinali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 51 Dan jista' jkun il-każ, skont il-qorti tar-rinviju, fil-kawża prinċipali.
- 52 Fil-fatt, peress li t-telf imġarrab mill-istabbiliment permanenti fid-Danimarka tas-sussidjara Svediza ta' NN jista', bħala prinċipju, jitnaqqas mir-riżultat, taxxabbli fl-Isvezja, ta' din is-sussidjarja, dan it-telf ma jistax jitnaqqas mir-riżultat tal-grupp taxxabbli fid-Danimarka, skont ir-regola prevista fit-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji.
- 53 Madankollu, fil-kawża prinċipali, it-telf jirriżulta mill-amalgamazzjoni ta' żewġ fergħat Daniżi tal-grupp u mill-għażla li għamel dan tal-aħħar – kif kienet tippermettilu jagħmel il-liġi Svediza – li din l-amalgamazzjoni tiġi ttrattata fiskalment fl-Isvezja bħala ristrutturazzjoni ta' attivitajiet, li bħala tali ma hijiex taxxabbli fl-Isvezja. Dan iwassal sabiex it-tpaċija tat-telf mar-riżultat tas-sussidjarja Svediza ma huwiex possibbli fil-prattika.
- 54 F'każ bħal dan, id-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li skont il-qorti tar-rinviju għandhom il-konsegwenza li jċaħħdu lill-grupp Daniż minn kull possibbiltà effettiva li jnaqqas it-telf tal-istabbiliment permanenti residenti tas-sussidjarja mhux residenti tiegħu, ma josservawx il-prinċipju ta' proporzjonalità.
- 55 Għall-kuntrarju, dan il-prinċipju jkun osservat jekk it-tpaċija mar-riżultat tal-grupp Daniż tat-telf tal-istabbiliment permanenti residenti tas-sussidjarja mhux residenti tiegħu tkun permessa, b'deroga mir-regola prevista fit-tieni sentenza tal-Artikolu 31(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, f'sitwazzjoni fejn il-grupp juri li t-tpaċija tat-telf mar-riżultat tas-sussidjarja tiegħu hija effettivament impossibbli fl-Istat Membru l-iehor.
- 56 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk dan huwiex il-każ fit-tilwima fil-kawża prinċipali, fir-rigward tal-fergħa Daniża tas-sussidjarja Svediza ta' NN.
- 57 Għalhekk, ir-risposta li għandha tingħata lill-qorti tar-rinviju hija li l-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix, bħala prinċipju, leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi li l-kumpanniji residenti ta' grupp huma awtorizzati jnaqqsu mir-riżultat integrat tagħhom it-telf ta' stabbiliment permanenti residenti ta' sussidjarja mhux residenti ta' dan il-grupp fil-każ biss li r-regoli applikabbli fl-Istat Membru fejn ikollha l-uffiċċju rreġistrat tagħha s-sussidjarja ma jippermettux li dan it-telf jitnaqqas mir-riżultat ta' din tal-aħħar, f'sitwazzjoni fejn l-applikazzjoni ta' din il-leġiżlazzjoni tkun marbuta ma' dik ta' konvenzjoni dwar il-prevenzjoni tat-taxxa doppja li tawtorizza, f'dan l-Istat Membru tal-aħħar, it-tnaqqis tat-taxxa fuq id-dhul dovuta mis-sussidjarja b'ammont li jikkorrispondi għat-taxxa fuq id-dhul imħallsa, fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu jkun jinsab dan l-istabbiliment permanenti, fir-rigward tal-attività tiegħu. Madankollu, l-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi tali leġiżlazzjoni jekk l-applikazzjoni tagħha jkollha l-effett li ċċaħħad lill-imsemmi grupp minn kull possibbiltà effettiva li

jnaqqas l-imsemmi telf mir-riżultat integrat tiegħu, f'sitwazzjoni fejn tpaċija ta' dan l-istess telf mar-riżultat tal-imsemmija sussidjarja jkun impossibbli fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tkun stabbilita, punt dan li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejjeż

- 58 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix, bhala prinċipju, leġislazzjoni nazzjonali, bhal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi li l-kumpanniji residenti ta' grupp huma awtorizzati jnaqqsu mir-riżultat integrat tagħhom it-telf ta' stabbiliment permanenti residenti ta' sussidjarja mhux residenti ta' dan il-grupp fil-każ biss li r-regoli applikabbli fl-Istat Membru fejn ikollha l-uffiċċju rreġistrat tagħha s-sussidjarja ma jippermettux li dan it-telf jitnaqqas mir-riżultat ta' din tal-aħhar, f'sitwazzjoni fejn l-applikazzjoni ta' din il-leġislazzjoni tkun marbuta ma' dik ta' konvenzjoni dwar il-prevenzjoni tat-taxxa doppja li tawtorizza, f'dan l-Istat Membru tal-aħhar, it-tnaqqis tat-taxxa fuq id-dhul dovuta mis-sussidjarja b'ammont li jikkorrispondi għat-taxxa fuq id-dhul imhallsa, fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu jkun jinsab dan l-istabbiliment permanenti, fir-rigward tal-attività tiegħu. Madankollu, l-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi tali leġislazzjoni jekk l-applikazzjoni tagħha jkollha l-effett li ċaħhad lill-imsemmi grupp minn kull possibbiltà effettiva li jnaqqas l-imsemmi telf mir-riżultat integrat tiegħu, f'sitwazzjoni fejn tpaċija ta' dan l-istess telf mar-riżultat tal-imsemmija sussidjarja jkun impossibbli fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tkun stabbilita, punt dan li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju

Firem