Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
RANTOS
ippreżentati fit-8 ta' Settembru 2022[1]

Kawża C-707/20

Gallaher Limited
vs
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Artikoli 49, 63 u 64 TFUE – Trasferiment tal-assi fi ħdan grupp ta' kumpanniji – Kumpannija residenti fi Stat Membru li għandha kumpannija omm stabbilita fi Stat Membru ieħor u kumpannija oħt stabbilita fi Stat terz – Trasferiment tad-drittijiet ta' proprjetà intellettwali tal-kumpannija residenti lil kumpannija oħt bi ħlas ta' korrispettiva b'valur daqs il-valur fis-suq – Eżenzjoni fiskali jew obbligu fiskali skont l-Istat tas-sede tal-kumpannija benefiċjarja"

Introduzzjoni

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari, imressqa mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit, iktar 'il quddiem il-"qorti tar-rinviju"), tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 49, 63 u 64 TFUE.

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Gallaher Limited (iktar 'il quddiem "GL"), kumpannija li għandha r-residenza għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit, u l-Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (l-Amministrazzjoni Fiskali u Doganali, ir-Renju Unit, iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali") fir-rigward tal-impożizzjoni fuq GL ta' obbligu ta' taxxa, mingħajr dritt li tipposponi l-ħlas tat-taxxa, għal dak li jikkonċerna żewġ tranżazzjonijiet ta' trasferiment tal-assi lil kumpanniji li ma għandhomx ir-residenza għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit li jifformaw parti mill-istess grupp ta' kumpanniji. B'mod iktar preċiż, dawn it-tranżazzjonijiet kienu jikkonsistu, minn naħa, fi trasferiment tad-drittijiet ta' proprjetà intellettwali li jirrigwardaw trade marks tat-tabakk lil kumpannija oħt ta' GL, li hija residenti għal finijiet ta' taxxa fl-Isvizzera (iktar 'il quddiem it-"trasferiment tal-2011"), u min-naħa l-oħra, fi trasferiment tal-azzjonijiet ta' sussidjarja ta' GL lill-kumpannija omm intermedjarja, li hija residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi (iktar 'il quddiem it-"trasferiment tal-2014").

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

3. Fil-kuntest tal-kawża prinċipali, GL, li fil-konfront tagħha l-amministrazzjoni fiskali adottat deċiżjonijiet li jistabbilixxu l-ammont ta' qligħ kapitali u tal-profitti taxxabbli magħmula fil-kuntest ta' dawn iż-żewġ trasferimenti, issostni, essenzjalment, l-eżistenza ta' differenza fit-trattament fiskali meta mqabbla mat-trasferimenti magħmula bejn il-membri ta' grupp ta' kumpanniji li għandhom ir-residenza tagħhom jew huma stabbiliti b'mod permanenti fir-Renju Unit, li jibbenefikaw minn eżenzjoni tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Fil-fatt, skont ir-"Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp" applikabbli fir-Renju Unit, kieku dawn l-istess assi kienu ġew ittrasferiti lil kumpannija omm jew oħt li għandha r-residenza għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit (jew mhux residenti fir-Renju Unit, imma li teżerċita attività kummerċjali permezz ta' stabbiliment permanenti), l-obbligu fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kienx iseħħ, peress li dawn it-trasferimenti jitqiesu bħala newtrali fuq livell fiskali.

4. Għaldaqstant id-domanda li tqum hija dwar jekk, fil-kuntest ta' dawn iż-żewġ trasferimenti, il-fatt li kumpannija tkun suġġetta għal obbligu fiskali mingħajr dritt li tipposponi l-ħlas tat-taxxa huwiex konformi mad-dritt tal-Unjoni u, b'mod iktar preċiż, mal-libertà ta' stabbiliment prevista fl-Artikolu 49 TFUE (għal dak li jikkonċerna ż-żewġ trasferimenti), u mad-dritt għall-moviment liberu tal-kapital stabbilit fl-Artikolu 63 TFUE (għal dak li jikkonċerna t-trasferiment tal-2011).

5. B'mod konformi mat-talba tal-Qorti tal-Ġustizzja, dawn il-konklużjonijiet ser ikunu ffokati fuq l-analiżi tat-tielet, tal-ħames u tas-sitt domanda preliminari[2]. Dawn jirrigwardaw, essenzjalment, il-punt dwar jekk ir-regoli ta' trasferiment tal-grupp, bħalma huma dawk fil-kawża prinċipali, jistgħux jikkostitwixxu ostaklu għal-libertà ta' stabbiliment inkwantu t-trattament fiskali jvarja skont jekk it-tranżazzjoni inkwistjoni seħħitx bejn kumpannija u kumpannija oħra tal-istess grupp stabbilita fir-Renju Unit jew fi Stat Membru ieħor. F'każ ta' ksur tad-dritt tal-Unjoni, il-qorti tar-rinviju tistaqsi fuq in-natura tal-miżuri korrettivi xierqa.

6. Fi tmiem l-analiżi tiegħi, ser nikkonkludi favur il-kompatibbiltà ta' dawn ir-regoli mal-libertà ta' stabbiliment, inkwantu d-differenza fit-trattament bejn it-trasferimenti nazzjonali u transkonfinali tal-assi magħmula b'titolu oneruż fi ħdan grupp ta' kumpanniji tista', fil-prinċipju, tkun iġġustifikata bil-ħtieġa li jiġi ppreservat it-tqassim ibbilanċjat tad-drittijiet ta' intaxxar, mingħajr ma jkun neċessarju li tkun prevista l-possibbiltà li jiġi pospost il-ħlas tat-taxxa biex tiggarantixxi n-natura proporzjonata ta' din ir-restrizzjoni.

[2] Il-qorti tar-rinviju għamlet sitt domandi lill-Qorti tal-Ġustizzja. Permezz tal-ewwel żewġ domandi, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 63 TFUE, li jiggarantixxi l-moviment liberu tal-kapital, jistax jiġi invokat fir-rigward ta' leġiżlazzjoni nazzjonali, bħalma huma r-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, li tapplika biss għall-gruppi ta' kumpanniji. Ir-raba' domanda hija magħmula biss f'każ fejn il-Qorti tal-Ġustizzja jidhrilha li jeħtieġ li tingħata risposta fl-affermattiv għall-ewwel żewġ domandi. Madankollu, kif ser jiġi indikat fil-kuntest tal-analiżi tiegħi, ir-risposti għal dawn id-domandi jistgħu faċilment jiġu dedotti mill-ġurisprudenza stabbilita li tgħid li, jekk jitqies li din il-leġiżlazzjoni għandha effetti restrittivi fuq il-moviment liberu tal-kapital, tali effetti huma l-konsegwenza inevitabbli ta' ostakolu eventwali għal-libertà ta' stabbiliment, previst fl-Artikolu 49 TFUE, u għalhekk ma jiġġustifikawx eżami awtonomu tal-imsemmija leġiżlazzjoni fid-dawl tal-Artikolu 63 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2007, Oy AA (C-231/05, iktar 'il quddiem is-"sentenza Oy AA", EU:C:2007:439, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata). Barra minn hekk, u fi kwalunkwe każ, l-Artikolu 63 TFUE ma jistax jiġi applikat f'sitwazzjoni li, fil-prinċipju, taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE, meta waħda mill-kumpanniji kkonċernati tkun stabbilita għal finijiet ta' taxxa fi Stat terz (dan huwa l-każ tal-kumpannija Svizzera fil-kuntest tat-trasferiment tal-2011).

Il-kuntest ġuridiku

Il-prinċipji ġenerali tat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit

7. Skont l-Artikoli 2 u 5 tal-Corporation Tax Act 2009 (il-Liġi tal-2009 dwar it-Taxxa fuq il-Kumpanniji, iktar 'il quddiem il-"CTA 2009") u l-Artikolu 8 tat-Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (il-Liġi tal-1992 dwar it-Taxxa fuq il-Qligħ Kapitali, iktar 'il quddiem il-"TCGA 1992"), kumpannija li għandha r-residenza għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit hija suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fuq il-profitti kollha tagħha (inkluż il-qligħ kapitali) magħmul matul is-sena finanzjarja kkonċernata.

8. Skont l-Artikolu 5(3) taċ-CTA 2009, kumpannija li r-residenza għal finijiet ta' taxxa tagħha ma hijiex fir-Renju Unit li teżerċita attività kummerċjali permezz ta' stabbiliment permanenti fir-Renju Unit hija suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fuq il-profitti attribwibbli għal dan l-istabbiliment permanenti. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 10 B tat-TCGA 1992, tali kumpannija hija suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fuq il-qligħ kapitali li hija tagħmel waqt it-trasferiment tal-assi jekk dawn l-assi jinsabu fir-Renju Unit u jekk dawn jintużaw għall-bżonnijiet tal-attività jew tal-istabbiliment permanenti. Dawn l-assi huma kklassifikati bħala "assi taxxabbli" skont l-Artikolu 171(1 A) tat-TCGA 1992.

9. Skont l-Artikoli 17 u 18 tat-TCGA 1992, it-trasferiment tal-assi jitqies li jkun sar għal remunerazzjoni ugwali għall-valur tas-suq meta dan ma jsirx fil-kuntest ta' ftehim konkluż taħt kundizzjonijiet li ma humiex tal-kompetizzjoni normali jew meta jsir favur persuna konnessa.

Ir-regoli ta' trasferiment fi ħdan grupp ta' kumpanniji fir-Renju Unit

10. L-Artikolu 171 tat-TCGA 1992 u l-Artikoli 775 u 776 taċ-CTA 2009 (iktar 'il quddiem ir-"regoli dwar it-trasferiment fi grupp") jipprovdi li trasferiment tal-assi li jsir bejn kumpanniji fi grupp suġġetti għat-taxxi fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit għandu jsir fuq bażi newtrali għal finijiet ta' taxxa.

11. B'mod iktar preċiż, skont l-Artikolu 171 tat-TCGA 1992, meta l-assi jiġu ttrasferiti minn kumpannija tal-grupp (A) suġġetta għat-taxxa fir-Renju Unit lil kumpannija oħra tal-grupp (B) li hija wkoll suġġett għat-taxxa hemmhekk, dan it-trasferiment jitqies bħala li seħħ bil-korrispettiv ta' remunerazzjoni li la jiġġenera qligħ kapitali u lanqas telf (b'mod li B titqies li akkwistat l-assi fuq l-istess bażi finanzjarja li fuqha A tkun akkwistathom). Madankollu, l-obbligu fiskali jista' jinħoloq sussegwentement jekk l-assi jiġu ttrasferiti b'mod li jseħħ qligħ kapitali f'ċirkustanzi fejn l-Artikolu 171 tat-TCGA 1992 ma japplikax (pereżempju, jekk B tittrasferixxi l-assi barra mill-grupp jew jekk tittrasferihom lil kumpannija tal-grupp li ma hijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit).

12. Bl-istess mod, anki jekk l-Artikolu 775 taċ-CTA 2009 japplika, ebda obbligu fiskali (jew tnaqqis minħabba telf) ma jinħoloq meta l-assi intanġibbli jiġu ttrasferiti minn kumpannija (A) tal-grupp li hija suġġetta għat-taxxa fir-Renju Unit għal kumpannija oħra (B) tal-grupp li hija wkoll suġġetta għat-taxxa hemmhekk. Fil-fatt, B titqies bħala li kellha fil-pussess tagħha l-assi inkwistjoni għaż-żmien kollu li dawn kienu fil-pussess ta' A u titqies bħala li akkwistathom bl-istess prezz bażiku bħal A. Madankollu, l-obbligu fiskali jista' jinħoloq sussegwentement

b'mod partikolari jekk l-assi jiġu ttrasferiti f'ċirkustanzi li fihom l-Artikolu 775 taċ-CTA 2009 ma japplikax (jiġifieri jekk it-trasferiment iseħħ barra mill-grupp jew lil kumpannija li ma hijiex suġġetta għat-taxxa fir-Renju Unit).

Il-konvenzjonijiet applikabbli għall-ħelsien mit-taxxa doppja

13. Ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u tal-Irlanda ta' Fuq ikkonkluda numru kbir ta' trattati u ta' konvenzjonijiet ma' territorji oħra, ġeneralment fuq il-bażi tal-mudell tal-konvenzjoni fiskali tal-Organizzazzjoni għall-kooperazzjoni u għall-iżvilupp ekonomiku (OECD). B'mod partikolari, l-Artikolu 13(5) tal-konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja konkluża bejn ir-Renju Unit u l-Isvizzera jipprovdi li l-qligħ kapitali li jirriżulta minn trasferiment ta' assi, bħalma huma dawk li huma kkonċernati b'dawn il-proċeduri, huma taxxabbli biss fit-territorju fejn iċ-ċedent huwa residenti.

Ir-regoli fuq il-ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit

14. Skont l-Artikolu 59D tat-Taxes Management Act 1970 (il-Liġi tal-1970 dwar il-Ġestjoni tat-Taxxi), fil-verżjoni applikabbli għat-tilwima prinċipali (iktar 'il quddiem it-"TMA 1970"), it-taxxa fuq il-kumpanniji ta' sena finanzjarja hija eżiġibbli disa' xhur u ġurnata wara tmiem dik is-sena finanzjarja. Barra minn hekk, skont l-Artikoli 55 u 56 tat-TMA 1970, meta deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali (inkluż avviż ta' għeluq parzjali) li timmodifika d-dikjarazzjoni ta' kumpannija għal perijodu finanzjarju partikolari tkun is-suġġett ta' rikors quddiem il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali), ir-Renju Unit), il-ħlas tat-taxxa stabbilita jista' jiġi pospost bi ftehim mal-amministrazzjoni fiskali jew fuq talba ppreżentata quddiem din il-qorti, b'mod li din it-taxxa ssir eżiġibbli biss meta tkun ingħatat deċiżjoni fuq ir-rikors ippreżentat quddiem l-imsemmija qorti.

Il-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

15. GL hija kumpannija li għandha r-residenza għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit u li tappartjeni lill-grupp ta' kumpanniji Japan Tobacco Inc., grupp dinji tat-tabakk li jqassam prodotti f'130 pajjiż imxerred mad-dinja kollha. Il-kumpannija li hija l-kap ta' dan il-grupp hija kumpannija kkwotata fil-borża li għandha r-residenza tagħha għal finijiet ta' taxxa fil-Ġappun.

16. Mid-deċiżjoni ta' rinviju jirriżulta li l-kumpannija kap tal-grupp JT għall-Ewropa hija JTIH, kumpannija residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi (iktar 'il quddiem il-"kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi"), li hija l-kumpannija omm indiretta ta' GL, fejn ir-rabta ta' parentela bejn il-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi u GL inħolqot permezz ta' erba' kumpanniji oħra, kollha stabbiliti fir-Renju Unit.

17. Matul is-sena 2011, GL ittrasferiet lil kumpannija oħra sussidjarja diretta tal-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi, jiġifieri JTISA, kumpannija residenti fl-Isvizzera (iktar 'il quddiem il-"kumpannija Svizzera"), drittijiet ta' proprjetà intellettwali li jirrigwardaw it-trade marks tat-tabakk u tal-assi konnessi (it-trasferiment tal-2011). Ir-remunerazzjoni rċevuta minn GL bħala korrispettiv tħallset mill-kumpannija Svizzera, li, għal dan il-għan, ingħatat self bejn il-kumpanniji mill-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi għall-ammont li jikkorrispondi għal dak tar-remunerazzjoni.

18. Matul is-sena 2014, GL ittrasferiet it-total tal-kapital azzjonarju li hija kellha f'waħda mis-sussidjarji tagħha, kumpannija kkostitwita f'Isle of Man, lill-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi (it-trasferiment tal-2014).

19. L-amministrazzjoni fiskali adottat żewġ deċiżjonijiet (avviż ta' għeluq parzjali) li jiddetermina l-ammont tal-qligħ kapitali u tal-profitti taxxabbli li għamlet GL fil-kuntest tat-trasferimenti tal-2011 u tal-2014 matul is-snin finanzjarji rilevanti. Peress li ċ-ċessjonarji ma kellhomx ir-residenza tagħhom għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit, il-qligħ kapitali fuq l-assi kien is-suġġett ta' obbligu fiskali immedjat u ebda dispożizzjoni tad-dritt fiskali tar-Renju Unit ma kien jipprevedi l-posponiment ta' dan l-obbligu jew ta' ħlas bin-nifs.

20. GL inizjalment ippreżentat żewġ rikorsi kontra dawn id-deċiżjonijiet quddiem il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali), ir-Renju Unit)).

21. Minn naħa, għal dak li jirrigwarda r-rikors dwar it-trasferiment tal-2011, GL sostniet, l-ewwel nett, li l-assenza ta' dritt għall-posponiment tal-ħlas tal-obbligu fiskali kienet tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi; it-tieni, b'mod sussidjarju, li l-assenza ta' dritt għall-posponiment ta' dan il-ħlas kienet tammonta għal restrizzjoni għad-dritt tal-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi u/jew ta' GL għall-moviment liberu tal-kapital u, t-tielet, li għalkemm ir-Renju Unit, fuq il-bażi ta' tqassim ibbilanċjat tad-drittijiet ta' intaxxar, kien awtorizzat jintaxxa l-qligħ kapitali magħmul, l-obbligu li t-taxxa titħallas immedjatament, mingħajr fakultà ta' posponiment tal-ħlas, kien sproporzjonat.

22. Min-naħa l-oħra, għal dak li jirrigwarda r-rikors dwar it-trasferiment tal-2014, GL sostniet, l-ewwel nett, li l-assenza ta' dritt għall-posponiment tal-ħlas tal-obbligu fiskali kienet tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi u t-tieni, li, għalkemm, fil-prinċipju, ir-Renju Unit, fuq il-bażi ta' tqassim ibbilanċjat tad-drittijiet ta' intaxxar, kienet awtorizzata tintaxxa l-qligħ kapitali magħmul, l-obbligu li t-taxxa titħallas immedjatament, mingħajr fakultà ta' posponiment tal-ħlas, kien sproporzjonat. Peress li ppreżentat dan ir-rikors, GL ipposponiet il-ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji sakemm tingħata deċiżjoni fuq il-mertu, kif kellha dritt tagħmel, skont l-Artikolu 55 tat-TMA 1970.

23. Il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali)) ikkonkludiet li kull trasferiment kien jirrifletti bżonnijiet kummerċjali tajba[3], li ebda wieħed minn dawn it-trasferimenti ma kien jifforma parti minn skemi kompletament artifiċjali li ma jirriflettux ir-realtà ekonomika u li l-evażjoni fiskali ma kinitx tikkostitwixxi l-għan prinċipali jew wieħed mill-għanijiet prinċipali ta' ebda wieħed mill-imsemmija trasferimenti.

24. Dik il-qorti ddeċidiet li d-dritt tal-Unjoni kien inkiser għal dak li jikkonċerna r-rikors li jirrigwarda t-trasferiment tal-2014, iżda li dan ma japplikax għal dak li jirrigwarda t-trasferiment tal-2011. Hija b'hekk laqgħet ir-rikors tal-2014, iżda ċaħdet dak tal-2011.

[3] Jiġifieri, it-trasferiment tal-2011 kien intiż biex jiċċentralizza l-ġestjoni tat-trade marks fi ħdan il-grupp sabiex jimmassimizza l-valur tagħhom, filwaqt li dak tal-2014 kien intiż biex jirrazzjonalizza u jissemplifika l-istruttura ta' dan il-grupp billi jillikwida l-entitajiet li ma kinux iktar utli u sabiex jiżgura li l-entitajiet li ma setgħux jiġu llikwidati jinżammu bl-iktar mod għaqli, mill-aspett tar-riskju u tal-effikaċità.

25. F'dan ir-rigward, għal dak li jirrigwarda r-rikors dwar it-trasferiment tal-2011, hija ddeċidiet b'mod partikolari li ma kinitx teżisti restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi. Għal dak li jikkonċerna d-dritt għall-moviment liberu tal-kapital, hija sostniet li dan id-dritt ma setax jiġi invokat, peress li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni kienet tapplika biss għall-gruppi komposti minn kumpanniji taħt kontroll komuni.

26. Fil-kuntest tar-rikors li jirrigwarda t-trasferiment tal-2014, hija ddeċidiet b'mod partikolari li kienet teżisti restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi, li din il-kumpannija kienet oġġettivament paragunabbli għal kumpannija suġġetta għat-taxxa fir-Renju Unit u li l-assenza ta' dritt għall-posponiment tal-ħlas tal-obbligu fiskali kienet sproporzjonata.

27. GL ippreżentat appell quddiem il-qorti tar-rinviju, għal dak li jikkonċerna t-trasferiment tal-2011. L-amministrazzjoni fiskali, min-naħa tagħha, appellat quddiem din il-qorti għal dak li jikkonċerna t-trasferiment tal-2014.

28. Il-qorti tar-rinviju tindika li l-punt li qam fil-proċedura nazzjonali huwa dwar jekk, fil-kuntest tat-trasferimenti tal-2011 u tal-2014, l-issuġġettar għal obbligu fiskali mingħajr dritt għall-posponiment tal-ħlas tat-taxxa huwiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, b'mod iktar preċiż, għal dak li jikkonċerna ż-żewġ trasferimenti, mal-libertà ta' stabbiliment prevista fl-Artikolu 49 TFUE, u, għal dak li jikkonċerna t-trasferiment tal-2011, mal-moviment liberu tal-kapital stabbilit fl-Artikolu 63 TFUE. Din il-qorti żżid li, jekk l-issuġġettar għal obbligu fiskali mingħajr dritt għall-posponiment tal-ħlas tat-taxxa jmur kontra d-dritt tal-Unjoni, iqumu kwistjonijiet allura fir-rigward tal-miżura korrettiva xierqa.

29. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità) ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 63 TFUE jista' jiġi invokat fir-rigward ta' leġiżlazzjoni nazzjonali, bħalma hija l-Group Transfer Rules (ir-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp), li tapplika biss fir-rigward ta' gruppi ta' kumpanniji?

2) Anki jekk l-Artikolu 63 TFUE ma jistax jiġi invokat b'mod ġenerali fir-rigward tar-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, jista' madankollu jiġi invokat:

a) fir-rigward ta' movimenti ta' kapital minn kumpannija omm residenti fi Stat Membru tal-Unjoni Ewropea lejn kumpannija sussidjarja residenti fl-Isvizzera, meta l-kumpannija omm għandha 100 % tal-azzjonijiet kemm tal-kumpannija sussidjarja residenti fl-Isvizzera kif ukoll tal-kumpannija sussidjarja residenti fir-Renju Unit li hija suġġetta għall-obbligu fiskali inkwitsjoni?

b) fir-rigward ta' moviment ta' kapital minn kumpannija 100 % sussidjarja, residenti fir-Renju Unit, lil kumpannija 100 % sussidjarja, residenti fl-Isvizzera, li huma proprjetà tal-istess kumpannija omm residenti fi Stat Membru tal-Unjoni, fid-dawl tal-fatt li iż-żewġ kumpanniji huma kumpanniji oħt u ma jinsabux f'relazzjoni ta' kumpannija omm ma' kumpannija sussidjarja?

3) Leġiżlazzjoni, bħalma huma r-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, li timponi obbligu fiskali immedjat fuq trasferiment ta' assi minn kumpannija residenti fir-Renju Unit lill-kumpannija oħt li hija residenti fl-Isvizzera (u li ma teżerċitax attività ekonomika fir-Renju Unit permezz ta' stabbiliment permanenti), fil-każ fejn l-imsemmija kumpanniji huma t-tnejn li huma 100 % sussidjarji tal-istess kumpannija omm, li hija residenti fi Stat Membru ieħor, f'ċirkustanzi fejn tali trasferiment jitwettaq fuq bażi fiskali newtrali li kieku l-kumpannija oħt kienet ukoll residenti fir-Renju Unit (jew li kieku kienet teżerċita attività ekonomika fir-Renju Unit permezz ta' stabbiliment permanenti), tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija omm sanċita fl-Artikolu 49 TFEU jew inkella, jekk relevanti, restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital sanċita fl-Artikolu 63 TFEU?

4) Jekk jitqies li l-Artikolu 63 TFUE jista' jiġi invokat:

   a) it-trasferiment ta' Brands [trade marks] u ta' assi relatati minn GL lil [kumpannija Svizzera], għal korrispettiv li kien intiż li jirrifletti il-valur tas-suq ta' Brands, huwa moviment ta' kapital għall-finijiet tal-Artikolu 63 TFUE?

   b) Il-movimenti ta' kapital minn [kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi] lil [kumpannija Svizzera], il-kumpannija sussidjarja tagħha residenti fl-Isvizzera, jikkostitwixxu investiment dirett għall-għanijiet tal-Artikolu 64 TFEU?

   c) peress li l-Artikolu 64 TFEU japplika biss għal ċerti tipi ta' movimenti ta' kapital, l-Artikolu 64 jista' japplika f'ċirkustanzi fejn movimenti ta' kapital jistgħu jiġu kkaratterizzati kemm bħala investimenti diretti (li għalihom isir riferiment fl-Artikolu 64 TFEU) kif ukoll bħala tip ieħor ta' moviment ta' kapital li għalih ma jsirx riferiment fl-Artikolu 64 TFEU?

5) Jekk kien hemm restrizzjoni, sa fejn huwa paċifiku li r-restrizzjoni kienet bħala prinċipju ġġustifikata għal raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali (jiġifieri, il-ħtieġa li jinżamm tqassim ibbilanċjat ta' drittijiet ta' ntaxxar), ir-restrizzjoni kienet neċessarja u proporzjonata fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, b'mod partikolari f'ċirkustanzi fejn il-persuna taxxabbli inkwistjoni għamlet dħul mit-trasferiment tal-assi li kien ekwivalenti għall-valur sħiħ tas-suq tal-assi?

6) Jekk kien hemm ksur tal-libertà ta' stabbiliment u/jew tad-dritt għal moviment liberu tal-kapital:

   a) id-dritt tal-Unjoni jeħtieġ li l-leġiżlazzjoni nazzjonali tiġi interpretata, jew ma tiġix applikata, b'tali mod li GL tingħata l-possibbiltà li tiddiferixxi [tipposponi] l-ħlas tat-taxxa;

   b) jekk dan huwa l-każ id-dritt tal-Unjoni jeħtieġ li l-leġiżlazzjoni nazzjonali tiġi interpretata, jew ma tiġix applikata, b'tali mod li GL tingħata l-possibbiltà li tiddiferixxi l-ħlas tat-taxxa sakemm l-assi jiġu ttrasferiti 'l barra mis-sotto grupp li tiegħu hija kumpannija parent il-kumpannija residenti fl-Istat Membru l-ieħor (jiġifieri 'fuq bażi ta' realizzazzjoni') jew inkella l-possibbiltà li t-taxxa titħallas bin-nifs (jiġifieri 'fuq bażi ta' ħlas bin-nifs') tista' tipprovdi rimedju proporzjonali;

   c) jekk, bħala prinċipju, possibbiltà li t-taxxa titħallas bin-nifs tista' tkun rimedju proporzjonali:

i) dan huwa l-każ biss jekk id-dritt nazzjonali jipprevedi l-possibbiltà, fiż-żmien tat-trasferiment tal-assi, jew inkella huwa kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni li tali possibbiltà tiġi pprovduta bħala rimedju a posteriori (jiġifieri li l-qorti nazzjonali tipprovdi tali possibbiltà a posteriori billi tapplika interpretazzjoni konformi tal-leġiżlazzjoni jew billi ma tapplikax din il-leġiżlazzjoni);

ii) id-dritt tal-Unjoni jeżiġi li l-qrati nazzjonali jipprevedu rimedju li jindaħal mill-inqas possibbli mal-libertà rilevanti tad-dritt tal-Unjoni, jew inkella huwa suffiċjenti li l-qorti nazzjonali tipprovdi rimedju li, filwaqt li huwa proporzjonali, jitbiegħed mill-inqas possibbli mid-dritt nazzjonali eżistenti;

iii) liema perijodu ta' ħlas bin-nifs huwa neċessarju; u

iv) rimedju li jinvolvi pjan ta' ħlasijiet bin-nifs li fil-kuntest tiegħu l-pagamenti jsiru dovuti qabel id-data tad-determinazzjoni finali tal-kwistjonijiet bejn il-partijiet tmur kontra d-dritt tal-Unjoni, jiġifieri d-data ta' meta l-pagamenti jsiru dovuti għandha tkun fil-ġejjieni?"

30. Għalkemm ir-Renju Unit ħarġet mill-Unjoni fil-31 ta' Jannar 2020, il-Qorti tal-Ġustizzja jibqalha l-kompetenza biex tiddeċiedi fuq din it-talba[4].

31. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati minn GL, mill-Gvern tar-Renju Unit u mill-Kummissjoni Ewropea.

Analiżi

Osservazzjonijiet preliminari

32. Peress li d-domandi preliminari jagħmlu riferiment kemm għall-Artikolu 49 TFUE dwar il-libertà ta' stabbiliment, u għall-Artikolu 63 TFUE, dwar il-moviment liberu tal-kapital, jeħtieġ li tiġi stabbilita l-libertà applikabbli fil-kawża prinċipali[5].

33. Skont ġurisprudenza stabbilita, biex jiġi stabbilit jekk leġiżlazzjoni nazzjonali tidħol fil-kamp ta' applikazzjoni ta' libertà fundamentali waħda jew oħra ggarantiti mit-Trattat FUE, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni s-suġġett tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni[6].

[4] L-Artikolu 86 tal-Ftehim dwar il-ħruġ tar-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq mill-Unjoni Ewropea u mill-Komunità Ewropea tal-Enerġija Atomika (ĠU 2019, C 384 I, p. 1), li daħal fis-seħħ fl-1 ta' Frar 2020, jipprevedi, fil-paragrafu 2 tiegħu, li l-Qorti tal-Ġustizzja għandu jkompli jkollha l-ġurisdizzjoni biex tieħu deċiżjonijiet preliminari dwar talbiet mill-qrati tar-Renju Unit li jsiru qabel tmiem il-perjodu ta' tranżizzjoni. Skont l-Artikolu 126 ta' dan il-ftehim, dan il-perijodu jintemm fil-31 ta' Diċembru 2020. Barra minn hekk, mill-Artikolu 86(3) tal-imsemmi ftehim jirriżulta li talba għal deċiżjoni preliminari titqies li tkun saret, fis-sens tal-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, fil-mument li l-att promotur jkun ġie rreġistrat mir-reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja. F'dan il-każ, din it-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata mir-reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fit-30 ta' Diċembru 2020, jiġifieri qabel tmiem il-perijodu ta' tranżizzjoni.

[5] Ara s-sentenza tas-7 ta' April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Eżenzjoni tal-fondi ta' investimenti kuntrattwali) (C-342/20, EU:C:2022:276, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[6] Ara s-sentenzi tat-13 ta' Novembru 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, iktar 'il quddiem is-"sentenza Test Claimants III", EU:C:2012:707, punt 90), u tas-7 ta' April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Eżenzjoni tal-fondi ta' investimenti kuntrattwali) (C-342/20, EU:C:2022:276, punti 34 u 35, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

34. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li leġiżlazzjoni nazzjonali li hija intiża biex tapplika biss għall-ishma li jippermettu li tiġi eżerċitata influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet ta' kumpannija u li jiġu ddeterminati l-attivitajiet tagħha tidħol fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE. Min-naħa l-oħra, dispożizzjonijiet nazzjonali li japplikaw għal ishma użati biss bl-intenzjoni li jsir investiment finanzjarju mingħajr l-intenzjoni li jkun hemm impatt fuq it-tmexxija u fuq il-kontroll tal-impriża għandhom jiġu eżaminati b'mod esklużiv fir-rigward tal-moviment liberu tal-kapital [7].

35. F'dan il-każ, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tirrigwarda t-trattament fiskali tat-trasferimenti tal-assi fi ħdan l-istess grupp ta' kumpanniji [8]. Tali leġiżlazzjoni, kif tosserva l-qorti tar-rinviju, tista' taqa' taħt l-Artikolu 49 TFUE u l-Artikolu 63 TFUE [9]. Madankollu, meta miżura nazzjonali tirreferi kemm għal-libertà ta' stabbiliment kif ukoll għall-moviment liberu tal-kapital, skont il-ġurisprudenza stabbilita, jeħtieġ li l-miżura inkwistjoni tiġi eżaminata, bħala prinċipju, fir-rigward ta' waħda biss miż-żewġ libertajiet jekk jirriżulta li, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, waħda minnhom hija kompletament sekondarja għall-oħra u tista' tingħaqad magħha [10].

36. F'dan il-każ, jidhirli li l-libertà ta' stabbiliment hija l-libertà prinċipali li hija marbuta magħha l-miżura nazzjonali inkwistjoni. Fil-fatt, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, ir-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp japplikaw biss għat-trasferimenti fi ħdan "grupp" ta' kumpanniji, fejn dan il-kunċett huwa ddefinit, skont l-Artikolu 170(3) tat-TCGA 1992, bħala kumpannija u s-sussidjarji kollha tagħha b'75 % tal-ishma (u s-sussidjarji tagħhom b'75 % tal-ishma). Konsegwentement, ir-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp japplikaw biss, minn naħa, għat-trasferimenti tal-assi bejn kumpannija omm u s-sussidjarji tagħha (jew sotto sussidjarji) li fuqhom hija teżerċita *influwenza diretta (jew indiretta) ċerta* u, min-naħa l-oħra, għat-trasferimenti ta' assi bejn sussidjarji (jew sotto sussidjarji) aħwa li għandhom kumpannija omm komuni li teżerċita *influwenza ċerta komuni*. Fiż-żewġ każijiet, ir-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp japplikaw minħabba l-ishma tal-kumpannija omm li jippermettulha teżerċita influwenza ċerta fuq is-sussidjarji tagħha. Għaldaqstant, il-leġiżlazzjoni tittratta biss relazzjonijiet fi ħdan grupp ta' kumpanniji u l-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet b'mod ċar li din it-tip ta' leġiżlazzjoni jaffettwa b'mod ċar il-libertà ta' stabbiliment [11].

37. Barra minn hekk, anki jekk wieħed jippreżumi li din il-leġiżlazzjoni kellha effetti restrittivi fuq il-moviment liberu tal-kapital, tali effetti huma l-konsegwenza indispensabbli ta' eventwali ostaklu għal-libertà ta' stabbiliment u ma jiġġustifikawx, għaldaqstant, eżami awtonomu tal-imsemmija leġiżlazzjoni fid-dawl tal-Artikolu 63 TFUE [12]. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex tintalab tiddetermina, kif issostni GL, jekk is-sitwazzjoni involuta fil-proċedura fil-kawża prinċipali taqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE, fuq il-bażi, mhux tas-suġġett tal-leġiżlazzjoni, iżda tal-elementi fattwali tal-kawża, u lanqas b'mod komplementari, ma għandha

7 Ara s-sentenza Test Claimants III (punti 91 u 92, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

8 Fil-fatt, huwa stabbilit bejn il-partijiet fil-kawża prinċipali li l-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi, GL u l-kumpannija Svizzera kienu jifformaw parti mill-istess grupp, fis-sens tal-Artikolu 170 u 171 tat-TCGA 1992.

9 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Test Claimants III (punt 89) u tal-11 ta' Settembru 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punt 29).

10 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Settembru 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 118), tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, iktar 'il quddiem is-"sentenza Test Claimants II", EU:C:2007:161, punti 30 sa 33), u Oy AA (punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 Ara s-sentenza Oy AA (punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

teżamina l-applikabbiltà tal-Artikolu 63 TFUE. Madankollu, din l-ewwel analiżi għandha tagħti elementi ta’ risposta lill-Qorti tal-Ġustizzja li jippermettulha tirrispondi għall-ewwel, għat-tieni u għar-raba’ domandi preliminari, li jirrigwardaw l-applikazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE.

38. Fid-dawl tas-suespost, jeħtieġ li tingħata risposta għat-tielet, għall-ħames u għas-sitt domandi preliminari fid-dawl tal-Artikolu 49 TFUE biss.

Fuq it-tielet domanda preliminari

39. Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk leġiżlazzjoni nazzjonali, bħalma huma r-Regoli dwar it-Trasferiment ta’ Grupp, li jissuġġettaw għall-obbligu fiskali immedjat it-trasferiment ta’ assi magħmul minn kumpannija residenti għal finijiet ta’ taxxa fir-Renju Unit lil kumpannija oħt residenti għal finijiet ta’ taxxa fl-Isvizzera (u li ma teżerċitax attività kummerċjali fir-Renju Unit permezz ta’ stabbiliment permanenti) fil-każ fejn dawn iż-żewġ kumpanniji huma sussidjarji b’100 % tal-ishma ta’ kumpannija omm komuni li għandha r-residenza tagħha għal finijiet ta’ taxxa fi Stat Membru ieħor, tikkostitwixxix restrizzjoni għal-libertà ta’ stabbiliment, fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE ta’ din il-kumpannija omm, f’ċirkustanzi fejn tali trasferiment isir fuq bażi fiskali newtrali jekk il-kumpannija oħt kienet residenti fir-Renju Unit (jew kienet teżerċita hemmhekk attività permezz ta’ stabbiliment permanenti).

40. F’dan ir-rigward, GL issostni li l-libertà ta’ stabbiliment li tgawdi minnha l-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi teżiġi li r-Regoli dwar it-Trasferiment ta’ Grupp japplikaw ukoll għal trasferiment tal-assi lil sussidjarji eżistenti ta’ din il-kumpannija barra mir-Renju Unit, irrispettivament minn jekk dawn is-sussidjarji humiex stabbiliti fi Stat Membru jew fi Stat terz. Il-Gvern tar-Renju Unit isostni, min-naħa tiegħu, li l-obbligu fiskali immedjat fuq it-trasferiment tal-assi ta’ kumpannija residenti fir-Renju Unit lil kumpannija oħt residenti fl-Isvizzera, bħalma huwa t-trasferiment tal-2011, ma jwassalx għal restrizzjoni għal-libertà ta’ stabbiliment. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni ssostni li din it-tip ta’ tranżazzjoni ma taqax taħt il-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE, peress li l-Isvizzera ma hijiex Stat Membru tal-Unjoni.

41. B’mod preliminari, għandu jiġi osservat, minn naħa, li din il-kwistjoni tirrigwarda biss it-tip ta’ tranżazzjoni li tikkorrispondi għall-konfigurazzjoni tat-trasferiment tal-2011, jiġifieri trasferiment ta’ assi minn kumpannija suġġetta għat-taxxa fir-Renju Unit lil kumpannija li għandha r-residenza tagħha għal finijiet ta’ taxxa barra mill-Unjoni (f’dan il-każ, fl-Isvizzera) li ma hijiex suġġetta għat-taxxa fir-Renju Unit.

42. Min-naħa l-oħra, il-kwistjoni tikkonċerna s-sitwazzjoni fejn kumpannija omm eżerċitat il-libertà taħt l-Artikolu 49 TFUE billi stabbilixxiet sussidjarja fir-Renju Unit (f’dan il-każ, GL). Il-libertà ta’ stabbiliment ser tiġi għaldaqstant eżaminata biss mill-aspett tad-drittijiet tal-kumpannija omm (f’dan il-każ, il-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi).

43. Minn din il-perspettiva, infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-Artikolu 49 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 54 TFUE, jirrikonoxxi lill-kumpanniji kkostitwiti skont il-leġiżlazzjoni ta’ Stat Membru u li għandhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom, l-amministrazzjoni ċentrali tagħhom jew l-istabbiliment prinċipali tagħhom fi ħdan l-Unjoni, id-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fi Stati Membri oħrajn permezz ta’ kumpannija

sussidjarja, ta' fergħa jew ta' aġenzija [13]. Dawn id-dispożizzjonijiet huma intiżi, b'mod partikolari, biex jiggarantixxu l-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, billi jipprekludu kull trattament inqas favorevoli bbażat fuq il-post tal-uffiċċju rreġistrat tal-kumpanniji [14].

44. Minn dan isegwi li l-kumpannija omm (tal-Pajjiżi l-Baxxi) għandha d-dritt, skont l-Artikolu 49 TFUE, li tara li s-sussidjarja tagħha (GL) tkun ittrattata taħt l-istess kundizzjonijiet bħal dawk stabbiliti mir-Renju Unit għall-kumpanniji li għandhom ir-residenza tagħhom għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit [15].

45. Issa, għandu jiġi kkonstatat li r-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp inkwistjoni fil-kawża prinċipali, u b'mod partikolari l-Artikolu 171 tat-TCGA 1992, ma jagħmlu ebda differenza fit-trattament skont il-post tar-residenza għal finijiet ta' taxxa tal-kumpannija omm, inkwantu huma jittrattaw lis-sussidjarja residenti fir-Renju Unit ta' kumpannija omm li għandha s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor eżattament bl-istess mod kif huma jittrattaw lis-sussidjarja residenti fir-Renju Unit ta' kumpannija omm li għandha s-sede tagħha fir-Renju Unit. Fi kliem ieħor, GL kienet tirċievi l-istess trattament fiskali kieku l-kumpannija omm kienet residenti fir-Renju Unit, ħaġa li, finalment, ma timplika ebda differenza fit-trattament fuq il-livell tal-kumpanniji omm.

46. Minn dan isegwi li r-Renju Unit ma jittrattax b'mod inqas favorevoli lis-sussidjarja ta' kumpannija residenti fi Stat Membru ieħor meta mqabbla ma' sussidjarja paragunabbli ta' kumpannija residenti fir-Renju Unit, u li l-Artikolu 49 TFUE ma jipprekludix l-issuġġettar għal obbligu fiskali immedjat fiċ-ċirkustanzi msemmija fit-tielet domanda preliminari.

47. Inqis li din il-konklużjoni ma tistax tiġi invalidata mid-diversi argumenti mressqa minn GL insostenn tal-pożizzjoni li tgħid li teżisti differenza fit-trattament bejn il-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi u kumpannija omm residenti fir-Renju Unit u, konsegwentement, restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment.

48. Fil-fatt, l-ewwel nett, għandu jiġi miċħud l-argument ta' GL li, filwaqt li tinvoka s-sentenza tas-27 ta' Novembru 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), issostni li l-paragun xieraq sabiex jiġi stabbilit jekk hemmx differenza fit-trattament huwa dak li jsir bejn il-fatti kif seħħew (jiġifieri trasferiment magħmul minn sussidjarja residenti fir-Renju Unit ta' kumpannija omm mhux residenti fir-Renju Unit lil kumpannija oħt mhux residenti fir-Renju Unit) u l-fatti ta' sitwazzjoni purament interna (jiġifieri trasferiment magħmul minn sussidjarja residenti fir-Renju Unit ta' kumpannija omm residenti fir-Renju Unit lil sussidjarja residenti fir-Renju Unit).

49. B'kuntrast ma' dak li sostniet GL, il-kawża li wasslet għas-sentenza Papillon hija differenti mill-każ preżenti. Fil-fatt, f'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat skema li tagħti l-possibbiltà li tintgħażel l-integrazzjoni fiskali skont jekk il-kumpannija omm kinitx proprjetarja tal-ishma indiretti permezz ta' sussidjarja stabbilita fi Franza jew fi Stat Membru ieħor. F'dan il-kuntest, kien essenzjali li tittieħed inkunsiderazzjoni l-paragunabbiltà ta' sitwazzjoni Komunitarja ma sitwazzjoni purament interna u dan kien l-approċċ adottat mill-Qorti tal-Ġustizzja. Huwa ċar li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tatx sentenza prinċipali li teżiġi paragun,

[13] Ara s-sentenzi tal-20 ta' Settembru 2018, EV (C-685/16, EU:C:2018:743, punt 50), u tas-17 ta' Ottubru 2019, Argenta Spaarbank (C-459/18, EU:C:2019:871, punt 35).

[14] Ara s-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza (270/83, EU:C:1986:37, punt 14), u Test Claimants II (punt 37).

[15] Ara s-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza (270/83, EU:C:1986:37, punt 18), tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 30), tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 41), kif ukoll Test Claimants II (punt 36).

indipendentement miċ-ċirkustanzi, bejn il-fatti kif seħħew u sitwazzjoni purament interna. Għall-kuntrarju, mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-Artikolu 49 TFUE jeżiġi li sussidjarja ta' kumpannija omm residenti fi Stat Membru ieħor tiġi ttrattata taħt l-istess kundizzjonijiet bħal dawk applikati mill-pajjiż ospitanti għal sussidjarja ta' kumpannija omm meta dawn iż-żewġ kumpanniji jkunu residenti ta' dak l-Istat Membru ospitanti. Il-paragun issuġġerit minn GL jeżiġi mill-Istat Membru ospitanti li huwa japplika trattament fiskali iktar favorevoli għal sussidjarja residenti ta' kumpannija omm mhux residenti meta mqabbel mat-trattament li huwa japplika għal kumpannija sussidjarja residenti ta' kumpannija omm residenti.

50. It-tieni, GL issostni, essenzjalment, li, fi kwalunkwe każ, huwa irrilevanti li jkun hemm jew ma jkunx hemm differenza fit-trattament, inkwantu, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, għandhom jitqiesu bħala restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment il-miżuri kollha li "jipprojbixxu, jostakolaw jew irendu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà"[16]. Skont GL, il-fatt li hija ma tistax tittrasferixxi l-assi lil kumpanniji tal-grupp barra mill-pajjiż mingħajr ma tkun iffaċċjata b'obbligu fiskali immedjat, minkejja l-fatt li l-assi jibqgħu taħt l-istess proprjetarju ekonomiku, irendi inqas attraenti l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi meta takkwista lil GL.

51. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li l-ġurisprudenza invokata minn GL, li tgħid li teżisti restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment meta miżura trendi "inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà" tkopri s-sitwazzjonijiet li huma distinti minn dik tal-kawża prinċipali, jiġifieri meta kumpannija li tipprova teżerċita l-libertà ta' stabbiliment tagħha fi Stat Membru ieħor issofri żvantaġġ *meta mqabbla* ma' kumpannija simili li ma teżerċitax din il-libertà[17]. Fin-nuqqas ta' tali paragun, kull obbligu fiskali impost ikun tali li jikser l-Artikolu 49 TFUE, peress li huwa inqas attraenti li wieħed ikun obbligat iħallas taxxa milli jkun eżentat minnha. Fil-fatt, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tat-tassazzjoni tal-ħruġ[18] tikkonferma li l-analiżi għandha ssir fuq il-bażi tal-konstatazzjoni ta' differenza fit-trattament, u għaldaqstant paragun u mhux biss fuq il-bażi tal-punt dwar jekk il-miżuri nazzjonali jrendux l-eżerċizzju tal-libertà "inqas attraenti". Bħala eżempju, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-miżuri nazzjonali li jimponu trattament inqas favorevoli għat-trasferiment tal-istabbiliment permanenti stess lejn Stat Membru ieħor *meta mqabbel* mat-trasferiment ta' stabbiliment fi ħdan l-Istat Membru[19] jew it-trasferiment tal-assi lil stabbiliment li jinsab fi Stat Membru ieħor meta mqabbel mat-trasferiment tal-assi lil stabbiliment fi ħdan l-Istat Membru[20], kienu jwasslu għal restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment.

52. Madankollu, kif ġie indikat fil-punti 45 u 46 ta' dawn il-konklużjonijiet, fis-sitwazzjoni msemmija fit-tielet domanda preliminari, il-miżuri nazzjonali jissuġġettaw għal obbligu fiskali immedjat it-trasferiment ta' assi magħmul minn kumpannija sussidjarja residenti fir-Renju Unit ta' kumpannija omm mhux residenti fir-Renju Unit lejn pajjiż terz, huma jimponu l-*istess* obbligu fiskali fis-sitwazzjoni paragunabbli ta' trasferiment ta' assi magħmul minn kumpannija sussidjarja residenti fir-Renju Unit ta' kumpannija omm residenti fir-Renju Unit lejn pajjiż terz.

16 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, iktar 'il quddiem is-"sentenza National Grid Indus", EU:C:2011:785, punti 36 u 37).

17 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza National Grid Indus (punti 36 u 37).

18 Ara l-punt 66 ta' dawn il-konklużjonijiet.

19 Ara s-sentenzi National Grid Indus (punti 36 u 37), u tal-14 ta' Settembru 2017, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2017:682).

20 Ara s-sentenza tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec (C-657/13, iktar 'il quddiem is-"sentenza Verder LabTec", EU:C:2015:331).

53. Fit-tielet lok, kontra ta' dak li ssostni GL, iċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali ma humiex simili għal dawk tal-kawża li wasslet għas-sentenza Test Claimants II. GL tinvoka din is-sentenza insostenn tal-pożizzjoni tagħha li tgħid li n-nuqqas ta' possibbiltà ta' posponiment ta' ħlas, fil-kuntest tat-trasferiment tal-2011, jirrestrinġi l-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi fir-rigward tal-akkwist ta' GL, indipendentement mill-post ta' stabbiliment tal-kumpannija oħt, li ma huwiex rilevanti għall-finijiet tal-analiżi.

54. Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li r-regoli ta' trasferiment tal-grupp huma materjalment differenti mil-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fil-qasam tal-kapitalizzazzjoni baxxa ("thin capitalisation"), eżaminata fis-sentenza Test Claimants II u invokata minn GL. Il-karatteristika essenzjali tas-sistema ta' kapitalizzazzjoni baxxa fir-Renju Unit kienet li tillimita l-possibbiltà ta' kumpannija residenti f'dan l-Istat li tnaqqas l-interessi mħallsa lil kumpannija omm, diretta jew indiretta, residenti fi Stat Membru ieħor (jew lil kumpannija oħra kkontrollata minn din il-kumpannija), filwaqt li ma kinitx timponi tali restrizzjonijiet għall-ħlasijiet ta' interessi magħmula minn kumpannija residenti fir-Renju Unit lil kumpannija omm residenti fir-Renju Unit. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li din id-differenza fit-trattament applikata lis-sussidjarji residenti "skond il-post ta' l-uffiċċju rreġistrat tal-kumpannija parent tagħhom" kienet tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment tal-kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħra [21].

55. Peress li d-differenza fit-trattament li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni dwar il-kapitalizzazzjoni baxxa kienet ibbażata fuq il-post tas-sede tal-*kumpannija omm*, il-libertà ta' din il-kumpannija kienet ristretta, kemm meta l-interessi kienu tħallsu direttament lill-kumpannija omm mhux residenti fir-Renju Unit, fi Stat Membru ieħor, kif ukoll meta kienu mħallsa lil kumpannija oħra kkontrollata mill-kumpannija omm (indipendentement mill-post tar-residenza ta' din il-kumpannija) [22]. Min-naħa l-oħra, l-applikazzjoni tar-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp għat-trasferiment tal-assi magħmul minn kumpannija sussidjarja residenti fir-Renju Unit ta' kumpannija omm tal-Pajjiżi l-Baxxi lil kumpannija sussidjarja oħt residenti fl-Isvizzera, kif diġà ġie enfasizzat iktar 'il fuq, ma twassal għal ebda differenza fit-trattament ibbażata fuq il-post tas-sede tal-kumpannija omm. Ir-Regoli dwar it-Trasferiment tal-Grupp japplikaw eżattament bl-istess mod kieku l-kumpannija omm kienet ibbażata fir-Renju Unit jew kieku kienet residenti fir-Renju Unit.

56. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li risposta għat-tielet domanda preliminari tkun li l-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali, bħalma huma r-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, li tissuġġetta għal obbligu fiskali immedjat trasferiment ta' assi magħmul minn kumpannija residenti għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit lejn kumpannija oħt residenti għal finijiet ta' taxxa fl-Isvizzera (u li ma teżerċitax attività kummerċjali fir-Renju Unit permezz ta' stabbiliment permanenti) f'każ fejn dawn iż-żewġ kumpanniji huma sussidjarji 100 % ta' kumpannija omm komuni li għandha r-residenza għal finijiet ta' taxxa fi Stat Membru ieħor, u fiċ-ċirkustanzi fejn tali trasferiment isir fuq bażi fiskali newtrali kieku l-kumpannija oħt kienet residenti fir-Renju Unit (jew kienet teżerċita attività hemmhekk permezz ta' stabbiliment permanenti).

[21] Sentenza Test Claimants II (punt 61). Enfasi miżjud minni.

[22] Sentenza Test Claimants II (punti 94 u 95).

Fuq il-ħames domanda preliminari

57. Permezz tal-ħames domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk, f'każ fejn ikun hemm restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment ikkawżata mir-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, li tkun fil-prinċipju ġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, jiġifieri n-neċessità li jkun ippreservat it-tqassim ibbilanċjat tad-drittijiet ta' intaxxar, tali restrizzjoni tistax titqies bħala neċessarja u proporzjonata, b'mod partikolari fiċ-ċirkustanzi fejn il-persuna taxxabbli kkonċernata tkun irċeviet, bħala korrispettiv għat-trasferiment tal-assi, rikavat b'valur daqs il-valur sħiħ fis-suq ta' dan l-attiv.

58. Meħud kont tar-risposta proposta għat-tielet domanda preliminari, ma hemmx bżonn li tingħata risposta għal din id-domanda fir-rigward tat-trasferiment tal-2011.

59. Għal dak li jirrigwarda t-trasferiment tal-2014, huwa paċifiku bejn il-partijiet fil-kawża prinċipali li r-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, u b'mod partikolari l-Artikolu 171 tat-TCGA 1992, iwasslu għal trattament fiskali differenti għall-kumpanniji suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit li jagħmlu trasferimenti tal-assi intragrupp skont jekk iċ-ċessjonarju jkunx suġġett jew le għat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit (bħalma hija l-kumpannija tal-Pajjiżi l-Baxxi). B'mod iktar preċiż, filwaqt li ebda obbligu fiskali ma jitwieled meta tali kumpannija tittrasferixxi l-assi lil kumpannija tal-grupp suġġetta għat-taxxa fir-Renju Unit, dawn ir-regoli ma jagħtux tali benefiċċju meta t-trasferiment isir, bħal f'dan il-każ, fil-kuntest tat-trasferiment tal-2014, favur kumpannija tal-grupp suġġetta għat-taxxa fi Stat Membru ieħor. Għaldaqstant, dawn ir-regoli jistgħu jikkostitwixxu restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment.

60. Ma nistax naqbel ma' din l-interpretazzjoni tal-partijiet, inkwantu r-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp iwasslu, effettivament, għal trattament fiskali inqas favorevoli tal-kumpanniji suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit li jwettqu trasferimenti tal-assi intragrupp lil kumpanniji assoċjati li ma humiex suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit.

61. Il-qorti tar-rinviju titlaq mill-premessa li tgħid li tali restrizzjoni tista', fil-prinċipju, tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, jiġifieri n-neċessità li jkun ippreżervat it-tqassim ibbilanċjat tad-drittijiet ta' intaxxar. Fi kliem ieħor, ir-Renju Unit għandu jkun awtorizzat jintaxxa l-qligħ kapitali li jkun sar qabel ma l-assi jiġu ttrasferiti lil kumpannija li ma hijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji fir-Renju Unit. Nosserva, f'dan ir-rigward, li din il-premessa jidhirli li hija fondata. Fil-fatt, għandu jiġi kkonstatat li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li l-preservazzjoni ta' tqassim ibbilanċjat tad-drittijiet ta' intaxxar seta' fil-prinċipju jiġġustifika differenza fit-trattament bejn it-tranżazzjonijiet transkonfinali u t-tranżazzjonijiet imwettqa fi ħdan l-istess ġurisdizzjoni fiskali [23]. B'mod iktar preċiż, għal dak li jikkonċerna t-tassazzjoni tal-ħruġ, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat din il-ħtieġa biex tiġġustifika r-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment [24]. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li din il-ġustifikazzjoni tista' tiġi aċċettata biss jekk, u safejn, hija ma tmurx lil'hinn minn dak li hu neċessarju biex jintlaħaq l-għan ta' preservazzjoni tat-tqassim tad-drittijiet ta' intaxxar bejn l-Istat Membri [25].

[23] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Frar 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 33).

[24] Ara s-sentenzi National Grid Indus (punt 48) u tat-23 ta' Jannar 2014, DMC (C-164/12, iktar 'il quddiem is-"sentenza DMC", EU:C:2014:20, punt 49).

[25] Ara s-sentenzi DMC (punt 59) u tat-8 ta' Marzu 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, punt 63 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

62. F'dan il-kuntest, l-unika kwistjoni li tibqa' miftuħa u li fuqha l-partijiet ma jaqblux tikkonċerna n-natura proporzjonata, meta mqabbla ma' dan l-għan, tal-eżiġibbiltà immedjata tal-ħlas tat-taxxa inkwistjoni, mingħajr għażla ta' posponiment tal-ħlas. Fil-fatt, id-domanda tal-qorti tar-rinviju tidher li tirrigwarda, fir-realtà, il-konsegwenza li tirriżulta mill-esklużjoni minn GL tal-benefiċċju tal-eżenzjoni fiskali mir-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, jiġifieri l-fatt li l-ammont tat-taxxa dovuta huwa immedjatament eżiġibbli.

63. F'dan ir-rigward, GL issostni li s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija analoga għas-sitwazzjonijiet eżaminati mill-Qorti tal-Ġustizzja li jikkonċernaw it-tassazzjoni tal-ħruġ, fejn il-persuna taxxabbli toħroġ mill-ġurisdizzjoni fiskali ta' Stat Membru jew l-assi jiġu ttrasferiti barra minn din il-ġurisdizzjoni fiskali[26]. Il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet li huwa konformi mat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni li jiġi kkalkolat l-ammont tat-taxxa fid-data li fiha l-assi jiġu ttrasferiti barra mill-ġurisdizzjoni fiskali, iżda li l-issuġġettar immedjat għal obbligu fiskali, mingħajr għażla ta' posponiment ta' ħlas, huwa sproporzjonat[27].

64. Il-Gvern tar-Renju Unit josserva li l-għan tal-leġiżlazzjoni nazzjonali huwa li tiggarantixxi li s-sistema ordinarja ta' ffissar u ta' ġbir tat-taxxa fuq it-trasferiment effettiv ta' ass japplika meta t-trasferiment ikollu bħala effett li jeżenta lil dan l-ass mit-taxxa fir-Renju Unit. Fid-dawl ta' dan l-għan, is-sistema ma tmurx lil'hinn minn dak li hu neċessarju biex jintlaħaq l-għan tagħha billi tapplika l-miżuri ta' tassazzjoni u ta' ġbir ordinarju (inkluż id-dritt ta' posponiment tat-taxxa inkwistjoni permezz ta' rikors) għal din it-tranżazzjoni. Barra minn hekk, din il-leġiżlazzjoni hija materjalment differenti mil-leġiżlazzjoni milquta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tat-tassazzjoni tal-ħruġ, li timponi obbligu fiskali speċifiku mal-ħruġ tal-assi barra mill-ġurisdizzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, mingħajr ma l-entità suġġetta għall-obbligu fiskali tittrasferixxi dawn l-assi.

65. Fl-ewwel lok, qabel ma neżamina din il-kwistjoni fil-mertu, jeħtieġ li jsiru xi preċiżazzjonijiet ta' natura proċedurali. B'mod iktar preċiż, infakkar li, f'dan il-każ, il-qorti tal-ewwel istanza kienet iddeċidiet li miżura korrettiva li tinvolvi għażla ta' posponiment ta' ħlas fuq il-bażi ta' ħlas bin-nifs kienet kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, iżda li tali miżura ma setgħetx tingħata effett minn din il-qorti (peress li ma kienx obbligu tagħha li tiddeċiedi l-modalitajiet preċiżi ta' pjan ta' ħlas bin-nifs) u li, lil'hin minn dan, din il-qorti ma applikatx it-taxxa tal-ħruġ. Barra minn hekk, GL, wara li ppreżentata rikors kontra l-avviż ta' għeluq parzjali li jirrigwarda t-trasferiment tal-2014, ipposponiet il-ħlas tat-taxxa fuq il-kumpanniji sakemm tingħata deċiżjoni fuq dan ir-rikors, kif kellha dritt tagħmel, skont l-Artikolu 55 tat-TMA 1970. Konsegwentement, hija ma kinitx obbligata tħallas (u ma ħallsitx) it-taxxa fuq il-kumpanniji kkonċernati. Il-kwistjoni li tqum, għaldaqstant, hija dwar jekk il-fatt li GL irnexxielha tipposponi l-ħlas meta ppreżentat rikors u bil-fatt li applikat dispożizzjonijiet oħra tad-dritt nazzjonali huwiex rilevanti. Jidhirli li dan ma huwiex il-każ. Fil-fatt, kif ġustament sostniet il-qorti tar-rinviju, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tqis li, biex il-leġiżlazzjoni nazzjonali tkun kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, hija għandha tipprovdi l-possibbiltà ta' posponiment tat-taxxa, din il-possibbiltà għandha tkun disponibbli indipendentement mill-eżistenza jew le ta' proċedura kontenzjuża.

66. Fit-tieni lok, fil-mertu, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, peress li l-Istati Membri jistgħu jintaxxaw il-qligħ kapitali li jkun ġie ġġenerat meta l-attiv inkwistjoni kien jinsab fit-territorju tagħhom, huma għandhom is-setgħa li jipprevedu, għal din it-tassazzjoni, fatt

26 Ara s-sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punti 46 sa 48), National Grid Indus (punt 52) u tal-14 ta' Settembru 2017, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2017:682, punti 57 sa 60).

27 Ara s-sentenzi tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punti 46 sa 48 u 50), u tas-6 ta' Settembru 2012, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-38/10, EU:C:2012:521, punti 31 sa 33).

taxxabbli differenti minn dak tas-seħħ effettiv ta' dan il-qligħ kapitali, sabiex tiġi ggarantita t-tassazzjoni ta' dan l-attiv[28]. Jidher li l-Istati Membri jistgħu jissuġġettaw il-qligħ kapitali latenti għal obbligu fiskali sabiex jiżguraw it-tassazzjoni ta' dan l-attiv[29]. L-irkupru immedjat li jirrigwarda l-qligħ kapitali latenti tqies madankollu bħala li huwa sproporzjonat mill-Qorti tal-Ġustizzja peress li l-qligħ kapitali latenti ma jippermettix lill-persuna taxxabbli li tħallas it-taxxa u li dan il-fatt joħloq żvantaġġ ta' likwidità speċifiku għall-persuna taxxabbli waqt il-ġbir ta' taxxa tal-ħruġ[30]. Minn dan isegwi li peress li r-rifjut ta' rkupru immedjat tat-taxxi tal-ħruġ mill-Qorti tal-Ġustizzja kien immotivat mill-iżvantaġġi ta' likwidità tal-persuna taxxabbli, huwa ċar li l-perijodu għandu jkun twil biżżejjed biex itaffi din il-problema[31].

67. F'dan il-każ, tqum il-kwistjoni għaldaqstant dwar safejn il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fuq it-tassazzjoni tal-qligħ kapitali latenti tista' tiġi invokata fiċ-ċirkustanzi fejn il-qligħ kapitali jsir miċ-ċedent tal-assi. Fil-fatt, għall-kuntrarju tat-taxxi tal-ħruġ, li jirrigwardaw il-qligħ kapitali latenti, ir-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp jikkonċernaw il-qligħ kapitali li jkun sar.

68. F'dan ir-rigward, kif tenfasizza l-Kummissjoni, żewġ ċirkustanzi huma partikolarment rilevanti meta tkun jkollha ssir distinzjoni bejn il-qligħ kapitali li jkunu sar miċ-ċedent tal-assi fi ħdan grupp ta' kumpanniji u l-qligħ kapitali latenti. Minn naħa, il-fatt li l-każijiet kollha ta' taxxa tal-ħruġ, inkluż il-każ ta' investiment mill-ġdid, huma kkaratterizzati mill-problema ta' likwidità li taffaċċja l-persuna taxxabbli li għandha tħallas taxxa fuq il-qligħ kapitali li hija għadha ma għamlitx. Min-naħa l-oħra, il-fatt li l-awtoritajiet fiskali għandhom jiżguraw il-ħlas tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali li jkun sar matul il-perijodu li matulu l-assi kienu jinsabu taħt il-ġurisdizzjoni fiskali tagħhom u li r-riskju ta' nuqqas ta' ħlas tat-taxxa jista' jiżdied bil-mogħdija taż-żmien.

69. Madankollu, fil-każ ta' qligħ kapitali li jkun sar minħabba t-trasferiment tal-assi, il-persuna taxxabbli ma taffaċċjax problema ta' likwidità u tista' sempliċiment tħallas it-taxxa fuq il-qligħ kapitali mir-rikavat tal-assi li tkun daħħlet. Fil-fatt, f'dan il-każ, jirriżulta mit-talba għal deċiżjoni preliminari li, għal dak li jirrigwarda t-trasferimenti tal-2011 u tal-2014, huwa paċifiku li GL irċeviet bħala korrispettiv remunerazzjoni li tikkorrispondi għall-valur sħiħ fis-suq ta' dawn it-trasferimenti. Konsegwentement, il-qligħ kapitali li minħabba fih GL kienet suġġetta għat-taxxa kien daqs il-qligħ kapitali li sar u GL irċeviet korrispettiv fi flus li jippermettilha tħallas l-obbligi fiskali rilevanti li jirriżultaw minn dawn it-trasferimenti. Fin-nuqqas li jiġbor it-taxxa immedjata, l-Istat Membru jaffaċċja r-riskju ta' nuqqas ta' ħlas, li jista' jiżdied bil-mogħdija taż-żmien. L-evalwazzjoni tal-proporzjonalità f'dan il-każ hija għaldaqstant differenti mill-evalwazzjoni fil-każijiet ta' taxxa tal-ħruġ. Konsegwentement, biex tkun iggarantita l-proporzjonalità tar-restrizzjoni kkawżata mir-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, huwa ġġustifikat li ma tingħata ebda possibbiltà ta' posponiment tal-ħlas lill-persuna taxxabbli.

70. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għall-ħames domanda preliminari li l-Artikolu 49 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li restrizzjoni tad-dritt għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mid-differenza fit-trattament bejn it-trasferimenti nazzjonali u dawk transkonfinali tal-assi li jsiru b'titolu oneruż fi ħdan grupp ta' kumpanniji skont leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta għal obbligu fiskali immedjat

[28] Ara s-sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (C-261/11, mhux ippubblikata, EU:C:2013:480, punt 37), DMC (punt 53) u Verder LabTec (punt 45).

[29] Ara s-sentenza Verder LabTec (punt 45).

[30] Ara s-sentenzi National Grid Indus, DMC u Verder LabTec. Ara, ukoll, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:132, punti 22, 25 u 72).

[31] Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:132, punt 72).

it-trasferiment ta' assi li jsir minn kumpannija residenti għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit tista', fil-prinċipju, tkun iġġustifikata min-neċessità li jkun ippreservat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni, mingħajr ma jkun meħtieġ li tkun prevista l-possibbiltà ta' posponiment tal-ħlas tat-taxxa biex tkun iggarantita n-natura proporzjonata ta' din ir-restrizzjoni, meta l-persuna taxxabbli kkonċernata tkun irċeviet, bħala korrispettiv għat-trasferiment tal-assi, ir-rikavat b'valur daqs il-valur sħiħ fis-suq ta' dak l-ass.

Fuq is-sitt domanda preliminari

71. Permezz tas-sitt domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, x'inhuma l-konsegwenzi li għandhom jinsiltu f'każ ta' risposta negattiva għall-ħames domanda, li tgħid li r-restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment ma tistax titqies bħala neċessarja u proporzjonata.

72. Meħud kont tar-risposta proposta għall-ħames domanda, ma hemmx lok li tingħata risposta għas-sitt domanda preliminari.

Konklużjoni

73. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi bil-mod kif ġej għat-tielet, għall-ħames u għas-sitt domanda preliminari magħmula mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit):

1) L-Artikolu 49 TFUE

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali, bħalma huma r-Regoli dwar it-Trasferiment ta' Grupp, li tissuġġetta għal obbligu fiskali immedjat trasferiment ta' assi magħmul minn kumpannija residenti għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit lejn kumpannija oħt residenti għal finijiet ta' taxxa fl-Isvizzera (u li ma teżerċitax attività kummerċjali fir-Renju Unit permezz ta' stabbiliment permanenti) f'każ fejn dawn iż-żewġ kumpanniji jkunu sussidjarji 100 % ta' kumpannija omm komuni li għandha r-residenza għal finijiet ta' taxxa fi Stat Membru ieħor, u fiċ-ċirkustanzi fejn tali trasferiment isir fuq bażi fiskali newtrali kieku l-kumpannija oħt kienet residenti fir-Renju Unit (jew li kienet teżerċita hemmhekk attività permezz ta' stabbiliment permanenti).

2) L-Artikolu 49 TFUE

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

restrizzjoni tad-dritt għal-libertà ta' stabbiliment li tirriżulta mid-differenza fit-trattament bejn it-trasferimenti nazzjonali u dawk transkonfinali tal-assi li jsiru b'titolu oneruż fi ħdan grupp ta' kumpanniji skont leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta għal obbligu fiskali immedjat trasferiment ta' assi li jsir minn kumpannija residenti għal finijiet ta' taxxa fir-Renju Unit tista', fil-prinċipju, tkun iġġustifikata min-neċessità li jkun ippreservat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni, mingħajr ma jkun meħtieġ li tkun prevista l-possibbiltà ta' posponiment tal-ħlas tat-taxxa biex tkun iggarantita n-natura proporzjonata ta' din ir-restrizzjoni, meta l-persuna taxxabbli kkonċernata tkun irċeviet, bħala korrispettiv għat-trasferiment tal-assi, ir-rikavat b'valur daqs il-valur sħiħ fis-suq ta' dak l-ass.