KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI MENGOZZI

ippreżentati fid-29 ta' Marzu 2007 [1]

I — Introduzzjoni

1. Minn xi snin 'l hawn, il-Qorti tal-Ġustizzja qegħda tiġi adita b'numru kunsiderevoli ta' kawżi li fihom tiġi mitluba tiddeċiedi dwar ir-relazzjonijiet bejn diversi elementi tat-taxxa diretta ta' l-Istati Membri u l-movimenti liberi previsti mit-Trattat KE.

2. Kif osserva reċentement l-Avukat Ġenerali Geelhoed fir-rigward ta' l-applikazzjoni tal-movimenti liberi għat-taxxa fuq il-kumpanniji [2], il-kuntesti ġuridiċi u ta' fatt, dejjem iktar ikkumplikati, li tittratta l-Qorti tal-Ġustizzja jwassluha sabiex teżamina l-limiti tal-movimenti liberi tat-Trattat.

3. It-talba għal deċiżjoni preliminari magħmula mill-Finanzgericht Münster (Il-Ġermanja), li l-Qorti tal-Ġustizzja qed tittratta llum, taqa' taħt din il-kategorija ta' kawżi.

4. Il-Qorti tal-Ġustizzja hija, essenzjalment, mitluba tiddeċiedi dwar jekk il-libertà ta' l-istabbiliment u l-moviment liberu tal-kapital jipprojbixxux Stat Membru, f'dan il-każ ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, milli, għall-finijiet ta' ħelsien minn Taxxa Doppja fuq id-dħul u fuq l-assi ta' persuni li huma suġġetti b'mod illimitat għat-taxxa fit-territorju tiegħu, provenjenti minn ċerti investimenti li jkunu saru fi Stat Membru ieħor, jissostitwixxi, b'mod unilaterali, il-metodu magħruf bħala "ta' l-imputazzjoni" għall-metodu magħruf bħala "ta' l-eżenzjoni", minkejja d-dispożizzjonijiet tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluża preċedentement bejn dawn iż-żewġ Stati.

5. Iż-żewġ metodi msemmija iktar 'il fuq huma ġeneralment użati mill-Istati, b'mod unilaterali jew bilaterali, sabiex inaqqsu jew jeħilsu mit-taxxa doppja ġuridika (taxxa doppja fuq l-istess dħul mill-istess persuna taxxabbli) jew ekonomika (taxxa doppja fuq l-istess dħul minn persuni taxxabbli differenti), b'mod partikolari fil-kuntest ta' sitwazzjonijiet transkonfinali.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — Ara l-punt 3 tal-konklużjonijiet ippreżentati fit-23 ta' Frar 2006 fil-kawża Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, li wasslet għas-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2006 (C-374/04, Ġabra p. I-11673).

6. Il-metodu ta' l-eżenzjoni jippermetti lil resident ta' Stat, li jirċievi dħul jew elementi ta' l-assi taxxabbli fl-Istat minn fejn joriġina dan id-dħul jew li fih jinsabu l-elementi ta' l-assi, li jibbenefika minn eżenzjoni tat-taxxa fl-Istat tiegħu ta' residenza fuq dan id-dħul jew fuq dawn l-elementi ta' l-assi. L-Istat ta' residenza madankollu jista' japplika riżerva ta' progressività li tikkonsisti fit-teħid in kunsiderazzjoni ta' l-eżenzjoni għall-kalkolu ta' l-ammont tat-taxxa fuq il-kumplament tad-dħul jew ta' l-assi tar-resident.

7. Fil-kuntest tal-metodu ta' l-imputazzjoni, l-Istat ta' residenza jipprovdi, fuq it-taxxa li jirċievi minn fuq id-dħul jew minn fuq l-assi tar-resident, tnaqqis jew kreditu ta' taxxa ta' ammont ugwali għat-taxxa fuq id-dħul jew għal dik fuq l-assi mħallsa fl-Istat minn fejn joriġina d-dħul jew li fih jinsabu l-elementi ta' l-assi.

8. Waħda mill-partikolaritajiet ta' din il-kawża hija l-fatt li s-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni għal dak ta' l-eżenzjoni, prevista mil-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża, hija suġġetta, b'mod partikolari, għall-kundizzjoni li l-Istat Membru li fih isiru l-investimenti japplika rata ta' taxxa iktar baxxa mir-rata ta' taxxa prevista mid-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża, fis-seħħ fil-mument li fih seħħew il-fatti tal-kawża prinċipali. Kif ser naraw iktar fid-detall, dawn id-dispożizzjonijiet, applikabbli għall-"istabbilimenti permanenti" stabbiliti f'pajjiż ieħor minn residenti Ġermaniżi, jaqgħu fil-kuntest tal-liġi Ġermaniża dwar il-kumpanniji barranin kontrollati (iktar 'il quddiem il-"KBK").

9. Hekk kif l-analiżi ġuridika ta' dawn il-konklużjonijiet ser turi iktar 'il quddiem, dik il-kawża teħtieġ, fl-opinjoni tiegħi, li jiġu interpretati u applikati żewġ linji ta' ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, waħda dwar il-dwar ħelsien minn taxxa doppja, l-oħra, iktar reċenti, dwar il-kompatibbiltà tal-liġijiet ta' l-Istati Membri li jinnewtralizzaw il-vantaġġi fiskali miksuba miċ-ċittadini Komunitarji fi Stati Membri oħra li japplikaw rata ta' impożizzjoni iktar baxxa minn dik fis-seħħ fl-Istat Membru ta' residenza ta' l-imsemmija ċittadini. Mingħajr m'huma neċessarjament kontradittorji, dawn iż-żewġ linji ta' ġurisprudenza għandhom ma dan kollu jkunu trattati flimkien sabiex jinstab l-iktar bilanċ ġust bejn, minn naħa, il-kompetenza fiskali ta' l-Istati Membri, u, min-naħa l-oħra, ir-rispett tal-funzjonament tas-suq intern, b'mod partikolari, dak ta' l-eżerċizzju tal-movimenti liberi garantit mit-Trattat.

II — Il-kuntest ġuridiku

A — *Id-dritt fiskali Ġermaniż u dwar ħelsien minn taxxa doppja fil-Ġermanja*

10. Skond l-Artikolu 1 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (Einkommensteuergesetz) [3], il-

3 — RGBl 1934 I, p. 1005.

persuni taxxabbli stabbiliti fil-Ġermanja huma bħala prinċipju intaxxati fuq id-dħul kollu tagħhom, indipendentement mill-oriġini nazzjonali jew barranija tagħhom. Din ir-regola tapplika għat-tipi kollha ta' dħul, inklużi qligħ mill-kummerċ u qligħ kapitali.

11. Fil-kuntest tas-sistema fiskali Ġermaniża, il-qligħ magħmul minn soċjetajiet, Ġermaniżi jew barranin, m'huwiex attribwit direttament lil dawn is-soċjetajiet, iżda lis-soċji tagħhom, persuni fiżiċi, persuni taxxabbli b'mod illimitat fil-Ġermanja, bi proporzjon għas-sehem tagħhom u intaxxati fir-rigward tiegħu (prinċipju magħruf bħala "ta' trasparenza fiskali tas-soċjetajiet"). Fir-rigward ta' soċjetajiet bejn persuni barranin, bħar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, Columbus Container Services BVBA & Co. (iktar 'il quddiem "Columbus"), dik l-attribuzzjoni diretta tal-qligħ lis-soċji residenti fil-Ġermanja tapplika anki jekk il-kumpannija tkun suġġetta, fiha nnfisha, għat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Istat Membru fejn ikollu s-sede tiegħu.

12. Bil-għan li teħles mit-taxxa doppja fuq id-dħul u fuq l-assi tar-residenti Ġermaniżi li joriġinaw minn pajjiż barra, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kkonkludiet ftehim bilaterali, ibbażati fuq il-mudell tal-ftehim fiskali ta' l-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u l-Iżvilupp Ekonomiku (OECD) dwar id-dħul u l-assi, fosthom, dak rilevanti għal din il-kawża, mar-Renju tal-Belġju.

13. Skond l-Artikolu 23 tal-Ftehim, iffirmat fi Brussell fil-11 ta' April 1967, bejn ir-Renju tal-Belġju u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja dwar ħelsien minn Taxxa Doppja fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul [4], id-dħul ta' residenti Ġermaniżi provenjenti mill-Belġju, inkluż il-qligħ minn kapital investit fis-soċjetajiet f'isem kollettiv u fis-soċjetajiet in akkomandita, li jinsabu fil-Belġju, taxxabbli f'dan l-Istat skond id-dispożizzjonijiet ta' l-imsemmi ftehim, huma eżenti mit-taxxa fil-Ġermanja. Din l-eżenzjoni tapplika wkoll għall-elementi ta' l-assi tar-residenti Ġermaniżi li jinsabu fil-Belġju. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja madankollu żżomm id-dritt li tieħu in kunsiderazzjoni, waqt li jkunu qed jiġu stabbiliti r-rati tat-taxxa tagħha, id-dħul u l-elementi ta' l-assi eżenti (metodu ta' l-eżenzjoni, u skond il-każ, b'riżerva ta' progressività).

14. L-Artikolu 20(2) u (3), tal-liġi fiskali Ġermaniża dwar ir-relazzjonijiet ma' pajjiżi oħra [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] [5], fil-verżjoni li tirriżulta mil-liġi Ġermaniża tal-21 ta' Diċembru 1993 dwar l-armonizzazzjoni u l-ġlieda kontra l-frodi

4 — Rispettivament BGBl 1969 II, p. 18 u *Moniteur Belge* tat-30 ta' Lulju 1969.

5 — BGBl 1972 I, p. 1713.

(Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz)[6], (iktar 'il quddiem l-"AStG"), applikabbli fil-mument li fih seħħew il-fatti tal-kawża prinċipali, madankollu, f'ċerti każijiet jagħmlu eċċezzjoni għal din ir-regola. Din id-dispożizzjoni ġiet introdotta fl-AStG sabiex, b'mod partikolari, ma tħallix lir-residenti Ġermaniżi jevitaw id-dispożizzjonijiet l-oħra ta' l-AStG dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' KBK ("Zwischengesellschaft"), li għandhom personalità ġuridika proprja, stabbiliti fi Stati Membri b'rata baxxa. Dawn id-dispożizzjonijiet għandhom l-għan li jiġġieldu l-evażjoni tat-taxxa.

15. Fir-rigward tal-ħelsien minn taxxa doppja fuq id-dħul provenjenti minn stabbiliment stabbilit, l-Artikolu 20(2) ta' l-AStG jispeċifika li, "jekk id-dħul, li jkun ir-riżultat ta' kapital investit skond it-tieni sentenza ta' l-Artikolu 10(6), jinkiseb mill-istabbiliment barrani ta' persuna taxxabbli b'mod illimitat fil-Ġermanja u jekk jiġi suġġett għat-taxxa bħala dħul intermedjarju kieku dan l-istabbiliment kien kumpannija barranija, it-taxxa doppja m'għandhiex tkun evitata permezz ta' eżenzjoni iżda permezz ta' imputazzjoni tat-taxxi miġbura barra minn fuq dan id-dħul".

16. Fir-rigward tal-ħelsien minn taxxa doppja fuq l-assi, l-Artikolu 20(3) ta' l-AStG jindika li, "għal dak li jikkonċerna l-azzjonijiet li jagħtu lok għal dħul li huwa ta' natura ta' kapital investit skond it-tieni sentenza ta' l-Artikolu 10(6), bl-eċċezzjoni tad-dħul li huwa ta' natura ta' kapital investit skond it-tielet sentenza ta' l-Artikolu 10(6), fil-każijiet previsti fil-paragrafu 2, it-taxxa doppja m'għandhiex tkun evitata permezz ta' l-eżenzjoni iżda permezz tat-taxxi miġbura barra minn fuq dawn l-azzjonijiet".

17. It-tieni sentenza ta' l-Artikolu 10(6) ta' l-AStG tippreċiża li "id-dħul intermedjarju li għandu n-natura ta' kapital investit huwa dħul tal-kumpannija intermedjarja barranija li ġej mid-detenzjoni, mill-ġestjoni, miż-żamma jew miż-żieda tal-valur tal-mezzi ta' ħlas, ta' krediti, ta' titoli, ta' ishma jew ta' elementi simili ta' l-assi [...]".

18. Mill-elementi tal-proċess jirriżulta li l-AStG teżiġi li jiġu ssodisfati erba' kundizzjonijiet addizzjonali sabiex l-applikazzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni, previst fl-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG, japplika. Dawn il-kundizzjonijiet huma s-segwenti:

— id-dħul miksub fl-istabbiliment barrani li għandu n-natura ta' kapital investit huwa "suġġett għal rata ta' taxxa baxxa", skond l-Artikolu 8(3) ta' l-AStG, jiġifieri li d-dħul mhux taxxabbli, abbażi tat-

6 — BGBl 1993 I, p. 2310.

taxxa fuq il-qligħ fl-Istat tad-direzzjoni tan-negozju, għal 30 % jew iktar;

— id-dħul li għandu n-natura ta' kapital investit ma jissodisfax il-kundizzjonijiet tal-punt 7 ta' l-Artikolu 8(1) u l-Artikolu 8(2) kif ukoll ta' l-Artikolu 13 ta' l-AStG;

— id-dħul li għandu n-natura ta' kapital investit ma jistax ikun ikkunsidrat bħala provenjenti minn attività magħrufa bħala "attiva", prevista fil-punti 1 sa 6 ta' l-Artikolu 8(1) ta' l-AstG;

— huwa meħtieġ li l-persuni taxxabbli Ġermaniżi jkollhom ta' l-inqas sehem ta' 10 % fl-istabbiliment.

III — Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

19. Columbus hija kumpannija in akkomandita taħt il-liġi Belġjana. Hija ġiet stabbilita fl-1989 u għandha s-sede tagħha f'Antwerp (Il-Belġju). Fis-sena 1996, l-ishma tagħha kienu miżmuma minn tmien persuni fiżiċi residenti fil-Ġermanja, li ta' l-inqas sitta minnhom kienu ġejjin mill-istess familja, u kull wieħed minn dawn il-persuni kellu sehem ta' 10 %. Kienet soċja wkoll, b'sehem ta' 20 %, kumpannija regolata mid-dritt Ġermaniż, li s-soċji tagħha kienu wkoll stabbiliti fil-Ġermanja.

20. Columbus ma kinitx taxxabbli fil-Ġermanja. Taħt il-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża hija mhijiex ikkunsidrata bħala KBK, iżda hija assoċjata ma' "stabbiliment permanenti" barrani ta' soċji stabbiliti fil-Ġermanja. Id-dħul u l-assi ta' Columbus huma b'hekk direttament attribwiti lis-soċji tagħha, għall-finijiet ta' ġbir tat-taxxa fuq id-dħul u fuq l-assi fil-Ġermanja.

21. L-għan tas-kumpannija Columbus jikkonsisti fil-koordinament ta' l-attivitajiet tal-grupp Oetker, fil-provvista tas-servizzi finanzjarji intragrupp. Huwa jinkludi, b'mod partikolari, iċ-ċentralizzazzjoni tat-tranżazzjonijiet finanzjarji, il-finanzjament tal-kompatibbiltà tas-sussidjarji jew tal-fergħat, iċ-ċentralizzazzjoni u l-koordinazzjoni tal-kompatibbiltà, tal-kompiti amministrattivi u ta' l-attivitajiet ta' pubbliċità u tal-marketing kif ukoll il-ġestjoni elettronika tad-data.

22. L-attività ekonomika ta' Columbus hija prinċipalment iddedikata għal-ġestjoni tal-kapital investit, skond it-tieni sentenza ta' l-Artikolu 10(6) ta' l-AStG. Din il-ġestjoni wasslet lil Columbus sabiex, matul is-sena

1996 tikseb, "qligħ mill-kummerċ" ta' DEM 8 044 619 u ta' "dħul ieħor" ta' DEM 53 477.

23. L-amministrazzjoni fiskali Belġjana kkunsidrat lill-Columbus bħala "ċentru ta' koordinazzjoni", skond id-Digriet Irjali Nru 187, tat-30 ta' Diċembru 1982, dwar il-ħolqien ta' ċentri ta' koordinazzjoni [7]. Is-sistema fiskali li jibbenefikaw minnha ċ-ċentri ta' koordinazzjoni tidderoga mis-sistema fiskali ordinarja Belġjana f'diversi aspetti. Prinċipalment, id-dħul taxxabbli ta' dawn iċ-ċentri huwa ddeterminat fuq il-bażi ta' rata fissa skond il-metodu magħruf bħala "cost plus". Dan id-dħul jikkorrispondi għal perċentwali ta' l-ammont ta' l-infiq u ta' l-ispejjeż ta' l-operat li minnhom huma esklużi l-ispejjeż tal-persunal, il-piżijiet finanzjarji u t-taxxa dovuta fuq il-kumpanniji [8]. Skond din is-sistema, għas-sena 1996, Columbus ġiet intaxxata fuq inqas minn 30 % tal-qligħ effettivament magħmul.

24. Fil-Ġermanja, il-Finanzamt Bielefeld-Innenstadt ikkunsidrat lill-Columbus bħala kumpannija. Filwaqt li rreferiet għall-Artikolu 20(2) ta' l-AStG, l-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża, permezz ta' avviż tat-8 ta' Ġunju 1998 dwar il-kalkolu tal-benefiċċji għas-sena 1996, attribwixxiet il-"qligħ mill-kummerċ" ta' DEM 8 044 619 u d-"dħul ieħor" ta' DEM 53 477 ta' Columbus lis-soċji tagħha. Il-Finanzamt Bielefeld-Innenstadt kkunsidrat id-dħul ta' l-aħħar bħala eżenti mit-taxxa filwaqt li inkludiethom fir-riżerva ta' progressività. Min-naħa l-oħra, hija intaxxat il-qligħ kollu ta' DEM 8 044 619 filwaqt li xorta imponiet it-taxxa li kienet inġabret fil-Belġju.

25. Permezz ta' avviż tas-16 ta' Ġunju 1998, l-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża stabbilixxiet il-valur ta' referenza ta' l-assi ta' Columbus, fl-1 ta' Jannar 1996, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa fuq l-assi tas-soċji.

26. Columbus, li kienet qegħda taġixxi għannom tas-soċji, opponiet għal dawn l-avviżi quddiem il-Finanzgericht Münster, bl-eċċezzjoni ta' dak li jirrigwarda d-"dħul ieħor", billi invokat b'mod partikolari l-inkompatibbiltà ta' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG mad-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 52 tat-Trattat KE (li wara emendi sar l-Artikolu 43 KE). Skond Columbus, is-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-eżenzjoni, stabbilita fl-Artikolu 23 tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Belġju, ma' l-applikazzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni, prevista fl-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG, kellha l-effett li żżid il-piż tat-taxxa ta' kull soċju b'madwar EUR 250 000 għas-sena in kwistjoni.

27. Il-Finanzgericht Münster ma teskludix li r-regoli ta' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG jiksru l-libertà ta' l-istabbiliment. Hija

7 — *Moniteur Belge* tat-13 ta' Jannar 1983.

8 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-22 ta' Ġunju 2006, Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni (C-182/03 u C-217/03, Ġabra p. I-5479, punt 9).

għandha wkoll dubji dwar il-kompatibbiltà ta' l-imsemmija regoli mal-moviment liberu tal-kapital, peress li t-taxxa addizzjonali li għaliha huwa suġġett id-dħul barrani jista' jiddiswadi lil resident milli jinvesti fi Stat Membru ieħor.

28. Huwa f'dawn il-kundizzjonijiet li l-Finanzgericht Münster ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja s-segwenti domanda preliminari:

"Ir-regoli ta' l-Artikolu 20(2) u (3) tal-liġi fiskali Ġermaniża dwar ir-relazzjonijiet ma' pajjiżi oħra [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] fil-verżjoni li tirriżulta mil-liġi Ġermaniża tal-21 ta' Diċembru 1993 dwar l-armonizzazzjoni fiskali u l-ġlieda kontra l-frodi (Missbrauchsbekampfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) li jeżentaw mit-taxxa doppja d-dħul li huwa ta' natura ta' kapital investit fl-istabbiliment barrani ta' persuna taxxabbli b'mod illimitat fil-Ġermanja, li kien jiġi suġġett għat-taxxa bħala dħul intermedjarju kieku l-istabbiliment permanenti kien kumpannija barranija, minkejja l-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż fil-11 ta' April 1967 bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Belġju, mhux permezz ta' l-eżenzjoni tad-dħul mit-taxxa Ġermaniża iżda permezz ta' l-imputazzjoni tat-taxxa fuq il-qligħ miġbura f'pajjiż ieħor, huma kuntrarji għad-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 52 tat-Trattat KE [...], u ta' l-Artikoli 73 B sa 73 D tat-Trattat KE, li saru l-Artikoli 56 KE sa 58 KE?"

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

29. Columbus, il-Gvern Ġermaniż, Belġjan, Olandiż, Portugiż u dak tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, skond l-Artikolu 23 ta' l-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja. Dawn il-partijiet instemgħu fis-seduta li nżammet fit-28 ta' Settembru 2006, bl-eċċezzjoni tar-Repubblika Portugiża li għaliha ma kienx hemm rappreżentant.

V — Analiżi

A — *Id-definizzjoni tal-problema ppreżentata mid-domanda preliminari*

30. Qabel ma jsir l-eżami tad-domanda preliminari mill-aspett tad-dritt Komunitarju, huwa importanti li tiġi definita sew il-problema ppreżentata mill-qorti tar-rinviju.

31. Fl-opinjoni tiegħi, jeħtieġ li tliet domandi jiġu esklużi mill-evalwazzjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja ser tagħmel f'din il-kawża.

32. L-ewwel nett, jeħtieġ li jiġi osservat li d-domanda preliminari ma tirrigwardax direttament is-sistema applikabbli għall-"ishma f'kumpanniji intermedjarji barranin"[9], previsti fil-Kapitolu 4 ta' l-AStG (Artikoli 7 sa 14 ta' dik il-liġi), iżda tirrigwarda "l-applikazzjoni tal-ftehim dwar il-prevenżjoni tat-taxxa doppja", prevista fl-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG, fil-każ ta' ċertu qligħ miksub minn stabbilimenti permanenti barranin, mingħajr personalità ġuridika proprja skond il-liġi fiskali Ġermaniża, fejn is-soċji huma taxxabbli fuq id-dħul kollu tagħhom u l-assi tagħhom fil-Ġermanja.

33. Il-Kapitolu 4 ta' l-AStG jirregola t-trattament fiskali ta' l-entitajiet, stabbiliti barra, li għandhom personalità ġuridika proprja skond il-liġi fiskali Ġermaniża[10] u li għalihom huwa previst li l-qligħ li jagħmlu, skond l-AStG, matul is-sena finanzjarja, fi Stat li l-livell tiegħu ta' taxxa huwa inqas minn dak previst mid-dispożizzjonijiet ta' l-AStG (inqas minn 30 %), huwa kkunsidrat li ġie mqassam lill-azzjonisti tagħhom, persuni suġġetti b'mod illimitat għat-taxxa Ġermaniża, fl-istess sena finanzjarja[11].

34. Ċertament, hemm lok li jingħad li, sabiex jiġi identifikat jekk, bħal fil-każ prinċipali, stabbiliment permanenti barrani, skond l-Artikolu 20(2) u (3), ta' l-AStG, jaqax fil-kamp ta' applikazzjoni ta' l-AStG, permezz ta' dik id-dispożizzjoni, għandha ssir referenza għall-kundizzjonijiet applikabbli wkoll għall-kumpanniji intermedjarji barranin.

35. Min-naħa l-oħra, hekk kif jammetti l-Gvern Ġemaniż, l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG iħaddan skop simili għad-dispożizzjonijiet li jirregolaw il-kumpanniji intermedjarji barranin, fis-sens li huwa għandu l-għan li jevita li l-persuni taxxabbli Ġermaniżi, meta jwaqqfu stabbilimenti permanenti f'pajjiżi barranin, bħal fil-kawża prinċipali, jevitaw ir-regoli previsti fil-Kapitolu 4 ta' l-AStG li jirregolaw il-kumpanniji intermedjarji barranin, li jibbenefikaw, fir-rigward tal-qligħ miksub minn dawn l-istabbilimenti permanenti fi Stati Membri fejn ir-rata tat-taxxa hija iktar baxxa minn dik prevista fil-Ġermanja, minn eżenzjoni mit-taxxa f'dan l-Istat, skond il-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konklużi mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

36. Għalkemm dawn iċ-ċirkustanzi ma jistgħux ikunu injorati totalment, b'mod partikolari sabiex jiġi mifhum il-kuntest li fih jaqa' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG, jibqa' l-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja ma ġietx mistoqsija dwar l-interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju fil-kuntest ta' l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu 4 ta' l-AStG fir-rigward ta' kumpannija intermedjarja barranija, fejn is-sistema li hija applikabbli għaliha tidher differenti minn dik prevista fl-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG.

9 — Dawn huma KBK.

10 — Ara l-Artikolu 7(1) ta' l-AStG.

11 — Ara l-Artikolu 10(1) u (2) ta' l-AStG.

37. Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju stabbilixxiet b'mod ċar li, skond il-liġi fiskali Ġermaniża, Columbus, bħala kumpannija, taqa' taħt l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG, indipendentement mill-post fejn hija stabbilita u mhux taħt is-sistema applikabbli għall-KBK skond id-dispożizzjonijiet l-oħra ta' l-AStG.

38. Madankollu, u din il-kwistjoni hija marbuta ma' l-ewwel waħda, huwa importanti li jiġi ppreċiżat li mhijiex id-differenza li teżisti bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Belġju, fir-rigward tal-kwalifikazzjoni ġuridika u fiskali ta' Columbus li hija prevista mill-qorti tar-rinviju bħala li tista' toħloq restrizzjoni għall-movimenti liberi tat-Trattat, iżda hija biss is-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-eżenzjoni ma' dak ta' l-imputazzjoni għal dak li jikkonċerna t-taxxa fuq id-dħul u l-assi ta' soċji Ġermaniżi ta' stabbiliment permanenti li jinsab f'pajjiż ieħor.

39. Kif diġà ġie indikat, fil-Belġju, Columbus hija stabbilita taħt forma ta' kumpannija in akkomandita. Id-dritt Belġjan jirrikonoxxiha bħala li għandha personalità ġuridika awtonoma minn dik tas-soċji tagħha, jiġifieri s-soċji solidali u s-soċji akkomandanti. Mill-aspett fiskali, Columbus hija, bħala prinċipju, suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji iżda madankollu hija tibbenefika mis-sistema applikabbli għaċ-ċentri ta' koordinazzjoni. Ma jonqosx li hija għandha personalità ġuridika. Min-naħa l-oħra, fil-Ġermanja, Columbus hija meqjusa bħala kumpannija, li, mill-aspett fiskali, hija mqabbla ma' stabbiliment permanenti ta' soċji, persuni fiżiċi, li huma residenti fil-Ġermanja, b'mod li l-qligħ miksub minn Columbus huwa attribwit direttament lis-soċji tagħha. Columbus hija b'hekk fiskalment trasparenti f'dan l-Istat.

40. L-istudji tal-liġi fiskali internazzjonali li jirrigwardaw il-problema tat-trasparenza tas-soċjetajiet urew il-kumplessità "tabilħaqq straordinarja" ta' din il-parti tal-liġi [12], li l-fatturi tagħha jirrigwardaw, b'mod partikolari, il-kunflitti ta' kwalifikazzjoni tas-soċjetajiet, ikkwalifikati hekk fi Stat iżda kkwalifikati bħala kumpanniji b'kapital fi Stat ieħor, u n-natura bilaterali jew triangulari tar-relazzjonijiet li għandhom jiġu eżaminati (Stat minn fejn joriġina d-dħul, Stat tas-kumpannija, Stat ta' residenza tas-soċju). Dawn id-diffikultajiet jistgħu madankollu jkunu mnaqqsa permezz tad-dispożizzjonijiet tal-ftehim fiskali konklużi bejn l-Istati.

41. Fl-istadju attwali ta' l-iżvilupp tad-dritt Komunitarju, mhuwiex meħtieġ li l-Istati Membri jirrikonoxxu, fit-territorju tagħhom, l-istat ġuridiku u fiskali mogħti mid-dritt

12 — Skond l-espressjoni tar-relatur ġenerali J.-P. Le Gall fil-kuntest ta' l-istudju tal-liġi fiskali komparattiva, li jiġbor iktar minn 28 rapport nazzjonali, magħmul mill-International Fiscal Association, intitolat *International tax problems of partnerships* in Cahiers de droit fiscal international, Kluwer Law International, L-Aja, 1995, p. 604.

intern ta' Stati Membri oħra lill-korpi li jeżerċitaw attivitajiet ekonomiċi.

42. F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li t-tielet inċiż ta' l-Artikolu 220 tat-Trattat KE (li sar it-tielet inċiż ta' l-Artikolu 293 KE) jipprovdi li l-Istati Membri għandhom, safejn ikun meħtieġ, jieħdu sehem f'negozjati ma' xulxin sabiex jassiguraw għaċ-ċittadini tagħhom, ir-rikonoxximent reċiproku tal-kumpanniji skond it-tieni paragrafu ta' l-Artikolu 58 KE (li sar it-tieni paragrafu ta' l-Artikolu 48 KE).

43. Fuq il-bażi ta' dik id-dispożizzjoni, is-sitt Stati Membri fondaturi tal-Komunità Ekonomika Ewropea kkonkludew il-ftehim iffirmat fi Brussell fid-29 ta' Frar 1968, dwar ir-rikonoxximent reċiproku tal-kumpanniji u persuni ġuridiċi [13]. Peress li din ma ġietx ratifikata minn dawn l-Istati kollha, dan il-ftehim qatt ma daħal fis-seħħ.

44. Minkejja n-nuqqas ta' rikonoxximent reċiproku tal-kumpanniji u tal-persuni ġuridiċi, l-Istati Membri għandhom jirrispettaw il-movimenti liberi previsti mit-Trattat.

13 — Bull. Suppl. Nru 2, 1969, p. 7.

45. F'dan il-każ, l-oriġini tar-restrizzjoni eventwali tal-movimenti liberi tat-Trattat ma tinsabx fil-klassifikazzjoni ta' stabbiliment permanenti ta' Columbus mil-liġi fiskali Ġermaniża, peress li huwa preċiżament grazzi għal dik il-klassifikazzjoni li Columbus setgħet, sas-sena finanzjarja in kwistjoni, tibbenefika mill-metodu ta' l-eżenzjoni skond id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Belġju, li Columbus teżiġi ż-żamma tiegħu fil-kawża prinċipali [14].

46. Fl-aħħar nett, jiena nikkunsidra li m'hemmx lok għall-Qorti tal-Ġustizzja li teżamina l-allegazzjonijiet ta' Columbus li l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG huwa kuntrarju għad-dispożizzjonijiet ta' l-imsemmi ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja. Fil-fatt, huwa importanti li jingħad li l-Qorti tal-Ġustizzja mhijiex kompetenti fil-kuntest ta' l-Artikolu 177 tat-Trattat KE (li sar l-Artikolu 234 KE) sabiex tagħti deċiżjoni dwar din il-kwistjoni, peress li mhijiex waħda ta' interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju [15].

47. Naturalment, din l-evalwazzjoni ma tfissirx, madankollu, li l-Qorti tal-Ġustizzja,

14 — Għalkemm Columbus kienet ikklassifikata bħala kumpannija b'kapital taħt il-liġi Ġermaniża, huwa probabbli ħafna li s-sistema apparentement iktar sfavorevoli tal-kumpanniji intermedjarji barranin (KBK) kienet applikat għaliha (Kapitolu 4 ta' l-AStG). Madankollu, din l-ipoteżi mhijiex is-suġġett ta' din l-analiżi peress li mhijiex imressqa mill-qorti tar-rinviju.

15 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza ta' l-14 ta' Diċembru 2000, AMID (C-141/99, Ġabra p. I-11619, punt 18). Ara wkoll il-punt 25 tal-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Ruiz-Jarabo Colomer fil-kawża Gilly (sentenza tat-12 ta' Mejju 1998, C-336/96, Ġabra p. I-2793).

sabiex tagħti interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju, li tkun utili għall-qorti nazzjonali, ma tistax tieħu in kunsiderazzjoni, jekk ikun il-każ, id-dispożizzjonijiet ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja, sakemm, bħal f'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju ġustament tippreżentaha bħala li tifforma parti mill-kuntest ġuridiku applikabbli għall-kawża prinċipali [16]. Fir-rigward tal-kumplament, jiena nikkunsidra bħal ma qal l-Avukat Ġenerali Geelhoed fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Denkavit Internationaal u Denkavit France [17], li l-impatt effettiv ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja fuq is-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli għandu jittieħed in kunsiderazzjoni sabiex jiġi ddeterminat jekk, f'każ speċifiku, teżistix restrizzjoni għall-movimenti liberi ggarantiti mit-Trattat. Finnuqqas ta' dan, ma titteħidx in kunsiderazzjoni r-realtà ekonomika ta' l-attività tal-persuna taxxabbli u l-inċentivi eventwali marbuta mal-kuntest transkonfinali.

48. Peress li saru dawn ir-rimarki, jeħtieġ li jiġi kkjarifikat mill-bidu, fir-rigward tal-kuntest ġuridiku u ta' fatt spjegat mill-qorti tar-rinviju, liema miż-żewġ movimenti liberi msemmija mill-qorti nazzjonali (libertà ta' l-istabbiliment u l-moviment liberu tal-kapital) għandu japplika prinċipalment f'din il-kawża. Wara l-analiżi tiegħi ser tittratta l-evalwazzjoni ta' l-effett restrittiv tas-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-eżenzjoni ma' dak ta' l-imputazzjoni għall-finijiet tal-ħelsien minn taxxa doppja, fil-Ġermanja, fuq id-dħul u fuq l-assi miksuba mis-soċji ta' Columbus. Fl-aħħar nett, fil-każ li restrizzjoni bħal din tibqa' teżisti, ikun meħtieġ li jiġi eżaminat jekk din tistax tkun iġġustifikata minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali.

B — *Il-kwistjoni dwar l-applikabbiltà tad-dispożizzjonijiet dwar il-libertà ta' l-istabbiliment jew dwar il-moviment liberu tal-kapital*

49. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk regola bħal dik prevista fl-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG hijiex kompatibbli mal-libertà ta' l-istabbilment jew mal-moviment liberu tal-kapital.

50. Skond il-ġurisprudenza, meta ċittadin ta' Stat Membru jkollu, fil-kapital ta' kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, azzjoni ta' natura li tippermettilu jeżerċita influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet ta' dik il-kumpannija u li jiddetermina l-attivitajiet tagħha, huma d-dispożizzjonijiet tat-Trattat ibbażati fuq il-libertà ta' l-istabbiliment li japplikaw u mhux dawk li jirreferu għall-moviment liberu tal-kapital [18].

16 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza ta' l-14 ta' Diċembru 2006, Denkavit Internationaal u Denkavit France, (C-170/05, Ġabra p. I-11949, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

17 — Ara l-punti 33 sa 38 tal-konklużjonijiet ippreżentati fis-27 ta' April 2006 fil-kawża li tat lok għas-sentenza Denkavit Internationaal u Denkavit France, iċċitata iktar 'il fuq.

18 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta' April 2000, Baars (C-251/98, Ġabra p. I-2787, punt 22); tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y (C-436/00, Ġabra p. I-10829, punt 37), u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Ġabra p. I-7995, punt 31).

51. Id-definizzjoni bejn dawn iż-żewġ libertajiet mhijiex dejjem faċli, b'mod partikolari, fil-kuntest ta' rinviju għal deċiżjoni preliminari fejn il-qorti nazzjonali hija f'pożizzjoni aħjar sabiex tevalwa b'mod konkret iddrittijiet mogħtija liċ-ċittadin Komunitarju mill-azzjonijiet li huma għandhom fil-kapital tal-kumpannija kkonċernata.

52. F'din il-kawża, hekk kif għidt fil-punt 18 ta' dawn il-konklużjonijiet, jidher li wieħed mill-fatti li jeħtieġu l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG huwa li persuna taxxabbli fil-Ġermanja jkollha sehem ta' l-inqas ta' 10 % fl-istabbiliment permanenti. Ma' l-ewwel ħarsa, sehem ta' dan id-daqs tidher li teskludi l-possibbiltà li tiġi eżerċitata influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet ta' dan l-istabbiliment u li jiġu ddeterminati l-attivitajiet tiegħu. Jekk dan huwa l-każ, l-evalwazzjoni tal-kompatibbiltà tad-dispożizzjonijiet in kwistjoni għandha ssir, prinċipalment, fuq il-bażi ta' l-Artikoli 73 B sa 73 D tat-Trattat KE.

53. L-applikabbiltà tal-libertà ta' l-istabbiliment tista', madankollu, tirriżulta rilevanti, fid-dawl taċ-ċirkustanzi deskritti iktar 'il quddiem.

54. Minn naħa, l-għan imħaddan mil-leġiżlatur Ġermaniż, għal dak li jikkonċerna s-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-eżenzjoni ma' dak ta' l-imputazzjoni, huwa li jiġu evitati d-dispożizzjonijiet tal-leġiżlatur fiskali Ġermaniż, inklużi dawk ta' l-AStG li jirrigwarda l-KBK li huma stabbiliti, f'pajjiż ieħor, taħt il-forma ta' sussidjarji. F'dan is-sens, fil-komponenti differenti tagħha, l-AStG b'hekk tkopri prinċipalment l-istabbiliment tar-residenti Ġermaniżi f'pajjiż barrani, f'dan il-każ partikolari taħt il-forma ta' kumpannija persuni, ikkunsidrata bħala stabbiliment permanenti mil-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża.

55. Min-naħa l-oħra, fil-kawża prinċipali, mhux biss Columbus hija kkontrollata minn ta' l-inqas sitt persuni fiżiċi li jappartjenu għall-istess familja, li kull waħda minnhom għandha 10 % ta' l-ishma ta' l-istabbiliment ikkonċernat, iżda fuq kollox, dawn il-persuni, kif ġie indikat fis-seduta minn Columbus fil-kawża prinċipali, jaġixxu flimkien u huma rrappreżentati minn persuna waħda fil-laqgħa ġenerali tas-soċji tal-kumpannija. Dawn it-tmien soċji b'hekk jidhru li għandhom, kollettivament, influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet ta' Columbus. F'dan il-kuntest, id-dannu eventwali għall-moviment liberu tal-kapital jkun sempliċement konsegwenza ta' l-allegat ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment.

56. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha, u fin-nuqqas ta' elementi suffiċjentement preċiżi minn naħa tal-qorti nazzjonali li permezz tagħhom ikun jista' jiġi ddeterminat b'ċertezza liema miż-żewġ libertajiet imsemmija iktar 'il fuq hija eventwalment l-iktar affettwata f'dan il-każ partikolari, l-eżami ta' leġiżlazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali tkun, mingħajr dubju neċessarja, b'riferiment, fl-istess waqt għall-Artikoli 52 u 73 B tat-Trattat KE.

57. Madankollu, jidhirli li f'dan il-każ, l-applikazzjoni ta' kull waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet għandha twassal għall-istess riżultat. B'hekk nipproponi li nanalizza din il-kawża fid-dawl ta' l-Artikolu 52 tat-Trattat KE, filwaqt li nieħu in kunsiderazzjoni l-fatt li raġunament simili jkun validu għal dak li jikkonċerna l-Artikolu 73 B tat-Trattat KE.

C — Fuq l-eżistenza ta' ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment

58. Id-diffikultà ewlenija ta' din il-kawża tirrigwarda l-possibbiltà li regola, bħal dik prevista fl-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG, tiġi kkwalifikata bħala ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment.

59. Columbus u l-Gvern Belġjan jikkunsidraw li l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG jiddiswadi liċ-ċittadini Ġermaniżi milli jistabbilixxu ruħhom fl-Istat Membru ta' l-għażla tagħhom, peress li l-metodu ta' imputazzjoni huwa applikabbli biss jekk id-dħul miksub mir-residenti Ġermaniżi jkollu l-karattru ta' dħul imsejjaħ "passiv" provenjenti minn Stat Membru fejn it-taxxa hija inqas minn dik prevista mid-dispożizzjonijiet ta' l-AStG.

60. Min-naħa l-oħra, peress li l-partijiet l-oħra ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom lill-Qorti tal-Ġustizzja, jiġifieri l-Gvern Ġermaniż, Olandiż, Portugiż u dak tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni, li fihom isostnu li r-regola prevista mill-Artikolu 20 (2) u (3) ta' l-AStG stabbilixxiet mill-ġdid it-trattament ugwali bejn sitwazzjoni fiskali transkonfinali, bħal dik tas-soċji ta' Columbus, u sitwazzjoni purament interna. B'hekk, skond dawn il-partijiet, ma jeżisti l-ebda ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment.

61. Wieħed għandu jfakkar li l-libertà ta' l-istabbiliment, rikonoxxuta mill-Artikolu 52 tat-Trattat KE għaċ-ċittadini Komunitarji, jinkludi l-aċċess għalihom għal xogħol għal rashom kif ukoll it-twaqqif u t-tmexxija ta' impriżi, taħt l-istess kundizzjonijiet bħal dawk definiti mil-leġiżlazzjoni ta' l-Istat Membru ta' stabbiliment għaċ-ċittadini tiegħu stess [19] jew għaċ-ċittadini ta' Stati Membri oħra li huma residenti fit-territorju tiegħu [20].

62. Anki jekk, skond il-kliem tagħhom, id-dispożizzjonijiet dwar il-libertà ta' l-istabbiliment huma intiżi sabiex jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li dawn jipprekludu wkoll lill-*Istat Membru ta' oriġini* milli jostakola l-istabbiliment ta'

19 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-11 ta' Marzu 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Ġabra p. I-2409, punt 40) u, kif ukoll Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq (punt 41).

20 — Ara s-sentenza Baars, iċċitata iktar 'il fuq (punt 29).

wieħed miċ-ċittadini tiegħu fi Stat Membru ieħor[21].

63. Min-naħa l-oħra, il-projbizzjoni għall-Istati Membri li jistabbilixxu restrizzjonijiet għal-libertà ta' l-istabbiliment tapplika wkoll għad-dispożizzjonijiet fiskali. Fil-fatt, skond il-ġurisprudenza, għalkemm, fl-istat attwali tad-dritt Komunitarju l-qasam tat-taxxi diretti ma jaqax fih innifsu taħt il-qasam tal-kompetenza tal-Komunità Ewropea, ma jonqosx li l-Istati Membri għandhom jeżerċitaw il-kompetenzi tagħhom b'ħarsien tad-dritt Komunitarju[22].

64. B'hekk, fir-rigward tar-restrizzjonjijiet li jirriżultaw mil-leġiżlazzjoni fiskali ta' l-Istat Membru ta' oriġini, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li d-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-libertà ta' l-istabbiliment jipprojbixxu lil Stat Membri milli jistabbilixxi, għall-finijiet tal-prevenzjoni ta' riskju ta' evażjoni fiskali, mekkaniżmu ta' taxxa fuq il-qligħ kapitali ġej minn titoli li għadu ma twettaqx f'każ ta' trasferiment tad-domiċilju fiskali ta' persuna taxxabbli barra minn dan l-Istat Membru, filwaqt li qligħ kapitali ta' persuna taxxabbli residenti f'dan l-Istat kien sempliċement taxxabbli meta kien effettivament imwettaq. Skond il-Qorti tal-Ġustizzja, minkejja li l-leġiżlazzjoni nazzjonali in kwistjoni f'din il-kawża ma kinitx tipprojbixxi persuna tax-xabbli milli teżerċita d-dritt tagħha ta' l-istabbiliment, madankollu kienet "ta' natura li tillimita l-eżerċizzju ta' dan id-dritt billi kellha, ta' l-inqas, effett *disważiv* fir-rigward tal-persuni taxxabbli li jixtiequ jistabbilixxu ruħhom fi Stat Membru ieħor"[23]. Il-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk qieset li d-differenza ta' trattament fir-rigward ta' l-impożizzjoni tal-qligħ kapitali kienet ta' "natura li *tiskoraġixxi* lil persuna taxxabbli milli titrasferixxi d-domiċilju tagħha barra mill-Istat Membru" in kwistjoni u, b'hekk setgħet tikkostitwixxi ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment[24].

65. Iktar reċentement, fis-sentenza tagħha Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja, f'rinviju għal deċiżjoni preliminari kkunsidrat, fir-rigward tal-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK, li t-trattament fiskali distint li jirriżulta minn din il-leġiżlazzjoni u l-iżvantaġġ li jirriżulta mill-kumpanniji residenti li għandhom sussidjarja taxxabbli, fi Stat Membru ieħor, b'rata ta' taxxa iktar baxxa huma ta' natura li jfixxklu l-eżerċizzju tal-libertà ta' l-istabbiliment minn kumpanniji bħal dawn, billi *jiddiswaduhom milli joħolqu, jakkwistaw jew iżommu sussidjarja* fi Stat Membru li fih din issib ruħha suġġetta għal rata ta' taxxa bħal din, b'mod li huma jikkostitwixxu restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment[25].

21 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 1988, Daily Mail u General Trust (81/87, Ġabra p. 5483, punt 16); tas-16 ta' Lulju 1998, ICI (C-264/96, Ġabra p. I-4695, punt 21); De Lasteyrie du Saillant, iċċitata iktar 'il fuq (punt 42) u tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 31), (miktub minni bil-korsiv).

22 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati De Lasteyrie du Saillant (punt 44); Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (punt 40) u, kif ukoll Denkavit Internationaal u Denkavit France (punt 18). Ara wkoll, reċentement, fir-rigward tal-moviment liberu ta' l-assi, is-sentenza ta' l-14 ta' Novembru 2006, Kerckhaert u Morres (C-513/04, Ġabra p. I-10967, punt 15 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 — Sentenza De Lasteyrie du Saillant, iċċitata iktar 'il fuq (punt 45) (miktub minni bil-korsiv).

24 — *Ibid* (punti 46 sa 48) (miktub minni bil-korsiv). Ara wkoll is-sentenza tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, Ġabra p. I-7409, punti 34 sa 39).

25 — Punt 46 (miktub minni bil-korsiv).

66. L-imsemmija sentenza, li ser tiġi ttrattata iktar fit-tul f'dawn il-konklużjonijiet, hija rilevanti għal din il-kawża. Barra minn hekk, huwa kien is-suġġett ta' dibattitu importanti ħafna bejn il-partijiet li waqt is-seduta.

67. F'dan l-istadju ta' l-analiżi tiegħi, huwa suffiċjenti li jingħad li, fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li kienu f'sitwazzjoni simili, minn naħa, il-kumpannija *parent,* stabbilita fir-Renju Unit, ta' sussidjarja stabbilita fi Stat Membru fejn ir-rata tat-taxxa fuq il-profitti kienet iktar baxxa minn dik applikata fir-Renju Unit u li għaliha kienet tapplika l-leġiżlazzjoni fuq il-KBK ta' dan l-Istat u, min-naħa l-oħra, il-kumpannija *parent* stabbilita fir-Renju Unit fejn is-sussidjarja kienet ukoll stabbilità f'dan l-Istat *jew* il-kumpannija *parent* stabbilita fir-Renju Unit li s-sussidjarja tagħha kienet stabbilita fi Stat Membru fejn il-livell ta' taxxa fuq il-profitti kienet ogħla minn dik applikabbli fir-Renju Unit u li għaliha, f'dawn iż-żewġ sitwazzjonijiet, il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK ma kinitx applikabbli.

68. Hekk kif turi s-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, id-determinazzjoni tal-paragun (oġġettiv) tas-sitwazzjonijiet hija ta' importanza fundamentali sabiex tiġi evalwata jekk l-applikazzjoni ta' miżura nazzjonali tmurx kontra t-trattament ugwali li, bħala prinċipju, għandu jkun iggarantit bejn dawn is-sitwazzjonijiet u, b'hekk, jekk din il-miżura hijiex suġġetta li tikkostitwixxi ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment.

69. F'dan il-każ partikolari, jeħtieġ li jiġi stabbilit jekk jistax jiġi applikat raġunament simili għal dak żviluppat mill-Qorti tal-Ġustizzja fl-imsemmija kawża, iċċitata iktar 'il fuq, fir-rigward tal-paragun tas-sitwazzjonijiet tas-sussidjarji tal-kumpanniji *parent* stabbiliti fir-Renju Unit li għalihom kienet jew ma kinitx applikabbli l-leġiżlazzjoni fuq il-KBK.

70. Jekk għandha ssir evalwazzjoni bħal din, kif qed nipproponi li jsir, hija għandha, madankollu, tieħu in kunsiderazzjoni l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ħelsien minn taxxa doppja, li kienet is-suġġett ta' preċiżazzjonijiet importanti dan l-aħħar, b'mod partikolari fis-sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation [26].

71. Għalhekk fl-opinjoni tiegħi, jeħtieġ li jiġi eżaminat it-trattament fiskali tad-dħul u ta' l-assi tas-soċji ta' Columbus fir-rigward, minn naħa, ta' dak irriżervat għal dak tas-soċji ta' kumpannija li ma eżerċitawx id-dritt tagħhom għall-moviment liberu (sitwazzjoni interna) u, min-naħa l-oħra, għat-trattament fiskali tad-dħul u ta' l-assi tas-soċji ta' kumpannija li eżerċitaw il-libertà ta' l-istabbiliment tagħhom fi Stat Membru fejn ir-rata tat-taxxa hija ogħla minn dik prevista mill-AStG (sitwazzjoni transkonfinali).

26 — Sentenza tat-12 ta' Diċembru 2006 (C-446/04, Ġabra p. I-11753).

1. Paragun bejn is-sitwazzjoni tas-soċji ta' Columbus u sitwazzjoni interna

72. Fil-fehma tiegħi huwa importanti, b'mod partikolari, għall-finijiet ta' ċarezza tar-raġunament, li ssir distinzjoni bejn ħelsien minn taxxa doppja fuq id-dħul, prevista mill-Artikolu 20(2) ta' l-AStG, u dik mit-taxxa doppja fuq l-assi, previst fl-Artikolu 20(3) ta' l-AStG.

a) Paragun fir-rigward tal-ħelsien minn taxxa doppja fuq id-dħul (Artikolu 20(2) ta' l-AStG)

73. M'hemm ebda dubju li l-applikazzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni — issostitwit b'mod unilaterali mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għall-metodu ta' l-eżenzjoni previst fil-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja bejn dan l-Istat Membru u r-Renju tal-Belġju — ta' l-imputazzjoni tat-taxxa miġbura fil-Belġju minn għand Columbus fuq it-taxxa imposta fuq id-dħul tas-soċji ta' din ta' l-aħħar wassal għal żieda notevoli tat-taxxa tagħhom għas-sena fiskali in kwistjoni (jiġifieri dik ta' l-1996) meta mqabbla mas-sena fiskali preċedenti.

74. Fih innifsu, u kuntrarjament għal dak li allega bosta drabi Columbus, dan it-trattament sfavorevoli ma jikkostitwixxix restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment.

75. Fil-fatt, id-dritt Komunitarju ma jiggarantixxix, f'qasam fejn l-Istati Membri jibqgħu kompetenti, l-applikazzjoni u ż-żamma fiż-żmien ta' trattament identiku favur l-istess persuna taxxabbli. Jekk dan kellu jkun il-każ, l-Istati Membri ma jistgħux per eżempji jibdlu l-bażi ta' stima jew ir-rata tat-taxxi diretti tagħhom. Fl-istat attwali ta' l-iżvilupp tad-dritt Komunitarju, dan huwa impossibbli. Il-fatt li t-trattament fiskali mogħti lil Columbus fil-kawża prinċipali ġie mibdul permezz ta' l-introduzzjoni unilaterali ta' deroga għall-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Belġju jirrigwarda kunflitt (eventwali) bejn normi tad-dritt intern u normi tad-dritt internazzjonali, iżda fil-fehma tiegħu huwa indifferenti mill-perspettiva tad-dritt Komunitarju. Min-naħa l-oħra, hekk kif diġà osservajt fil-punt 46 ta' dawn il-konklużjonijiet, mhijiex kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li ġġib fi tmiem kunflitt ta' normi bħal dan.

76. Kuntrarjament għal dak li jidher li qegħda tissuġġerixxi Columbus, trattament differenti fid-dritt Komunitarju mhuwiex ikkalkulat abbażi tat-tibdil ta' fatt jew ġuridiku fil-moħħ ta' l-istess persuna. Għall-kuntrarju, huwa jeħtieġ paragun bejn is-sitwazzjoni li eżerċitaw il-libertajiet iggarantiti mit-Trattat u dik tal-persuni li m'għamlux użu minnhom.

77. F'dan ir-rigward, jeħtieġ li jiġi osservat li la l-qorti tar-rinviju, li pjuttost għandha t-

tendenza li tipperċepixxi l-miżura fiskali Ġermaniża in kwistjoni bħala restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment, u lanqas Columbus, ma identifikaw differenza fit-trattament bejn is-sitwazzjoni tas-soċji ta' din ta' l-aħħar u sitwazzjoni interna.

78. Min-naħa l-oħra, il-Gvern Ġermaniż, Belġjan, Olandiż, Portugiż u dak tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni josservaw li l-imputazzjoni, prevista fl-Artikolu 20(2) ta' l-AStG, ta' l-imputazzjoni tat-taxxa miġbura fil-Belġju minn għand Columbus fuq it-taxxa imposta fuq id-dħul tas-soċji tagħha, tittratta lil dawn ta' l-aħħar b'mod identiku għall-persuni taxxabbli Ġermaniżi, soċji ta' soċjetajiet fiskalment trasparenti li jinsabu fil-Ġermanja, u li ma eżerċitawx il-libertà ta' l-istabbiliment tagħhom fi Stat Membru ieħor.

79. Din l-argumentazzjoni tidher li hija korretta.

80. Wieħed għandu jiftakar li, skond it-tieni inċiż ta' l-Artikolu 220 tat-Trattat KE (li sar it-tieni inċiż ta' l-Artikolu 293 KE), l-Istati Membri jintrabtu bejniethom, safejn ikun meħtieġ, li jieħdu sehem f'negozjati ma' xulxin sabiex jassiguraw, favur iċ-ċittadini tagħhom, l-abolizzjoni tat-taxxa doppja fil-Komunità.

81. Madankollu, din id-dispożizzjoni, li għandha natura programmatika [27], ma ġietx implementata sa dik il-ġurnata. Min-naħa l-oħra, mingħajr ma ssir referenza għad-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti [28], tal-Konvenzjoni 90/436/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar l-abolizzjoni tat-tassazzjoni doppja f'każ ta' korrezzjoni tal-profitti ta' impriżi assoċjati [29], u tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/48/KE, tat-3 ta' Ġunju 2003, dwar tassazzjoni ta' riżervi fuq id-dħul fil-forma ta' pagamenti ta' imgħax [30], li minnhom ebda waħda mhija rilevanti għall-kawża tagħna, ebda miżura ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni intiża sabiex tabolixxi t-taxxa doppja ma ġiet adottata fil-kuntest Komunitarju u l-Istati Membri ma kkonkludew, skond it-tieni inċiż ta' l-Artikolu 220 tat-Trattat KE, ebda ftehim multilaterali f'dan is-sens [31].

82. Minn dan jirriżulta li, fin-nuqqas ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni Komunitarja l-Istati Membri jibqgħu kompetenti biex jiddeterminaw il-kriterji ta' tassazzjoni fuq id-dħul sabiex jeliminaw, jekk

27 — Fil-fatt, dik id-dispożizzjoni m'għandhiex effett dirett (ara s-sentenza Gilly, iċċitata iktar 'il fuq, punt 17).

28 — ĠU L 225, p. 6.

29 — ĠU L 225, p. 10.

30 — ĠU L 157, p. 38.

31 — Ara, b'mod partikolari, għal dak li jikkonċerna l-moviment liberu tal-kapital, is-sentenza Kerckhaert u Morres, iċċitata iktar 'il fuq (punt 22) u, għal dak li jikkonċerna l-Artikolu 52 tat-Trattat KE, is-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Ġabra p. I-11673, punt 51).

ikun il-każ, permezz ta' ftehim, it-taxxa doppja [32]. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja inizjalment ippreċiżat li l-Istati Membri kellhom il-libertà li, *fil-kuntest tal-ftehim bilaterali*, jistabbilixxu l-fatturi ta' konnessjoni għall-finijiet tat-tqassim tal-kompetenza fiskali [33]. F'sentenzi sussegwenti, hija żiedet tgħid li din il-libertà rikonoxxuta għall-Istati Membri testendi għall-miżuri adottati b'mod unilaterali [34].

83. Mandankollu, għal dak li jikkonċerna l-*eżerċizzju tas-setgħa ta' tassazzjoni*, l-Istati Membri għandhom jikkonformaw ruħhom mad-dritt Komunitarju [35].

84. Il-ġurisprudenza attwali tal-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk stabbilit distinzjoni bejn, minn naħa, *tqassim tal-kompetenza fiskali* bejn l-Istati Membri, fejn id-differenzi fit-trattament li jistgħu eventwalment jirriżultaw ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-movimenti liberi tat-Trattat, u, min-naħa l-oħra, *l-eżerċizzju tas-setgħa ta' tassazzjoni mill-Istati Membri*, inkluż meta jirriżulta minn tqassim bilaterali jew unilaterali minn qabel tal-kompetenza fiskali tagħhom, li għaliha l-Istati Membri huma marbuta jikkonformaw mar-regoli Komunitarji [36].

85. Minn din id-dikotomija jidher li jirriżulta li l-Istati Membri jikkonservaw mhux biss, minn naħa, il-possibbiltà li ma jipprevjenux it-taxxa doppja [37], iżda wkoll, min-naħa l-oħra, l-għażla tal-mekkaniżmu li bih jipprevjenu t-taxxa doppja, li, bħala prinċipju, għandu jippermettilhom, b'mod partikolari, jagħżlu bejn il-metodu ta' eżenzjoni u dik ta' l-imputazzjoni tat-taxxi imposti fi Stat Membru ieħor.

86. F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li l-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li mhuwiex irraġonevoli għall-Istati Membri li jispiraw ruħhom mill-prattika internazzjonali, b'mod partikolari, mill-mudelli tal-ftehim fiskali ppreparati mill-OECD [38]. Madankollu, mill-Artikolu 23 tal-mudell tal-ftehim fiskali dwar id-dħul u l-assi jirriżulta li l-metodu ta' l-

32 — Sentenzi Gilly, iċċitati iktar 'il fuq (punti 24 u 30), kif ukoll tat-12 ta' Diċembru 2002, De Groot (C-385/00, Ġabra I-11819, punt 93) għal dak li jikkonċerna l-Artikolu 48 tat-Trattat KE (li wara emenda sar l-Artikolu 39 KE); Sentenzi tal-21 ta' Settembru 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Ġabra p. I-6161, punt 57), għal dak li jikkonċerna l-Artikoli 52 u 58 tat-Trattat KE, u tat-23 ta' Frar 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Ġabra p. I-1957, punt 47) għal dak li jikkonċerna l-moviment liberu tal-kapital.

33 — Sentenzi Gilly, iċċitata iktar 'il fuq (punti 24 sa 30); Saint-Gobain ZN, iċċitata iktar 'il fuq (punt 57); De Groot, iċċitata iktar 'il fuq (punt 93); tat-3 ta' Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, (C-290/04, Ġabra p. I-9461, punt 54); Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq (punt 52) (miktub minni bil-korsiv).

34 — Fir-rigward tal-moviment liberu tal-kapital, is-sentenzi ċċitati Van Hilten-van der Heijden (punt 47), u, fir-rigward tal-libertà ta' l-istabbiliment, N (punt 44) kif ukoll Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq (punt 52).

35 — Sentenzi De Groot (punt 94) u FKP Scorpio Konzertproduktionen (punt 55).

36 — Sentenza De Groot, iċċitata iktar 'il fuq (punti 93 u 94).

37 — Ara, b'mod partikolari, f'dan ir-rigward, is-sentenza Kerckhaert u Morres, iċċitata iktar 'il fuq (punt 24), rigward l-applikabbiltà tal-moviment liberu tal-kapital, li fiha l-Qorti indikat li l-Artikolu 73 B(1) tat-Trattat KE ma jipprojbixxix leġiżlazzjoni ta' Stat Membru milli, fil-kuntest tat-taxxa fuq id-dħul, tissuġġetta għal rata uniformi ta' taxxa id-dividendi ta' ishma ta' kumpanniji stabbiliti fit-territorju ta' l-imsemmi Stat u d-dividendi ta' azzjonijiet tal-kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru ieħor, mingħajr ma tipprovdi għall-possibbiltà ta' imputazzjoni tat-taxxa meħuda mis-sors f'dan l-Istat Membru l-ieħor.

38 — Ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Gilly (punti 30 u 31) u Saint-Gobain ZN (punt 57).

eżenzjoni u dak ta' l-imputazzjoni huma kkunsidrati bħala mekkaniżmi validi għall-finijiet tal-prevenzjoni jew tat-tnaqqis tat-taxxa doppja.

87. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tid-deċiedi diversi kawżi li fihom il-leġiżlazzjonijiet fiskali ta' l-Istati Membri in kwistjoni kienu japplikaw wieħed jew ieħor minn dawn il-metodi, mingħajr m'għamlet rimarki dwar il-legalità, fiha nnifisha, ta' dawn il-metodi jew ta' għażla ta' wieħed minnhom fir-rigward tad-dritt Komunitarju [39].

88. Madankollu, mid-dikotomija msemmija fil-punt 84 ta' dawn il-konklużjonijiet li, indipendentement mill-mekkaniżmu adottat sabiex jeħilsu mit-taxxa doppja, l-Istati Membri għandhom jirrispettaw l-obbligu li jirriżultaw mid-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-movimenti liberi, peress li ma jistgħux jeżerċitaw is-setgħa tagħhom ta' tassazzjoni b'mod sitwazzjonijiet li huma oġġettivament komparabbli jiġu ttrattati b'mod differenti.

89. B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja indikat li d-dritt Komunitarju ma jipprojbixxix lil Stat Membru milli jevita serje ta' taxxi fuq id-dividendi rċevuti minn kumpannija residenti billi japplika regoli li jeżentaw dawn id-dividendi mit-taxxa meta huma mħallsa minn kumpannija residenti, waqt li jevita, permezz ta' sistema ta' imputazzjoni, serje ta' taxxi fuq l-imsemmija dividendi meta huma mħallsa minn kumpannija mhux residenti safejn, f'sitwazzjoni bħal din, l-applikazzjoni tas-sistema ta' imputazzjoni tkun kompatibbli mad-dritt Komunitarju [40].

90. Sabiex din l-applikazzjoni tkun kompatibbli mad-dritt Komunitarju, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li, minn naħa, id-dividendi ta' oriġini barranin ma kellhomx ikunu suġġetti għal rata ta' taxxa ogħla minn dik applikata għad-dividendi ta' oriġini nazzjonali u, min-naħa l-oħra, l-Istat Membru kellu jevita serje ta' taxxi fuq id-dividendi ta' oriġini barranin billi jeżiġi l-ammont ta' taxxa mill-kumpannija distributriċi mhux residenti fuq l-ammont tat-taxxa applikabbli għall-kumpannija benefiċjarja residenti fil-limitu ta' dan ammont ta' l-aħħar [41].

91. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja żiedet tgħi li l-fatt biss li, meta mqabbla ma' sistema ta' eżenzjoni, sistema ta' imputazzjoni timponi fuq il-persuni taxxabbli spejjeż amministrattivi addizzjonali (l-ammont tat-taxxa effettivament imħallas fl-Istat fejn tirrisjedi l-kumpannija distributriċi għandu jiġi stabbilit) ma jistax jiġi kkunsidrat

39 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen (C-319/02, Ġabra p. I-7477).

40 — Sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq (punti 48 u 49).

41 — *Ibid* (punti 48 sa 50).

bħala differenza fi trattament li tmur kontra l-libertà ta' l-istabbiliment, peress illi l-ispejjeż amministrattivi speċifiċi imposti fuq il-kumpanniji residenti li jirċievu dividendi ta' oriġini barranija huma inerenti fil-funzjonament ta' sistema ta' kreditu ta' taxxa [42].

92. Fil-kawża li għandna quddiemna jeħtieġ li jiġi osservat li, kemm fis-sitwazzjoni tas-soċji ta' Columbus kif ukoll f'dik tas-soċji, residenti fil-Ġermanja, tas-soċjetajiet bbażati fil-Ġermanja, il-profitti mwettqa mill-kumpannija huma attribwiti direttament lis-soċji u huma kkunsidrati bħala dħul ta' dawn ta' l-aħħar. Minbarra dan, dawn jiġu intaxxati fl-istess sena fiskali u bl-istess rata fil-Ġermanja.

93. Skond il-metodu ta' l-imputazzjoni, it-taxxa imposta fil-Belġju fuq il-profitti magħmula minn Columbus hija s-suġġett ta' kreditu ta' taxxa favur is-soċji tagħha fil-Ġermanja li jikkorrispondi għat-taxxa li mħallsa minnha fil-Belġju. Filwaqt li, qabel is-sena finanzjarja in kwistjoni, l-applikazzjoni tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Belġju kienet tiggarantixxi lis-soċji ta' Columbus eżenzjoni mit-taxxa fil-Ġermanja fuq il-profitti magħmula minnha fil-Belġju, is-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-eżenzjoni permezz ta' l-imputazzjoni, sa minn din is-sena finanzjarja, jwassal sabiex jinnewtralizza l-vantaġġ fiskali li l-imsemmija soċji kienu jibbenefikaw minnu preċedentement meta mqabbel mas-soċji tas-soċjetajiet li jkunu kollha domiċiljati fil-Ġermanja u m'għamlux użu mil-libertà ta' l-istabbiliment previst mit-Trattat.

94. B'hekk, fuq il-livell tal-paragun bejn is-sitwazzjoni tas-soċji ta' Columbus u dik tas-soċji ta' kumpannija bejn persuni stabbiliti fil-Ġermanja, l-imputazzjoni tat-taxxa miġbura fil-Belġju minn għand Columbus fuq it-taxxi fuq id-dħul li kellhom jiġu mħallsa fil-Ġermanja mis-soċji tagħha tippermetti li jiġi ggarantit trattament ugwali bejn it-taxxa fuq id-dħul ta' oriġini barrani kif ukoll dak ta' oriġini Ġermaniż.

95. Ċertament, jirriżulta li din l-affermazzjoni hija valida biss taħt il-kundizzjoni li fl-eżami tal-paragun tas-sitwazzjonijiet in kwistjoni, biss jiġi inkluż id-"dħul li għandu n-natura ta' kapital investit" skond l-Artikolu 8 ta' l-AStG. Fil-fatt, għad-dħul li m'għandux din in-natura, huwa l-prinċipju ta' l-eżenzjoni tal-profitti mwettqa f'pajjiż ieħor mill-kumpannija li jipprevali, skond id-dispożizzjonijiet tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Belġju.

96. Eżenzjoni bħal din tad-dħul li m'għandux natura ta' kapital investit probabbilment tinkoraġġixxi l-istabbiliment jew l-investimenti f'pajjiżi barranin meta mqabbla ma'

42 — *Ibid* (punt 53).

dawk imwettqa fit-territorju nazzjonali. Madankollu, fih innifsu, l-użu tal-metodi ta' ħelsien mit-taxxa doppja differenti skond innatura tad-dħul in kwistjoni jkun suġġett għal kritiki. Fl-istat attwali ta' żvilupp tad-dritt Komunitarju, bl-istess mod kif l-Istati Membri jibqgħu kompetenti sabiex jistabbilixxu l-bażi ta' stima taxxabbli [43], fl-opinjoni tiegħi, huma għandhom ukoll ikunu jistgħu jagħżlu li japplikaw metodi differenti sabiex jeħilsu mit-taxxa doppja abbażi tan-natura tad-dħul, sakemm huma jirrispettaw id-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-movimenti liberi. Madankollu, f'dan il-każ partikolari, hekk kif indikajt qabel, l-imputazzjoni tat-taxxa imposta fuq il-profitti ta' Columbus fuq it-taxxa fuq id-dħul tas-soċji tagħha, residenti fil-Ġermanja, tassigura trattament ugwali għal sitwazzjoni interna li tkun simili.

97. Ċertament, il-metodu ta' l-imputazzjoni, kuntrarjament għal dak ta' l-eżenzjoni, jimplika responsabbiltajiet amministrattivi addizzjonali għas-soċji ta' Columbus. Madankollu, dawn ir-responsabbiltajiet, hekk kif indikat il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Test Claimants in the FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq, huma inevitabbli għall-applikazzjoni ta' dan il-mekkaniżmu ta' ħelsien mit-taxxa doppja.

98. F'dan il-kuntest, l-applikazzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni fil-kawża prinċipali ma jidhirx li joħloq differenza ta' trattament bejn is-soċji ta' Columbus u s-sitwazzjoni tal-persuni taxxabbli Ġermaniżi, soċji ta' kumpannija li tinsab fil-Ġermanja, li għandhom l-istess tip ta' dħul u li ma eżerċitawx il-libertà ta' l-istabbiliment iggarantit mit-Trattat.

b) Paragun fir-rigward tal-ħelsien minn taxxa doppja fuq l-assi (Artikolu 20(3) ta' l-AStG)

99. Bħat-taxxa fuq id-dħul, it-taxxa fuq l-assi hija bbażata fuq il-kapaċità tal-persuna taxxabbli li tħallas it-taxxa. L-ammont tat-taxxa huwa ddeterminat fuq il-bażi tal-proprjetà tal-persuna taxxabbli fil-mument li fih it-taxxa tkun dovuta.

100. It-taxxa fuq l-assi hija madankollu distinta minn dik ibbażata fuq id-dħul minħabba l-fatt li ċerti Stati Membri biss japplikawha [44].

101. Huwa għalhekk li, fis-sena finanzjarja in kwistjoni fil-kawża prinċipali, ir-Renju tal-Belġju ma kien jimponi ebda taxxa fuq l-assi,

43 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq (punt 47).

44 — Fiż-żmien meta seħħew il-fatti tal-kawża prinċipali, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju ta' Spanja, ir-Repubblika Franċiża, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, ir-Renju ta' l-Olanda, ir-Repubblika tal-Finlandja u r-Renju ta' l-Iżvezja biss kellhom taxxa fuq l-assi ta' persuni fiżiċi. Minn dak in-nhar 'l hawn, dawn l-Istati Membri, bl-eċċezzjoni tar-Renju ta' Spanja, ir-Repubblika Franċiża u r-Renju ta' l-Iżvezja, neħħewha.

inkluż fuq l-assi ta' l-istabbilimenti permanenti, filwaqt li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja applikat, għall-aħħar darba, taxxa fuq l-assi fuq il-proprjetà kollha tal-persuni taxxabbli Ġermaniżi, fejn tinstab [45].

102. Skond il-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż bejn ir-Repubblika Federli tal-Ġermanja u tar-Renju tal-Belġju, l-assi komposti mill-assi ta' stabbiliment permanenti huwa taxxabbli fl-Istat fejn jinstab dak l-istabbiliment, peress li t-taxxa doppja ta' dawn l-elementi ġiet evitata, għal dak li jikkonċerna l-proprjetà tal-persuni taxxabbli Ġermaniżi, permezz ta' l-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-assi miġbura fil-Ġermanja [46].

103. Peress li r-Renju tal-Belġju ma ħa l-ebda taxxa fuq l-assi, l-assi ta' Columbus b'hekk ibbenefikaw, qabel is-sena finanzjarja kontenzjuża, minn eżenzjoni totali tat-taxxa fuq l-assi, skond l-istess ftehim fiskali.

104. B'referenza għall-Artikolu 20(2) ta' l-AStG għal dak li jirrigwarda t-taxxa fuq id-dħul li għandu n-natura ta' kapital investit tas-soċji ta' Columbus, il-paragrafu 3 ta' dan l-Artikolu jissostitwixxi, sabiex jinħelsu minn taxxa doppja l-assi ta' stabbiliment permanenti li jagħtu lok għal dħul li għandu n-natura ta' kapital investit fil-proprjetà tal-persuni taxxabbli Ġermaniżi, il-metodu ta' l-imputazzjoni għal dik ta' l-eżenzjoni tat-taxxa imposta f'pajjiż barrani. B'hekk, fil-kalkolu tat-taxxa fuq l-assi tas-soċji ta' Columbus, dan il-mekkaniżmu jinkludi l-assi ta' dawk li jagħtu lok għal dħul li għandu n-natura ta' kapital investit, fis-sens ta' l-AStG.

105. Is-sostituzzjoni, għall-finijiet ta' ħelsien minn taxxa doppja, tal-metodu ta' l-eżenzjoni ma' dak ta' l-imputazzjoni b'hekk iddeterminat it-tassazzjoni fil-Ġermanja, imputata lill-assi tas-soċji ta' Columbus, ta' l-assi ta' din ta' l-aħħar li taw lok għal dħul li għandu n-natura ta' kapital investit, fis-sens ta' l-AStG.

106. Bħal fil-każ ta' l-analiżi li jiena għamilt dwar t-taxxa fuq id-dħul, inqis li l-applikazzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni fis-sitwazzjoni in kwistjoni fil-kawża prinċipali ma wasslitx għal differenza tat-trattament meta mqabbla ma' sitwazzjonijiet simili li seħħew fit-territorju nazzjonali biss. Fil-fatt, fiż-żewġ każijiet, is-soċji ta' l-istabbiliment permanenti huma suġġetti għall-ħlas ta' l-istess taxxa, peress li għandhom l-istess bażi ta' stima u r-rata hija identika.

45 — Fiż-żmien meta seħħew il-fatti tal-kawża prinċipali, għall-persuni fiżiċi, din it-taxxa kienet titla' għal 0.5 % tal-valur taxxabbli li jinkludi l-assi ta' impriża.

46 — Ara l-Artikoli 22 u 23 ta' l-imsemmi ftehim.

c) Konklużjoni intermedjarja

107. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, dispożizzjoni bħal dik ta' l-Artikolu 20 (2) u (3) ta' l-AStG ma jidhirx li tikkostitwixxi ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment, iżda din l-evalwazzjoni hija limitata biss għall-paragun bejn iċ-ċittadini Ġermaniżi li eżerċitaw il-libertà ta' l-istabbiliment tagħhom u dawk li m'għamlux użu minnu.

108. Madankollu, kif diġà spjegajt fil-punti 67 sa 70 ta' dawn il-konklużjonijiet, jidher neċessarju, fid-dawl tas-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, li jiġi eżaminat ukoll jekk ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment taċċittadini Ġermaniżi jirriżultax mid-differenza fit-trattament, introdotta permezz ta' l-Artikoli 20(2) u (3) ta' l-AStG, bejn sitwazzjoni bħal dik tas-soċji ta' Columbus u sitwazzjoni oħra transkonfinali, jiġifieri, iktar preċiżament, meta l-libertà ta' l-istabbiliment tiġi eżerċitata fi Stat Membru fejn ir-rata ta' taxxa hija ogħla minn dik prevista mill-AStG.

2. Paragun bejn is-sitwazzjoni tas-soċji ta' Columbus u sitwazzjoni oħra transkonfinali

109. Qabel ma jiġu eżaminati l-konsegwenzi li jirriżultaw mill-imsemmija sentenza għall-kawża li għandna quddiemna, ikun xieraq li l-ewwel nett tiġi mfakkra, b'mod dettaljat, l-evalwazzjoni magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward ta' l-eżistenza ta' ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment ikkawżat mill-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK.

a) Is-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas

110. Niftakru li, fil-kawża li tat lok għal din is-sentenza, il-kumpannija Cadbury Schweppes, stabbilita fir-Renju Unit, kienet stabbilixxiet sussidjarja fl-Irlanda, fi ħdan iċ-Ċentru Internazzjonali tas-Servizzi Finanzjarji (iktar 'il quddiem l-"IFSC") ta' Dublin, suġġetta, fid-data li fiha seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali, għal rata ta' taxxa ta' 10 %. Din is-sussidjarja kienet ġiet maħluqa bil-għan li l-profitti marbuta ma' l-attivitajiet ta' finanzjament intern tal-grupp Cadbury Schweppes ikunu jistgħu jibbenefikaw mis-sistema fiskali ta' l-IFSC. L-awtoritajiet fiskali tar-Renju Unit talbu lill-Cadbury Schweppes somma ta' iktar minn GBP 8 miljun bħala taxxa fuq il-kumpanniji għall-profitti magħmula mis-sussidjarja tagħha fl-Irlanda, skond il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK.

111. Din il-leġiżlazzjoni tidderoga mir-regola ġenerali applikabbli għar-Renju Unit li tipprovdi li kumpannija stabbilita fir-Renju Unit mhijiex intaxxata fuq il-profitti ta' sussidjarja meta dawn jiġu rrealizzati. Iktar preċiżament, skond ir-regola ġenerali applikabbli fir-Renju Unit, kumpannija stabbilita f'dan l-Istat Membru u li toħloq sussidjarja hemmhekk mhijiex taxxabbli la fuq il-profitti miksuba minn din ta' l-aħħar u lanqas fuq id-dividendi li din is-sussidjarja tagħtiha. Dejjem skond ir-regola ġenerali, kumpannija stabbilita fir-Renju Unit li toħloq sussidjarja fi Stat Membru ieħor hija taxxabbli fuq id-dividendi mogħtija minn din is-sussidjarja, iżda tibbenefika minn kreditu ta' taxxa, sa l-ammont tat-taxxa mħallsa mill-imsemmija sussidjarja fit-twettiq tal-profitti f'pajjiż barrani. Madankollu, b'deroga għar-regola ġenerali li ser tiġi spjegata, il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK tipprovdi, bħala prinċipju, li kumpannija residenti hija taxxabbli fuq il-profitti magħmula mis-sussidjarja tagħha fi Stat Membru ieħor li japplika "livell iktar baxx ta' taxxa", jiġifieri inqas minn tliet kwarti ta' l-ammont tat-taxxa li kien ikollha tħallas fir-Renju Unit fuq il-profitti taxxabbli, kif kienu jiġu kkalkulati għall-finijiet ta' tassazzjoni f'dan l-Istat Membru ta' l-aħħar.

112. Huwa fid-dawl ta' dawn iċ-ċirkustanzi li l-Qorti tal-Ġustizzja kklassifikat il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK bħala ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment.

113. Fil-punti 43 sa 45 ta' l-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja tkellmet dwar id-differenza ta' trattament li teżisti bejn, minn naħa, kumpannija stabbilita fir-Renju Unit li waqqfet KBK (sussidjarja) fi Stat Membru ieħor li fih din kienet suġġetta għal livell iktar baxx ta' taxxa skond il-leġiżlazzjoni fuq il-KBK u, min-naħa l-oħra, kumpannija stabbilita fir-Renju Unit li jew tikkontrolla sussidjarja f'dan l-istess Stat, jew stabbilixxiet kumpannija kkontrollata fi Stat Membru ieħor li fih dik is-sussidjarja mhijiex suġġetta għal livell iktar baxx ta' taxxa skond il-leġiżlazzjoni fuq il-KBK. Fil-fatt, filwaqt li fl-ewwel każ, il-profitti magħmula mill-KBK kienu attribwiti lill-kumpannija stabbilita fir-Renju Unit, li kienet imposta fuq dawn il-profitti, fiż-żewġ sitwazzjonijiet l-oħra, il-kumpannija residenti ma kinitx taxxabbli fuq il-profitti tas-sussidjarja kkontrollata, skond il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq it-taxxa tal-kumpanniji. Skond il-Qorti tal-Ġustizzja, din id-differenza tat-trattament toħloq żvantaġġ fiskali għall-kumpanniji residenti li għalihom hija applikabbli l-leġiżlazzjoni fuq il-KBK, peress li, skond leġiżlazzjoni bħal din, din il-kumpannija residenti hija taxxabbli fuq il-profitti ta' persuna oħra ġuridika, indipendentement mill-fatt li din il-kumpannija ma tħallasx taxxa ogħla minn dik li kienet tolqot il-profitti in kwistjoni kieku dan kien ġie mwettaq minn sussidjarja stabbilita fir-Renju Unit.

114. Hekk kif diġà indikajt, wieħed jinnota b'interess li l-premessa li fuqha tibbaża l-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tikkwalifika l-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK bħala restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment tibbaża mhux biss fuq il-paragun, kollu kemm hu tradizzjonali, bejn is-sitwazzjoni transkonfinali u sitwazzjoni interna. Hija

tibbaża wkoll fuq il-paragun, iktar ġdid, bejn iż-żewġ sitwazzjonijiet transkonfinali, fejn il-kumpannija residenti stabbilixxiet kumpannija kkontrollata fi Stat Membru differenti mir-Renju Unit u li japplika rata ta' taxxa iktar baxxa jew ogħla minn dik prevista mil-leġiżlazzjoni Britannika fuq il-KBK.

115. Ir-raġuni għall-introduzzjoni ta' din it-tieni parti tal-kriterju ta' paragun (sitwazzjonijiet transkonfinali mqabbla bejniethom), li s-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas ma tagħmilx referenza għaliha, probabbilment issib l-oriġini tagħha fil-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Léger ippreżentati f'din il-kawża.

116. Fil-konklużjonijiet tiegħu, l-Avukat Ġenerali kien qal li ma kienx jaf ir-raġuni għaliex, kuntrarjament għall-argumentazzjoni espressa mir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u ta' l-Irlanda ta' Fuq, is-sitwazzjoni ta' Cadbury Schweppes ma setgħetx tkun imqabbla ma' dik ta' kumpanniji residenti li wkoll għamlu użu mid-dritt ta' stabbiliment billi ħolqu sussidjarji fi Stati Membri fejn ir-rata ta' taxxa hija ogħla minn dik prevista mil-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK. F'dan ir-rigward, huwa eskluż l-argument li din id-differenza fir-rati tat-taxxa fuq il-profitti tal-kumpanniji fis-seħħ fl-Istati Membri tikkostitwixxi differenza oġġettiva ta' sitwazzjoni li tiġġustifika trattament differenti previst fil-leġiżlazzjoni fuq il-KBK. Skond l-opinjoni ta' l-Avukat Ġenerali, jekk din it-teżi kellha tkun segwita, hija twassal sabiex jiġi ammess li Stat Membru għandu dritt, mingħajr ma jikser ir-regoli tat-Trattat, li jagħżel lill-Istati Membri l-oħra li fihom il-kumpanniji nazzjonali jistgħu joħolqu sussidjarji filwaqt li jibbenefikaw minn sistema fiskali applikabbli fl-Istat Membru ospitanti. Madankollu, teżi bħal din manifestament twassal għal riżultat kuntrarju għall-kunċett ta' "suq wieħed". L-Avukat Ġenerali Léger b'hekk jissuġerixxi li d-differenza ta' trattament abbażi tar-rata tat-taxxa fl-Istat Membru ta' stabbiliment waħedha hija suffiċjenti sabiex is-sistema prevista mil-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK tiġi kkwalifikata bħala ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment[47].

117. Ir-riskju ta' framentazzjoni tas-suq komuni, ikkawżata minn dispożizzonijiet nazzjonali bħal dawk tal-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK, jidher li wassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrikonoxxi s-similarità oġġettiva bejn, minn naħa, is-sitwazzjoni ta' kumpannija residenti li stabbilixxiet sussidjarja fi Stat Membru li r-rata tat-taxxa tiegħu hija iktar baxxa minn dik prevista mil-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK u, min-naħa l-oħra, dik tal-kumpanniji residenti li stabbilixxew sussidjarja fi Stat Membru li l-livell tat-taxxa tagħhom hija ogħla minn dik prevista minn din l-istess leġiżlazzjoni. Fil-fatt, dawn iż-żewġ każijiet jirrigwardaw kumpannija li għandha l-intenzjoni li tinvoka d-dritt tagħha ta' stabbiliment fl-Istat Membru ta' l-għażla tagħha.

47 — Ara l-konklużjonijiet ippreżentati fit-2 ta' Mejju 2006 fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (punti 78 sa 83).

118. Ma jidhirlix li fiha nnifisha din is-soluzzjoni tista' tiġi kkritikata. Barra minn hekk, hija koerenti ma' l-eżistenza tas-suq intern li, skond l-Artikolu 3(1)(c) tat-Trattat KE (li wara emenda sar l-Artikolu 3(1)(c) KE), tikkaratterizza l-azzjoni tal-Komunità. Madankollu, l-approċċ li ħadet il-Qorti tal-Ġustizzja jikkawża żewġ tipi ta' diffikultajiet.

119. Fl-ewwel lok, mhux totalment ċar jekk iż-żewġ partijiet tal-paragun użat mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, tkunx ta' applikazzjoni alternattiva jew kumulattiva. Fi kliem ieħor, tista' ssir domanda dwar jekk differenza ta' trattament, prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali ta' l-Istat Membru tar-residenza tal-persuna taxxabbli, applikabbli biss bejn żewġ sitwazzjonijiet internazzjonali, tkunx suffiċjenti sabiex jiġi kkunsidrat li teżisti restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment [48].

120. Fid-dawl tal-konklużjonijiet imsemmija ta' l-Avukat Ġenerali Léger u wara li nqraw il-punti 44 u 45 tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jidher li għandha tingħata risposta pożittiva għal din id-domanda.

121. Il-fatt li f'dawn il-punti tas-sentenza in kwistjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja użat il-konġunzjoni "jew" meta identifikat iż-żewġ sitwazzjonijiet li fir-rigward tagħhom kellha tiġi mqabbla l-pożizzjoni tal-kumpannija residenti suġġetta għal-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK, jidher li jikkonferma l-analiżi ta' l-Avukat Ġenerali fil-konklużjonijiet tiegħu. Jekk dan huwa l-approċċ mixtieq mill-Qorti tal-Ġustizzja, huwa jista' jinvolvi, fil-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' l-istabbiliment, sitwazzjonijiet li, fuq il-bażi tal-paragun biss bejn sitwazzjoni transkonfinali u sitwazzjoni interna ta' l-Istat Membru ta' residenza, ma jiddependix mil-libertà ta' l-istabbiliment jew ma jillimitax libertà bħal din.

122. Fit-tieni lok, u korrelattivament, il-kwistjoni hija dwar jekk, fil-każ li wieħed jissopponi li l-unika differenza ta' trattament bejn żewġ sitwazzjonijiet traskonfinali, introdotta mill-Istat Membru ta' residenza ta' persuna taxxabbli, tista' tkun suffiċjenti sabiex miżura fiskali tiġi kkwalifikata bħala restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment, dan l-approċċ jista' jkun estiż għal sitwazzjoni li, għalkemm għandha ċerti affarijiet simili għaċ-ċirkustanzi li wasslu għall-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, madankollu hija differenti f'ħafna aspetti, b'mod partikolari, fir-rigward tan-natura tal-miżura fiskali in kwistjoni, jiġifieri miżura li għandha l-għan li teħles minn taxxa doppja.

123. Dawn iż-żewġ kwistjonijiet huma preċiżament imqajma f'din il-kawża preżenti.

48 — Differenza ta' trattament li hija applikabbli biss bejn sitwazzjoni interna u sitwazzjoni transkonfinali, safejn is-sitwazzjonijiet in kwistjoni huma simili, tkun, naturalment, kuntrarja għal-libertà ta' l-istabbiliment. Dik il-parti ta' l-alternattiva ma tikkawżax problemi partikolari.

124. B'hekk issa nasal għal konsegwenzi li jistgħu joħorġu mill-kawża tagħna ta' l-evalwazzjoni mwettqa mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punti 43 u 45 tas-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq.

b) Paragun fir-rigward tal-ħelsien minn taxxa doppja fuq id-dħul (Artikolu 20(2) ta' l-AStG)

125. Hekk kif diġà indikajt preċedentement, l-applikazzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni, skond l-Artikolu 20(2) ta' l-AStG, tissopponi prinċipalment li t-taxxa miġbura f'pajjiż barrani tkun inqas mil-livell stabbilit mill-AStG, jiġifieri rata ta' inqas minn 30% tal-profitti. Għalhekk, bħala prinċipju, l-Artikolu 20(2) ta' l-AStG ma japplikax meta d-dħul li għandu natura ta' kapital investit ikun ġej minn stabbilimenti permanenti ta' residenti Ġermaniżi li jinsabu fl-Istati Membri fejn ir-rata tat-taxxa hija ugwali jew ogħla minn 30%. F'dan il-każ, fil-fatt, hija l-eżenzjoni mit-taxxa imposta f'pajjiż barrani li, bħala prinċipju, hija applikabbli.

126. Il-Gvern Ġermaniż isostni li d-differenza li teżisti bejn is-sitwazzjoni tas-soċji ta' Columbus u s-sitwazzjoni fiskali tas-soċji ta' stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru fejn ir-rata tat-taxxa hija ogħla mir-rata tat-taxxa stabbilita mil-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża tirriżulta biss mill-koeżistenza tal-leġiżlazzjonijiet fiskali ta' l-Istati Membri. Differenza bħal din, fiha nnifisha, ma taqax taħt l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-movimenti liberi.

127. Din l-argumentazzjoni mhijiex konvinċenti.

128. Fil-fatt, it-trattament fiskali sfavorevoli f'dan il-każ ma jirriżultax purament u sempliċement mill-applikazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet fiskali differenti ta' l-Istati Membri, iżda jirriżulta mill-għażla, magħmula mil-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża [49], li jiġi applikat il-mekkaniżmu ta' l-imputazzjoni tat-taxxa imposta f'pajjiż barrani fuq id-dħul in kwistjoni meta din it-taxxa tkun inqas mir-rata ta' 30% stabbilita mill-AStG.

129. Fl-opinjoni tiegħi, is-sitwazzjoni kienet tkun differenti kieku s-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-eżenzjoni ma' dak ta' l-imputazzjoni, stabbilita mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, kienet tapplika indipendentement mir-rata li għaliha huwa suġġett id-dħul in kwistjoni fil-Ġermanja. F'din is-sitwazzjoni, it-trattament eventwalment sfavorevoli kkawżat bl-applikazzjoni ta' dan il-metodu għal dħul identiku ta' persuni taxxabbli

49 — Ara, fl-istess sens, il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Geelhoed fil-kawża Test Claimants in the FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq (punt 39).

Ġermaniżi provenjenti minn stabbilimenti permanenti li jinsabu f'pajjiż barrani jiddependi essenzjalment mir-rata tat-taxxa imposta f'kull wieħed mill-Istati Membri. Allura jkun każ ta' trattament sfavorevoli provenjenti mill-koeżistenza tal-leġiżlazzjonijiet fiskali differenti ta' l-Istati Membri. Madankollu, dan żgur mhux il-każ fil-kawża li għandna quddiemna.

130. Huwa l-każ li jiġi ddeterminat jekk, madankollu, it-trattament sfavorevoli jikkostitwixxix differenza ta' trattament ipprojbit mill-Artikolu 52 tat-Trattat KE.

131. Jidher li ma jistax jiġi nnegat li wieħed mill-effetti ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 20(2) ta' l-AStG — previst mil-leġiżlatur Ġermaniż — huwa li jiġu nnewtralizzati l-vantaġġi fiskali miksuba mill-persuni taxxabbli Ġermaniżi li stabbilixxew ruħhom jew jixtiequ jistabbilixxu ruħhom fl-Istati Membri li fihom it-taxxa imposta fuq id-dħul, li huwa ta' natura ta' kapital investit provenjenti minn kumpannija, li hija stabbiliment permanenti f'pajjiż barrani, hija inqas mir-rata ta' 30 % prevista mill-AStG.

132. F'dan is-sens, kif jissuġġerixxu r-rappreżentanti ta' Columbus u tal-Gvern Belġjan fis-seduta, dik il-miżura nazzjonali tista' tkun ikkunsidrata bħala li għandha l-effett li, bħal fil-każ tal-miżura in kwistjoni fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, tifframmenta s-suq komuni, billi ċ-ċittadini Ġermaniżi jiġu nkoraġġuti jistabbilixxu ruħhom biss fi Stati Membri fejn ir-rata ta' taxxa hija ugwali jew ogħla mir-rata Ġermaniża, prevista mid-dispożizzjonijiet ta' l-AStG. Skond dan it-tip ta' raġunament, dik il-miżura tkun b'hekk adatta sabiex tiddiswadi liċ-ċittadini Ġermaniżi joħolqu, jakkwistaw jew li jżommu stabbiliment permanenti fi Stat Membru li fih din issib ruħha suġġetta għal rata ġdida ta' taxxa iktar baxxa minn 30 %.

133. F'dan ir-rigward, il-fatt li l-Artikolu 20 (2) ta' l-AStG ma jittrattax lis-soċji ta' Columbus u lis-soċji ta' kumpannija stabbilita fil-Ġermanja b'mod differenti, huwa irrilevanti. Fil-fatt, hekk kif diġà indikajt fil-punti 120 u 121 ta' dawn il-konklużjonijiet, jidhirli li s-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fid-dawl tal-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Léger tista' tkun interpretata fis-sens li l-Istat Membru ta' residenza ma jistax jillimita l-libertà ta' l-istabbiliment taċ-ċittadini tiegħu għal parti mis-suq komuni, inkluż ukoll meta ma teżistix differenza fit-trattament, minn dan l-Istat Membru, bejn sitwazzjonijiet interni u sitwazzjonijiet transkonfinali. B'hekk, l-obbligu ta' l-Istat ta' "ħruġ" (jew, fi kliem oħra ta' residenza), f'dan il-każ partikolari, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, jikkonsisti f'li jassigura, lil hinn mir-rispett tat-trattament ugwali bejn iċ-ċittadini tiegħu skond jekk jeżerċitawx jew le l-moviment liberu tagħhom, li dawn ma jkunux skoraġġjuti milli jistabbilixxu ruħhom fl-Istat Membru ta' l-għażla tagħhom, inkluż permezz ta' l-applikazzjoni tal-miżuri fiskali.

134. Fis-seduta, il-Gvern Ġermaniż oppona, b'mod partikolari, raġunament ta' dan it-tip. Anki jekk jiġi ammess li l-miżura fiskali in kwistjoni toħloq differenza fit-trattament li jwassal liċ-ċittadini Ġermaniżi li jistabbilixxu ruħhom jew jinvestu fi Stat Membru fejn ir-rata tat-taxxa hija inqas jew ogħla mir-rata prevista mill-AStG, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ssostni li differenza bħal din mhijiex ipprojbita mit-Trattat, peress li s-sitwazzjonijiet in kwistjoni mhumiex oġġettivement paragunabbli. F'dan ir-rigward, dan l-Istat Membru jirreferi b'mod partikolari għas-sentenza D. [50], li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja kienet irrifjutat il-benefiċċju ta' l-estensjoni tal-klawżoli tal-ftehim bilaterali dwar ħelsien minn taxxa doppja għall-persuni, fiżiċi jew ġuridiċi, li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni ta' l-imsemmija ftehim.

135. Ma' l-ewwel ħarsa, dik l-argumentazzjoni tista' tkun miċħuda b'referenza għas-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, li, nerġa' nfakkar, aċċettat li s-sitwazzjoni ta' kumpannija *parent*, stabbilita fir-Renju Unit, li s-sussidjarja tagħha tinsab fi Stat Membru fejn it-taxxa hija iktar baxxa minn dik prevista mil-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK u dik ta' kumpannija *parent* ta' dan l-Istat li s-sussidjarja tagħha hija stabbilita fi Stat Membru fejn it-taxxa hija ogħla minn dik prevista mill-imsemmija leġiżlazzjoni huma oġġettivament komparabbli.

136. Madankollu, ir-raġunament żviluppat mill-Gvern Ġermaniż jistħoqqlu jiġi analizzat f'iktar dettall.

137. Fil-fatt, minkejja li huwa fformulat b'mod xi ftit differenti, jidher li dan l-argument jissuġġerixxi li, jekk wieħed kellu jirrikonoxxi l-karattru oġġettivament komparabbli ta' żewġ sitwazzjonijiet transkonfinali, bħal dawk diskussi f'din il-kawża, dan iwassal għall-konklużjoni li meta Stat Membru japplika l-metodu ta' l-eżenzjoni, skond ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja, għat-taxxa fuq id-dħul ta' kapital investit taċ-ċittadini tagħha, li ġej minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor, l-imsemmi Stat ikollu jestendi l-applikazzjoni ta' dan il-metodu ta' ħelsien minn taxxa doppja għar-relazzjonijiet tiegħu ma' l-Istati Membri l-oħra għall-istess tip ta' tranżazzjonijiet.

138. Jista' jingħad ukoll li l-Qorti tal-Ġustizzja bosta drabi enfasizzat li l-qasam ta' applikazzjoni ta' ftehim fiskali bilaterali huwa limitat għal persuni fiżiċi jew ġuridiċi msemmija fiha [51], u ppreċiżat li l-fatt li d-drittijiet u l-obbligi reċiproċi ma japplikawx ħlief għal persuni residenti ta' wieħed miż-żewġ Stati

50 — Sentenza tal-5 ta' Lulju 2005 (C-376/03, Ġabra p. I-5821).

51 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq D. (punt 54) u Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punt 84).

Membri kontraenti hija konsegwenza inerenti għall-ftehim bilaterali intiżi li jeħilsu minn taxxa doppja [52].

139. Minkejja dan il-prinċipju, il-Qorti tal-Ġustizzja ammettiet li jeżistu sitwazzjonijiet fejn il-vantaġġi ta' ftehim bilaterali jistgħu jiġu estiżi għal residenti ta' Stat li mhuwiex parti fl-imsemmi ftehim.

140. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fir-rigward ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluża bejn Stat Membru u Stat terz, il-prinċipju ta' trattament nazzjonali jirrikjedi li l-Istat Membru li jkun parti f'dan il-ftehim jagħti lill-istabbilimenti permanenti ta' kumpanniji mhux residenti l-vantaġġi previsti mill-ftehim taħt l-istess kundizzjonijiet li japplikaw għal kumpanniji residenti [53]. F'dan il-każ, il-persuna mhux residenti li tħallas it-taxxa u li għandha stabbiliment permanenti fl-Istat Membru hija kkunsidrata bħala li tinsab f'sitwazzjoni ekwivalenti għal dik ta' persuna residenti li tħallas it-taxxa ta' dak l-Istat [54].

141. B'hekk, il-ġurisprudenza dwar dan il-punt hija iktar differenzjata minn dik li jrid jagħti x'jifhem il-Gvern Ġermaniż.

142. Fis-sentenza Saint-Gobain ZN, iċċitata iktar 'il fuq, li tittratta dwar il-vantaġġi fiskali fir-rigward ta' l-intaxxar ta' ishma u ta' dividendi, jidher li l-ksur tad-dritt Komunitarju huwa kkawżat mill-fatt li l-Istat Membru tar-residenza kien applika b'mod differenti l-kriterju tas-sede jew tar-residenza skond jekk kienx qed jiġi ddeterminat jekk kinux taxxabbli kumpanniji residenti u ta' dawk li mhux residenti li kienu jeżerċitaw l-attivitajiet tagħhom f'dan l-Istat permezz ta' stabbiliment permanenti jew jekk kienx il-każ li jingħataw il-vantaġġi li jkunu marbuta magħhom, li kienu rrifjutati biss lil dawn ta' l-aħħar. Dawn il-kumpanniji b'hekk jistgħu jkunu oġġettivament imqabbla ma' dawk li kienu stabbiliti fl-Istat Membru kkonċernat.

143. Fis-sentenzi D. u Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, iċċitati iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja rrifjutat li l-vantaġġi fiskali mogħtija lil persuni fiżiċi jew ġuridiċi mhux residenti fl-Istat minn fejn joriġinaw l-elementi ta' l-assi u tad-dħul ikkonċernat, skond id-dispożizzjonijiet tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konlużi ma' l-Istat tar-residenza ta' l-imsemmija persuni, jistgħu jiġu estiżi għal persuni oħra mhux residenti, taxxabbli fi Stat Membru li mhuwiex parti f'dawn il-ftehim. Fil-fatt, is-sitwazzjoni ta' dawn il-persuni li mhumiex residenti mhijiex oġġettivament komparabbli.

144. Madankollu, jekk dan il-qari tal-ġurisprudenza huwa korrett, ma naħsibx li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja tista' ġustament issostni li r-residenti tagħha, li huma,

52 — Sentenzi ċċitati iktar 'il D. (punt 61) u Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, (punt 91).

53 — Sentenzi ċċitata iktar 'il fuq Saint-Gobain ZN (punt 59) u D. (punt 56).

54 — Sentenza D. (punt 57).

bħala prinċipju, taxxabbli fuq il-bażi tad-dħul mondjali tagħhom f'dan l-Istat Membru, jinsabu f'sitwazzjoni oġġettivament differenti skond jekk jiksbux id-dħul tagħhom fi Stat Membru fejn it-taxxa hija iktar baxxa jew ogħla mir-rata prevista mid-dispożizzjonijiet ta' l-AStG.

145. Fl-aħħar nett, fis-seduta, il-Gvern Ġermaniż, sostnut mill-Gvern Olandiż u minn dak tar-Renju Unit, sostna li din il-kawża hija differenti mis-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, u dan għandu jwassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiċħadha. F'dan ir-rigward, ir-rappreżentanti ta' dawn il-Gvernijiet evokaw in-natura tal-miżura fiskali in kwistjoni f'din il-kawża u l-fatt li l-kriterju marbut ma' l-attribuzzjoni tal-profitti miksuba mill-istabbiliment permanenti lil persuna ġuridika oħra ma teżistix f'dan il-każ.

146. Għal dak li jikkonċerna l-ewwel punt, huwa veru li, kuntrarjament għall-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, il-miżura fiskali in kwistjoni fil-kawża preżenti għandha l-għan li teħles minn taxxa doppja fuq id-dħul tal-kapital investit, skond l-AStG, li ġej minn attività transkonfinali, billi tissostitwixxi l-metodu ta' l-imputazzjoni għal dak ta' l-eżenzjoni, previst mill-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluża bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tal-Belġju.

147. Għalhekk jista' jiġi kkunsidrat li, kemm fis-sitwazzjoni fejn l-istabbiliment permanenti jinsab fi Stat Membru fejn ir-rata ta' taxxa hija ogħla mir-rata Ġermaniża kif ukoll f'dik fejn, bħal fil-kawża prinċipali, jinsab fi Stat Membru fejn ir-rata tat-taxxa hija iktar baxxa mir-rata Ġermaniża, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tipprevjeni, fir-rigward tar-residenti tagħha, it-taxxa doppja fuq id-dħul ta' kapital investit, ġej minn stabbilimenti permanenti li jinsabu fi Stati Membri oħra. F'dan is-sens, l-għan tal-ħelsien minn taxxa doppja jidher li ntlaħaq.

148. Ma jonqosx li, mill-perspettiva tal-persuna taxxabbli Ġermaniża, din hija skoraġġuta milli tistabbilixxi jew iżżomm l-istabbiliment tagħha fi Stat Membru fejn ir-rata tat-taxxa hija iktar baxxa minn dik prevista mid-dispożizzjonijiet ta' l-AStG. Jidhirli li, meta wieħed jieħu in kunsiderazzjoni l-framentazzjoni tas-suq intern ikkawżata mill-miżura fiskali in kwistjoni, effett madankollu mixtieq mil-leġiżlatur Ġermaniż, miżura bħal din m'għandhiex tkun ikkunsidrata bħala kompatibbli mal-libertà ta' l-istabbiliment iggarantita mit-Trattat ħlief jekk tista' tiġi ġġustifikata permezz ta' eżiġenza ta' interess ġenerali.

149. Fir-rigward tat-tieni punt, jiena xorta waħda nikkunsidra li d-differenza li jiġbed l-attenzjoni għaliha l-Gvern Ġermaniż hija assorbita mill-prinċipju iktar fundamentali li jeħtieġ li l-Istati Membri ma jadottawx

miżuri unilaterali li jkollhom l-għan li jaqsmu s-suq intern, sakemm miżura bħal din tkun iġġustifikata minn għan ta' interess ġenerali.

150. Għalhekk, jiena nikkunsidra li miżura nazzjonali bħall-Artikolu 20(2) ta' l-AStG tista' tikkostitwixxi ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment prevista mit-Trattat.

c) Paragun fir-rigward tal-ħelsien minn taxxa doppja fuq l-assi (Artikolu 20(3) ta' l-AStG)

151. Fl-opinjoni tiegħi jeħtieġ li ssir evalwazzjoni simili fir-rigward tat-taxxa fuq l-assi.

152. Madankollu, jista' jiġi sostnut li f'din is-sitwazzjoni l-effett disważiv aċċentwat iktar milli fil-kuntest ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 20(2) ta' l-AStG.

153. Għandu jiġi mfakkar li, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali fejn ir-Renju tal-Belġju ma jimponix taxxa fuq l-assi, l-applikazzjoni tal-metodu ta' imputazzjoni twassal biss sabiex tippermetti lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tiġbor it-taxxa tagħha fuq l-assi, peress li ma teżisti l-ebda taxxa barranija li għandha tiġi mnaqqsa mit-taxxa Ġermaniża.

154. Madankollu, f'sitwazzjoni fejn stabbiliment permanenti jinsab fi Stat Membru fejn it-taxxa hija ogħla mir-rata prevista mill-AStG, iżda li lanqas jiġbor taxxa fuq l-assi, is-soċji Ġermaniżi ma jkunux, bħala prinċipju, suġġetti għall-ħlas tat-taxxa fuq l-assi fil-Ġermanja, minħabba l-applikazzjoni tal-metodu ta' l-eżenzjoni.

155. Fil-fehma tiegħi, minn dan jirriżulta li billi l-Artikolu 20(3) ta' l-AStG jittratta sitwazzjonijiet komparabbli b'mod differenti, huwa wkoll jirrestrinġu l-eżerċizzju tal-libertà ta' l-istabbiliment prevista mit-Trattat.

3. Konklużjoni dwar l-eżistenza ta' ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment

156. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jiena ta' l-opinjoni li dispożizzjonijiet nazzjonali bħal dawk ta' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AstG jikkostitwixxu ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment prevista mit-Trattat, peress li jistgħu jiddiswadu liċ-ċittadini ta' Stat Membru milli jistabbilixxu ruħhom liberament fi Stat Membru ieħor ta' l-għażla tagħhom.

157. F'dawn iċ-ċirkustanzi, huwa neċessarju li jiġi eżaminat jekk ostakolu bħal dan jistax ikun iġġustifikat.

D — *Fuq il-ġustifikazzjonijiet ta' l-ostakolu għal-libertà ta' l-istabbiliment*

158. Skond il-ġurisprudenza, restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment tista' tiġi aċċettata jekk tkun iġġustifikata mill-motivi stabbiliti fl-Artikolu 56 tat-Trattat KE (li wara emendi sar l-Artikolu 46 KE) jew minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Fi kwalunkwe każ, din ir-restrizzjoni għandha tkun xierqa sabiex tiggarantixxi li jintlaħaq l-għan leġittimu tagħha u li ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan [55].

159. Quddiem il-qorti tar-rinviju, il-Finanzamt Bielefeld-Innenstadt sostniet li l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG huwa ġġustifikat mill-ġlieda kontra l-kompetizzjoni fiskali dannuża, mill-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali u mill-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali. Dawn it-tliet motivi ta' ġustifikazzjoni ġew ripetuti mill-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet bil-miktub ippreżentati fil-Qorti tal-Ġustizzja.

160. Il-Gvern Olandiż u l-Kummissjoni jaqblu, essenzjalment, ma' l-osservazzjonijiet tal-Gvern Ġermaniż filwaqt li kkunsidraw li d-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AstG huma madankollu ġġustifikati biss mill-preokkupazzjoni tal-ġlieda kontra l-arranġamenti artifiċjali li l-għan tagħhom huwa li tiġi evitata l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża. Minn naħa tiegħu, il-Gvern Portugiż jikkunsidra li l-imsemmi Artikolu għandu l-għan li jippreżerva l-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża.

161. Min-naħa l-oħra, Columbus u l-Gvern Belġjan jikkunsidraw li r-regoli nazzjonali in kwistjoni ma kinux iġġustifikati minn ebda wieħed mill-motivi mressqa quddiem il-qorti tar-rinviju u l-Qorti tal-Ġustizzja.

162. Jeħtieġ li jiġu eżaminati, waħda waħda, it-tliet kawżi ta' ġustifikazzjoni mressqa mill-awtoritajiet Ġermaniżi.

1. Fuq il-ġlieda kontra l-kompetizzjoni fiskali dannuża

163. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tfakkar l-ewwel nett li s-sistema Belġjana

55 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-30 ta' Settembru 2003, Inspire Art (C-167/01, Ġabra p. I-10155, punti 107, 132 u 133); De Lasteyrie du Saillant, iċċitata iktar 'il fuq (punt 49); Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq (punt 35), kif ukoll Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq (punt 47).

taċ-ċentri ta' koordinazzzjoni ġiet prevista, f'riżoluzzjoni tal-Kunsill u tar-rappreżentanti tal-Gvernijiet ta' l-Istati Membri mlaqqa' fi ħdan il-Kunsill [56], fost il-miżuri ta' kompetizzjoni fiskali dannużi u, it-tieni nett, li l-Kummisjoni fetħet proċedura formali ta' eżami fir-rigward tagħha bil-għan li tistabbilixxi jekk din is-sistema fihiex elementi ta' għajnuna mill-Istat. Dan l-Istat Membru madankollu jikkunsidra li, indipendentement minn dawn l-inizjattivi, l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG għandu l-għan li jippermettilu, fil-kuntest tad-dritt tiegħu għal "awtodifiża", li jikkumpensa l-vantaġġi fiskali straordinarji ta' l-imsemmija sistema, billi jistabbilixxi mill-ġdid, permezz ta' l-applikazzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni, il-piż fiskali tas-soċji ta' Columbus għar-rata tat-taxxa Ġermaniża.

164. Ifformulat b'dan il-mod, l-għan ippreżentat mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja jidher li huwa konfuż ma' allegat dritt għall-kumpens ta' vantaġġ fiskali akkwistat fi Stat Membru ieħor, bl-applikazzjoni ta' trattament fiskali sfavorevoli.

165. Madankollu, għan bħal dan ma jistax jiġġustifika restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza [57].

166. Kif ġustament irrimarka l-Avukat Ġenerali Léger fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fin-nuqqas ta' armonizzazzjoni Komunitarja, jeħtieġ li jiġi ammess li s-sistemi fiskali tad-diversi Stati Membri jistgħu jitpoġġew f'sitwazzjoni ta' kompetizzjoni [58]. Jista' jiġi kkritikat biss il-fatt li din il-kompetizzjoni ma jidhirx li għandha limitu. Dik il-kwistjoni, hekk kif jammetti wkoll il-preambolu tar-riżoluzzjoni tal-Kunsill, iċċitat mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, teżiġi madankollu risposta ta' natura politika u għalhekk bl-ebda mod ma tolqot id-drittijiet u l-obbligi ta' l-Istati Membri skond it-Trattat.

167. Barra minn hekk, jiena ta' l-opinjoni wkoll li l-fatt li s-sistema fiskali in kwistjoni tista' tkun ikkwalifikata bħala għajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq komuni [59], li l-kontroll tagħha jaqa', skond it-Trattat, fuq il-Kummissjoni, ma jawtorizzax lil Stat Membru jadotta miżuri unilaterali kontra din is-sistema intiżi sabiex jiġġieldu l-effetti u li jippreġudikaw wieħed mil-libertajiet fundamentali previsti mit-Trattat [60].

56 — Riżoluzzjoni ta' l-1 ta' Diċembru 1997, fuq kodiċi ta' kondotta fil-qasam tat-taxxa ta' l-impriżi (ĠU 1998, C 2, p. 2).

57 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, De Groot (punt 97) kif ukoll Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

58 — Punt 55 tal-konklużjonijiet.

59 — Infakkar li din is-sistema effettivament tinkludi għajnuna mogħtija mill-Istat hekk kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Il-Belġju u Forum 187 vs Il-Kummissjoni, iċċitata iktar 'il fuq.

60 — Ara, f'dan is-sens, il-punt 58 tal-konklużjonijiet, iċċitati iktar 'il fuq, ta' l-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas.

168. Għaldaqstant, fl-opinjoni tiegħi l-ġlieda kontra l-kompetizzjoni fiskali dannuża mhijiex xierqa sabiex tiġġustifika r-restrizzjoni għal-libertà ta' l-istabbiliment in kwistjoni f'din il-kawża.

2. Fuq il-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali

169. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ssostni wkoll li l-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali tiġġustifika l-adozzjoni ta' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG mil-leġiżlatur Ġermaniż. Hija ssostni li ġustifikazzjoni bħal din kienet irrikonoxxuta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Hija madankollu tikkunsidra li din il-ġurisprudenza hija restrittiva wisq u tipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja twessa' d-dritt ta' l-Istati Membri fil-ġlieda kontra l-arranġamenti artifiċjali sabiex ikunu jistgħu jeżiġu li l-istabbilimenti permanenti maħluqa fi Stat Membru ieħor sabiex jibbenefikaw mill-vantaġġi fiskali, ikunu integrati b'mod effettiv u b'mod permanenti fil-ħajja ekonomika ta' dan l-Istat. Skond ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja din it-tip ta' integrazzjoni ma teżistix, fil-każ taċ-ċentri ta' koordinazzjoni Belġjani, bħal fil-kawża prinċipali.

170. Kif issostni r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, il-Qorti tal-Ġustizzja ammettiet bosta drabi li miżura fiskali li tirrestrinġi l-eżerċizzju ta' libertà fundamentali ggarantita mit-Trattat tista' tkun iġġustifikata jekk din il-miżura jkollha l-għan speċifiku li teskludi minn vantaġġ fiskali l-arranġamenti kompletament artifiċjali intiżi sabiex jevitaw l-applikabbiltà tal-leġiżlazzjoni ta' l-Istat Membru kkonċernat [61].

171. Fis-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet bosta kjarifiki fir-rigward ta' l-evalwazzjoni ta' l-eżistenza ta' arranġamenti bħal dawn sabiex, b'mod partikolari, tippermetti lill-qorti nazzjonali tivverifika l-karattru proporzjonali tal-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK.

172. B'hekk, minn din is-sentenza jirriżulta li l-konstatazzjoni ta' l-eżistenza ta' arranġament kompletament artifiċjali teżiġi, barra minn element suġġettiv li jikkonsisti fil-volontà li jinkiseb vantaġġ fiskali, li jirriżulta minn elementi oġġettivi u li jistgħu jiġu vverifikati minn terzi, fir-rigward, b'mod partikolari, tal-livell ta' eżistenza fiżika tal-KBK f'dak li jirrigwarda l-postijiet, il-persunal u t-tagħmir, li, minkejja l-osservanza formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dritt Komunitarju, l-għan ta' integrazzjoni fil-ħajja ekonomika ta' l-Istat Membru ospitanti, imħaddan mil-libertà ta' l-istabbiliment, ma ntlaħaqx [62].

61 — Sentenzi ICI, iċċitata iktar 'il fuq (punt 26); X u Y, iċċitata iktar 'il fuq (punt 61); tat-12 ta' Diċembru 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Ġabra p. I-11779, punt 37); De Lasteyrie du Saillant, iċċitata iktar 'il fuq (punt 50); Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq (punt 57); kif ukoll Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq (punt 51).

62 — Sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq (punti 64, 53 sa 55 u 67).

173. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li, sabiex il-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK tkun konformi mad-dritt Komunitarja, l-applikazzjoni tat-taxxa prevista mill-imsemmija leġiżlazzjoni għandha tkun eskluża meta, minkejja l-eżistenza ta' motivazzjonijiet ta' natura fiskali, il-kostituzzjoni ta' KBK tikkorrispondi għar-realtà ekonomika, jiġifieri li hija tikkorrispondi għal stabbiliment reali li l-għan tiegħu huwa t-twettiq ta' attivitajiet ekonomiċi effettivi fl-Istat Membru ospitanti [63].

174. Hija żiedet tgħid li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk wieħed mill-elementi tal-leġiżlazzjoni tar-Renju Unit fuq il-KBK, li jippermetti lill-kumpannija residenti li turi, essenzjalment, li l-kostituzzjoni tal-KBK ma kinitx unikament jew prinċipalment motivata mill-għan li tiġi evitata t-taxxa normalment dovuta fir-Renju Unit (test tal-mobiltà), jistax jiġi interpretat b'mod li jillimita l-applikazzjoni tat-taxxa prevista minn dik il-leġiżlazzjoni għall-arranġamenti kompletament artifiċjali, u b'hekk iwassal sabiex il-leġiżlazzjoni fuq il-KBK tiġi kkunsidrata bħala kompatibbli mal-libertà ta' l-istabbiliment [64].

175. Minn din il-preċiżjoni ta' l-aħħar jirriżulta li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tidhirx li hija lesta li taċċetta leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li teskludi minn vantaġġ fiskali kull arranġament allegatament artifiċjali, b'mod kategoriku u ġeneralizzat, mingħajr ma tippermetti lill-qrati nazzjonali jagħmlu eżami każ b'każ, billi jieħdu in kunsiderazzjoni l-partikolaritajiet ta' kull każ, abbażi, b'mod partikolari, ta' l-elementi pprovduti mill-persuna taxxabbli kkonċernata [65].

176. Fl-opinjoni tiegħi, f'din il-kawża l-ebda raġuni ma tipprekludi lill-Qorti tal-Ġustizzja milli tirrepeti l-evalwazzjonijiet li hija għamlet fis-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata iktar 'il fuq, fir-rigward ta' l-eżami tal-proporzjonalità tal-miżura fiskali Britannika, peress li f'dan il-każ m'hemm ebda dubju — l-ebda waħda mill-partijiet li ssottomettew osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ma sostniet il-kuntrarju — li s-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-eżenzjoni permezz tal-metodu ta' l-imputazzjoni, prevista fl-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG, tista' tikseb l-għan imħaddan mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

177. Għalhekk, fir-rigward tal-proporzjonalità tal-miżura in kwistjoni, li hija prinċipalment il-qorti tar-rinviju li għandha teżaminaha, nikkunsidra li huwa utli li nagħmel l-osservazzjonijiet segwenti.

178. Għandu jingħad li, anki meta n-natura stess tal-miżura nazzjonali in kwistjoni, jiġifieri s-sostituzzjoni ta' metodu ta' ħelsien

63 — *Ibid* (punti 65 u 66).
64 — *Ibid* (punti 62, 72 u 73).
65 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza X u Y, iċċitata iktar 'il fuq (punt 43).

minn taxxa doppja permezz ta' ieħor iktar sfavorevoli, jaffettwa inqas il-libertà ta' l-istabbiliment mill-issuġġettar għal taxxa addizzjonali, l-AStG bl-ebda mod ma tidher li tippermetti, peress li l-konklużjonijiet kollha ġenerali tagħha ta' applikazzjoni li għalihom jirreferi l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG jaqblu, li jsir eżami każ b'każ sabiex jiġi vverifikat jekk, f'kull każ, dik id-dispożizzjoni setgħetx tiġi eskluża mill-fatt ta' l-eżistenza ta' impjant reali ta' l-istabbiliment permanenti kkonċernat fl-Istat Membru ospitanti in kwistjoni. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 20 (2) u (3) ta' l-AStG jidher li huwa bbażat fuq preżunzjoni irrevokabbli li jeżisti arranġament kompletament artifiċjali peress li l-kundizzjonijiet previsti minn din id-dispożizzjoni seħħew flimkien. Madankollu, approċċ bħal dan jidhirli li huwa sproporzjonat fir-rigward ta' l-għan imħaddan, fid-dawl ta' l-evalwazzjonijiet esposti preċedentement fil-punti 174 u 175 ta' dawn il-konklużjonijiet.

179. Madankollu, kieku l-qorti tar-rinviju kienet tiddisponi mil-libertà suffiċjenti sabiex tevalwa l-eżistenza ta' arranġament kompletament artifiċjali fil-kawża prinċipali, fuq il-bażi, b'mod partikolari, ta' dispożizzjonijiet oħra tad-dritt fiskali Ġermaniż, hija kien jkollha tivverifika jekk jeżistix impjant reali ta' Columbus fil-Belġju li l-għan tiegħu huwa t-twettiq ta' attivitajiet ekonomiċi effettivi f'dan l-Istat Membru, billi tibbaża fuq elementi oġġettivi u verifikabbli, fir-rigward, b'mod partikolari, tal-livell ta' eżistenza fiżika ta' Columbus skond il-post, il-persunal u t-tagħmir. Huwa biss fil-każ li dan ma jkunx il-każ li l-miżura nazzjonali in kwistjoni, bħal dik li ġiet applikata f'dan il-każ partikolari, tkun ġustifikata mill-għan tal-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali.

180. Fid-dawl ta' l-eżami (eventwali) ta' dawn l-elementi oġġettivi mill-qorti tar-rinviju, jiena naħseb li din għandha, b'mod partikolari, tivverifika jekk fis-sena fiskali in kwistjoni, Columbus baqgħatx tissodisfa l-kundizzjonijiet kollha applikabbli għaċ-ċentri ta' koordinazzjoni skond id-digriet reali Nru 187, tat-30 ta' Diċembru 1982, imsemmi iktar 'il fuq, b'mod partikolari skond l-eżiġenzi tal-livell ta' impjieg fil-Belġju [66].

181. Min-naħa l-oħra, kuntrarjament għal dak li jallega l-Gvern Ġermaniż, ma naħsibx li l-fatt li stabbiliment bħal Columbus jikkonċentra l-attivitajiet tiegħu fuq id-detenzjoni kif ukoll fuq il-ġestjoni ta' l-assi u li hija twettaq, jekk ikun il-każ, investimenti finanzjarji fi Stati Membri oħra jista' jkun determinanti fir-rigward tal-konstatazzjoni ta' l-eżistenza ta' arranġament kompletament artifiċjali fis-sens li dan l-istabbiliment ma jwettaqx attivitajiet ekonomiċi effettivi fl-Istat Membru ospitanti.

182. Fil-fatt, mhux biss l-attivitajiet finanzjarji mhumiex esklużi *a priori* mill-benefiċċju tal-movimenti liberi, iżda barra minn hekk

66 — Iċ-ċentri ta' koordinazzjoni għandhom jimpjegaw fil-Belġju l-ekwivalenti ta' mill-inqas għaxar persuni full-time sa minn perijodu ta' sentejn ta' attività.

ma jkunx totalment eskluż li l-investimenti ta' l-assi ta' stabbiliment bħal Columbus għall-benefiċċju tas-soċji tiegħu jkunu mwettqa fl-Istat Membru ospitanti jew, ta' l-inqas, permezz ta' l-intervent ta' intermedjarji finanzjarji jew bankarji stabbiliti fil-Belġju.

183. Nikkunsidra li ċirkustanzi bħal dawn, flimkien mar-realtà ta' stabbiliment fiżiku fl-Istat Membru ospitanti, huma suffiċjenti sabiex tiġi eskluża l-eżistenza ta' arranġament purament artifiċjali.

184. Fi kwalunkwe każ, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tagħmel il-verifiki kollha neċessarji sabiex jiġi kkonstatat jekk Columbus għandhiex impjant reali, skond il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li konsegwentement jippermetti lill-imħallef nazzjonali jikkunsidra li, fil-kawża prinċipali, l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG ma tistax tiġi ġġustifikata permezz ta' l-għan tal-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali.

3. Fuq il-preżervazzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali

185. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tiddefendi wkoll l-Artikolu 20(2) u (3) ta' l-AStG għar-raġuni tal-preżervazzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali tagħha. Skond hi, din id-dispożizzjoni tiggarantixxi t-taxxa fuq id-dħul mondjali (u ta' l-assi) tal-persuni taxxabbli Ġermaniżi għal dak li jirrigwarda l-investiment ta' l-assi jew in-newtralità għall-esportazzjoni tal-kapitali, li jikkorrispondu għall-għażla ta' prinċipju tal-leġiżlatur Ġermaniż konformi mas-sovranità fiskali tiegħu.

186. Mis-sentenzi Bachmann [67] u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju [68], il-Qorti tal-Ġustizzja, bħala prinċipju, aċċettat li l-preżervazzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali hija għan li l-Istati Membri jistgħu jinvokaw sabiex jiġġustifikaw ir-restrizzjonijiet għal-movimenti liberi tat-Trattat.

187. Filwaqt li wara dawn iż-żewġ sentenzi, il-ġustifikazzjoni bbażata fuq in-neċessità li tiġi ggarantita l-koerenza tas-sistema fiskali tikkostitwixxi waħda mill-eżiġenzi imperattivi ta' interess ġenerali li huma l-iktar spiss invokati mill-Istati Membri fil-qasam tat-taxxa diretta, huwa magħruf ukoll li hija dejjem ġiet eskluża mill-Qorti tal-Ġustizzja għar-raġuni, b'mod partikolari, li kuntrarjament għas-sitwazzjoni fl-oriġini taż-żewġ sentenzi msemmija iktar 'il fuq, ir-regoli fiskali in kwistjoni ma jippermettux li tiġi kkonstatata r-rabta diretta bejn l-għoti ta'

67 — Sentenza tat-28 ta' Jannar 1992 (C-204/90, Ġabra p. I-249, punti 21 sa 23).

68 — Sentenza tat-28 ta' Jannar 1992 (C-300/90, Ġabra p. I-305, punti 14 sa 16).

vantaġġ fiskali u l-kumpens ta' dan il-vantaġġ permezz ta' prelevament fiskali [69] li, bħala prinċipju, jeżiġi li t-tnaqqis u l-prelevament jitwettqu fil-kuntest ta' l-istess taxxa fi ħdan l-istess persuna taxxabbli [70].

188. Jekk tiġi applikata b'mod rigoruż, din il-ġurisprudenza twassal sabiex jiġi rrifjutat il-benefiċċju tal-ġustifikazzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali f'din il-kawża, peress li l-vantaġġ fiskali in kwistjoni mogħti lil Columbus u l-applikazzjoni tal-metodu ta' imputazzjoni jseħħu fil-kuntest ta' tassazzjonijiet distinti u ta' sistemi fiskali distinti.

189. Fis-sentenza Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu tidher li ma interpretatx il-kunċett ta' koerenza tas-sistema fiskali b'mod daqstant strett billi bbażat fuq il-kriterji ta' identità tat-tassazzjoni u ta' dik tal-persuna taxxabbli li sa dak iż-żmien kienet vantaġġjata fil-ġurisprudenza, billi jiġi ammess, bħal ma ppropona l-Avukat Ġenerali Kokott fil-konklużjonijiet tiegħu f'din il-kawża, li Stat Membru jista' jinvoka l-ħtieġa tal-preżervazzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali, anki meta fil-każ partikolari ż-żewġ kriterji msemmija iktar 'il fuq ikunu nieqsa [71].

190. Il-kunċett ta' koerenza tas-sistema fiskali ġie deskritt bħala "xi ftit vag" [72], anki "misterjuż" [73]. L-Istati Membri ta' spiss invokawh indistintament ma' tipi oħra ta' ġustifikazzjoni, spiss rikonoxxuti bħala eżiġenzi imperattivi skond il-ġurisprudenza, bħall-effikaċja tal-kontrolli fiskali, il-ġlieda kontra l-evażjoni jew il-frodi fiskali, u anki t-telf tad-dħul mit-taxxa, li madankollu ma jaqax taħt l-imsemmija eżiġenzi [74]. F'dan il-każ partikolari, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tidher ukoll tqabbel dan il-kunċett mal-prinċipju tat-territorjalità, stabbilit fid-dritt fiskali internazzjonali, prinċipju li ġie ammess ukoll mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala li jista' jiġġustifika restrizzjoni għal waħda mill-movimenti liberi [75].

191. Hekk kif speċifika l-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Marks & Spencer [76], il-kunċett ta' koerenza tas-sistema fiskali għandu l-funz-

69 — Sentenzi ICI, iċċitata iktar 'il fuq (punt 29); Baars, iċċitata iktar 'il fuq (punt 40); De Groot, iċċitata iktar 'il fuq (punt 109); tat-18 ta' Settembru 2003, Bosal (C-168/01, Ġabra p. I-9409, punt 31); tal-15 ta' Lulju 2004, Weidert u Paulus (C-242/03, Ġabra p. I-7379, punt 22); ta' l-10 ta' Marzu 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Ġabra p. I-2057, punt 21); u tas-26 ta' Ottubru 2006, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-345/05, Ġabra p. I-10633, punt 29).

70 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Baars, iċċitata iktar 'il fuq (punt 40); tas-6 ta' Ġunju 2000, Verkooijen (C-35/98, Ġabra p. I-4071, punti 57 u 58); Bosal, iċċitata iktar 'il fuq (punti 29 u 30); tal-15 ta' l-Lulju 2004, Lenz (C-315/02, Ġabra p. I-7063, punt 36); Manninen, iċċitata iktar 'il fuq (punt 42), u ta' l-14 ta' Settembru 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Ġabra p. I-8203, punt 54).

71 — Punti 45 u 46 tas-sentenza kif ukoll, b'mod partikolari, il-punti 54 sa 57 tal-konklużjonijiet.

72 — Punt 51 tal-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Manninen, iċċitati iktar 'il fuq.

73 — Vanistendael, F., "Cohesion: The Phoenix rises from his ashes", *EC Tax Review*, 2005, p. 211.

74 — Ara, f'dan ir-rigward, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Verkooijen (punt 59); X u Y (punt 50); Lenz (punt 40), u Marks & Spencer (punt 44).

75 — Ara s-sentenzi tal-15 ta' Mejju 1997, Futura Participations u Singer (C-250/92, Ġabra p. I-2471, punt 22); Bosal, iċċitata iktar 'il fuq (punt 37); Manninen, iċċitata iktar 'il fuq (punt 38), kif ukoll Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq (punt 39).

76 — Punti 66 u 67.

joni li jipproteġi l-integrità tas-sistemi fiskali nazzjonali, sakemm ma jostakolax l-integrazzjoni ta' dawn is-sistemi fil-kuntest tas-suq intern. F'dan is-sens, dan il-kunċett huwa intiż sabiex jiggarantixxi "bilanċ delikat" li jiġi tradott f'regola ta' "newtralità doppja": jiġifieri minn naħa, hija tipprovdi n-newtralità fiskali meħtieġa mill-Istati Membri mill-Artikolu 52 tat-Trattat KE għal dak li jikkonċerna l-istabbiliment tal-kumpanniji fil-Komunità u, min-naħa l-oħra, li l-eżerċizzju tal-libertà ta' l-istabbiliment għandu jassigura l-ħarsien tad-dispożizzjonijiet fiskali adottati mill-Istati Membri, b'mod li ċ-ċittadini Komunitarji ma jużawx id-dispożizzjonijiet tad-dritt Komunitarju sabiex jieħdu l-vantaġġi li mhumiex marbuta ma' dan l-eżerċizzju.

192. Minn dan l-aspett, jista' għalhekk jiġi ssuġġerit li l-kunċett ta' koerenza tas-sistema fiskali huwa mfixkel ma' l-abbuż tad-dritt jew il-ħtieġa tal-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali. Jekk dan huwa l-każ, f'din il-kawża jkun suffiċjenti li f'dawn il-konklużjonijiet nirreferu għall-osservazzjoni li jirrigwardaw dan il-motiv ta' ġustifikazzjoni.

193. Quddiem iċ-ċaħda kważi sistematika ta' l-argument ibbażat fuq il-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali, inkluża l-verżjoni l-iktar flessibbli li tirriżulta mis-sentenza Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, u d-diffikultajiet li jiġi definit speċifikament dak il-kunċett fir-rigward tal-motivi l-oħra ta' ġustifikazzjoni mressqa mill-Istati Membri [77], tista' tqum il-kwistjoni dwar l-utilità veru tagħha.

194. Mingħajr dubju, din id-domanda tispjega ruħha minħabba s-sitwazzjonijiet li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tevalwa l-imsemmija ġustifikazzjoni. Fil-fatt, il-kawżi li fihom l-argument tal-bżonn tal-koerenza tas-sistema fiskali kien ġie mressaq bl-iktar mod serju kienu jirrigwardaw liġijiet nazzjonali li, b'xi mod jew ieħor, kienu jitrattaw sitwazzjoni interna b'mod differenti minn sitwazzjoni transkonfinali, li fiha l-persuni taxxabbli in kwistjoni kienu għamlu użu minn wieħed mil-movimenti liberi. B'mod definittiv, dawn il-liġijiet kienu jirrifjutaw l-estensjoni għal operazzjoni mwettqa fil-Komunità tal-benefiċċju tat-trattament fiskali, taħt il-forma ta' vantaġġ fiskali, irriżervat għal operazzjonijiet ta' l-istess tip li kienu mwettqa fit-territorju nazzjonali [78]. Per eżempju, fil-kawża Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, il-liġi Finlandiża kienet tissuġġetta l-għoti ta' kreditu fiskali lil azzjonisti li kellhom ir-residenza tagħhom fil-Finlandja u taxxabbli b'mod illimitat għat-taxxa f'dan l-Istat Membru, għall-kundizzjoni li d-dividendi jkunu mogħtija minn kumpanniji stabbiliti fil-Finlandja, li jkunu suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji f'dan l-istess Stat. Il-Qorti tal-Ġustizzja, fl-eżami tagħha

77 — Jeħtieġ li jerġa' jiġi osservat li fis-sentenza Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja, fl-eżami tal-ġustifikazzjoni eventwali tal-leġiżlazzjoni Britannika li tillimita l-benefiċċju tat-tnaqqis tal-grupp għat-telf subit mill-kumpanniji residenti, ma rreferietx għall-preżervazzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali, iżda għat-tliet motivi kumulattivi bbażati, l-ewwel nett, fuq il-preżervazzjoni tal-qsim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, imbagħad, fuq ir-riskju ta' l-użu doppju tad-dannu, u fl-aħħar fuq ir-riskju ta' l-evażjoni fiskali.

78 — Ara, b'mod partikolari, il-fatti li wasslu għas-sentenzi ċċitati Verkooijen, Bosal, Lenz u Manninen, kif ukoll is-sentenza tat-8 ta' Marzu 2001, Metallgesellschaft *et* (C-397/98 u C-410/98, Ġabra p. I-1727).

tal-proporzjonalità tal-miżura fiskali in kwistjoni, li għandha l-għan li teħles minn taxxa doppja fuq il-profitti tal-kumpanniji li kienu mqassma lill-azzjonisti, qieset li l-estensjoni tal-kreditu fiskali lill-azzjonisti Finlandiżi ta' kumpannija stabbilita fl-Iżvezja, ikkalkolata abbażi tat-taxxa dovuta minn din ta' l-aħħar f'dan l-Istat Membru, ma timminax il-koerenza tas-sistema fiskali Finlandiża, filwaqt li tkun inqas restrittiva għall-moviment liberu tal-kapital [79].

195. Hekk kif diġà spjegajt preċedentement, il-miżura fiskali in kwistjoni f'din il-kawża ma tintroduċix differenza bejn it-trattament fiskali tas-soċji ta' Columbus, persuni taxxabbli b'mod illimitat fil-Ġermanja, li eżerċitaw il-libertà ta' l-istabbiliment, u dak tas-soċji ta' stabbiliment permanenti li jinsab fil-Ġermanja. Min-naħa l-oħra, hija tittratta b'mod differenti s-sitwazzjonijiet transkonfinali fejn l-Istat Membru li fih ikun jinsab l-istabbiliment permanenti tas-soċji Ġermaniżi, japplika rata ta' taxxa iktar baxxa jew ogħla minn dik prevista mill-AStG. Din il-miżura tikkonsisti fir-rifjut li jingħata l-benefiċċju ta' l-eżenzjoni mit-taxxi fuq id-dħul u minn dik fuq l-assi fil-Ġermanja, għall-finijiet tal-ħelsien minn taxxa doppja, għad-dħul li għandu n-natura ta' kapital investit fi stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru fejn it-taxxa hija iktar baxxa mir-rata stabbilita mill-AStG, billi jiġi applikat għalihom, dejjem għall-finijiet tal-ħelsien minn Taxxa Doppja, il-metodu ta' l-imputazzjoni tat-taxxa miġbura f'pajjiż barrani.

196. Anki jekk wieħed jammetti, b'mod ġenerali, li f'sitwazzjoni ta' sostituzzjoni unilaterali ta' metodu li għandu t-tendenza li jevita t-taxxa doppja permezz ta' ieħor, jista' jeżisti għan ta' preżervazzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali, madankollu f'dan il-każ jiena nistaqsi, hekk kif l-iżviluppi preċedenti setgħu diġà jbassru, jekk din il-kawża ta' ġustifikazzjoni tikkostitwixxix għan veru mħaddan mill-awtoritajiet Ġermaniżi permezz ta' l-adozzjoni tal-miżura fiskali in kwistjoni. Fil-fatt, kif rajna, din il-miżura fiskali in kwistjoni tidher essenzjalment motivata mir-rieda li tiġi miġġielda l-evażjoni fiskali, taħt il-forma tal-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali, u anki sabiex jiġi ppreżervat il-prinċipju tat-territorjalità.

197. Jekk l-għan huwa li jiġi difiż dan il-prinċipju, kif issostni r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, jidhirli, b'mod partikolari, li huwa inkoerenti u ftit li xejn kompatibbli ma' l-imsemmi prinċipju li tingabar it-taxxa fuq l-assi provenjenti minn stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ieħor, li ma jiġborx taxxa bħal din u fejn it-taxxa fuq id-dħul hija inqas mir-rata applikata fil-Ġermanja, u li tiġi rrinunzjata l-applikazzjoni ta' l-istess taxxa fuq l-assi meta l-assi jkun ġejjin minn stabbiliment li jinsab fi Stat Membru fejn it-taxxa tkun iktar għolja milli fil-Ġermanja, anki jekk dan l-Istat Membru ma jiġborx taxxa fuq l-assi.

79 — Sentenza Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, punt 46.

198. F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma naħsibx li l-miżura fiskali in kwistjoni tista' tkun iġġustifikata mill-preokkupazzjoni li tiġi ppreżervata l-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża, bil-mod kif dan il-motiv ta' ġustifikazzjoni huwa ppreżentat u interpretat mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

199. Fl-aħħar ta' l-analiżi tiegħi, jiena nikkunsidra li l-Artikolu 52 tat-Trattat KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprojbixxi leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru milli tipprovdi, għall-finijiet tal-ħelsien minn Taxxa Doppja, is-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni għal dak ta' l-eżenzjoni għat-tassazzjoni fuq id-dħul u fuq l-assi ta' residenti ta' dan l-Istat, provenjenti minn kapital investit fi stabbiliment permanenti magħmul minn dawn ir-residenti u li jinsab fi Stat Membru fejn ir-rata tat-taxxa hija iktar baxxa minn dik prevista mil-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali ta' l-ewwel Stat Membru, sakemm leġiżlazzjoni bħal din ma tkunx iġġustifikata mill-ħtieġa tal-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali intiżi sabiex jevitaw il-leġiżlazzjoni nazzjonali. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali tistax tkun iġġustifikata għal din ir-raġuni.

200. Inżid ngħid li l-konklużjoni tiegħi kienet tkun identika kieku l-eżami ta' din il-kawża kellu jkun abbażi ta' l-Artikolu 73 B tat-Trattat KE.

VI — Konklużjoni

201. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tirrispondi għad-domanda magħmula mill-Finanzgericht Münster bil-mod segwenti:

"L-Artikolu 52 tat-Trattat KE (li, wara emenda sar l-Artikolu 43 KE) u l-Artikolu 73 B tat-Trattat KE (li sar l-Artikolu 56 KE) għandhom ikunu interpretati fis-sens li

jipprojbixxu leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membri milli tipprovdi, għall-finijiet tal-ħelsien minn Taxxa Doppja, is-sostituzzjoni tal-metodu ta' l-imputazzjoni għall-metodu ta' l-eżenzjoni għat-taxxa fuq id-dħul u fuq l-assi ta' residenti ta' dan l-Istat, provenjenti minn kapital investit fi stabbiliment permanenti magħmul minn dawn ir-residenti u li jinsab fi Stat Membru ieħor fejn ir-rata tat-taxxa hija iktar baxxa minn dik prevista mil-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali ta' l-ewwel Stat Membru, sakemm leġiżlazzjoni bħal din ma tkunx iġġustifikata mill-ħtieġa tal-ġlieda kontra l-arranġamenti kompletament artifiċjali intiżi sabiex jevitaw il-leġiżlazzjoni nazzjonali. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali tistax tkun iġġustifikata għal din ir-raġuni."