Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla)

6 ta' Lulju 2006 (*)

"Libertà ta' stabbiliment – Taxxa fuq id-d?ul – Dikjarazzjoni tad-d?ul – Konsulenza fiskali – Dritt g?at-tnaqqis ta' l-ispejje?"

Fil-kaw?a C-346/04

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mil-Bundesfinanzhof (il-?ermanja), permezz ta' de?i?joni tat-26 ta' Mejju 2004, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit-12 ta' Awwissu 2004, fil-pro?edura

Robert Hans Conijn

vs

Finanzamt Hamburg-Nord,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn A. Rosas, President ta' l-Awla , J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (Relatur), u A. Ó Caoimh Im?allfin,

Avukat ?enerali: P. Léger,

Re?istratur: R. Grass,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub

wara li rat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?all-Gvern ?ermani?, minn C. D. Quassowski u A. Tiemann, b?ala a?enti,

– g?all-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal u K. Gross, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tad-9 ta' Marzu 2006,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 52 tat-Trattat KE (li wara l-emendi sar l-Artikolu 43 KE).

2 Din id-domanda ?iet ippre?entata fil-kuntest ta' kaw?a bejn R.H. Conijn u l-Finanzamt Hamburg Mitte Altstadt, li l-kompiti tag?ha g?addew, fl-1 ta' Marzu 2005, g?and il-Finanzamt Hamburg Nord (iktar 'il quddiem il-"Finanzamt"). R.H. Conijn qed jitlob li ji?i rrikonoxxut lilu d-dritt li jitnaqqsu, mill-ammont tad-d?ul taxxabbli tieg?u, l-ispejje? ta' konsulenza fiskali li kienu twettqu sabiex ti?i stabbilita d-dikjarazzjoni tieg?u fuq d?ul li kien g?amel fil-?ermanja b?ala persuna parzjalment taxxabbli.

Il-Kuntest ?uridiku nazzjonali

3 Skond l-Einkommensteuergesetz (il-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul), fil-ver?joni tag?ha ta' l-1997 (iktar 'il quddiem l-"EstG 1997), g?andha ssir distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli su??etti g?all-?las ta' taxxa fuq id-d?ul kollu tag?hom, li huma residenti fil-?ermanja, u l-persuni parzjalment taxxabbli li mhumiex residenti fil-?ermanja i?da li huma su??etti g?at-taxxa fuq id-d?ul li huma jag?mlu f'dan l-Istat.

4 L-Artikolu 15(1)(2) ta' l-EstG 1997, li jirrigwarda d-d?ul mag?mul minn attivitajiet arti?janali, industrijali jew kummer?jali jipprovdi dan li ?ej:

"1. "D?ul minn attivita arti?janali, industrijali jew kummer?jali" tfisser:

1) […]

2) il-kwota tal-benefi??ji mog?tija lis-so?ji ta' l-"Offene Handelsgesellschaft", il-"Kommanditgesellschaft" u so?jetajiet o?ra li fihom is-so?ju g?andu jitqies b?ala proprjetarju ta' l-impri?a (jew b?ala kompropjetarju) kif ukoll il-?lasijiet li s-so?ju r?ieva g?all-attività tieg?u fi-?dan is-so?jeta jew g?all-g?oti ta' self jew g?at-tqeg?id g?ad-dispo?izzjoni ta' beni. Is-so?ju li jkollu sehem indirett fis-so?jetà permezz ta' kumpannija wa?da jew iktar jitqies b?ala so?ju li g?andu sehem dirett; huwa jitqies b?ala wie?ed mill-propjetarji tas-so?jetà li fiha huwa so?ju indirett jekk huwa stess u l-kumpanniji li permezz tag?hom huwa j?omm s-sehem tieg?u jistg?u ji?u kkunsidrati b?ala kompropjetarji fil-kumpanniji fejn huma s-so?ji diretti".

5 L-Artikolu 49(1)(2)(a) ta' l-EStG 1997 jipprovdi li d-d?ul minn attivitajiet industrijali u kummer?jali jikkostitwixxi d?ul taxxabbli.

6 Skond l-Artikolu 50(1) ta' l-EStG 1997, il-persuni parzjalment taxxabbli fil-?ermanja ma jistg?ux inaqqsu, b?ala spejje? e??ezzjonali, spejje? ta' konsulenza fiskali li jkunu g?amlu, bill-kontra tal-persuni totalment taxxabbli li jistg?u jnaqqsuhom bis-sa??a ta' l-Artikolu 10(1)(6) ta' l-EStG 1997.

Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari

7 R.H. Conijn, ta' nazzjonalita Olandi?a u li huwa residenti l-Olanda r?ieva, fl-1998, min?abba s-sehem tieg?u f'so?jetà in akkomandita ?ermani?a permezz ta' komproprjetà, d?ul ta' natura industrijali u kummer?jali provenjenti mill-?ermanja, li kien jammonta g?all-146373.50 DEM. Din is-somma kienet tirrappre?enta inqas minn 90% tad-d?ul globali tieg?u.

8 Fid-dikjarazzjoni tat-taxxa tieg?u g?as-sena 1998, R.H. Conijn naqqas is-somma ta' 1046 DEM mid-d?ul taxxabbli tieg?u, somma li tikkorrispondi g?all-ispejje? ta' konsulenza fiskali li huwa u?a sabiex jistabbilixxi d-dikjarazzjoni tat-taxxa tieg?u fil-?ermanja, b?ala spejje? e??ezzjonali skond l-Artikolu 10(1)(6) ta' l-EStG 1997. Il-Finanzamt irrifjutat li ta??etta t-tnaqqis ta' dawn l-ispejje? billi bba?at ru?ha fuq l-Artikolu 50(1) ta' l-EStG 1997.

9 R.H. Conijn ressaq appell kontra dan ir-rifjut quddiem il-Finanzgericht Hamburg. Dan ir-rikors ?ie mi??ud permezz tad-de?i?joni tal-11 ta' Novembru 2003. G?alhekk R.H. Conijn ressaq rikors g?al "revi?joni" kontra din id-de?i?joni quddiem il-Bundesfinanzhof, li fih talab li din ti?i annullata u li ji?i de?i? li l-ispejje? ta' konsulenza jistg?u jittnaqqsu. Il-Finanzamt talbet li r-rikors ji?i mi??ud.

10 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Bundesfinanzhof idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

"L-Artikolu 52 tat-Trattat […] jipprekludi li persuna parzjalment taxxabbli residenti fi Stat Membru ie?or u li tkun su??etta g?all-?las tat-taxxa fuq it-territorju tar-Repubblika Federali tal-?ermanja, ma tit?allasx tnaqqas, mill-ammont tad-d?ul taxxabbli tag?ha, l-ispejje? ta' konsulenza fiskali li hija tkun sostniet, b?ala spejje? e??ezzjonali, filwaqt li persuna taxxabbli li tkun su??etta g?all-?las tat-taxxa fuq id-d?ul kollu tag?ha tista' tag?mel dan?"

Fuq id-domanda preliminari

11 Il-qorti ta' rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 52 tat-Trattat jipprekludix li li?i nazzjonali, b?al dik in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, milli tipprojbixxi li persuna parzjalment taxxabbli tnaqqas, mill-ammont tad-d?ul taxxabbli tag?ha, l-ispejje? ta' konsulenza fiskali li hija tkun sostniet sabiex ti?i stabbilita d-dikjarazzjoni tat-taxxa tag?ha, b?ala spi?a e??ezzjonali, bl-istess mod b?al persuna totalment taxxabbli.

12 Skond ?urisprudenza kostanti l-libertà ta' stabbiliment minn persuni residenti fi Stat Membru fit-territorju ta' Stat Membru ie?or tinkludi l-a??ess g?all-attivitajiet mhux im?allsa u l-e?er?izzju tag?hom, kif ukoll it-twaqqif u l-amministrazzjoni ta' impri?i fil-kundizzjonijiet li l-le?i?lazzjoni ta' l-Istat ta' stabbiliment tippreskrivi g?a?-?ittadini tag?ha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza, 270/83, ?abra p. 273, punt 13; tad-29 ta' April 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, ?abra p. I-2651, punt 22, u tat-13 ta' April 2000, Baars, C-251/98, ?abra p. I-2787, punt 27).

13 R.H. Conijn huwa persuna taxxabbli fil-?ermanja, skond l-Artikolu 49 ta' l-EStG 1997, min?abba d-d?ul tieg?u minn attivitajiet industrijali u kummer?jali f'dan l-Istat Membru. Jidher li huwa direttament taxxabbli min?abba din l-attività, fuq il-benefi??ji tas-so?jetà in kommandita u huwa, min?abba f'dan, ikkunsidrat b?ala li huwa stess je?er?ita l-attivita ta' imprenditur skond id-dritt fiskali nazzjonali.

14 G?alkemm it-tassazzjoni diretta taqa' ta?t il-kompetenza ta' l-Istati Membri, dawn ta' l-a??ar g?andhom, madankollu, je?er?itaw tali kompetenza fir-rispett tad-dritt Komunitarju (sentenzi tal-11 ta' Awwissu 1995, Wielockx, C-80/94, ?abra p. I 2493, punt 16; tas-6 ta' ?unju 2000 Verkooijen, C-35/98, ?abra p. I-4071, punt 32, u tas-26 ta' ?unju 2003, Skandia u Ramstedt, C-422/01, ?abra p. I-6817, punt 25).

15 G?alhekk, id-dispo?izzjonijiet fiskali nazzjonali ma jistg?ux jikkostitwixxu diskriminazzjoni, apparenti jew mo?bija, ibba?ata fuq in-nazzjonalità (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Wielockx, i??itata iktar 'il fuq, punt 16, u tat-12 ta' Di?embru 2002, De Groot, C-385/00, ?abra p. I-11819, punt 75).

16 Il-fatt, madankollu, li Stat Membru ma jippermettix li persuna mhux residenti tibbenefika minn ?erti vanta??i fiskali li huwa jag?ti lill-persuna residenti mhuwiex, in ?enerali, diskriminatorju, jekk wie?ed jikkunsidra d-differenzi o??ettivi bejn is-sitwazzjoni tal-persuni residenti u dik ta' persuni mhux residenti kemm mill-perspettiva tas-sors tad-d?ul kif ukoll minn dik tal-kapa?ità ta' ?las personali jew tas-sitwazzjoni personali jew familjari (sentenzi ta' l-14 ta' Frar 1995, Schumacker, C-279/93, ?abra p. I-225, punt 34, u ta' l-14 ta' Settembru 1999, Gschwind, C-391/97, ?abra p. I-5451, punt 23).

17 G?alhekk ir-residenza tikkostitwixxi l-fattur, li jorbot mat-taxxa, li fuqu huwa bba?at, in ?enerali, id-dritt fiskali internazzjonali attwali, u b'mod partikolari l-mudell tal-Konvezjoni ta' l-Organizzazzjoni g?al Kooperazzjoni u ?vilupp Ekonomiku (OECD) (mudell ta' Konvenzjoni ta' Tassazzjoni Doppja fir-rigward tad-d?ul u tal-kapital, rapport tal-kumitat g?all-affarijiet fiskali ta' l-OCDE, 1977, ver?joni tad-29 ta' April 2000), sabiex il-kompetenza fiskali tinqasam bejn l-Istati

meta jkun hemm sitwazzjoni li tinvolvi elementi barranin.

18 F'dan il-ka?, mill-atti jirri?ulta li R.H. Conijn, li huwa residenti l-Olanda, ir?ieva fit-territorju tal-?ermanja anqas minn 90% tad-d?ul totali tieg?u.

19 G?alhekk tqum il-kwistjoni li jsir mag?ruf jekk id-differenza o??ettiva bejn is-sitwazzjoni ta' tali persuna mhux residenti u dik ta' persuna residenti tippermettix li le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li ma tag?tix it-tnaqqis ta' l-ispejjez ta' konsulenza fiskali lil din ta' l-ewwel filwaqt li tippermetti li dik ta' l-a??ar tnaqqashom fil-kuntest tad-dikjarazzjoni tat-taxxa tag?ha.

20 Fir-rigward ta' spejje? relatati direttament mad-d?ul ta' persuna parzjalment taxxabbli, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li g?al spejje?, b?al dawk professjonali marbuta ma attività fi Stat Membru ie?or, il-persuna parzjalment taxxabbli g?andha ti?i ttrattata bl-istess mod b?al persuna totalment taxxabbli (ara s-sentenza tat-12 ta' ?unju 2003, Gerritse, C-234/01, ?abra p. I-5933, punt 27).

21 F'dak li jirrigwarda l-ispejje? ta' konsulenza fiskali, skond il-Gvern ?ermani?, il-persuni totalment taxxabbli jistg?u jnaqqsuhom b?ala "spejje? e??ezzjonali" peress li dawn l-ispejje? huma ne?essarji min?abba l-komplessità tad-dritt fiskali nazzjonali.

22 Spejje? ta' konsulenza fiskali, b?al dawk in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ?ew sostnuti minn R.H. Conijn sabiex jistabbilixxi d-dikjarazzjoni tat-taxxa tieg?u dwar id-d?ul li huwa r?ieva fil-?ermanja. L-obbligu li jag?mel id-dikjarazzjoni tieg?u tirri?ulta mill-fatt li din il-persuna r?eviet d?ul f'dan l-Istat Membru. G?alhekk l-ispejje? ta' konsulenza fiskali huma direttament marbuta mad-d?ul taxxabbli f'dan l-Istat membru, bl-istess mod b?al ma huma ta' pi? fuq id-d?ul tal-persuni taxxabbli kollha, kemm jekk huma residenti u kemm jekk mhux residenti.

23 Barra minn hekk, kemm il-persuni taxxabbli residenti u kemm dawk mhux residenti huma mqieg?da f'sitwazzjoni simili min?abba l-kumplessità tad-dritt fiskali nazzjonali. G?alhekk, id-dritt g?at-tnaqqis inti? sabiex jag?mel tajjeb g?all-ispejje? sostnuti fil-kuntest ta' konsulenza fiskali, li l-persuni taxxabbli residenti g?andhom, g?andu ji?i applikat ukoll g?all-persuni taxxabbli mhux residenti li huma affa?jati mill-istess kumplessità tas-sistema fiskali nazzjonali.

24 F'dawn i?-?irkustanzi, fir-rigward tal-possibbiltà li jittnaqqsu spejje? ta' konsulenza fiskali b?ala spejje? e??ezzjonali, kemm il-persuni taxxabbli residenti kif ukoll dawk mhux residenti huma mqieg?da f'sitwazzjoni simili u d-dispo?izzjoni nazzjonali, li ti??ad il-possibbiltà ta' dan it-tnaqqis lill-persuni mhux residenti, tikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita fis-sens ta' l-Artikolu 52 tat-Trattat.

25 Peress li ma tqajjem l-ebda argument pre?i?, quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, li jista' ji??ustifika tali differenza ta' trattament, g?andu ji?i kkunsidrat li d-dispo?izzjoni nazzjonali hija prin?ipalment ta' detriment g?all-persuni residenti fi Stati Membri o?ra u g?alhekk tikkostitwixxi diskriminazzjoni indiretta min?abba n-nazzjonalità.

26 Konsegwentement, ir-risposta g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li l-Artikolu 52 tat-Trattat jipprekludi li li?i nazzjonali ma tippermettix li persuna parzjalment taxxabbli tnaqqas, mid-d?ul taxxabbli tag?ha, l-ispejje? ta' konsulenza fiskali li hija tkun sostniet sabiex tistabbilixxi d-dikjarazzjoni tat-taxxa tag?ha, b?ala spejje? e??ezzjonali, bl-istess mod b?al persuna totalment taxxabbli.

Fuq l-ispejje?

27 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje?

sostnuti g?as-sottomissjoni ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, il-Qorti tal-?ustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tidde?iedi:

L-Artikolu 52 tat-Trattat (li iktar tard, wara l-emendi, sar l-Artikolu 43 KE) jipprekludi li li?i nazzjonali ma tippermettix li persuna parzjalment taxxabbli tnaqqas, mid-d?ul taxxabbli tag?ha, l-ispejje? ta' konsulenza fiskali li hija tkun sostniet sabiex tistabbilixxi d-dikjarazzjoni tat-taxxa tag?ha, b?ala spejje? e??ezzjonali, bl-istess mod b?al persuna totalment taxxabbli.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-?ermani?.