Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla)

5 ta’ Lulju 2012 (*)

“Libertà li ji?u pprovduti servizzi — Le?i?lazzjoni fiskali — Tnaqqis b?ala spejje? professjonali ta’ spejje? sostnuti g?ar-remunerazzjoni ta’ provvisti ta’ servizzi — Spejje? sostnuti fir-rigward ta’ fornitur ta’ servizzi stabbilit fi Stat Membru ie?or li fih ma huwiex su??ett g?at-taxxa fuq id-d?ul jew li fih huwa su??ett g?al sistema ta’ taxxa li tkun kunsiderevolment iktar vanta??u?a — Tnaqqis su??ett g?all-obbligu li ti?i prodotta l-prova tan-natura reali u ?enwina tas-servizz kif ukoll tan-natura normali tar-remunerazzjoni marbuta mieg?u — Ostakolu — ?ustifikazzjoni — ?lieda kontra l-eva?joni u l-evitar fiskali — Effika?ja tal-kontrolli fiskali — Tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta’ tassazzjoni bejn l-Istati Membri — Proporzjonalità”

Fil-Kaw?a C-318/10,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Cour de cassation (il-Bel?ju), permezz ta’ de?i?joni tat-18 ta’ ?unju 2010, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit-2 ta’ Lulju 2010, fil-pro?edura

Société d’investissement pour l’agriculture tropicale SA (SIAT)

vs

L-Istat Bel?jan,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, A. Borg Barthet, E. Levits (Relatur), J.-J. Kasel u M. Berger, Im?allfin,

Avukat ?enerali: P. Cruz Villalón,

Re?istratur: R. ?ere?, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tas-16 ta’ ?unju 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al Société d’investissement pour l’agriculture tropicale SA (SIAT), minn D. Garabedian u E. Traversa, avukati,

– g?all-Gvern Bel?jan, minn J.-C. Halleux u M. Jacobs, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Fran?i?, minn G. de Bergues u N. Rouam, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Portugi?, minn L. Inez Fernandes u J. Menezes Leitão kif ukoll minn S. Jaulino, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern tar-Renju Unit, minn H. Walker, b?ala a?ent,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u J.-P. Keppenne, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tad-29 ta’ Settembru 2011,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 49 KE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ kaw?a bejn Société d’investissement pour l’agriculture tropicale SA (iktar ’il quddiem “SIAT”) u l-Istat Bel?jan, irrappre?entat mill-Ministru tal-Finanzi, dwar ir-rifjut minn dan tal-a??ar li jnaqqas b?ala spejje? professjonali l-ammont ta’ BEF 28 402 251 li din il-kumpannija kienet qisithom b?ala spi?a fil-kontijiet tag?ha mag?luqa fil-31 ta’ Di?embru 1997.

Il-kuntest ?uridiku nazzjonali

3 L-Artikolu 26 tal-Kodi?i tat-Taxxa fuq id-D?ul tal-1992 (iktar ’il quddiem is-“CIR 1992”) jistabbilixxi:

“Bla ?sara g?all-applikazzjoni tal-Artikolu 49 u bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 54, meta impri?a stabbilita fil-Bel?ju tag?ti vanta??i mhux normali jew gratuwiti, dawn g?andhom ji?diedu mal-profitti tag?ha stess, ?lief jekk il-vanta??i ma ji?ux ikkunsidrati g?ad-determinazzjoni tad-d?ul taxxabbli tal-benefi?jarji.

Minkejja r-restrizzjoni stabbilita fl-ewwel subparagrafu, ji?diedu mal-profitti tag?ha l-vanta??i mhux normali jew gratuwiti li hija tag?ti lil:

[…]

2° kontribwent imsemmi fl-Artikolu 227 jew stabbiliment barrani, li, bis-sa??a tad-dispo?izzjonijiet tal-le?i?lazzjoni tal-pajji? fejn huma stabbiliti, ma jkunux su??etti g?al taxxa fuq id-d?ul hemmhekk jew huma hemmhekk su??etti g?al sistema fiskali ferm iktar vanta??u?a minn dik li hija su??ett g?aliha l-impri?a stabbilita fil-Bel?ju;

[…]”

4 L-Artikolu 49 tas-CIR 1992 jipprovdi:

“Jitnaqqsu b?ala spejje? professjonali l-ispejje? li kontribwent ikun g?amel jew sostna matul il-perijodu taxxabbli sabiex jakkwista jew i?omm d?ul taxxabbli, u li l-e?istenza u l-ammont tag?hom jintwerew mill-kontribwent permezz ta’ dokumenti probatorji jew, jekk dan ma jkunx possibbli, permezz ta’ kull mezz ie?or ta’ prova a??ettat mid-dritt komuni, bl-esklu?joni tal-?urament.

Huma kkunsidrati spejje? mag?mulin jew sostnuti matul il-perijodu taxxabbli dawk li effettivament ikunu t?allsu jew ?ew sostnuti matul dan il-perijodu jew li akkwistaw in-natura ta’ djun jew ta’ telf ?ert u likwidu, u huma kkontabbilizzati b?ala tali”.

5 Skont l-Artikolu 53 tas-CIR 1992:

“Ma jikkostitwixxux spejje? professjonali:

[...]

10° l-ispejje? kollha li je??edu, b'mod mhux ra?onevoli, il-?ti?ijiet professjonali;

[...]"

6 L-Artikolu 54 tas-CIR 1992 huwa redatt kif ?ej:

"L-intreressi, il-mi?ati g?all-kon?essjoni ta' u?u ta' privattivi ta' invenzjoni, il-pro?ess ta' manifatturar u drittijiet simili o?ra jew ir-remunerazzjonijiet g?al provvisti jew servizzi ma g?andhomx ji?u kkunsidrati b?ala spejje? professjonali meta dawn jit?allsu jew ji?u attribwiti direttament jew indirettament lil kontribwent imsemmi fl-Artikolu 227 jew lil stabbiliment barrani, li, skont id-dispo?izzjonijiet tal-le?i?lazzjoni tal-pajji? fejn huma stabbiliti, ma humiex hemmhekk su??etti g?at-taxxa fuq id-d?ul jew, fir-rigward tad-d?ul ikkon?ernat, huma hemmhekk su??etti g?al sistema ta' tassazzjoni li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha huwa su??ett dan id-d?ul fil-Bel?ju, sakemm il-kontribwent ma jurix, permezz tar-rimedji legali kollha, li dawn ir-remunerazzjonijiet huma relatati ma' tran?azzjonijiet reali u ?enwini u li huma ma je??edux il-limiti normali."

7 Skont l-Artikolu 227(2) tas-CIR 1992, huma su??etta g?at-taxxa l-persuni mhux residenti, b'mod partikolari l-kumpanniji barranin li ma g?andhomx is-sede tag?hom, l-istabbiliment prin?ipali tag?hom jew is-sede ta' tmexxija jew ta' amministrazzjoni tag?hom fil-Bel?ju.

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

8 SIAT, kumpannija rregolata bid-dritt Bel?jan, ikkostitwiet fl-1991 flimkien ma' grupp Ni?erjan sussidjarja kon?unta bl-g?an li tu?a l-imsa?ar tal-palm g?all-produzzjoni ta?-?ejt tal-palm.

9 Il-konvenzjonijiet bejn il-partijiet kienu jipprevedu li SIAT, minn na?a, kellha tipprovdi servizzi remunerati u kellha tbig? tag?mir lis-sussidjarja kon?unta u, min-na?a l-o?ra, hija kellha ??edi parti mill-profitti minn din l-attività, b?ala kummissjoni, lill-kumpannija li tmexxi l-grupp Ni?erjan, ji?ifieri l-kumpannija Lussemburgi?a Megatrade International (iktar 'il quddiem "MISA").

10 Fl-1997, il-partijiet iddiskutew l-ammont pre?i? tal-kummissjonijiet dovuti minn SIAT. Dawn id-diskussjonijiet wasslu g?at-tmiem tal-partenarjat u l-impenn me?ud minn SIAT li tittrasferixxi lil MISA USD 2 000 000 b?ala ?las finali.

11 Konsegwentement, SIAT ni??let b?ala spi?a, fil-kontijiet tag?ha mag?luqa fil-31 ta' Di?embru 1997, ammont ta' BEF 28 402 251 b?ala ?las ta' kummissjonijiet dovuti lil MISA.

12 Peress li kkonstatat li MISA kellha l-istatus ta' kumpannija holding irregolata bil-li?i Lussemburgi?a tal-31 ta' Lulju 1929 dwar is-sistema fiskali tal-kumpanniji holding, u peress li, konsegwentement, hija ma kinitx su??etta taxxa simili g?at-taxxa Bel?jana fuq il-kumpanniji, l-amministrazzjoni fiskali Bel?jana (iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali"), applikat l-Artikolu 54 tas-CIR 1992 u ma a??ettatx it-tnaqqis tal-ammont ta' BEF 28 402 251 b?ala spejje? professjonali.

13 Wara rikors ippre?entat minn SIAT kontra d-de?i?joni tal-amministrazzjoni fiskali, it-Tribunal de première instance de Bruxelles, b'sentenza tal-21 ta' Frar 2003, u l-Cour d'appell de Bruxelles, b'sentenza tat-12 ta' Marzu 2008, ikkonfermaw il-po?izzjoni tal-amministrazzjoni fiskali.

14 SIAT appellat quddiem il-Cour de cassation, li, peress li kellha dubji dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 49 KE, idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"Peress li l-fatti li wasslu g?all-kaw?a se??ew qabel id-d?ul fis-se?? tat-Trattat ta' Lisbona fl-1 ta'

Di?embru 2009, l-Artikolu 49 tat-Trattat KE, fil-ver?joni tieg?u applikabbli g?al dan il-ka?, g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi lil-le?i?lazzjoni nazzjonali ta’ Stat Membru li skont din, ir-remunerazzjonijiet g?al provvisti jew servizzi ma humiex ikkunsidrati b?ala spejje? professjonali li jistg?u jitnaqqsu meta huma m?allsa jew attribwiti direttament jew indirettament g?al persuna taxxabbli resident fi Stat Membru ie?or jew lil stabbiliment barrani, li skont il-le?i?lazzjoni tal-pajji? fejn huma stabbiliti, ma humiex su??etti g?at-taxxa fuq id-d?ul jew huma su??etti g?at-taxxa hemmhekk, g?ad-d?ul tal-ka? pre?enti, g?as-sistema ta’ taxxa li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha huwa su??ett dan id-d?ul fl-Istat Membru fejn il-le?i?lazzjoni nazzjonali hija inkwistjoni, sakemm il-persuna taxxabbli ma turix, permezz tar-rimedji legali, li dawn ir-remunerazzjonijiet huma relatati ma’ tran?azzjonijiet reali u ?enwini u li huma ma je??edux il-limiti normali, filwaqt li prova b?al din mhix me?tie?a sabiex ikunu jistg?u jitnaqqsu r-remunerazzjonijiet g?al provvisti jew servizzi li t?allsu lil persuna taxxabbli residenti f’dan l-Istat Membru, anki jekk il-persuna taxxabbli mhix su??etta g?at-taxxa fuq id-d?ul jew hija su??etta g?al sistema ta’ taxxa li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik tal-li?i ordinarja ta’ dan l-Istat?”

Fuq it-talba g?al de?i?joni preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

15 Kif jirri?ulta mit-talba g?al de?i?joni preliminari u mill-osservazzjonijiet sottomessi lill-Qorti tal-?ustizzja, ir-regola ?enerali dwar it-tnaqqis tal-ispejje? professjonali tinsab fl-Artikolu 49 tas-CIR 1992, li jipprovdi li spejje? jistg?u jitnaqqsu g?ax huma meqjusa spejje? professjonali jekk huma me?tie?a sabiex ji?i akkwistat jew jin?amm id-d?ul taxxabbli u jekk il-kontribwent juri li dawn huma reali u juri l-ammont tag?hom (iktar ’il quddiem ir-“regola ?enerali”).

16 Issa, fil-kaw?a prin?ipali, SIAT tqieg?ed inkwistjoni l-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni r-regola spe?jali stabbilita fl-Artikolu 54 tas-CIR 1992, li fuqha bba?at ru?ha l-amministrazzjoni fiskali sabiex ti??ad it-talba g?al tnaqqis tal-ispejje? professjonali ppre?entata minn din il-kumpannija. Skont dan l-Artikolu 54, ir-remunerazzjonijiet g?all-provvisti jew g?as-servizzi li huma mag?mula mill-kontribwenti Bel?jani favur kontribwenti stabbiliti fi Stat Membru ie?or, li fih dawn tal-a??ar ma humiex su??etta g?al taxxa fuq id-d?ul jew huma su??etta fih, fir-rigward tad-d?ul ikkon?ernat, g?al sistema ta’ tassazzjoni li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha dan id-d?ul huwa su??ett fil-Bel?ju, ma humiex meqjusa b?ala spejje? professjonali li jistg?u jitnaqqsu, sakemm il-kontribwent Bel?jan ma jipprodu?ix il-prova li dawn ir-remunerazzjonijiet jikkorrispondu g?al tran?azzjoni reali u ?enwina u li ma je??edux il-limiti normali (iktar ’il quddiem ir-“regola spe?jali”).

17 G?alhekk, hemm lok li ji?i kkunsidrat li permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 49 KE g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li abba?i tag?ha r-remunerazzjonijiet g?all-provvisti jew g?as-servizzi mog?tija minn kontribwent residenti lil kumpannija mhux residenti ma humiex meqjusa b?ala spejje? professjonali li jistg?u jitnaqqsu meta din tal-a??ar ma tkunx su??etta, fl-Istat Membru li fih hija tkun stabbilita, g?al taxxa fuq id-d?ul jew hija su??etta, g?ad-d?ul ikkon?ernat, g?al sistema ta’ tassazzjoni li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li jaqa’ ta?tha dan id-d?ul fl-ewwel Stat Membru, sakemm il-kontribwent ma jurix li dawn ir-remunerazzjonijiet jikkorrispondu g?al tran?azzjonijiet reali u ?enwini u li ma je??edux il-limiti normali, filwaqt li, skont ir-regola ?enerali, tali remunerazzjonijiet jitnaqqsu b?ala spejje? professjonali meta dawn huma me?tie?a sabiex ji?i akkwistat jew jin?amm id-d?ul taxxabbli li fir-rigward tieg?u l-kontribwent ji??ustifika r-realtà u l-ammont.

Fuq l-e?istenza ta’ restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi

18 Il-Qorti tal-?ustizzja ripetutament idde?idiet li l-Artikolu 49 KE jipprekludi kull le?i?lazzjoni nazzjonali li l-effett tag?ha jkun li tirrendi l-provvista ta' servizzi bejn Stati Membri iktar diffi?li mill-provvista ta' servizzi purament interni fi Stat Membru (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-11 ta' ?unju 2009, X u Passenheim-van Schoot, C-155/08 u C-157/08, ?abra p. I-5093, punt 32 u l-?urisprudenza ??itata). Dawk il-mi?uri li jipprojbixxu, jostakolaw jew li jrendu inqas attraenti l-e?er?izzju ta' din il-libertà jikkostitwixxu restrizzjonijiet g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-4 ta' Di?embru 2008, Jobra, C-330/07, ?abra p. I-9099, punt 19 u tat-22 ta' Di?embru 2010, Tankreederei I, C-287/10, ?abra p. I-14233, punt 15).

19 Barra minn hekk, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, l-Artikolu 49 KE jag?ti drittijiet mhux biss lill-fornituri ta' servizzi stess, i?da wkoll lid-destinatarju tal-imsemmija servizzi (ara s-sentenzi tas-26 ta' Ottubru 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, ?abra p. I-7447, punt 34; tat-3 ta' Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ?abra p. I-9461, punt 32, kif ukoll tal-1 ta' Lulju 2010, Dijkman u Dijkman-Lavaleije, C-233/09, ?abra p I-6645, punt 24).

20 Wara li dan ?ie ppre?i?at, ma jistax ji?i kkunsidrat, kuntrarjament g?al dak li jsostni l-Gvern Fran?i? fl-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u, li, fir-rigward tat-tnaqqis tal-ispejje? professjonali, l-istess kundizzjonijiet materjali japplikaw fil-kuntest tar-regola ?enerali u fil-kuntest tar-regola spe?jali.

21 G?alhekk, fil-kuntest tar-regola ?enerali, il-kontribwent g?andu jipprodu?i l-prova tar-realtà u tal-ammont tal-ispejje? sostnuti, peress li, skont il-Gvern Bel?jan, il-?tie?a ta' dawn l-ispejje? g?all-akkwist jew g?a?-?amma tad-d?ul hija pre?unta mill-amministrazzjoni fiskali. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 53(10) tas-CIR 1992, l-ammont tal-ispejje? ma g?andux je??edi b'mod mhux ra?onevoli l-?ti?ijiet professjonali.

22 Min-na?a l-o?ra, fuq il-ba?i tar-regola spe?jali, sabiex il-pre?unzjoni ta' nuqqas ta' tnaqqis tal-ispejje? ti?i kkonfutata, il-kontribwent g?andu juri, minn na?a, li dawn jikkorrispondu g?al tran?azzjonijiet reali u ?enwini, u dan jimplika, skont il-kummentarju amministrattiv tas-CIR 1992, li jirreferu g?alih kemm SIAT kif ukoll il-Kummissjoni, li g?andu ji?i pprovat li l-ispejje? jaqg?u ta?t il-kuntest abitwali tat-tran?azzjonijiet professjonali, li jikkorrispondu g?al ?tie?a industrijali, kummer?jali jew finanzjarja u li huma jew g?andhom ji?u kkumpensati fi ?dan l-attività tal-impri?a. Minn dan l-istess kummentarju jirri?ulta li f'dan ir-rigward ma huwiex bi??ejjed li ji?u ppre?entati atti kif ukoll dokumenti pro?edurali ?uridikament validi, i?da l-uffi?jal tal-amministrazzjoni fiskali g?andu ji?i konvint bir-realtà u bil-?enwinità tat-tran?azzjonijiet inkwistjoni. Kif jirrileva l-Gvern Bel?jan fl-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u mibg?uta lill-Qorti tal-?ustizzja, sabiex jikseb it-tnaqqis, il-kontribwent residenti g?andu juri li ma hemmx ingann fit-tran?azzjonijiet professjonali.

23 Min-na?a l-o?ra, il-kontribwent g?andu juri li l-ispejje? professjonali inkwistjoni ma je??edux il-limiti normali, u dan jimplika, skont l-ispjegazzjoni pprovduta mill-Gvern Bel?jan matul is-seduta quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, li jsir paragun bejn it-tran?azzjoni inkwistjoni u l-prassi normali tal-operaturi fis-suq, filwaqt li, fir-rigward tal-ispejje? professjonali sostnuti favur kontribwenti stabbiliti fil-Bel?ju, kif tfakkar fil-punt 23 ta' din is-sentenza, l-Artikolu 53(10) tas-CIR 1992 jeskludi mit-tnaqqis biss l-ispejje? li jkunu "mhux ra?onevoli".

24 Konsegwentement, hemm lok li ji?i kkonstatat li l-pre?unzjoni ta' nuqqas ta' tnaqqis tal-ispejje? professjonali kif ukoll il-kundizzjonijiet materjali li g?alihom huwa su??ett it-tnaqqis eventwali tag?hom, kif previst fl-Artikolu 54 tas-CIR 1992, irendu l-kisba tat-tnaqqis fuq il-ba?i ta' dan l-artikolu iktar diffi?li milli kieku t-tnaqqis jing?ata skont ir-regola ?enerali prevista fl-Artikolu 49 tal-istess kodi?i.

25 Barra minn hekk, g?andu ji?i enfasizzat li r-regola spe?jali tista' ti?i applikata meta r-

remunerazzjonijiet mog?tija lill-fornituri li, abba?i tad-dispo?izzjonijiet tal-li?i ta' Stat Membru li fih huma stabbiliti, ma humiex hemmhekk su??etti g?al taxxa fuq id-d?ul jew huma hemmhekk su??etti, g?ad-d?ul ikkon?ernat, g?al "sistema ta' tassazzjoni li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha dan id-d?ul huwa su??ett fil-Bel?ju".

26 Kif jammetti l-Gvern Bel?jan, fin-nuqqas ta' pre?i?azzjonijiet normattivi jew struzzjonijiet amministrattivi fuq it-tifsira ta' "sistema ta' tassazzjoni li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha dan id-d?ul huwa su??ett fil-Bel?ju", l-evalwazzjoni dwar l-applikabbiltà tar-regola spe?jali g?andha ssir b'e?ami individwali ta' kull ka? imwettaq mill-amministrazzjoni fiskali ta?t il-kontroll tal-qrati nazzjonali.

27 F'dawn i?-?irkustanzi, il-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmija regola spe?jali ma hijiex determinata bi pre?i?azzjoni suffi?jenti minn qabel u, f'sitwazzjoni fejn il-fornitur tas-servizzi jkun stabbilit fi Stat Membru ie?or li ma jkunx ir-Renju tal-Bel?ju u jkun hemmhekk su??ett g?al sistema ta' tassazzjoni iktar vanta??u?a mis-sistema ta' tassazzjoni minn dik li g?aliha dan id-d?ul huwa su??ett fil-Bel?ju, iqumu in?ertezzi dwar il-kwistjoni jekk l-imsemmija sistema tistax titqies b?ala "sistema li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a" u jekk, g?alhekk, ir-regola spe?jali g?andhiex ti?i applikata.

28 G?alhekk, tali regola spe?jali, li tipprovdi kundizzjonijiet iktar stretti g?all-kisba tat-tnaqqis tal-ispejje? professjonali minn dawk previsti mir-regola ?enerali u li l-kamp ta' applikazzjoni tag?ha ma huwiex iddeterminata bi pre?i?azzjoni minn qabel, tista' tiddiswadi, minn na?a, lill-kontribwenti Bel?jani milli je?er?itaw id-dritt tag?hom g?al-liberta li jipprovdu servizzi u milli jirrikorru g?as-servizzi ta' fornituri stabbiliti fi Stat Membru ie?or u, min-na?a l-o?ra, tista' tiddiswadi lil dawn tal-a??ar milli joffru s-servizzi tag?hom lil destinatarji stabbiliti fil-Bel?ju (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ?unju 2003, Skandia u Ramstedt, C-422/01, ?abra p. I-6817, punt 28 u l-?urisprudenza ??itata).

29 Minn dan isegwi li l-Artikolu 54 tas-CIR 1992 jikkostitwixxi restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi fis-sens tal-Artikolu 49 KE.

30 Din il-konklu?joni ma hijiex ikkontradetta mill-argumenti tal-Gvern Bel?jan, Fran?i? u Portugi? li jipprovdu li, fid-dawl tar-rekwi?iti fil-qasam tal-oneru tal-prova, kontribwent residenti li jwettaq ?las lil residenti ie?or jinsab f'sitwazzjoni o??ettivament differenti minn dik ta' kontribwent residenti li jwettaq ?las lil persuna mhux residenti li tibbenefika minn sistema fiskali li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a mis-sistema Bel?jana. Dawn il-gvernijiet essenzjalment isostnu li t-tran?azzjoni li l-g?an essenzjali tag?ha jkun li tevadi t-taxxa normalment dovuta te?isti biss f'din l-a??ar sitwazzjoni u li l-kontribwent residenti destinatarju ta' servizzi jinsab fl-a??ar po?izzjoni sabiex jipprodu?i l-provi dwar in-natura reali u ?enwina tat-tran?azzjoni, peress li l-fornituri ta' servizzi stabbiliti fi Stat Membru ie?or li ma huwiex ir-Renju tal-Bel?ju ma humiex direttament su??etti g?all-kontroll tal-amministrazzjoni fiskali Bel?jana.

31 G?andu ji?i rrilevat li, fir-rigward ta' vanta?? fiskali, ji?ifieri l-possibbiltà li jitnaqqsu b?ala spejje? professjonali r-remunerazzjonijiet im?allsa lil fornitur ta' servizzi, id-destinatarju tag?hom residenti fil-Bel?ju ma jinsabx f'sitwazzjoni differenti skont jekk dan il-fornitur huwiex stabbilit jew le fl-istess Stat Membru jew skont jekk l-imsemmi fornitur huwiex su??ett, fi Stat Membru ie?or, g?al trattament fiskali ftit jew wisq vanta??u?. F'dawn il-ka?ijiet kollha, peress li d-destinatarju tas-servizzi jistg?u jkunu sostnew spejje? reali, huwa ??ustifikat li dawn jitnaqqsu b?ala spejje? professjonali meta l-kundizzjonijiet me?tie?a sabiex isir benefi??ju mill-imsemmi vanta?? fiskali ji?u sodisfatti.

32 ?ertament, il-fornituri mhux residenti ta' servizzi ma humiex direttament su??etta g?all-kontroll tal-amministrazzjoni fiskali Bel?jana. Madankollu, id-differenza fit-trattament inkwistjoni fil-

kaw?a prin?ipali ma tikkon?ernax lill-fornituri ta' servizzi, skont jekk huma jew humiex stabbiliti fil-Bel?ju, i?da tikkon?erna lid-destinatarji tas-servizzi residenti li huma direttament su??etta g?all-kontroll ta' din l-amministrazzjoni. Issa, fir-rigward ta' dawn id-destinatarji, din tal-a??ar tista' mhux biss timponi kundizzjonijiet li g?andhom ji?u sodisfatti sabiex wie?ed jibbenefika mill-imsemmi vanta?? fiskali, liema kundizzjonijiet huma inti?i li ji?guraw li dawn tal-a??ar ma jing?atawx fil-ka?ijiet meta t-tran?azzjoni jkollha b?ala g?an essenzjali li tevadi t-taxxa normalment dovuta, i?da wkoll li tippro?edi bil-kontrolli u verifiki me?tie?a g?al dan il-g?an.

33 F'dawn i?-?irkustanzi, il-fatt li, mill-perspettiva tal-amministrazzjoni fiskali, ir-riskju ta' eva?joni huwa iktar g?olja f'?erti sitwazzjonijiet minn o?rajn, ma g?andux effett fuq ix-xebh tas-sitwazzjoni tad-destinatarji ta' servizzi.

Fuq il-?ustifikazzjoni tar-restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi

34 Mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi tista' ti?i a??ettata biss jekk l-g?an tag?ha jkun le?ittimu u kompatibbli mat-Trattat KE u jkun i??ustifikat minn ra?unijiet imperattivi ta' interess ?enerali, sakemm, jekk dan ikun il-ka?, hija tkun kapa?i tiggarantixxi t-twettiq tal-g?an tag?ha u ma tkunx tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex dan l-g?an jinkiseb (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-5 ta' ?unju 1997, SETTG, C-398/95, ?abra p. I-3091, punt 21, u tat-18 ta' Di?embru 2007, Laval un Partneri, C-341/05, ?abra p. I-11767, punt 101, kif ukoll Jobra, i??itata iktar 'il fuq, punt 27).

35 Skont il-Gvern Bel?jan, Fran?i?, Portugi?, tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni, il-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tista' ti?i ??ustifikata mill-?lieda kontra l-eva?joni u l-evitar fiskali, mill-?tie?a li jit?ares it-tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, kif ukoll, skont il-Gvern Fran?i? u Portugi?, mill-?tie?a li tit?ares l-effika?ja tal-kontrolli fiskali.

36 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li kemm il-?lieda kontra l-eva?joni fiskali (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-11 Ottubru 2007, ELISA, C-451/05, ?abra p. I-8251, punt 81) kif ukoll il-?tie?a li ti?i ggarantita l-effika?ja tal-kontrolli fiskali (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-18 ta' Di?embru 2007, A, C-101/05, ?abra p. I-11531, punt 55) jikkostitwixxu ra?unijiet imperattivi ta' interess ?enerali li jistg?u ji??ustifikaw restrizzjoni g?all-e?er?izzju tal-moviment liberu ggarantit mit-Trattat.

37 Bl-istess mod, di?à ?ie de?i? li restrizzjoni g?all-e?er?izzju ta' moviment liberu fi ?dan l-Unjoni jista' ji?i ??ustifikat sabiex jit?ares it-tqassim tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri (ara s-sentenza tal-10 ta ; Frar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel u Österreichische Salinen, C-436/08 u C-437/08, ?abra p. I-305), punt 121 u l-?urisprudenza ??itata).

38 L-ewwel nett, fir-rigward tal-?lieda kontra l-eva?joni fiskali, g?andu ji?i rrilevat li s-sempli?i fatt li kontribwent residenti ju?a s-servizzi ta' fornitur ta' servizzi mhux residenti ma jistax iservi ta' ba?i g?al pre?unzjoni ?enerali ta' prattiki abbu?ivi u ji??ustifika mi?ura li tippre?udika l-e?er?izzju ta' libertà fundamentali ggarantita mit-Trattat (ara, b'analo?ija, is-sentenzi tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y, C-436/00, ?abra p. I-10829, punt 62; tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ?abra p. I-7995, punt 50; tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ?abra p. I-2107, punt 73; tas-17 ta' Jannar 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, ?abra p. I-173, punt 27, kif ukoll Jobra, i??itata iktar 'il fuq, punt 37).

39 Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet ukoll li l-e?istenza ta' vanta?? fiskali li jirri?ulta, fir-rigward tal-persuni li jipprovdu servizzi, mit-tassazzjoni mhux g?olja li huma su??etti g?aliha fl-Istat Membru li fih huma stabbiliti ma tistax tippermetti, minnha nnifisha, lil Stat Membru ie?or li jipprovdi

?ustifikazzjoni g?al trattament fiskali inqas favorevoli fir-rigward tad-destinatarji tas-servizzi stabbiliti f'dan l-a??ar Stat (ara s-sentenzi ??itati iktar 'il fuq Eurowings Luftverkehr, punt 44, kif ukoll Skandia u Ramstedt, punt 52).

40 Sabiex restrizzjoni g?al-libertà ta' stabbiliment tkun tista' ti?i ??ustifikata minn motivi ta' ?lieda kontra l-eva?joni u l-evitar fiskali, l-g?an spe?ifiku ta' tali restrizzjoni g?andu jkun li jostakola a?ir li jikkonsisti fil-?olqien ta' skemi purament artifi?jali, nieqsa mir-realtà ekonomika, bl-g?an li ti?i eva?a t-taxxa normalment dovuta fuq il-profitti ??enerati minn attivitajiet mag?mula fit-territorju nazzjonali (sentenza, f'dan is-sens, is-sentenzi Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, punt 55, kif ukoll Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, i??itata iktar 'il fuq, punt 74).

41 F'din il-kaw?a, l-Artikolu 54 tas-CIR 1992 huwa inti? li jostakola a?ir li jikkostitwixxi fit-tnaqqis tal-ba?i taxxabbli tal-kontribwenti residenti billi ti?i pprovduta remunerazzjoni g?al servizzi ine?istenti fejn l-uniku g?an huwa li ti?i eva?a t-taxxa normalment dovuta fuq profitti ??enerati mill-attivitajiet imwettqa fit-territorju nazzjonali.

42 Billi tistabbilixxi li r-remunerazzjonijiet im?allsa lil fornituri mhux residenti ma g?andhomx jitqiesu b?ala spejje? professjonali sakemm il-kontribwent ma ji??ustifikax li dawn jikkorrispondu g?al tran?azzjonijiet reali u ?enwini u li dawn ma je??edux il-limiti normali, il-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tippermetti li jintla?aq l-g?an tal-prevenzjoni tal-eva?joni u l-evitar fiskali li fir-rigward tieg?u din ?iet adottata.

43 It-tieni nett, g?andu ji?i kkonstatat li l-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tista' ti?i ??ustifikata mill-?tie?a li ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali. Fil-fatt, din il-le?i?lazzjoni ma teskludix b'mod assolut it-tnaqqis b?ala spejje? fiskali tar-remunerazzjonijiet m?allsa lill-fornituri li, abba?i ta' dispo?izzjonijiet tal-le?i?lazzjoni tal-Istat Membru li fih huma stabbiliti, huma ma humiex hemmhekk su??etti g?al taxxa fuq id-d?ul jew huma hemmhekk su??etti, fir-rigward tad-d?ul ikkon?ernat, g?al sistema ta' tassazzjoni li hija kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha dan id-d?ul huwa su??ett fil-Bel?ju, i?da li tippermetti lill-kontribwenti residenti li jipprodu?i l-prova tar-realtà u tal-?enwinità tat-tran?azzjonijiet mag?mula, kif ukoll tan-natura normali tal-ispejje? sostnuti.

44 Issa, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li, bil-g?an li ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali, liema kontrolli huma inti?i li ji??ieldu kontra l-eva?joni fiskali, Stat Membru huwa awtorizzat li japplika mi?uri li jippermettu l-verifika, b'mod ?ar u pre?i?, tal-ammont tal-ispejje? imnaqqsa f'dan l-Istat b?ala spejje? professjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Lulju 1999, Baxter *et*, C-254/97, ?abra p. I-4809 punt 18; tal-10 ta' Marzu 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, ?abra p. I-2057, punt 24, u tat-13 ta' Marzu 2008, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-248/06, punt 34).

45 It-tielet nett, fir-rigward tat-tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, g?andu jitfakkar li tali ?ustifikazzjoni tista' ti?i ammessa meta, b'mod partikolari, is-sistema inkwistjoni hija inti?a li tipprevjeni a?ir ta' natura li jikkomprometti d-dritt ta' Stat Membru li je?er?ita l-kompetenza fiskali tieg?u fir-rigward ta' attivitajiet imwettqa fit-territorju tieg?u (ara s-sentenza tal-21 ta' Jannar 2010, SGI, C-311/08, ?abra p. I-487, punt 60 u l-?urisprudenza ??itata).

46 Issa, a?ir b?al dak deskritt fil-punt 41 ta' din is-sentenza huwa ta' natura li jikkomprometti d-dritt ta' Stat Membru li je?er?ita l-kompetenza fiskali tieg?u fir-rigward tal-attivitajiet imwettqa mill-kontribwenti residenti fit-territorju tieg?u u li jo?loq pre?udizzju g?at-tqassim ibbilan?jat tas-setg?at ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri (ara s-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, i??itata iktar 'il fuq, punt 56).

47 Konsegwentement, sa fejn il-li?i inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali to?loq ostakolu g?all-a?ir frawdolenti b?al dak deskritt fil-punt 41 ta' din is-sentenza u tippermetti g?alhekk lill-Istat Bel?jan li je?er?ita l-kompetenza fiskali tieg?u fir-rigward tal-attivitajiet imwettqa fit-territorju tieg?u, din il-li?i hija ta' natura li tippermetti l-?arsien tat-tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

48 G?alhekk, g?andu ji?i kkonstatat li l-le?i?lazzjoni, b?ala dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, hija adatta sabiex jintla?qu l-g?anijiet tal-?arsien kontra l-eva?joni u l-evitar fiskali, tal-?arsien tal-effika?ja tal-kontrolli fiskali u tat-tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, li huma, kif jirri?ulta minn dak li ntqal iktar 'il fuq, marbuta strettament fil-kaw?a prin?ipali.

49 Madankollu, g?andu ji?i vverifikat jekk l-imsemmija le?i?lazzjoni tmurx lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex dawn l-g?anijiet jintla?qu.

50 F'dan ir-rigward, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li tista' titqies b?ala li ma tmurx lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex ji?u evitati prattiki abbu?ivi le?i?lazzjoni li tkun ibba?ata fuq e?ami tal-elementi o??ettivi u verifikabbli sabiex ji?i ddeterminat jekk tran?azzjoni g?andhiex in-natura ta' skema purament artifi?jali b'finijiet biss fiskali u li, f'kull ka? fejn l-e?istenza ta' tali skema ma tistax ti?i esklu?a, tqieg?ed lill-kontribwent, ming?ajr ma tissu??ettah g?al restrizzjonijiet amministrattivi e??essivi, f'po?izzjoni li jipprodu?i elementi dwar l-eventwali ra?unijiet kummer?jali li wasslu sabiex din it-tran?azzjoni tkun ?iet konklu?a (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, i??itata iktar 'il fuq, punt 82).

51 Barra minn hekk, la r-ra?unijiet fiskali u lanqas il-fatt li l-istess tran?azzjonijiet setg?u jitwettqu minn fornituri stabbiliti fit-territorju ta' Stat Membru li fih huwa stabbilit il-kontribwent ma jistg?u, wa?edhom, jippermettu li ji?i konklu? li hemm nuqqas ta' realtà u ta' ?enwinità tat-tran?azzjonijiet inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, i??itata iktar 'il fuq, punt 69).

52 Bl-istess mod, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li, meta t-tran?azzjoni inkwistjoni te??edi dak li l-kumpanniji kkon?ernati jkunu ftiehmu f'?irkustanzi ta' kompetizzjoni s?i?a, il-mi?ura fiskali korretri?i, sabiex ma titqiesx b?ala sproporzjonata, g?andha tirrigwarda biss il-porzjon li je??edi dak li kieku kien ?ie miftiehem f'tali ?irkustanzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza SGI, i??itata iktar 'il fuq, punt 72).

53 G?alhekk, sakemm il-kundizzjonijiet stabbiliti fil-punti 50 sa 52 ji?u osservati, kemm il-?tie?a li ti?i pprovduta l-prova tar-realtà u tal-?enwinità tat-tran?azzjonijiet kif ukoll in-natura normali tal-ispejje? sostnuti ma jidhrux wa?edhom b?ala li jmorru lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex jintla?qu l-g?anijiet imsemmija.

54 Madankollu, kif ?ie indikat fil-punt 25 ta' din is-sentenza, l-imsemmija regola spe?jali tista' ti?i applikata meta r-remunerazzjonijiet jing?ataw lil fornituri li, abba?i tad-dispo?izzjonijiet tal-le?i?lazzjoni tal-Istat Membru li fih huma stabbiliti, ma humiex hemmhekk su??etta g?al taxxa fuq id-d?ul jew huma hemmhekk su??etta, g?ad-d?ul ikkon?ernat, g?al sistema ta' tassazzjoni li tkun kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha dan id-d?ul huwa su??ett fil-Bel?ju.

55 F'dawn i?-?irkustanzi, kif jirrileva l-Avukat ?enerali fil-punt 71 tal-konklu?jonijiet tieg?u, ir-regola spe?jali timponi fuq il-kontribwent Bel?jani l-?tie?a li ji??ustifika sistemantikament ir-realtà u l-?enwinità tal-provvisti kollha, kif ukoll li juri n-natura normali tar-remunerazzjonijiet kollha marbuta mag?hom, ming?ajr il-?tie?a li l-amministrazzjoni tipprodu?i prova ba?ika ta' eva?joni u evitar fiskali.

56 Fil-fatt, l-imsemmija regola spe?jali tista' ti?i applikata fin-nuqqas ta' kwalunkwe kriterju o??ettiv u verifikabbli minn terzi u tista' sservi ta' ?jiel dwar l-e?istenza ta' skemi purament artifi?jali, nieqsa minn realtà ekonomika, bl-g?an li ti?i eva?a t-taxxa normalment dovuta fuq il-profitti ??enerati minn attivitajiet imwettqa fuq it-territorju nazzjonali, peress li jittie?ed biss inkunsiderazzjoni l-livell ta' tassazzjoni tal-fornitur ta' servizzi fl-Istat Membru li fih huwa hu stabbilit.

57 Issa, g?andu ji?i kkonstatat li, kif ?ie rrilevat fil-punt 27 ta' din is-sentenza, tali regola ma tippermettix li ji?i ddeterminat minn qabel u bi pre?i?azzjoni bi??ejjed il-kamp ta' applikazzjoni ta' din tal-a??ar u t?alli fis-se?? in?ertezzi dwar l-applikabbiltà tag?ha.

58 Konsegwentement, tali regola ma tissodisfax ir-rekwi?iti ta?-?ertezza legali li timponi li d-dispo?izzjonijiet legali jkunu ?ari, pre?i?i u prevedibbli fl-effetti tag?hom, b'mod partikolari meta jistg?u jkollhom fuq l-individwi u l-impri?i konsegwenzi sfavorevoli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-7 ta' ?unju 2005, VEMW *et*, C-17/03, ?abra p. I-4983, punt 80, kif ukoll tas-16 ta' Frar 2012, Costa u Cifone, C-72/10 u C-77/10, punt 74).

59 Issa, regola li ma tissodisfax ir-rekwi?iti tal-prin?ipju ta' ?ertezza legali ma tistax titqies b?ala proporzjonali g?all-g?anijiet li g?andhom jintla?qu.

60 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li l-Artikolu 49 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni ta' Stat Membru, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li abba?i tag?ha r-remunerazzjonijiet g?al provvisti jew g?al servizzi mog?tija minn kontribwent residenti lil kumpannija mhux residenti ma humiex meqjusa b?ala spejje? professjonali li jistg?u jitnaqqsu meta din tal-a??ar ma tkunx su??etta, fl-Istat Membru li fih hija hi stabbilita, g?al taxxa fuq id-d?ul jew hija su??etta, g?ad-d?ul ikkon?ernat, g?al sistema ta' tassazzjoni li tkun kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha dan id-d?ul huwa su??ett fl-ewwel Stat Membru, sakemm il-kontribwent ma jurix li dawn ir-remunerazzjonijiet jikkorrispondu g?al tran?azzjonijiet reali u ?enwina u li ma je??edux il-limiti normali, filwaqt li, skont ir-regola ?enerali, tali remunerazzjonijiet jitnaqqsu b?ala spejje? professjonali meta huma jkunu me?tie?a g?all-akkwist jew g?a?-?amma tad-d?ul taxxabbli li fir-rigward tieg?u l-kontribwent ji??ustifika r-realtà u l-ammont.

Fuq l-ispejje?

61 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 tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

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

L-Artikolu 49 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni ta' Stat Membru, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li abba?i tag?ha r-remunerazzjonijiet g?al provvisti jew g?al servizzi mog?tija minn kontribwent residenti lil kumpannija mhux residenti ma humiex meqjusa b?ala spejje? professjonali li jistg?u jitnaqqsu meta din tal-a??ar ma tkunx su??etta, fl-Istat Membru li fih hija hi stabbilita, g?al taxxa fuq id-d?ul jew hija su??etta, g?ad-d?ul ikkon?ernat, g?al sistema ta' tassazzjoni li tkun kunsiderevolment iktar vanta??u?a minn dik li g?aliha dan id-d?ul huwa su??ett fl-ewwel Stat Membru, sakemm il-kontribwent ma jurix li dawn ir-remunerazzjonijiet jikkorrispondu g?al tran?azzjonijiet reali u ?enwina u li ma je??edux il-limiti normali, filwaqt li, skont ir-regola ?enerali, tali remunerazzjonijiet jitnaqqsu b?ala spejje? professjonali meta huma jkunu me?tie?a g?all-akkwist jew g?a?-?amma tad-d?ul taxxabbli li fir-rigward tieg?u l-kontribwent ji??ustifika r-realtà u l-ammont.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Fran?i?.