Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

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

9 ta’ Frar 2017 (*)

“Talba g?al de?i?joni preliminari – Le?i?lazzjoni fiskali – Taxxa fuq id-d?ul – ?ittadin ta’ Stat Membru li jir?ievi d?ul fuq it-territorju ta’ dan l-Istat Membru u fuq dak ta’ Stat terz, u huwa residenti fuq it-territorju ta’ Stat Membru ie?or – Vanta?? fiskali inti? sabiex jie?u inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari tieg?u”

Fil-Kaw?a C-283/15,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari ta?t l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (qorti suprema tal-Pajji?i l-Baxxi), permezz ta’ de?i?joni tat-22 ta’ Mejju 2015, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fil-11 ta’ ?unju 2015, fil-pro?edura

X

vs

Staatssecretaris van Financiën,

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

komposta minn R. Silva de Lapuerta, President tal-Awla, E. Regan, J.?C. Bonichot (Relatur), C. G. Fernlund u S. Rodin, Im?allfin,

Avukat ?enerali: M. Wathelet,

Re?istratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tad-29 ta’ ?unju 2016,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al X, minn B. Dieleman, A. A. W. Langevoord u T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,

– g?all-Gvern Olandi?, minn M. Bulterman u M. Noort, b?ala a?enti, assistiti minn J. C. L. M. Fijen, espert,

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

– g?all-Gvern ?ermani?, minn T. Henze u K. Petersen, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Awstrijak, minn C. Pesendorfer u E. Lachmayer kif ukoll minn F. Koppensteiner, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Portugi?, minn L. Inez Fernandes, M. Rebelo u J. Martins da Silva, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Svedi?, minn A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson u L. Swedenborg kif ukoll minn N. Otte Widgren, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern tar-Renju Unit, minn M. Holt, b?ala a?ent, assistit minn R. Hill, barrister,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u C. Soulay, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tas-7 ta' Settembru 2016,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-"dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment liberu".

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kaw?a bejn X u Staatssecretaris van Financiën (segretarju tal-Istat g?all-finanzi) dwar ir-rifjut tal-amministrazzjoni fiskali Olandi?a li tippermettilu jnaqqas id-"d?ul negattiv" li jori?ina minn residenza fi proprjetà esklu?iva tieg?u li tinsab fi Spanja.

Il-kuntest ?uridiku

3 L-Artikolu 2.3 tal-Wet Inkomstenbelasting 2001 (li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul tal-2001, iktar 'il quddiem il-"li?i tal-2001") jipprovdi:

"It-taxxa fuq id-d?ul tirrigwarda d-d?ul li ?ej, ir?evut mill-persuna taxxabbli matul is-sena kalendarja inkwistjoni:

a) id-d?ul taxxabbli li jori?ina minn xog?ol jew minn residenza;

b) id-d?ul taxxabbli li jori?ina minn sehem sinjifikattiv u

c) id-d?ul taxabbli li ji?i mit-tfaddil u minn investimenti."

4 L-Artikolu 2.4 tal-li?i tal-2001 jipprovdi:

"1. Id-d?ul taxxabbli li jori?ina minn xog?ol jew minn residenza huwa ddeterminat:

a) g?all-persuni taxxabbli nazzjonali: skont id-dispo?izzjonijiet tal-Kapitolu 3,

b) g?all-persuni taxxabbli barranin: skont id-dispo?izzjonijiet tat-Taqsima 7.2 [...]."

5 Skont l-Artikolu 2.5 tal-li?i tal-2001:

"Kull persuna taxxabbli nazzjonali li tirrisjedi fil-Pajji?i l-Baxxi biss matul parti mis-sena kalendarja u kull persuna taxxabbli barranija li tirrisjedi fi Stat Membru ie?or tal-Unjoni Ewropea jew fi Stat terz indikat permezz ta' digriet ministerjali, li mieg?u r-Renju tal-Pajji?i l-Baxxi ffirma ftehim dwar il-?elsien minn taxxa doppja li jipprevedi l-iskambju ta' informazzjoni, u li ti?i ntaxxata fl-imsemmi Stat Membru jew fit-territorju tal-imsemmi poter, tista' tag??el li tkun su??etta g?al sistema fiskali li tipprevedi din il-li?i g?all-persuni taxxabbli nazzjonali [...]

[...]"

6 Skont l-Artikolu 3.120(1) tal-li?i tal-2001, resident tal-Pajji?i l-Baxxi huwa intitolat inaqqas id-"d?ul negattiv" li jori?ina minn residenza fi proprjetà esklu?iva tieg?u, li tinsab fil-Pajji?i l-Baxxi.

7 Skont l-Artikolu 7.1(a) tal-li?i tal-2001, it-taxxa hija imposta fuq id-d?ul taxxabbli min?abba xog?ol u residenza fil-Pajji?i l-Baxxi, li ?ie r?evut matul is-sena kalendarja.

8 Skont l-Artikolu 7.2(2)(b) u (f) tal-li?i tal-2001, is-salarju taxxabbli relatat ma' xog?ol imwettaq fil-Pajji?i l-Baxxi u, fejn xieraq, id-d?ul taxxabbli li jori?ina minn residenza fi proprjetà esklu?iva tieg?u fil-Pajji?i Baxxi, jag?mlu parti mid-d?ul taxxabbli min?abba xog?ol u residenza.

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

9 Skont il-li?i tal-2001, it-taxxa fuq id-d?ul tal-individwi fil-Pajji?i l-Baxxi tirrigwarda mhux biss id-d?ul mix-xog?ol, i?da wkoll dak "li jori?ina minn residenza". Meta din tal-a??ar tkun "fi proprjetà esklu?iva", hija kkunsidrata li tipprodu?i "vanta??i" kkalkolati f'per?entwali tal-valur tar-residenza. Fuq dawn il-"vanta??i" huma imposti oneri dedu?ibbli, li fosthom hemm l-interessi u l-ispejje? relatati mad-djun ikkuntrattati sabiex tinxtara r-residenza. Jekk l-ammont ta' dawn l-ispejje? ikun je??edi dak tal-"vanta??i", il-persuna taxxabbli hija f'sitwazzjoni ta' "d?ul negattiv".

10 Dan kien il-ka? ta' X, ?ittadin Olandi?, fl-2007, fir-rigward tar-residenza tieg?u li tinsab fi Spanja.

11 Matul din l-istess sena, id-d?ul mill-attività professjonali ta' X ikkonsista f'somom li t?allsu lilu minn ?ew? kumpanniji li fihom kellu ishma ma??oritarji, u li wa?da minnhom kellha s-sede tag?ha fil-Pajji?i l-Baxxi, u l-o?ra fl-Isvizzera. Id-d?ul li jori?ina mill-Pajji?i l-Baxxi rrappre?enta 60 % tad-d?ul globali taxxabbli tieg?u u dak li jori?ina mill-Isvizzera 40 % ta' dan. Ma kiseb l-ebda d?ul fi Spanja u dan kien japplika kemm g?all-2007 kif ukoll g?all-erba' snin sussegwenti, li fit-tmiem tag?hom X ma kienx g?adu resident Spanjol.

12 F'konformità mal-ftehim fiskali bilaterali applikabbli, id-d?ul li jori?ina mill-Pajji?i l-Baxxi kien ?ie ntaxxat fil-Pajji?i l-Baxxi u dak li jori?ina mill-Isvizzera fl-Isvizzera.

13 Fir-rigward tat-tassazzjoni f'dan l-a??ar Stat Membru, X, fil-bidu, g?a?el l-assimilazzjoni ma' persuna taxxabbli residenti prevista fl-Artikolu 2.5 tal-Li?i tal-2001, li g?andu l-effett li jissu??ettah g?al obbligu fiskali illimitat fil-Pajji?i l-Baxxi. F'dan ir-rigward, l-amministrazzjoni fiskali tal-Pajji?i l-Baxxi ?adet inkunsiderazzjoni d-"d?ul negattiv" relatat mar-residenza tieg?u fi Spanja.

14 Madankollu, it-total tat-taxxa kkalkolat b'dan il-mod kien og?la minn dak li X kien ikun dovut i?allas li kieku ma g?a?ilx il-possibbiltà ta' assimilazzjoni ma' persuni taxxabbli residenti, li b?ala konsegwenza kien ikollu ji?i ntaxxat fl-Isvizzera g?ad-d?ul ir?evut f'dan l-Istat, ji?ifieri 40 % tat-total tad-d?ul tieg?u, u li kieku, barra minn hekk, ?ie awtorizzat inaqqas id-"d?ul negattiv" kollu li jori?ina mir-residenza fi proprjetà esklu?iva tieg?u fi Spanja.

15 Dwar it-talba tieg?u ta' g?a?la, huwa kkontesta l-avvi? ta' tassazzjoni quddiem il-qrati tal-Pajji?i l-Baxxi, fejn sostna li d-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar il-moviment liberu kellhom ji?u interpretati fis-sens li dawn jippermettu lill-persuni taxxabbli mhux residenti jiksbu t-tnaqqis tad-"d?ul negattiv" relatat mar-residenza fi proprjetà esklu?iva tag?hom, u dan ming?ajr ma ji?u obbligati jag??lu assimilazzjoni mar-residenti.

16 Ir-Rechtbank te Haarlem (tribunal ta' Haarlem, il-Pajji?i l-Baxxi) u l-Gerechtshof Amsterdam (qorti tal-appell ta' Amsterdam, il-Pajji?i l-Baxxi) ?a?du t-talbiet tieg?u, u g?alhekk X ippre?enta appell quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden (qorti suprema tal-Pajji?i l-Baxxi).

17 Il-qorti tar-rinviju g?andha dubji dwar il-portata tal-?urisprudenza li tirri?ulta mis-sentenza tal-14 ta’ Frar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), fid-dawl tal-fatt li, kuntrarjament g?as-sitwazzjoni ta’ fatt prevalenti fil-kaw?a li wasslet g?al din is-sentenza, X ma jir?evix il-kwa?i-totalità jew it-totalità tad-d?ul familjali tieg?u fi Stat Membru wie?ed differenti minn dak tar-residenza tieg?u li huwa kompetenti sabiex jintaxxa dan id-d?ul u li jista’, b’hekk, jie?u inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari tieg?u. Fil-fatt, is-sitwazzjoni ta’ X hija kkaratterizzata mill-fatt li, fid-data li g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni g?all-kalkolu tat-taxxa fuq id-d?ul tieg?u, huwa kien residenti fi Spanja fejn ma kien jir?ievi l-ebda d?ul u kien jir?ievi d-d?ul tieg?u f’parti fil-Pajji?i l-Baxxi, ji?ifieri 60 %, u f’parti fl-Isvizzera, ji?ifieri 40 %.

18 Skont il-qorti tar-rinviju, is-sentenzi tal-14 ta’ Settembru 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), tat-12 ta’ Di?embru 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), u tal-10 ta’ Mejju 2012, Il-Kummissjoni vs L-Estonja (C-39/10, EU:C:2012:282), jistg?u jinqraw fis-sens li l-Istat Membru ta’ attività g?andu dejjem jie?u inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari tal-parti kkon?ernata meta l-Istat Membru ta’ residenza ma jkunx jista’ jag?mel dan. Issa, dan huwa l-ka? fil-kaw?a prin?ipali, peress li X ma kellu l-ebda d?ul fi Spanja matul is-sena ta’ tassazzjoni inkwistjoni.

19 F’dawn i?-?irkustanzi, il-Hoge Raad der Nederlanden (qorti suprema tal-Pajji?i l-Baxxi) idde?idiet li tissospendi l-pro?edura quddiemha u li tag?mel id-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-?ustizzja:

“1) Id-dispo?izzjonijiet dwar il-moviment liberu li jinsabu fit-TFUE g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li abba?i tag?ha ?ittadin tal-Unjoni li jirrisjedi fi Spanja u li d-d?ul mix-xog?ol tieg?u huwa ntaxxat g?al madwar 60 % mill-Pajji?i l-Baxxi u g?al madwar 40 % mill-Isvizzera ma jistax inaqqas id-d?ul negattiv tieg?u miksub fir-rigward tal-proprjetà tieg?u fi Spanja, li hija g?all-u?u personali tieg?u, mid-d?ul tieg?u mix-xog?ol li huwa ntaxxat mill-Pajji?i l-Baxxi, anki jekk jir?ievi d?ul tant baxx fi Spanja, li huwa l-Istat ta’ residenza tieg?u, li d-d?ul negattiv imsemmi hawn fuq fis-sena inkwistjoni ma setax iwassal g?al tnaqqis fiskali fl-Istat ta’ residenza?

2) a) Fil-ka? li r-risposta g?all-ewwel domanda tkun fl-affermattiv: g?andu kull Stat Membru li fih ?ittadin tal-Unjoni jaqla’ parti mid-d?ul tieg?u jie?u inkunsiderazzjoni l-ammont totali tad-d?ul negattiv imsemmi hawn fuq? Jew inkella dan l-obbligu jg?odd biss g?al wie?ed mill-Istati li fih jitwettaq xog?ol, u f’dak il-ka?, g?al liema wie?ed? Jew g?andu kull wie?ed mill-Istati li fih jitwettaq xog?ol (minbarra l-Istat ta’ residenza) jippermetti t-tnaqqis ta’ parti minn dan id-d?ul negattiv? F’dan il-ka? imsemmi l-a??ar, kif g?andha ti?i stabbilita dik il-parti li tista’ titnaqqas?

b) F’dan ir-rigward, x’inhuwa de?i?iv: l-Istat Membru li fih ix-xog?ol effettivament jitwettaq, jew inkella liema Stat Membru g?andu s-setg?a jintaxxa d-d?ul miksub b’tali xog?ol?

3) Ir-risposta g?a?-?ew? domandi fformulati fin-numru 2 tkun differenti jekk wie?ed mill-Istati fejn i?-?ittadin tal-Unjoni jaqla’ d-d?ul tieg?u ikun l-Isvizzera, li ma hijiex Stat Membru tal-Unjoni Ewropea u lanqas ma tag?mel parti mi?-?ona Ekonomika Ewropea?

4) Sa fejn huwa rilevanti, f’dan ir-rigward, il-fatt li l-le?i?lazzjoni tal-Istat ta’ residenza tal-persuna taxxabbli (f’dan il-ka?, Spanja) tipprovdi l-possibbiltà li jitnaqqsu interessi ipotekarji tar-residenza proprja tal-persuna taxxabbli, u l-possibbiltà li ji?i kkumpensat it-telf fiskali li jirri?ulta minn dan fis-sena inkwistjoni b’eventwali d?ul f’dak il-pajji? fi snin sussegwenti?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq il-libertà ta' moviment applikabbli

20 Preliminarjament, g?andu ji?i rrilevat li l-qorti tar-rinviju ma tippre?i?ax il-libertà ta' moviment li fid-dawl tag?ha le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali g?andha ti?i e?aminata.

21 Madankollu, mill-elementi tal-pro?ess mibg?ut lill-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li X jikkontrolla u jmexxi, permezz ta' ishma ma??oritarji, l-attività ta' kumpanniji stabbiliti fil-Pajji?i l-Baxxi u fl-Isvizzera li fuq il-qlig? tag?hom huwa qieg?ed jipprova jikkumpensa d-"d?ul negattiv" relatat mar-residenza fi proprjetà esklu?iva tieg?u li g?andu fi Spanja.

22 Issa, hija ?urisprudenza stabbilita li l-libertà applikabbli g?al resident ta' Stat Membru, tkun xi tkun in-nazzjonalità tieg?u, li jkollu sehem fil-kapital ta' kumpannija stabbilita fi Stat Membru ie?or li jag?tih influwenza ?erta fuq id-de?i?jonijiet ta' din il-kumpannija, li tippermettilu li jiddetermina l-attivitajiet tag?ha, hija l-libertà ta' stabbiliment (sentenza tat-18 ta' Di?embru 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punt 21).

23 Il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali g?andha g?alhekk ti?i e?aminata fid-dawl tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 49 TFUE.

Fuq l-ewwel domanda

24 Permezz tal-ewwel domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 49 TFUE g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi Stat Membru li l-le?i?lazzjoni fiskali tieg?u tippermetti t-tnaqqis ta' "d?ul negattiv" relatat ma' residenza milli jirrifjuta l-benefi??ju ta' dan it-tnaqqis lil ?addiem indipendenti mhux residenti meta dan jir?ievi, fuq it-territorju ta' dan l-Istat Membru, 60 % tat-total tad-d?ul tieg?u u ma jkunx jir?ievi, fuq it-territorju tal-Istat Membru fejn tkun tinsab ir-residenza tieg?u, d?ul li jippermettilu jsostni dritt g?al tnaqqis ekwivalenti.

25 Sabiex ting?ata risposta g?al din id-domanda, preliminarjament, g?andu jitfakkar li r-regoli fiskali nazzjonali g?andhom jirrispettaw id-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, il-libertajiet iggarantiti mit-trattati, fosthom il-libertà ta' stabbiliment stabbilita fl-Artikolu 49 TFUE (ara, b'analo?ija, sentenza tal-10 ta' Mejju 2012, Il-Kummissjoni vs L-Estonja, C-39/10, EU:C:2012:282, punt 47).

26 It-te?id inkunsiderazzjoni ta' "d?ul negattiv" relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab fuq it-territorju tal-Istat Membru fejn persuna taxxabbli tkun stabbiliet ir-residenza tag?ha jikkostitwixxi vanta?? fiskali marbut mas-sitwazzjoni personali tag?ha, li jservi g?all-evalwazzjoni tal-kapa?ità kontributorja ?enerali tag?ha (ara, f'dan is-sens, sentenza tat-18 ta' ?unju 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 19 u l-?urisprudenza ??itata).

27 G?aldaqstant, sa fejn hija ??a??ad lill-persuni taxxabbli mhux residenti mill-possibbiltà, miftu?a g?all-persuni taxxabbli residenti, li jnaqqsu tali "d?ul negattiv", il-le?i?lazzjoni ta' Stat Membru tittratta b'mod inqas favorevoli lil tal-ewwel meta mqabbla mat-tieni.

28 G?aldaqstant, g?andu ji?i e?aminat jekk il-kriterju ta' residenza stabbilit mil-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jikkostitwixxix diskriminazzjoni.

29 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li diskriminazzjoni tista' tirri?ulta biss mill-applikazzjoni ta' regoli differenti g?al sitwazzjonijiet paragunabbli jew mill-applikazzjoni tal-istess regola g?al sitwazzjonijiet differenti (ara, b'mod partikolari, sentenzi tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 30, u tat-18 ta' ?unju 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 21).

30 Fil-qasam tat-taxxa diretta, il-persuni residenti u dawk mhux residenti ma humiex, b?ala

regola ?enerali, f’sitwazzjonijiet paragunabbli, sa fejn id-d?ul ir?evut fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna li ma hijiex residenti jikkostitwixxi biss, fil-parti l-kbira, parti mid-d?ul globali tag?ha, li jkun i??entralizzat fil-post tar-residenza tag?ha, u g?aliex il-kapa?ità tal-persuna taxxabbli li ma hijiex residenti biex t?allas it-taxxa, li tirri?ulta mit-te?id inkunsiderazzjoni tad-d?ul kollu tag?ha u tas-sitwazzjoni personali u familjari tag?ha, tista’ ti?i evalwata bl-iktar mod fa?li fil-post fejn l-iktar jinsabu l-interessi personali u patrimonjali tag?ha, li normalment ikun il-post tar-residenza abitwali tag?ha (ara, b’mod partikolari, sentenzi tal-14 ta’ Frar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punti 31 u 32, kif ukoll tat-18 ta’ ?unju 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 22).

31 Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet fil-punt 34 tas-sentenza tal-14 ta’ Frar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), li l-fatt li Stat Membru ma jag?tix lil persuna mhux residenti l-benefi??ju ta’ ?erti vanta??i fiskali li jag?ti lil persuna residenti ma huwiex, b?ala regola ?enerali, diskriminatorju fid-dawl tad-differenzi o??ettivi bejn is-sitwazzjoni tal-persuni residenti u dik tal-persuni mhux residenti, kemm mill-perspettiva tas-sors tad-d?ul u kemm mill-perspettiva tal-kapa?ità kontributorja personali jew tas-sitwazzjoni personali u familjari (ara, wkoll, sentenza tat-18 ta’ ?unju 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 23).

32 Ikun hemm diskriminazzjoni fis-sens tat-Trattat FUE bejn persuni residenti u persuni mhux residenti biss jekk, minkejja r-residenza tag?hom fi Stati Membri differenti, ikun stabbilit li, fid-dawl tal-g?an u tal-kontenut tad-dispo?izzjonijiet nazzjonali inkwistjoni, i?-?ew? kategoriji ta’ persuni taxxabbli jkunu jinsabu f’sitwazzjoni paragunabbli (ara sentenza tal-14 ta’ Settembru 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punt 26).

33 Dan huwa b’mod partikolari l-ka? meta persuna taxxabbli mhux residenti ma tir?evix d?ul sinjifikattiv fuq it-territorju tal-Istat Membru fejn hija residenti u tikseb il-parti l-kbira tar-ri?orsi taxxabbli tag?ha minn attività e?er?itata fi Stat Membru ie?or, b’tali mod li l-Istat Membru ta’ residenza ma jkunx f’po?izzjoni li jag?tiha l-vanta??i li jirri?ultaw mit-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tag?ha (ara, b’mod partikolari, sentenzi tal-14 ta’ Frar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 36; tas-16 ta’ Ottubru 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punt 61, u tat-18 ta’ ?unju 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 25).

34 F’tali ka?, id-diskriminazzjoni tikkonsisti fil-fatt li s-sitwazzjoni personali u familjari ta’ persuna mhux residenti li tir?ievi, fi Stat Membru ie?or li ma huwiex dak tar-residenza tag?ha, il-parti l-kbira tad-d?ul tag?ha u l-kwa?i-totalità tad-d?ul familjari la jittie?du inkunsiderazzjoni fl-Istat Membru ta’ residenza u lanqas fl-Istat Membru tal-impjieg (sentenzi tal-14 ta’ Frar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 38; tat-18 ta’ Lulju 2007, Lakebrink u Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punt 31, kif ukoll tat-18 ta’ ?unju 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 26).

35 Fil-punt 34 tas-sentenza tat-18 ta’ Lulju 2007, Lakebrink u Peters-Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452), il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li l-portata tal-?urisprudenza mfakkra fil-punti 27 sa 32 ta’ din is-sentenza testendi g?all-vanta??i fiskali kollha marbuta mal-kapa?ità kontributorja tal-persuna li ma hijiex residenti li la jing?ataw fl-Istat Membru ta’ residenza u lanqas fl-Istat Membru tal-impjieg tal-?addiem (sentenza tat-18 ta’ ?unju 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 27).

36 Tali portata hija trasponibbli, fil-kuntest tal-libertà ta’ stabbiliment, g?all-vanta??i fiskali marbuta mal-kapa?ità kontributtiva li ma jistg?u jing?ataw la fl-Istat Membru ta’ residenza u lanqas fl-Istat Membru fejn hija e?er?itata l-attività ta’ ?addiem indipendenti (ara, dwar l-applikabbiltà tal-?urisprudenza li tirri?ulta mis-sentenza tal-14 ta’ Frar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, inizjalment mog?tija fil-qasam ta’ moviment liberu tal-?addiema, g?all-libertà ta’ stabbiliment, sentenzi tal-11 ta’ Awwissu 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; tas-27 ta’ ?unju 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, u tat-28 ta’ Frar 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 G?alhekk, fir-rigward ta’ tali vanta??i fiskali inti?i, skont ir-regoli tal-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni, sabiex ti?i ddeterminata l-kapa?ità kontributtiva tal-persuna taxxabbli kkon?ernata, b?ar-regoli inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali li jintaxxaw id-d?ul fittizju li jirri?ulta minn residenza fi proprjetà esklu?iva u li jippermettu korrelattivament it-tnaqqis tal-oneri li huma relatati, is-sempli?i fatt li persuna mhux residenti tkun ir?eviet, fuq it-territorju tal-Istat Membru mill-e?er?izzju tal-attività tag?ha, d?ul f’kundizzjonijiet ftit jew wisq simili g?al dawk tar-residenti ta’ dan l-Istat ma huwiex bi??ejjed biex irendi s-sitwazzjoni tag?ha o??ettivament paragunabbli ma’ dik ta’ dawn tal-a??ar.

38 Fil-fatt, huwa wkoll me?tie?, sabiex ti?i kkonstatata tali paragunabbiltà o??ettiva, li, min?abba li din il-persuna mhux residenti tkun ir?eviet il-parti l-kbira tad-d?ul tag?ha f’territorju differenti minn dak tal-Istat Membru ta’ residenza, dan l-Istat ma jkunx f’po?izzjoni li jag?tiha l-vanta??i li jirri?ultaw mit-te?id inkunsiderazzjoni tad-d?ul totali tag?ha u tas-sitwazzjoni personali u familjari tag?ha (ara, b’analo?ija, sentenza tat-18 ta’ Jannar 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 28).

39 Meta l-persuna mhux residenti tir?ievi, fuq it-territorju ta’ Stat Membru fejn te?er?ita parti mill-attivitajiet tag?ha, 60 % tad-d?ul totali globali tag?ha, xejn ma jippermetti li ji?i kkunsidrat li, min?abba dan l-unika fatt, l-Istat Membru ta’ residenza ma jistax ukoll jie?u inkunsiderazzjoni d-d?ul kollha tieg?u u tas-sitwazzjoni personali u familjari tieg?u. Tkun sitwazzjoni differenti kieku jirri?ulta li l-persuna interessata ma tkun ir?eviet, fuq it-territorju tal-Istat Membru ta’ residenza tag?ha, ebda d?ul jew tkun ir?eviet d?ul tant baxx li dan l-Istat ma jkunx f’po?izzjoni li jag?tiha l-vanta??i li jirri?ultaw mit-te?id inkunsiderazzjoni tad-d?ul kollu u tas-sitwazzjoni personali u familjari tieg?u.

40 Issa, dan jidher li huwa l-ka? ta’ X, peress li mill-elementi tal-pro?ess mibg?ut lill-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li dan, matul is-sena fiskali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ma r?ieva l-ebda d?ul fuq it-territorju tal-Istat Membru ta’ residenza tieg?u, ji?ifieri r-Renju ta’ Spanja.

41 Peress li s-sitwazzjoni personali u familjari ta’ X ma setg?et tittie?ed inkunsiderazzjoni la minn dan l-Istat Membru u lanqas minn dak tat-territorju li fuqu jir?ievi 60 % tad-d?ul totali tieg?u, ji?ifieri r-Renju tal-Pajji?i l-Baxxi, g?andha ti?i kkonstatata g?ad-detriment tieg?u l-e?istenza ta’ diskriminazzjoni fis-sens tal-?urisprudenza msemmija fil-punti 27 sa 32 ta’ din is-sentenza.

42 Din il-konklu?joni ma tistax ti?i kkontestata mill-fatt li X, barra minn hekk, ir?ieva l-bqija tad-d?ul tieg?u tal-istess sena fuq it-territorju ta’ Stat differenti mir-Renju tal-Pajji?i l-Baxxi u r-Renju ta’ Spanja. Kif irrileva l-Avukat ?enerali fil-punti 47 sa 53 tal-konklu?jonijiet tieg?u, il-fatt li persuna taxxabbli tir?ievi l-parti l-kbira tad-d?ul tag?ha fuq it-territorju mhux ta’ Stat Membru wie?ed i?da ta’ diversi Stati differenti minn dak tar-residenza tieg?u ma jaffettwax l-applikazzjoni tal-prin?ipji li jirri?ultaw mis-sentenza tal-14 ta’ Frar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Fil-fatt, il-kriterju determinanti huwa, fil-fatt, dak tal-impossibbiltà g?al Stat Membru li jie?u inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli fin-nuqqas ta’ d?ul taxxabbli suffi?jenti, filwaqt li dan it-te?id inkunsiderazzjoni huwa possibbli f’post ie?or min?abba bi??ejjed d?ul.

43 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikolu 49 TFUE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li Stat Membru li l-le?i?lazzjoni fiskali tieg?u tippermetti t-tnaqqis ta’ “d?ul negattiv” relatat ma’ residenza jirrifjuta l-benefi??ju ta’ dan it-tnaqqis lil ?addiem g?al rasu mhux residenti meta dan jir?ievi, fuq it-territorju ta’ dan l-Istat Membru, 60 % tat-total tad-d?ul tieg?u u ma jir?evix, fuq it-territorju tal-Istat Membru fejn tinsab ir-residenza, d?ul li jippermettilu jsostni dritt g?al tnaqqis ekwivalenti.

Fuq it-tieni domanda

44 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tfittex li ssir taf, essenzjalment, jekk il-projbizzjoni li tirri?ulta mir-risposta g?all-ewwel domanda tikkon?ernax biss l-Istat Membru li fuq it-territorju tieg?u jsir id-d?ul ta’ 60 % tad-d?ul totali, jew jekk tapplikax g?al kull Stat Membru ie?or li fuq it-territorju tieg?u l-persuna taxxabbli mhux residenti tir?ievi d?ul taxxabbli li jippermettilha li ssostni dritt g?al tnaqqis ekwivalenti, u kif g?andu jinqasam. Hija tistaqsi wkoll jekk il-kun?ett ta’ “Stat Membru ta’ attività” jirreferix g?al Stat Membru li fuq it-territorju tieg?u hija mwettqa konkretament attività, jew Stat Membru li g?andu s-setg?a li jintaxxa d-d?ul ta’ attività.

45 Fir-rigward tat-tieni parti tat-tieni domanda, huwa bi??ejjed, biex ting?atalha risposta, li jitfakkar li l-finalità li hija l-ba?i tal-?urisprudenza mfakkra fil-kuntest tar-risposta g?all-ewwel domanda hija li tittie?ed inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli b?ala vanta?? fiskali, ji?ifieri tassazzjoni iktar baxxa. Konsegwentement, il-kun?ett ta’ “Stat Membru ta’ attività”, kif ikkunsidrat f’din is-sentenza, ma jistax jinftiehem b’mod differenti milli b?ala Stat Membru kompetenti sabiex jintaxxa d-d?ul kollu jew parti minnu li jirri?ulta minn attività tal-persuna taxxabbli, irrispettivament minn fejn tkun konkretament immexxija l-attività li ti??enera dan id-d?ul.

46 Fir-rigward tal-ewwel parti tat-tieni domanda, relatata mat-tqassim bejn diversi Stati ta’ attività tal-oneru li jirri?ulta mit-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli, din g?andha ti?i kkunsidrata b’riferiment g?all-?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja fil-qasam tat-tqassim bejn l-Istati Membri tas-setg?a ta’ tassazzjoni tag?hom (ara, b’mod partikolari, sentenza tat-12 ta’ Di?embru 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 93 u l-?urisprudenza ??itata).

47 Minn din jirri?ulta, b’mod partikolari, li l-libertà tal-Istati Membri, fl-assenza ta’ mi?uri ta’ unifikazzjoni jew ta’ armonizzazzjoni mid-dritt tal-Unjoni, li jqassmu bejniethom l-e?er?izzju tal-kompetenzi fiskali tag?hom, b’mod partikolari sabiex ji?i evitat il-kumulu ta’ vanta??i fiskali, g?andu jkun jaqbel man-ne?essità li l-persuni taxxabbli tal-Istati Membri kkon?ernati jkollhom il-garanzija li, fl-a??ar nett, is-sitwazzjoni personali u familjari kollha tag?hom tkun ser tittie?ed inkunsiderazzjoni, ikun xi jkun il-mod kif l-Istati Membri kkon?ernati jkunu qassmu bejniethom dan l-obbligu. Fil-fatt, fin-nuqqas ta’ tali kon?iljazzjoni, it-tqassim liberu tas-setg?a ta’ tassazzjoni bejn Stati Membri jirriskja li jwassal g?al inugwaljanzi fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli kkon?ernati li, sakemm dawn ma jkunux jirri?ultaw minn differenzi li jkunu je?istu bejn il-le?i?lazzjonijiet fiskali nazzjonali,

huma inkompatibbli mal-libertà ta' stabbiliment (ara, f'dan is-sens, sentenza tat-12 ta' Di?embru 2013, Imfeld u Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punti 70 u 77).

48 Fil-ka? fejn ?addiem g?al rasu jir?ievi d-d?ul taxxabbli tieg?u fuq it-territorju ta' diversi Stati Membri, differenti minn dawk tar-residenza tieg?u, din il-kon?iljazzjoni tista' ssir biss billi jit?alla jsostni d-dritt tieg?u g?at-tnaqqis tad-"d?ul negattiv" f'kull wie?ed mill-Istati Membri ta' attività li jag?tu dan it-tip ta' vanta?? fiskali, fi proporzjon dovut tas-sehem tad-d?ul tieg?u ir?evut fuq it-territorju ta' kull Stat Membru, u bl-oneru g?alih li jipprovdi lill-amministrazzjonijiet nazzjonali kompetenti l-informazzjoni kollha fuq id-d?ul globali li jippermettilhom li jiddeterminaw dan bi *prorata*.

49 Sussegwentement, ir-risposta g?at-tieni domanda g?andha tkun li l-projbizzjoni li tirri?ulta mir-risposta g?all-ewwel domanda tikkon?erna kwalunkwe Stat Membru ta' attività li fuq it-territorju tieg?u ?addiem indipendenti jir?ievi d?ul li jippermettilu li jsostni dritt g?al tnaqqis ekwivalenti, bi *prorata* tas-sehem tal-imsemmi d?ul ir?evut fuq it-territorju ta' kull wie?ed mill-Istati Membri ta' attività. F'dan ir-rigward, huwa "Stat Membru ta' attività" kull Stat Membru li g?andu s-setg?a li jintaxxa dak id-d?ul minn attività ta' persuna mhux residenti r?evuti fuq it-territorju tieg?u, indipendentement mill-post fejn hija konkretament e?er?itata din l-attività.

Fuq it-tielet domanda

50 Permezz tat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-fatt li l-persuna taxxabbli mhux residenti kkon?ernata tir?ievi parti mid-d?ul taxxabbli tag?ha mhux fuq it-territorju ta' Stat Membru, i?da fuq dak ta' Stat terz, g?andux effett fuq ir-risposta mog?tija g?at-tieni domanda.

51 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li l-interpretazzjoni li jitolbu d-dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-libertà ta' stabbiliment fid-dawl tal-obbligu li jirri?ulta minnhom li ?addiem g?al rasu li je?er?ita attività professjonali fuq it-territorju ta' Stat Membru differenti minn dak tar-residenza tieg?u ma ji?ix ittrattat b'mod diskriminatorju tapplika g?all-Istati Membri kollha. L-istess japplika f'sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, fir-rigward ta' Stat Membru li fuq it-territorju tieg?u ?addiem g?al rasu li jirrisjedi fuq it-territorju ta' Stat Membru ie?or je?er?ita parti mill-attività tieg?u, filwaqt li jkun je?er?ita l-bqija tal-attività tieg?u fuq it-territorju tat-tielet Stat Membru, anki meta dan ma jkunx Stat Membru, i?da Stat terz (ara, b'analo?ija, sentenza tat-18 ta' ?unju 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 35).

52 G?alhekk, ir-risposta g?at-tielet domanda g?andha tkun li l-fatt li l-persuna taxxabbli mhux residenti kkon?ernata tir?ievi parti mid-d?ul taxxabbli tag?ha mhux fuq it-territorju ta' Stat Membru, i?da fuq dak ta' Stat terz, ma g?andux effett fuq ir-risposta mog?tija g?at-tieni domanda.

Fuq ir-raba' domanda

53 Permezz tar-raba' domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk ir-risposta mog?tija g?ad-domandi pre?edenti tkunx differenti fil-ka? li l-le?i?lazzjoni nazzjonali tal-Istat Membru ta' residenza tal-?addiem g?al rasu tkun tippermetti lil dan tal-a??ar li jnaqqas, fir-rigward tat-taxxa dovuta f'dan l-istess Stat Membru, l-interessi ipotekarji relatati mar-residenza tieg?u li hija fi proprjetà esklu?iva tieg?u u li t-telf fiskali li jirri?ulta minn dawn ji?i kkumpensat fuq id-d?ul ta' diversi snin futuri.

54 Mill-elementi tal-pro?ess mibg?ut lill-Qorti tal-?ustizzja, ikkonfermati fuq dan il-punt mill-osservazzjonijiet orali ppre?entati minn X matul is-seduta jirri?ulta li dan tal-a??ar ma r?ieva ebda d?ul fi Spanja la fl-2007 u lanqas matul snin ulterjuri. G?alhekk, fin-nuqqas ta' d?ul taxxabbli fuq it-territorju tal-Istat Membru tar-residenza tieg?u matul dawn is-snin, X, fi kwalunkwe ka?, ma setax

isostni d-dritt g?al tnaqqis mal-awtoritajiet Spanjoli g?at-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tieg?u.

55 Ir-raba’ domanda hija ipotetika, u, konsegwentement inammissibbli (ara sentenza tad-29 ta’ Jannar 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, punt 24).

Fuq l-ispejje?

56 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:

1) L-Artikolu 49 TFUE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li Stat Membru li l-le?i?lazzjoni fiskali tieg?u tippermetti t-tnaqqis ta’ “d?ul negattiv” relatat ma’ residenza jirrifjuta l-benefi??ju ta’ dan it-tnaqqis lil ?addiem g?al rasu mhux residenti meta dan jir?ievi, fuq it-territorju ta’ dan l-Istat Membru, 60 % tat-total tad-d?ul tieg?u u ma jir?evix, fuq it-territorju tal-Istat Membru fejn tinsab ir-residenza, d?ul li jippermettilu jsostni dritt g?al tnaqqis ekwivalenti.

2) Il-projbizzjoni li tirri?ulta mir-risposta g?all-ewwel domanda tikkon?erna kwalunkwe Stat Membru ta’ attività li fuq it-territorju tieg?u ?addiem indipendenti jir?ievi d?ul li jippermettilu li jsostni dritt g?al tnaqqis ekwivalenti, bi *prorata* tas-sehem tal-imsemmi d?ul ir?evut fuq it-territorju ta’ kull wie?ed mill-Istati Membri ta’ attività. F’dan ir-rigward, huwa “Stat Membru ta’ attività” kull Stat Membru li g?andu s-setg?a li jintaxxa dak id-d?ul minn attività ta’ persuna mhux residenti r?evuti fuq it-territorju tieg?u, indipendentement mill-post fejn hija konkretament e?er?itata din l-attività.

3) Il-fatt li l-persuna taxxabbli mhux residenti kkon?ernata tir?ievi parti mid-d?ul taxxabbli tag?ha mhux fuq it-territorju ta’ Stat Membru, i?da fuq dak ta’ Stat terz, ma g?andux effett fuq ir-risposta mog?tija g?at-tieni domanda.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: l-Olandi?.