Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Awla Manja)

26 ta’ Frar 2019 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Konfederazzjoni Svizzera dwar il-moviment liberu tal-persuni – Trasferiment tal-post tad-domi?ilju ta’ persuna fi?ika minn Stat Membru lejn l-Isvizzera – Tassazzjoni tal-apprezzamenti latenti fil-valur relatati mal-ishma ta’ kumpannija – Tassazzjoni diretta – Moviment liberu tal-persuni li ja?dmu g?al rashom – Ugwaljanza fit-trattament”

Fil-Kaw?a C?581/17,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Baden-Württemberg (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Baden-Württemberg, il-?ermanja), permezz ta’ de?i?joni tal?14 ta’ ?unju 2017, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl?4 ta’ Ottubru 2017, fil-pro?edura

Martin Wächtler

vs

Finanzamt Konstanz,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Awla Manja),

komposta minn K. Lenaerts, President, R. Silva de Lapuerta, Vi?i President, J.?C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe u C. Lycourgos, Presidenti ta’ Awla, A. Rosas, M. Ileši?, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby u C. G. Fernlund (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: M. Wathelet,

Re?istratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat?2 ta’ Lulju 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al M. Wächtler, minn R. Bock, Rechtsanwalt,

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

– g?all-Gvern Spanjol, minn S. Jiménez García u V. Ester Casas, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Awstrijak, minn C. Pesendorfer, b?ala a?ent,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn M. Wasmeier, B.?R. Killmann, M. Šimerdová u N. Gossement, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tas?27 ta’ Settembru 2018,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tag?ha, minn na?a wa?da, u l-konfederazzjoni ?vizzera, min-na?a l-o?ra, dwar il-moviment liberu tal-persuni, iffirmat fil-Lussemburgu fil?21 ta’ ?unju 1999 (?U 2009, L 353, p. 71, iktar ’il quddiem il-“FMLP”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ kaw?a bejn Martin Wächtler u l-Finanzamt Konstanz (l-Amministrazzjoni tat-Taxxa ta’ Konstanz, il-?ermanja), dwar id-de?i?joni ta’ din l-amministrazzjoni li tintaxxa, fil-mument tat-trasferiment tad-domi?ilju tieg?u mill-?ermanja lejn l-Isvizzera, l-apprezzament latenti fil-valur relatat mad-drittijiet ta’ kumpannija li huwa g?andu f’kumpannija stabbilita fl-Isvizzera li barra minn hekk huwa l-amministratur tag?ha.

Il-kuntest ?uridiku

L-FMLP

3 Il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tag?ha, minn na?a, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-na?a l-o?ra, iffirmaw, fil?21 ta’ ?unju 1999, seba’ ftehimiet, fosthom l-FMLP. Permezz tad-De?i?joni 2002/309/KE, Euratom tal-Kunsill u tal-Kummissjoni dwar il-ftehim dwar kooperazzjoni xjentifika u teknolo?ika, tal?4 ta’ April 2002, dwar il-konklu?joni tas-seba’ Ftehim mal-Konfederazzjoni Svizzera (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 11, Vol. 41, p. 89, rettifika fil-?U 2015, L 210, p. 38) dawn is-seba’ ftehimiet ?ew approvati f’isem il-Komunità Ewropea u da?lu fis-se?? fl?1 ta’ ?unju 2002.

4 Skont il-preambolu tal-FMLP, il-Partijiet Kontraenti huma “[d]eterminati li j?ibu fis-se?? il-moviment liberu tal-persuni bejniethom ibba?at fuq ir-regoli li japplikaw fil-Komunità Ewropea”.

5 L-Artikolu 1 ta’ dan il-ftehim jistabbilixxi:

“L-g?an ta’ dan il-Ftehim, g?all-benefi??ju ta?-?ittadini tal-Istati Membri tal-Komunità Ewropea u tal-I?vizzera, huwa:

1. li jing?ata dritt ta’ d?ul, residenza, a??ess g?ax-xog?ol b?ala persuni impjegati, l-istabbiliment fuq ba?i ta’ impjieg indipendenti u d-dritt li joqog?du fit-territorju tal-Partijiet Kontraenti;

[...]

(c) li jing?ata dritt ta’ d?ul, u ta’ residenza, fit-territorju tal-Partijiet Kontraenti lil persuni li ma jkollhomx attività ekonomika fil-pajji? ospitant;

(d) li jing?ataw l-istess kondizzjonijiet ta’ g?ajxien, impjieg u xog?ol b?al dawk li jing?ataw li?-?ittadini.”

6 L-Artikolu 2 tal-imsemmi ftehim, intitolat “Non-diskriminazzjoni”, jipprovdi:

“B’applikazzjoni ta’ u skond id-dispo?izzjonijiet tal-Annessi I, II u III g?al dan il-Ftehim, i?-?ittadini ta’ Parti Kontraenti wa?da li jkunu legalment residenti fit-territorju ta’ Parti Kontraenti o?ra m’g?andhomx ikunu su??ett g?al kwalunkwe diskriminazzjoni min?abba n-nazzjonalità.”

7 L-Artikolu 4 tal-istess ftehim, intitolat “Id-dritt ta’ residenza u ta’ a??ess g?al attività ekonomika,” huwa fformulat kif ?ej:

“Id-dritt ta’ residenza u ta’ a??ess g?al attività ekonomika g?andhom ji?u ggarantiti [...] skond id-dispo?izzjonijiet tal-Anness I.”

8 L-Artikolu 6 tal-FMLP jistabbilixxi:

“Id-dritt ta’ residenza fit-territorju ta’ Parti Kontraenti g?andu ji?i ggarantit lill-persuni li ma je?er?itawx attività ekonomika skond id-dispo?izzjonijiet tal-Anness I relatati ma’ nies li mhumiex attivi.”

9 L-Artikolu 7 ta’ dan il-ftehim, intitolat “Drittijiet o?ra”, jipprevedi:

“Il-Partijiet Kontraenti g?andhom jipprovdu, skond l-Anness I, g?ad-drittijiet li ?ejjin li huma relatati mal-moviment liberu tal-persuni:

(a) id-dritt g?al trattament ugwali daqs i?-?ittadini fir-rigward tal-a??ess g?al, u l-e?er?izzju ta’, attività ekonomika, u l-kondizzjonijiet tal-g?ajxien, tal-impjieg u tax-xog?ol;

(b) id-dritt g?al mobbiltà okkupazzjonali u ?eografika li tag?ti l-possibbiltà li?-?ittadini tal-Partijiet Kontraenti li ji??aqilqu liberament ?ewwa t-territorju tal-Istat ospitant u li je?er?itaw l-okkupazzjoni tal-g?a?la tag?hom;

(c) id-dritt li joqog?du fit-territorju ta’ Parti Kontraenti wara t-tmiem ta’ attività ekonomika;

[...]”

10 Skont l-Artikolu 15 tal-imsemmi ftehim, l-annessi u l-protokolli tieg?u g?andhom jifformaw parti integrali minnu.

11 L-Artikolu 16 tal-istess ftehim, intitolat “Referenza g?al-li?i Komunitarja”, jipprovdi:

“(1). Sabiex jinkisbu l-g?anijiet mixtieqa minn dan il-Ftehim, il-Partijiet Kontraenti g?andhom jie?du l-mi?uri kollha ne?essarji sabiex ji?guraw li d-drittijiet u l-obbligi li huma ekwivalenti g?al dawk li huma inklu?i fl-atti legali tal-Komunità Ewropea, li ssir referenza g?alihom, ikunu applikati fir-relazzjonijiet ta’ bejniethom.

(2). Sakemm l-applikazzjoni ta’ dan il-Ftehim tinvolvi kun?etti tal-li?i Komunitarja, g?andu jittie?ed kont tal-?urisprudenza rilevanti tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Komunitajiet Ewropej qabel id-data tal-iffirmar tieg?u. L-attenzjoni tal-I?vizzera g?andha tin?ibed lejn il-?urisprudenza ta’ wara dik id-data. Sabiex ji?i ?gurat li l-Ftehim jiffunzjona korrettament, il-Kumitat Kon?unt g?andu, fuq it-talba ta’ kwalunkwe wa?da mill-Partijiet Kontraenti, jiddetermina l-implikazzjonijiet ta’ tali ?urisprudenza.”

12 L-Artikolu 21 tal-FMLP, intitolat “Ir-relazzjoni ma’ ftehim bilaterali dwar it-tassazzjoni doppja”, jispe?ifika:

“(1). Id-dispo?izzjonijiet ta’ ftehim bilaterali bejn l-I?vizzera u l-Istati Membri tal-Komunità Ewropea dwar it-tassazzjoni doppja m’g?andhomx ikunu milquta mid-dispo?izzjonijiet ta’ dan il-

Ftehim. B’mod partikolari, id-dispo?izzjonijiet ta’ dan il-Ftehim m’g?andhomx jin?idu fuq id-definizzjoni fi ftehim dwar it-tassazzjoni doppja ta’ ‘?addiema tal-fruntiera’.

(2). L-ebda dispo?izzjoni ta’ dan il-Ftehim ma tista’ ti?i interpretata b’tali mod li tipprevjeni lill-Partijiet Kontraenti milli jiddistingwu, meta japplikaw id-dispo?izzjonijiet rilevanti tal-le?islazzjoni fiskali tag?hom, bejn dawk li j?allsu t-taxxa li s-sitwazzjonijiet tag?hom mhumiex komparabbli, spe?jalment fir-rigward tal-post ta’ residenza tag?hom.

(3). L-ebda dispo?izzjoni ta’ dan il-Ftehim m’g?andha timpedixxi lill-Partijiet Kontraenti milli jadottaw jew japplikaw mi?uri sabiex ji?guraw l-impo?izzjoni, il-?las u l-irkupru effettiv ta’ taxxi jew sabiex jimpedixxu l-eva?joni fiskali ta?t il-le?islazzjoni jew il-ftehim fiskali nazzjonali mmirati lejn il-prevenzjoni tat-tassazzjoni doppja bejn l-I?vizzera, minn na?a wa?da, u Stat Membru wie?ed jew aktar tal-Komunità Ewropea, min-na?a l-o?ra, jew kwalunkwe arran?ament fiskali ie?or.”

13 L-Anness I ta’ dan il-ftehim jiffoka fuq il-moviment liberu tal-persuni. L-Artikolu 6(1) ta’ dan l-anness jipprovdi:

“Persuna impjegata li tkun ?ittadina ta’ Parti Kontraenti (minn hawn ’il quddiem ‘persuna impjegata’) u tkun impjegata g?al perjodu ta’ sena jew aktar minn persuna li t?addem fl-Istat ospitant g?andha tir?ievi permess ta’ residenza li jkun validu g?al mill-inqas ?ames snin mid-data li fiha jin?are? [...]”

14 Skont l-Artikolu 7(1) tal-imsemmi anness:

“?addiem tal-fruntiera impjegat huwa ?ittadin ta’ Parti Kontraenti li jkollhu r-residenza tieg?u fit-territorju ta’ Parti Kontraenti u je?er?ita attività b?ala persuna impjegata fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-o?ra, fejn ?eneralment jirritorna lejn il-post ta’ residenza tieg?u kuljum, jew g?all-inqas darba f’?img?a.”

15 L-Artikolu 9 tal-istess anness, intitolat “Trattament ugwali” jipprevedi, fil-paragrafi (1) u (2) tieg?u:

“(1). Persuna impjegata li tkun ?ittadina ta’ Parti Kontraenti ma tistax ti?i trattata b’mod differenti fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-o?ra, min?abba n-nazzjonalità tag?ha, minn ?ittadini impjegati fir-rigward tal-kondizzjonijiet tal-impjieg u tax-xog?ol, spe?jalment fir-rigward tal-paga, tat-tke??ija, jew tal-g?oti lura tal-post jew tal-impjieg jekk issir qieg?da.

(2). Persuna impjegata u l-membri tal-familja tag?ha […] g?andhom igawdu l-istess kon?essjonijiet fiskali u l-istess benefi??ji so?jali b?a?-?ittadini nazzjonali impjegati u b?all-membri tal-familja tag?hom.”

16 Il-Kapitolu III tal-Anness I tal-FMLP, li jiffoka fuq il-persuni li ja?dmu g?al rashom, jinkludi l-Artikoli 12 sa 16 ta’ dan l-anness. L-Artikolu 12 tieg?u, intitolat “Ir-regoli dwar ir-residenza” jipprovdi, fil-paragrafu (1) tieg?u:

“?ittadin ta’ Parti Kontraenti li jixtieq li jkun stabbilit fit-territorju ta’ Parti Kontraenti o?ra sabiex isegwi attività g?al rasha (minn hawn ’il quddiem ‘persuna li ta?dem g?al rasha’) g?andu jir?ievi permess ta’ residenza validu g?al perjodu ta’ mill-inqas ?ames snin mid-data li fiha jin?are?, sakemm huwa jippre?enta prova lill-awtoritajiet nazzjonali kompetenti li huwa stabbilit jew li jixtieq jag?mel dan.”

17 L-Artikolu 13 tal-imsemmi anness, intitolat “?addiema tal-fruntiera li ja?dmu g?al rashom”, jipprovdi, fil-paragrafu (1) tieg?u:

“?addiem tal-fruntiera li ja?dem g?al rasu huwa ?ittadin ta’ Parti Kontraenti li huwa residenti fit-territorju ta’ Parti Kontraenti u li je?er?ita attività ta’ impjieg g?al rasu fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-o?ra, fejn ?eneralment jirritorna g?all-post ta’ residenza tieg?u kuljum jew g?all-inqas darba f’?img?a.”

18 L-Artikolu 15 tal-istess anness, intitolat “Trattament ugwali”, jipprovdi:

“(1). Fir-rigward tal-a??ess g?al attività ta’ impjieg g?al rasu u l-e?er?izzju tag?ha, ?addiem li ja?dem g?al rasu g?andu jing?ata trattament fil-pajji? ospitant li ma jkunx inqas favorevoli minn dak mog?ti li?-?ittadini tieg?u stess.

(2). Id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 9 ta’ dan l-Anness g?andhom japplikaw m*utatis mutandis* g?all-persuni li ja?dmu g?al rashom li jissemmew f’dan il-Kapitolu.”

Il-Konvenzjonali bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-?ermanja

19 Il-Konvenzjoni bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-?ermanja g?all-?elsien mit-taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-d?ul u fuq il-patrimonju, tal?11 ta’ Awwissu 1971 (BGBl. 1972 II, p. 1022), kif emendata bil-Protokoll tas?27 ta’ Ottubru 2010 (BGBl. 2011 I, p. 1092) (iktar ’il quddiem il-“Konvenzjoni bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-?ermanja”) tipprevedi, fl-Artikolu 1 tag?ha:

“Din il-konvenzjoni g?andha tapplika g?all-persuni li huma residenti ta’ Stat kontraenti jew ta’ kull wie?ed mi?-?ew? Stati.” [traduzzjoni mhux uffi?jali]

20 L-Artikolu 4(1) tal-Konvenzjoni bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-?ermanja jipprovdi:

“1. Fis-sens ta’ din il-konvenzjoni, l-espressjoni ‘resident ta’ Stat kontraenti’ tindika kull persuna li, bis-sa??a tal-le?i?lazzjoni tal-imsemmi Stat, hija su??etta g?at-taxxa b’mod illimitat f’dan l-Istat.” [traduzzjoni mhux uffi?jali]

21 Skont l-Artikolu 13 ta’ din il-konvenzjoni:

“1. Il-qlig? mag?mul mi?-?essjoni ta’ proprjetà immobbli, kif iddefinit fl-Artikolu 6(2), huwa taxxabbli fl-Istat kontraenti fejn tinsab din il-proprjetà.

2. Il-qlig? mag?mul mi?-?essjoni ta’ beni mobbli li jifformaw parti mill-assi ta’ stabbiliment permanenti li impri?a ta’ Stat kontraenti g?andha fl-Istat kontraenti l-ie?or, jew ta’ beni mobbli li jikkostitwixxu ba?i fissa li resident ta’ Stat kontraenti g?andu fl-Istat kontraenti l-ie?or g?all-e?er?izzju ta’ professjoni liberali, inklu? tali qlig? mag?mul mi?-?essjoni globali ta’ dan l-istabbiliment permanenti (wa?du jew mal-impri?a s?i?a) jew ta’ din il-ba?i fissa, huwa taxxabbli f’dan l-Istat l-ie?or. [...]

3. Il-qlig? mag?mul mi?-?essjoni ta’ kull beni o?ra minbarra dawk imsemmija fil-paragrafi (1) u (2) huwa taxxabbli biss fl-Istat kontraenti fejn huwa residenti ?-?edent.

[...]

5. Jekk Stat kontraenti, fil-mument tat-tluq ta’ persuna fi?ika li hija residenti ta’ dan l-Istat, jintaxxa l-apprezzamenti fil-valur imnissla minn sehem sostanzjali f’kumpannija li hija residenti ta’ dan l-Istat, l-Istat l-ie?or, meta jintaxxa l-qlig? mag?mul mi?-?essjoni ulterjuri tas-sehem konformement mad-dispo?izzjonijiet tal-paragrafu 3, g?andu jiddetermina dan il-qlig? kapitali billi

jie?u b?ala ba?i, fir-rigward tal-ispejje? tal-akkwist, l-ammont li l-ewwel Stat a??etta b?ala li sar fil-mument tat-tluq." [traduzzjoni mhux uffi?jali]

22 L-Artikolu 27(1) tal-imsemmija konvenzjoni jipprovdi:

"L-awtoritajiet kompetenti tal-Istati kontraenti g?andhom jiskambjaw it-tag?rif probabbilment rilevanti sabiex japplikaw id-dispo?izzjonijiet ta' din il-konvenzjoni jew g?all-amministrazzjoni jew l-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni nazzjonali dwar it-taxxi ta' kull tip jew denominazzjoni mi?bura f'isem l-Istati kontraenti jew il-'Länder', id-distretti awtonomi, id-distretti, i?-?rieki, il-muni?ipalitajiet jew ir-raggruppamenti ta' muni?ipalitajiet tag?hom, sa fejn it-taxxa li din tipprevedi ma tmurx kontra l-Konvenzjoni. L-iskambju ta' tag?rif ma huwiex ristrett mill-Artikoli 1 u 2." [traduzzjoni mhux uffi?jali]

Id-dritt ?ermani?

23 L-Einkommensteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (BGBl. 2009 I, p. 3366, iktar 'il quddiem l-"EStG") tipprevedi, fl-Artikolu 1(1) tag?ha:

"Il-persuni fi?i?i li g?andhom id-domi?ilju tag?hom jew ir-residenza abitwali tag?hom fit-territorju nazzjonali huma su??etti g?at-taxxa fuq id-d?ul b'mod illimitat. [...]"

24 Skont l-Artikolu 17(1) u (2) tal-EStG:

"1. Jikkostitwixxi wkoll d?ul minn attività professjonali l-apprezzament fil-valur ta' ?essjoni ta' ishma ta' kumpannija b'kapital azzjonarju, jekk, matul il-?ames snin pre?edenti, i?-?edent kellu – direttament jew indirettament – mill-inqas sehem ta' 1 % tal-kapital azzjonarju. [...]

2. Titqies b?ala apprezzament fil-valur fis-sens tal-paragrafu 1, id-differenza, wara t-tnaqqis tal-ispejje? ta' ?essjoni, bejn il-prezz tal-bejg? u l-ispejje? tal-akkwist. [...]"

25 Il-Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (il-Li?i dwar it-Taxxa fil-Kuntesti Internazzjonali), tat?8 ta' Settembru 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem l-"AStG"), tipprevedi fl-Artikolu 6 tag?ha:

"1. Fil-ka? ta' persuna fi?ika li kienet su??etta g?at-taxxa b'mod illimitat g?al mill-inqas g?axar snin b'kollox b'applikazzjoni tal-Artikolu 1(1) tal-[EStG] u li l-issu??ettar illimitat tag?ha jintemm bit-trasferiment tad-domi?ilju jew tar-residenza abitwali, ikun hemm lok li g?all-ishma msemmija fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 17(1) tal-[EStG] ji?i applikat l-Artikolu 17 tal-[EStG] fil-mument li jintemm l-issu??ettar illimitat, inklu? fin-nuqqas ta' ?essjoni, jekk il-kundizzjonijiet ta' din id-dispo?izzjoni dwar l-ishma jkunu barra minn hekk issodisfatti f'din id-data.

[...]

4. Bla ?sara g?all-paragrafu 5, it-taxxa fuq id-d?ul dovuta b'applikazzjoni tal-paragrafu 1 g?andha, fuq talba, tkun is-su??ett ta' posponiment fil-forma ta' tqassim f'g?add ta' pagamenti f'intervalli regolari fuq perijodu massimu ta' ?ames snin mill-ewwel skadenza, permezz tal-kostituzzjoni ta' garanzija, sa fejn l-irkupru immedjat ikollu konsegwenzi li jkun diffi?li g?all-persuna taxxabbli sabiex i??arrabhom. Il-posponiment g?andu ji?i annullat jekk, matul il-perijodu tad-differiment, l-ishma ji?u ?eduti jew ikunu s-su??ett ta' trasferiment mo?bi f'kumpannija fis-sens tal-Artikolu 17(1) tal-[EStG], jew jekk titwettaq wa?da mill-ipote?ijiet imsemmija fl-Artikolu 17(4) tal-[EStG]. [...]

5. Jekk il-persuna taxxabbli li tkun tinsab fis-sitwazzjoni msemmija fl-ewwel sentenza tal-paragrafu 1 tkun ?ittadin ta' Stat Membru [...] jew ta' Stat ie?or li l-Ftehim dwar i?-?ona Ekonomika

Ewropea [tat-2 ta' Mejju 1992 (?U 1994, L 1, p. 3, iktar 'il quddiem il-'Ftehim ?EE')], japplika g?alih, u jekk tkun su??etta, wara t-tmien tal-issu??ettar illimitat, g?al taxxa f'wie?ed minn dawn l-Istati (l-Istat ospitanti) komparabbli mal-issu??ettar g?at-taxxa fuq id-d?ul ?ermani?a, it-taxxa dovuta bis-sa??a tal-paragrafu 1 g?andha ti?i posposta ming?ajr interessi u ming?ajr kostituzzjoni ta' garanzija. Din il-mi?ura hija su??etta g?all-kundizzjoni li l-assistenza amministrattiva u l-assistenza re?iproka fil-qasam tal-irkupru fiskali bejn ir-Repubblika Federali tal-?ermanja u dan l-Istat ikunu ggarantiti. [...]

Il-posponiment g?andu ji?i annullat fil-ka?ijiet li ?ejjin:

1) jekk il-persuna taxxabbli jew is-su??essur tag?ha fid-dritt fis-sens tat-tielet sentenza tal-punt 1, i?edu l-ishma jew jittrasferixxuhom bil-mo?bi f'kumpannija fis-sens tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 17(1) tal-[EStG], jew jekk titwettaq wa?da mill-ipote?ijiet imsemmija fl-Artikolu 17(4) tal-[EStG];

2) jekk l-ishma jkunu ttrasferiti lil persuna mhux su??etta g?at-taxxa b'mod illimitat, li ma hijiex su??etta g?al taxxa komparabbli mal-issu??ettar integrali g?at-taxxa fuq id-d?ul ?ermani?a fi Stat Membru [...] jew fi Stat parti g?all-Ftehim ?EE;

3) jekk l-ishma huma s-su??ett ta' tassazzjoni jew ta' tran?azzjoni o?ra li, bis-sa??a tad-dritt nazzjonali, twassal g?al te?id inkunsiderazzjoni tal-valur parzjali jew tal-valur fis-suq;

4) jekk il-persuna taxxabbli jew is-su??essur tag?ha fid-dritt fis-sens tat-tielet sentenza tas-subparagrafu (1), ma tkunx iktar su??etta g?al issu??ettar fis-sens tal-ewwel sentenza min?abba li din tkun ittrasferixxiet id-domi?ilju tag?ha jew ir-residenza abitwali tag?ha."

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

26 M Wächtler, ?ittadin ?ermani?, ilu mill?1 ta' Frar 2008, l-amministratur ta' kumpannija tad-dritt Svizzeru, li fil-kuntest tag?ha huwa je?er?ita attività fil-qasam tal-pariri informati?i, u li fiha g?andu 50 % tal-ishma.

27 Fl?1 ta' Marzu 2011, M. Wächtler ittrasferixxa d-domi?ilju tieg?u mill-?ermanja lejn l-Isvizzera. Wara dan it-trasferiment, l-Amministrazzjoni tat-Taxxa ta' Konstanz, b'applikazzjoni tal-Artikolu 6 tal-AStG u tal-Artikolu 17 tal-EStG, imponiet it-taxxa fuq id-d?ul fir-rigward tal-apprezzament latenti fil-valur relatat mas-sehem tieg?u fl-imsemmija kumpannija.

28 Peress li qies li din it-tassazzjoni ??enerata biss mit-trasferiment tad-domi?ilju tieg?u lejn l-Isvizzera kienet kuntrarja g?all-FMLP u, b'mod partikolari g?ad-dritt ta' stabbiliment previst minn dan il-ftehim, M. Wächtler ippre?enta rikors quddiem il-Finanzgericht Baden-Württemberg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Baden-Württemberg, il-?ermanja).

29 Din il-qorti g?andha dubji dwar il-konformità tas-sistema fiskali inkwistjoni mal-preambolu u mal-Artikoli 1, 2, 4, 6, 7, 16 u 21 tal-FMLP kif ukoll mal-Artikolu 9 tal-Anness I ta' dan il-ftehim, inkwantu din tipprevedi t-tassazzjoni tal-apprezzamenti latenti fil-valur relatati mal-ishma ta' kumpannija ming?ajr posponiment tal-?las tat-taxxa dovuta fil-ka? ta' trasferiment, minn ?ittadin tal-Istat Membru kkon?ernat, tad-domi?ilju tieg?u lejn l-Isvizzera, filwaqt li, fil-ka? ta' trasferiment, minn tali ?ittadin, tad-domi?ilju tieg?u lejn Stat Membru ie?or minbarra r-Repubblika Federali tal-?ermanja jew lejn Stat terz li huwa parti g?all-Ftehim ?EE, din is-sistema fiskali tippermetti l-posponiment, ming?ajr interessi u ming?ajr kostituzzjoni ta' garanzija, tal-?las ta' tali taxxa sa?-?essjoni effettiva tal-ishma kkon?ernati sakemm, minn na?a, l-Istat ospitanti jag?ti lir-Repubblika Federali tal-?ermanja assistenza u appo?? fil-qasam tal-irkupru fiskali, u, min-na?a l-o?ra, il-persuna taxxabbli tkun su??etta f'dan l-Istat ospitanti g?al taxxa komparabbli g?all-issu??ettar

g?at-taxxa ?ermani?a fuq id-d?ul.

30 L-imsemmija qorti tispe?ifika li dan il-posponiment, fir-rigward ta' dan l-a??ar ka? tat-trasferiment tad-domi?ilju, ?ie introdott fl-Artikolu 6(5) tal-AStG mil-le?i?latur nazzjonali peress li, fl-assenza ta' possibbiltà ta' posponiment tal-?las tat-taxxa inkwistjoni, is-sistema fiskali kkon?ernata tkun tmur kontra l-libertà ta' stabbiliment iggarantita mid-dritt tal-Unjoni, peress li ?ittadin ?ermani? li j?omm id-domi?ilju tieg?u fit-territorju nazzjonali huwa, fil-fatt, intaxxat biss fil-mument tar-realizzazzjoni tal-apprezzamenti fil-valur fuq l-ishma kkon?ernati. Il-konformità mad-dritt tal-Unjoni tal-emenda introdotta f'din id-dispo?izzjoni li tirrigwarda l-posponiment tal-irkupru ?iet, barra minn hekk, ikkonfermata permezz tas-sentenza tal?11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C?9/02, EU:C:2004:138).

31 Fil-ka? li s-sistema fiskali inkwistjoni tkun tikkostitwixxi restrizzjoni g?ad-dritt ta' stabbiliment fis-sens tal-FMLP, din l-istess qorti tistaqsi jekk din ir-restrizzjoni tistax ti?i ??ustifikata min?abba ra?unijiet imperattivi ta' interess ?enerali marbuta mal-pre?ervazzjoni tat-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn il-partijiet kontraenti kkon?ernati, mal-effettività tal-kontrolli fiskali u mal-?tie?a li ti?i ggarantita l-effettività tal-irkupru tat-taxxa sabiex ji?i evitat telf ta' d?ul fiskali u, jekk iva, jekk din ir-restrizzjoni hijiex xierqa sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-g?an imfittex u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex dan jintla?aq.

32 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Finanzgericht Baden-Württemberg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Baden-Württemberg, il-?ermanja) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

"Id-dispo?izzjonijiet tal-[FMLP], b'mod partikolari l-preambolu tieg?u u l-Artikoli 1, 2, 4, 6, 7, 16 u 21 tieg?u u l-Artikolu 9 tal-Anness I tieg?u, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li dawn jipprekludu l-le?i?lazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi, sabiex tevita kull telf ta' natura fiskali, it-tassazzjoni (ming?ajr posponiment) ta' apprezzamenti latenti li jkunu g?adhom mhux irrealizzati fil-valur ta' drittijiet ta' kumpannija, meta ?ittadin ta' dan l-Istat Membru, li jkun inizjalment taxxabbli b'mod illimitat f'dan l-Istat Membru, jittrasferixxi d-domi?ilju tieg?u minn dan l-Istat Membru lejn l-Isvizzera, u mhux lejn Stat Membru [...] jew lejn Stat li g?alih japplika l-Ftehim [?EE]?"

Fuq id-domanda preliminari

33 Kif ?ie espost fil-punt 30 ta' din is-sentenza, il-possibbiltà ta' posponiment tal-?las tat-taxxa relatata mal-apprezzamenti latenti fil-valur relatati ma' ishma, fil-ka? tat-trasferiment, minn ?ittadin ?ermani?, tad-domi?ilju tieg?u lejn Stat Membru ie?or minbarra r-Repubblika Federali tal-?ermanja jew lejn Stat terz li huwa parti g?all-Ftehim ?EE, ?iet introdotta mil-le?i?latur nazzjonali sabiex is-sistema fiskali ?ermani?a tikkonforma mad-dritt tal-Unjoni dwar il-moviment liberu tal-persuni, peress li ?ittadin ?ermani? li j?omm id-domi?ilju tieg?u fit-territorju nazzjonali huwa intaxxat fuq apprezzamenti fil-valur relatati ma' ishma biss fil-mument tar-realizzazzjoni tag?hom.

34 G?aldaqstant, g?andu jinftiehem li, permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dispo?izzjonijiet tal-FMLP g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu sistema fiskali ta' Stat Membru, li, f'sitwazzjoni fejn ?ittadin ta' Stat Membru, persuna fi?ika, li je?er?ita attività ekonomika fit-territorju tal-Konfederazzjoni Svizzera, jittrasferixxi d-domi?ilju tieg?u mill-Istat Membru li s-sistema fiskali tieg?u hija inkwistjoni lejn l-Isvizzera, tipprevedi l-irkupru, fil-mument ta' dan it-trasferiment, tat-taxxa dovuta fuq l-apprezzamenti latenti fil-valur relatati ma' ishma mi?muma minn dan i?-?ittadin, filwaqt li, fil-ka? ta' ?amma tad-domi?ilju fl-istess Stat Membru, l-irkupru tat-taxxa jse?? biss fil-mument li fih l-apprezzamenti fil-valur ji?u rrealizzati, ji?ifieri ma?-?essjoni tal-ishma kkon?ernati.

35 Qabelxejn, peress li l-FMLP huwa trattat internazzjonali, dan g?andu ji?i interpretat, skont l-

Artikolu 31 tal-Konvenzjoni ta' Vjenna dwar il-li?i tat-trattati, tat?23 ta' Mejju 1969 (*?abra tat-Trattati tan-Nazzjonijiet Uniti*, Vol. 1155, p. 331), in *bona fide*, skont is-sens ordinarju li g?andu jing?ata lill-kliem tieg?u fil-kuntest tag?hom, u fid-dawl tal-g?an u tal-iskop tieg?u (sentenzi tat?2 ta' Marzu 1999, Eddline El-Yassini, C?416/96, EU:C:1999:107, punt 47, u tal?24 ta' Novembru 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punt 94 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata). Barra minn hekk, minn din id-dispo?izzjoni jirri?ulta li g?andha ting?ata tifsira partikolari lil terminu jekk ji?i stabbilit li din kienet l-intenzjoni tal-partijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Frar 2018, Western Sahara Campaign UK, C?266/16, EU:C:2018:118, punt 70).

36 F'dan il-kuntest, g?andu ji?i spe?ifikat, fl-ewwel lok, li l-FMLP jinsab fi ?dan il-qafas iktar ?enerali tar-relazzjonijiet bejn l-Unjoni Ewropea u l-Konfederazzjoni Svizzera. G?alkemm din tal-a??ar ma tipparte?ipax fi?-?ona Ekonomika Ewropea u fis-suq intern tal-Unjoni, din hija madankollu marbuta mag?ha permezz ta' diversi ftehimiet li jkopru oqsma wesg?in u li jipprevedu drittijiet u obbligi spe?ifi?i, analogi, f'?erti aspetti, g?al dawk previsti mit-Trattat. L-iskop ?enerali ta' dawn il-ftehimiet, inklu? tal-FMLP, huwa li jissa??u r-rabtiet ekonomi?i bejn l-Unjoni u l-Konfederazzjoni Svizzera (sentenza tas?6 ta' Ottubru 2011, Graf u Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punt 33).

37 Madankollu, peress li l-Konfederazzjoni Svizzera ma ng?aqditx mas-suq intern tal-Unjoni, l-interpretazzjoni mog?tija lid-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar dan is-suq ma tistax ti?i trasposta awtomatikament g?all-interpretazzjoni tal-FMLP, ?lief g?al dispo?izzjonijiet espressi g?al dan il-g?an kif previst mill-istess ftehim (sentenza tal?15 ta' Marzu 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punt 29).

38 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-g?an tal-FMLP u tal-interpretazzjoni tat-termini tieg?u, mill-preambolu, mill-Artikolu 1 u mill-Artikolu 16(2) ta' dan il-ftehim jirri?ulta li dan huwa inti? sabiex ji?gura, favur i?-?ittadini, persuni fi?i?i, tal-Unjoni u tal-Konfederazzjoni Svizzera, il-moviment liberu tal-persuni fit-territorju ta' dawn il-partijiet abba?i tad-dispo?izzjonijiet applikati fl-Unjoni, li l-kun?etti tag?hom g?andhom ji?u interpretati b'te?id inkunsiderazzjoni tal-?urisprudenza rilevanti tal-Qorti tal-?ustizzja qabel id-data tal-iffirmar tal-imsemmi ftehim.

39 Fir-rigward tal-?urisprudenza sussegwenti g?al din id-data, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 16(2) tal-FMLP jipprevedi, minn na?a, li din il-?urisprudenza g?andha ti?i kkomunikata lill-Konfederazzjoni Svizzera u, min-na?a l-o?ra, li, bil-g?an li ji?i ?gurat il-funzjonament tajjeb ta' dan il-ftehim, fuq talba ta' parti kontraenti, il-Kumitat Kon?unt previst fl-Artikolu 14 tal-imsemmi ftehim g?andu jiddetermina l-implikazzjonijiet ta' tali ?urisprudenza. Madankollu, anki fl-assenza ta' de?i?joni ta' dan il-kumitat, kif irrileva l-Avukat ?enerali fil-punti 71 u 72 tal-konklu?jonijiet tieg?u, din il-?urisprudenza g?andha wkoll tittie?ed inkunsiderazzjoni sa fejn din tispe?ifika jew tikkonferma biss il-prin?ipji stabbiliti fil-?urisprudenza e?istenti fid-data tal-iffirmar tal-FMLP dwar il-kun?etti ta' dritt tal-Unjoni, li fuqhom dan il-ftehim huwa bba?at.

40 Huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li g?andhom ji?u e?aminati l-kamp ta' applikazzjoni u d-dispo?izzjonijiet tal-FMLP.

41 Skont il-preambolu kif ukoll l-Artikolu 1(a) u (c) tal-FMLP, jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni ta' dan il-ftehim kemm il-persuni fi?i?i li je?er?itaw attività ekonomika kif ukoll dawk li ma je?er?itawx tali attività.

42 Mill-fajl quddiem il-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li M. Wächtler je?er?ita attività ekonomika, f'dan il-ka? dik ta' konsulent tal-informatika fil-kuntest ta' kumpannija stabbilita fl-Isvizzera li tag?ha huwa l-amministratur.

43 Fir-rigward, b'mod iktar partikolari, ta' tali persuna, mill-formulazzjoni tal-Artikolu 1(a) tal-

imsemmi ftehim jirri?ulta li dan tal-a??ar huwa inti? li jag?ti dritt ta' d?ul, ta' residenza, ta' a??ess g?al attività ekonomika b?ala persuna impjegata, ta' stabbiliment b?ala persuna li ta?dem g?al rasha u d-dritt ta' permanenza fit-territorju tal-partijiet kontraenti. G?al dan il-g?an, l-Artikolu 4 ta' dan l-istess ftehim jipprevedi li d-dritt ta' residenza u ta' a??ess g?al attività ekonomika g?andu ji?i ggarantit skont id-dispo?izzjonijiet tal-Anness I tieg?u.

44 Fir-rigward tal-istatus li abba?i tieg?u l-attività ekonomika inkwistjoni hija e?er?itata, minn paragun bejn l-Artikoli 6 u 7 tal-Anness I tal-FMLP u l-Artikoli 12 u 13 ta' dan l-anness jirri?ulta li d-distinzjoni mag?mula bejn il-persuna impjegata u l-persuna li ta?dem g?al rasha hija marbuta mal-kwistjoni dwar jekk l-attività ekonomika inkwistjoni g?andhiex ti?i kkunsidrata b?ala "attività b?ala persuna impjegata" jew "attività b?ala persuna li ta?dem g?al rasha".

45 F'dan il-kuntest, g?andu jitfakkar li l-kun?ett ta' "persuna impjegata" huwa kun?ett tad-dritt tal-Unjoni (sentenza tad?19 ta' Marzu 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, p. 363) li kien di?à je?isti fid-data tal-iffirmar ta' dan il-ftehim. Il-karatteristika essenzjali tar-relazzjoni ta' xog?ol b?ala persuna impjegata hija l-fatt li persuna twettaq, matul ?ertu ?mien, favur persuna o?ra u ta?t id-direzzjoni tag?ha, servizzi li b?ala korrispettiv g?alihom hija tir?ievi remunerazzjoni. G?all-kuntrarju, g?andha ti?i kklassifikata b?ala "attività b?ala persuna li ta?dem g?al rasha", attività e?er?itata ming?ajr rabta ta' subordinazzjoni (ara, b'analo?ija, is-sentenzi tas?27 ta' ?unju 1996, Asscher, C?107/94, EU:C:1996:251, punti 25 u 26, kif ukoll tal?20 ta' Novembru 2001, Jany *et*, C?268/99, EU:C:2001:616, punt 34).

46 Peress li M. Wächtler je?er?ita l-attivitajiet tieg?u b?ala konsulent tal-informatika fil-kuntest ta' kumpannija li tag?ha huwa l-amministratur u li fiha g?andu 50 % tal-ishma, ir-rabta ta' subordinazzjoni li tikkaratterizza attività b?ala persuna impjegata hija, f'dan il-ka?, nieqsa, kif irrileva l-Avukat ?enerali fil-punti 38 u 39 tal-konklu?jonijiet tieg?u. Minn dan isegwi li M. Wächtler je?er?ita attività ekonomika b?ala persuna li ta?dem g?al rasha, fis-sens tal-FMLP.

47 Fir-rigward tal-kamp ta' applikazzjoni *ratione personae* tal-kun?ett ta' "persuna li ta?dem g?al rasha," fis-sens tal-FMLP, il-Qorti tal-?ustizzja di?à spe?ifikat li dan il-kamp huwa ddefinit fl-Artikoli 12 u 13 tal-Anness I ta' dan il-ftehim (sentenza tal?15 ta' Marzu 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punt 18).

48 Mill-Artikolu 12(1) ta' dan l-anness jirri?ulta li din id-dispo?izzjoni tapplika g?a?-?ittadin, persuna fi?ika, ta' parti kontraenti li jistabbilixxi ru?u fit-territorju ta' parti kontraenti o?ra u li je?er?ita attività b?ala persuna li ta?dem g?al rasha fit-territorju ta' din il-parti l-o?ra (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal?15 ta' Marzu 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punti 22 u 23).

49 Issa, M. Wächtler jinsab fis-sitwazzjoni ta' ?ittadin ta' parti kontraenti tal-FMLP, ji?ifieri r-Repubblika Federali tal-?ermanja, li stabbilixxa ru?u fit-territorju ta' parti kontraenti o?ra, ji?ifieri l-Konfederazzjoni Svizzera, sabiex hemm je?er?ita, fil-kuntest ta' kumpannija, l-attività tieg?u b?ala persuna li ta?dem g?al rasha. Din is-sitwazzjoni taqa', g?aldaqstant, fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 12 tal-Anness I tal-FMLP.

50 Il-fatt li M. Wächtler g?andu 50 % tal-ishma tal-kumpannija li fil-kuntest tag?ha huwa je?er?ita l-attività inkwistjoni b?ala persuna li ta?dem g?al rasha ma jistax jikkontesta din il-konstatazzjoni. Fil-fatt, kif irrileva l-Avukat ?enerali, essenzjalment, fil-punti 43 sa 56 tal-konklu?jonijiet tieg?u, id-dritt ta' stabbiliment b?ala persuna li ta?dem g?al rasha, fis-sens tal-FMLP, jinkludi, minbarra l-provvista ta' servizzi, kull attività ekonomika jew lukrattiva ta' persuna fi?ika li ma taqax ta?t il-kun?ett ta' "persuna impjegata". Barra minn hekk, l-e?er?izzju effettiv ta' dan id-dritt jippre?upponi l-possibbiltà ta' g?a?la tal-forma legali l-iktar xierqa g?al dan il-g?an.

51 F'dak li jirrigwarda l-possibbiltà g?al ?ittadin ta' parti kontraenti li jinvoka d-drittijiet ta?t l-

FMLP fir-rigward tal-Istat ta' ori?ini tieg?u, g?andu ji?i rrilevat li, skont ?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja li kienet di?à te?isti fid-data tal-iffirmar ta' dan il-ftehim, id-dritt ta' stabbiliment, fis-sens tad-dritt tal-Unjoni, huwa inti? mhux biss li ji?gura l-benefi??ju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, i?da wkoll sabiex jipprekludi r-restrizzjonijiet li jo?or?u mill-Istat Membru ta' ori?ini ta?-?ittadin ikkon?ernat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas?27 ta' Settembru 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punt 16).

52 G?alhekk, f'?erti ?irkustanzi u skont id-dispo?izzjonijiet applikabbli, ?ittadin ta' parti kontraenti tal-FMLP jista' jinvoka d-drittijiet misluta minn dan il-ftehim mhux biss fir-rigward tal-Istat li lejh huwa je?er?ita d-dritt tieg?u ta' moviment liberu, i?da wkoll fir-rigward tal-Istat ta' ori?ini tieg?u (sentenza tal?15 ta' Marzu 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punt 16 u l-?urisprudenza ??itata).

53 Fil-fatt, il-libertà ta' moviment tal-persuni ggarantita mill-FMLP tkun ostakolata jekk ?ittadin ta' parti kontraenti j?arrab ?vanta?? fl-Istat ta' ori?ini tieg?u g?all-unika ra?uni li jkun e?er?ita d-dritt tieg?u ta' moviment liberu (sentenza tal?15 ta' Di?embru 2011, Bergström, C?257/10, EU:C:2011:839, punt 28).

54 Minn dan isegwi li l-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament, previst fl-Artikolu 15(2) tal-Anness I tal-FMLP, moqri flimkien mal-Artikolu 9 ta' dan l-anness, jista' ji?i invokat minn ?addiem li ja?dem g?al rasu li jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni ta' dan il-ftehim anki fir-rigward tal-Istat ta' ori?ini tieg?u.

55 Peress li l-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament jikkostitwixxi kun?ett tad-dritt tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad?19 ta' Ottubru 1977, Ruckdeschel *et*, 117/76 u 16/77, EU:C:1977:160, punt 7, kif ukoll tas?6 ta' Ottubru 2011, Graf u Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punt 26 u l-?urisprudenza ??itata) li kien je?isti fid-data tal-iffirmar tal-FMLP, hemm lok, kif jirri?ulta mill-punti 38 u 39 ta' din is-sentenza, li jittie?du inkunsiderazzjoni l-prin?ipji stabbiliti permezz tal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar l-ugwaljanza fit-trattament sabiex ti?i ddeterminata l-e?istenza ta' eventwali inugwaljanza fit-trattament ipprojbita mill-FMLP (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas?6 ta' Ottubru 2011, Graf u Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punt 26, kif ukoll tal?21 ta' Settembru 2016, Radgen, C?478/15, EU:C:2016:705, punt 47).

56 F'dan il-ka?, g?andu ji?i kkonstatat li ?ittadin ?ermani? li, b?al M. Wächtler, e?er?ita d-dritt ta' stabbiliment tieg?u b?ala persuna li ta?dem g?al rasha skont l-FMLP i?arrab ?vanta?? fiskali meta mqabbel ma' ?ittadini ?ermani?i o?ra li, b?alu, je?er?itaw attività b?ala persuni li ja?dmu g?al rashom fil-kuntest ta' kumpannija li fiha huma g?andhom ishma, i?da li, b'differenza g?alih, i?ommu d-domi?ilju tag?hom fil-?ermanja. Fil-fatt, dawn tal-a??ar g?andhom i?allsu t-taxxa fuq l-apprezzamenti fil-valur relatati mal-ishma kkon?ernati biss meta dawn l-apprezzamenti fil-valur huma rrealizzati, ji?ifieri ma?-?essjoni ta' dawn l-ishma, filwaqt li ?ittadin b?al M. Wächtler g?andu j?allas it-taxxa inkwistjoni, fil-mument tat-trasferiment tad-domi?ilju tieg?u lejn l-Isvizzera, fuq l-apprezzamenti latenti fil-valur relatati ma' tali ishma, ming?ajr l-possibbiltà li jibbenefika minn posponiment ta' ?las sa?-?essjoni tal-imsemmija ishma.

57 Din id-differenza fit-trattament, li tikkostitwixxi ?vanta?? ta' likwidità g?al ?ittadin ?ermani? b?al M. Wächtler, hija ta' natura li tiddiswadih milli jag?mel u?u effettiv mid-dritt ta' stabbiliment tieg?u mislut mill-FMLP. Minn dan isegwi li s-sistema fiskali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tista' tostakola d-dritt ta' stabbiliment b?ala persuna li ta?dem g?al rasha ggarantit minn dan il-ftehim.

58 Madankollu, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 21(2) tal-FMLP jippermetti l-applikazzjoni ta' trattament iddifferenzjat, fil-qasam fiskali, g?all-persuni taxxabbli li ma jinstabux f'sitwazzjoni komparabbli, b'mod partikolari fir-rigward tal-post ta' residenza tag?hom (sentenza tal?21 ta' Settembru 2016, Radgen, C?478/15, EU:C:2016:705, punt 45).

59 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i indikat li, skont l-Artikolu 6 tal-AStG, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja dde?idiet li te?er?ita l-kompetenza fiskali tag?ha fir-rigward tal-apprezzamenti fil-valur, relatati ma’ ishma mi?muma minn ?ittadin ?ermani?, li n?olqu matul il-perijodu ta’ issu??ettar b’mod illimitat ta’ dan i?-?ittadin, b?ala persuna taxxabbli fil-?ermanja, g?at-taxxa ?ermani?a u dan, irrispettivament mit-territorju li fih l-imsemmija apprezzamenti fil-valur in?olqu.

60 Fid-dawl tal-g?an ta’ din il-le?i?lazzjoni, li huwa t-tassazzjoni tal-apprezzamenti fil-valur ta’ ishma li n?olqu fil-kuntest tal-kompetenza fiskali tar-Repubblika Federali tal-?ermanja, is-sitwazzjoni ta’ ?ittadin ta’ Stat Membru li jittrasferixxi d-domi?ilju tieg?u mill-?ermanja lejn l-Isvizzera hija komparabbli g?al dik ta’ ?ittadin ta’ Stat Membru li j?omm id-domi?ilju tieg?u fil-?ermanja. Fil-fatt, fi?-?ew? ka?ijiet, is-setg?a ta’ tassazzjoni ta’ dawn l-apprezzamenti fil-valur hija tar-Repubblika Federali tal-?ermanja, peress li din is-setg?a hija marbuta, skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?ha, mar-residenza fiskali ta?-?ittadin ikkon?ernat fit-territorju tag?ha matul il-perjodu li fih l-imsemmija apprezzamenti fil-valur in?olqu, irrispettivament mill-post fejn in?ar?u.

61 Tqum g?alhekk il-kwistjoni dwar jekk id-differenza fit-trattament imsemmija fil-punti 56 u 57 ta’ din is-sentenza tistax ti?i ??ustifikata minn ra?unijiet imperattivi ta’ interess ?enerali invokati mill-qorti tar-rinviju u indikati fil-punt 31 ta’ din is-sentenza, ji?ifieri l-pre?ervazzjoni tat-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn il-partijiet g?all-FMLP ikkon?ernati, l-effettività tal-kontrolli fiskali u l-?tie?a li ti?i ggarantita l-effettività tal-irkupru tat-taxxa sabiex ji?i evitat telf ta’ d?ul fiskali.

62 F’dan ir-rigward, l-Artikolu 21(3) tal-FMLP jipprevedi li ebda dispo?izzjoni ta’ dan il-ftehim ma g?andha tostakola l-adozzjoni, mill-partijiet kontraenti, ta’ mi?ura inti?a li ti?gura t-tassazzjoni, il-?las u l-irkupru effettiv tat-taxxi jew li tevita l-eva?joni fiskali, skont id-dispo?izzjonijiet tal-le?i?lazzjoni fiskali nazzjonali ta’ parti kontraenti jew il-ftehimiet inti?i li jevitaw it-tassazzjoni doppja bejn il-Konfederazzjoni Svizzera, minn na?a, u Stat Membru wie?ed jew iktar, min-na?a l-o?ra, jew ta’ kwalunkwe arran?amenti fiskali o?ra.

63 Madankollu, tali mi?uri, li jikkorrispondu, skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja fil-kuntest tal-moviment liberu tal-persuni fi ?dan l-Unjoni, g?al ra?unijiet imperattivi ta’ interess ?enerali (ara, fost o?rajn, is-sentenzi tal?15 ta’ Mejju 1997, Futura Participations u Singer, C?250/95, EU:C:1997:239, punt 31 u l-?urisprudenza ??itata; tat?3 ta’ Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, EU:C:2006:630, punt 36, kif ukoll tal?11 ta’ Di?embru 2014, Il?Kummissjoni vs Spanja, C?678/11, EU:C:2014:2434, punti 45 u 46), g?andhom, fi kwalunkwe ka?, josservaw il-prin?ipju ta’ proporzjonalità, ji?ifieri g?andhom ikunu xierqa sabiex iwettqu dawn l-g?anijiet u ma g?andhomx je??edu dak li huwa ne?essarju sabiex dawn jintla?qu.

64 F’dan il-ka?, g?andu ji?i spe?ifikat li, g?alkemm id-determinazzjoni tal-ammont tat-taxxa inkwistjoni fil-mument tat-trasferiment tad-domi?ilju lejn l-Isvizzera hija mi?ura adatta sabiex ti?gura t-twettiq tal-g?an tal-pre?ervazzjoni tat-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn dan l-Istat u r-Repubblika Federali tal-?ermanja, dan l-g?an ma jistax, g?all-kuntrarju, ji??ustifika l-impossibbiltà ta’ posponiment tal-?las ta’ din it-taxxa. Fil-fatt, tali posponiment ma jimplikax li r-Repubblika Federali tal-?ermanja tirrinunzja, g?all-benefi??ju tal-Konfederazzjoni Svizzera, g?all-kompetenza fiskali tag?ha fuq l-apprezzamenti fil-valur li jin?olqu matul il-perijodu ta’ ssu??ettar b’mod illimitat tad-detentur tal-ishma kkon?ernati g?at-taxxa ?ermani?a.

65 Fir-rigward tal-g?an relatat mal-effettività tal-kontrolli fiskali, il-Konvenzjoni bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-?ermanja tipprevedi l-possibbiltà ta’ skambju ta’ tag?rif fil-qasam fiskali bejn il-partijiet kontraenti, b’tali mod li r-Repubblika Federali tal-?ermanja tista’ tikseb ming?and l-awtoritajiet kompetenti Svizzeri t-tag?rif me?tie? dwar i?-?essjoni, mi?-?ittadin ikkon?ernat li jkun pre?edentement ittrasferixxa d-domi?ilju tieg?u fl-Isvizzera, tal-ishma li mag?hom huma relatati l-apprezzamenti latenti fil-valur inkwistjoni. Konsegwentement, l-assenza

ta’ possibbiltà ta’ posponiment tal-?las tat-taxxa inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija mi?ura li, fi kwalunkwe ka?, tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq l-imsemmi g?an.

66 Fir-rigward tal-g?an ibba?at fuq in-ne?essità li ti?i ggarantita l-effettività tal-irkupru tat-taxxa sabiex ji?i evitat telf ta’ d?ul fiskali, g?andu ji?i kkonstatat li l-irkupru immedjat tat-taxxa inkwistjoni fil-mument tat-trasferiment tad-domi?ilju tal-persuna taxxabbli jista’, b?ala prin?ipju, ji?i ??ustifikat min-ne?essità li ji?i ?gurat l-irkupru effettiv tad-djun fiskali. Madankollu, kif irrileva l-Avukat ?enerali fil-punti 103 sa 105 tal-konklu?jonijiet tieg?u, din il-mi?ura tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq dan l-g?an u g?andha g?alhekk titqies b?ala sproporzjonata. Fil-fatt, f’ka? fejn ikun hemm riskju ta’ nuqqas ta’ rkupru tat-taxxa dovuta, b’mod partikolari min?abba l-assenza ta’ mekkani?mu ta’ assistenza re?iproka fil-qasam tal-irkupru tad-djun tat-taxxa, il-posponiment tal-irkupru ta’ din it-taxxa jista’ jkun su??ett g?ar-rekwi?it ta’ kostituzzjoni ta’ garanzija (ara, b’analo?ija, is-sentenzi tad?29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punti 73 u 74, kif ukoll tat?23 ta’ Jannar 2014, DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punti 65 sa 67).

67 F’dawn i?-?irkustanzi, g?andu ji?i konklu? li s-sistema fiskali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkostitwixxi restrizzjoni mhux i??ustifikata g?ad-dritt ta’ stabbiliment previst mill-FMLP.

68 Din il-konklu?joni ma hijiex ikkontestata mill-fatt li, fil-ka? fejn l-irkupru immedjat tat-taxxa dovuta jkollu konsegwenzi li jkun diffi?li g?all-persuna taxxabbli sabiex i??arrabhom, din is-sistema fiskali tipprevedi l-possibbiltà ta’ ?las ta’ din it-taxxa mqassam f’g?add ta’ pagamenti. Fil-fatt, minbarra l-fatt li din il-mi?ura ta’ tqassim f’g?add ta’ pagamenti hija possibbli biss f’dan il-ka? spe?ifiku, din ma hijiex ta’ natura li t?assar, f’tali ka?, l-i?vanta?? finanzjarju li jikkostitwixxi l-obbligu g?all-persuna taxxabbli li t?allas, fil-mument tat-trasferiment tad-domi?ilju tag?ha lejn l-Isvizzera, parti mit-taxxa dovuta fuq l-apprezzamenti latenti fil-valur relatati mal-ishma kkon?ernati. Barra minn hekk, din tibqa’ iktar oneru?a, g?all-persuna taxxabbli, minn mi?ura li tikkonsisti fil-previ?joni tal-posponiment, sa?-?essjoni ta’ dawn l-ishma, tal-?las tat-taxxa dovuta.

69 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti kollha, ir-risposta g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li d-dispo?izzjonijiet tal-FMLP g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu sistema fiskali ta’ Stat Membru, li, f’sitwazzjoni fejn ?ittadin ta’ Stat Membru, persuna fi?ika, li je?er?ita attività ekonomika fit-territorju tal-Konfederazzjoni Svizzera, jittrasferixxi d-domi?ilju tieg?u mill-Istat Membru li s-sistema fiskali tieg?u hija inkwistjoni lejn l-Isvizzera, tipprevedi l-irkupru, fil-mument ta’ dan it-trasferiment, tat-taxxa dovuta fuq l-apprezzamenti latenti fil-valur relatati ma’ ishma mi?muma minn dan i?-?ittadin, filwaqt li, fil-ka? ta’ ?amma tad-domi?ilju fl-istess Stat Membru, l-irkupru tat-taxxa jse?? biss fil-mument li fih l-apprezzamenti fil-valur ji?u rrealizzati, ji?ifieri ma?-?essjoni tal-ishma kkon?ernati.

Fuq l-ispejje?

70 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 g?andha tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

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

Id-dispo?izzjonijiet tal-Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tag?ha, minn na?a wa?da, u l-konfederazzjoni ?vizzera, min-na?a l-o?ra, dwar il-moviment liberu tal-persuni, iffirmat fil-Lussemburgu fil?21 ta’ ?unju 1999, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu sistema fiskali ta’ Stat Membru, li, f’sitwazzjoni fejn ?ittadin ta’ Stat Membru, persuna fi?ika, li je?er?ita attività ekonomika fit-territorju tal-Konfederazzjoni Svizzera, jittrasferixxi d-domi?ilju tieg?u mill-Istat Membru li s-sistema fiskali tieg?u hija inkwistjoni lejn l-Isvizzera, tipprevedi l-irkupru, fil-mument ta’ dan it-trasferiment, tat-taxxa dovuta fuq l-

apprezzamenti latenti fil-valur relatati ma’ ishma mi?muma minn dan i?-?ittadin, filwaqt li, fil-ka? ta’ ?amma tad-domi?ilju fl-istess Stat Membru, l-irkupru tat-taxxa jse?? biss fil-mument li fih l-apprezzamenti fil-valur ji?u rrealizzati, ji?ifieri ma?-?essjoni tal-ishma kkon?ernati.

Firem

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