Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

MENGOZZI

ppre?entati fil-25 ta’ ?unju 2008 1(1)

Kaw?a C?527/06

R. H. H. Renneberg

vs

Staatssecretaris van Financiën

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (l-Olanda)]

“Le?i?lazzjoni fiskali – Artikolu 39 KE – Taxxi fuq id-d?ul ta’ persuni mhux residenti – Kalkolu tal-ba?i ta’ stima – Beni immobbli li jinsabu fit-territorju ta’ Stat Membru ie?or – D?ul negattiv mhux ikkunsidrat – Tqassim tal-?urisdizzjoni fiskali”

I – **Introduzzjoni**

1. F’din il-kaw?a, il-Qorti tal-?ustizzja g?andha quddiemha talba g?al de?i?joni preliminari li, fis-sustanza, tirrigwarda l-kwistjoni jekk l-Artikolu 39 KE u/jew l-Artikolu 56 KE jipprekludux li Stat Membru ma jippermettix li persuna taxxabbli mhux residenti, li tir?ievi d-d?ul professjonali taxxabbli kollu tag?ha (jew kwa?i kollu) fl-imsemmi Stat Membru, li tnaqqas mit-taxxa fuq l-imsemmi d?ul, it-telf minn d?ul minn kiri relatat ma’ immobbli li tinsab fl-Istat Membru ta’ residenza tal-persuna taxxabbli, filwaqt li l-ewwel Stat Membru (l-Istat Membru ta’ impjieg) jippermetti dan it-tnaqqis lill-persuni taxxabbli residenti li ja?dmu fit-territorju tieg?u.

2. Kif ser nuri f’dawn il-konklu?jonijiet, din tirrigwarda l-evalwazzjoni dwar jekk it-tag?lim li jo?ro? mill-?urisprudenza Schumacker (2), kif ippre?i?ata re?entement fis-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink (3), kif ukoll fis-sentenza Ritter-Coulais (4) japplikax kollu kemm hu f’kaw?a b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jew, qabel xejn, japplikawx id-dispo?izzjonijiet ta’ ftehim fiskali dwar il-prevenzjoni tat-taxxa doppja konklu? bejn i?-?ew? Stati Membri kkon?ernati.

II – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt konvenzjonali*

3. L-Artikolu 4(1) tal-ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-d?ul u fuq il-patrimonju u sabiex tirregola ?erti kwistjonijiet o?ra fil-qasam fiskali, iffirmat fid-19 ta’ Ottubru 1970 bejn ir-Renju tal-Bel?ju u r-Renju tal-Olanda (iktar’il quddiem il-“ftehim fiskali bilaterali” (5), jiddisponi:

“Skond din il-Konvenzjoni, l-espressjoni ‘residenti f’wie?ed mill-Istati’ tfisser kull persuna li, skond il-

le?i?lazzjoni ta' l-istess Stat, hija su??etta g?at-taxxa f'dan l-Istat min?abba d-domi?ilju tag?ha, ir-residenza tag?ha, il-post fejn titmexxa, jew min?abba kull kriterju analogu ie?or; […]"

4. L-Artikolu 6(1) tal-ftehim fiskali bilaterali jiddisponi:

"Id-d?ul provenjenti minn proprjetà immobbli g?andu ji?i ntaxxat fl-Istat fejn jinsabu dawn il-beni."

5. L-Artikolu 19(1) tal-ftehim fiskali bilaterali, li jirrigwarda t-taxxa tal-pagi tal-impjegati fi?-?ivil, jaqra kif ?ej:

"Ir-remunerazzjonijiet, inklu?i l-pensjonijiet, li jit?allsu minn wie?ed mill-Istati jew wie?ed mis-suddivi?joniijiet politi?i tieg?u, kemm jekk direttament, kif ukoll billi jitnaqqsu mill-fondi li dawn ikunu stabbilew, lil persuna fi?ika min?abba s-servizzi mog?tija f'dan l-Istat jew lil din is-suddivi?joni politika g?andhom ji?u ntaxxati fl-imsemmi Stat. […]"

6. Skont l-Artikolu 24(1)(1) tal-ftehim fiskali bilaterali, u bil-g?an li ti?i evitata t-taxxa doppja f'dak li jikkon?erna r-residenti Olandi?i, ir-Renju tal-Olanda jista', matul it-tassazzjoni tar-residenti tieg?u, jinkludi fil-ba?i ta' stima tat-taxxa l-elementi tad-d?ul jew tal-patrimonju li skont id-dispo?izzjonijiet tal-ftehim fiskali bilaterali, huma taxxabbli fil-Bel?ju.

7. L-Artikolu 24(1)(2) tal-ftehim fiskali bilaterali jipprovdi li, bla ?sara g?all-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet dwar il-kumpens tat-telf li jinsabu fil-le?i?lazzjoni interna dwar ?elsien minn taxxa doppja, ir-Renju tal-Olanda jag?ti tnaqqis fuq l-ammont tat-taxxa kkalkolat skont il-punt 1. Dan it-tnaqqis huwa ugwali g?al dik il-parti tat-taxxa li tikkorrispondi g?ar-relazzjoni li te?isti bejn l-ammont tad-d?ul jew tal-patrimonju inklu? fil-ba?i ta' stima tat-taxxa msemmija fil-punt 1 u taxxabbli fil-Bel?ju, b'mod partikolari skont l-Artikolu 6 tal-ftehim fiskali bilaterali u l-ammont tad-d?ul totali jew tal-patrimonju totali li jikkostitwixxi l-ba?i ta' stima tat-taxxa kontemplata fil-punt 1.

8. L-Artikolu 25(3) tal-ftehim fiskali bilaterali, intitolat "Nondiskriminazzjoni" jiddisponi li l-"persuni fi?i?i li mhumiex residenti f'wie?ed mill-Istati g?andhom jibbenefikaw, fl-Istat l-ie?or, mid-deduzzjonijiet personali, tnaqqis u riduzzjonijiet li jing?ataw minn dak l-Istat l-ie?or lir-residenti tieg?u stess min?abba s-sitwazzjoni tag?hom jew ir-responsabbiltajiet familjari tag?hom".

B – *Il-le?i?lazzjoni nazzjonali*

9. Il-li?i Olandi?a dwar it-taxxa fuq id-d?ul (Nerderlandse wet op de Inkomstenbelasting), tas-16 ta' Di?embru 1964 (iktar'il quddiem il-"WIB") (6), fl-Artikolu 1 tag?ha tiddefinixxi lill-persuni taxxabbli "nazzjonali" (iktar'l isfel il-"persuni taxxabbli residenti") b?ala li huma persuni fi?i?i residenti fl-Olanda kontra l-persuni taxxabbli "barranin" (iktar'l isfel il-"persuni taxxabbli mhux residenti") li huma persuni fi?i?i li, ming?ajr ma jirrisjedu f'dan l-Istat Membru, madankollu fih jir?ievu d?ul.

10. Il-persuni taxxabbli residenti fl-Olanda huma su??etti g?at-taxxa fuq id-d?ul kollu tag?hom u l-persuni mhux residenti huma ntaxxati biss fuq parti mid-d?ul tag?hom provenjenti mill-Olanda.

11. F'dak li jikkon?erna l-persuni taxxabbli li huma residenti, il-ba?i taxxabbli hija kkostitwita mid-d?ul gross dinji, imnaqqas bit-telf dedu?ibbli. Id-d?ul gross jinkludi b'mod partikolari d-d?ul nett mix-xog?ol u mill-patrimonju, inklu? il-benefi??ju g?all-persuna taxxabbli li tokkupa personalment dar ta' abitazzjoni li tappartjeni lilha.

12. Skont l-Artikolu 42a(1) tal-WIB, dan il-benefi??ju jikkonsisti f'ammont wie?ed ming?ajr ma jittie?du inkunsiderazzjoni vanta??i o?ra jew spejje?, pi?ijiet u deprezzament, apparti l-img?axijiet fuq id-djun, spejje? fuq is-self finanzjarju u ?lasijiet perjodi?i ta' ?nus jew drittijiet fuq l-artijiet.

13. Skont l-Artikolu 4(2) tal-WIB, jekk il-kalkolu tad-d?ul nett jag?ti ri?ultat ta' valur negattiv, dak l-ammont negattiv g?andu ji?i dedott mid-d?ul gross taxxabbli.

14. Huwa pa?ifiku li l-applikazzjoni ta' dawn id-dispo?izzjonijiet kollha twassal, g?al persuna taxxabbli residenti, li l-img?axijiet ta' dejn mag?mul sabiex ti?i ffinanzjata abitazzjoni personali ji?u mnaqqsa mid-d?ul gross u, konsegwentement, mid-d?ul taxxabbli, anki jekk l-img?axijiet je??edu l-vanta?? tal-persuna taxxabbli li tg?ix personalment f'abitazzjoni li tappartjeni lilha.

15. B?alma tikkonsta l-qorti tar-rinviju, jekk persuna residenti fl-Olanda jkollha d?ul negattiv minn proprjetà immobbli li tinsab fil-Bel?ju, din il-parti negattiva tad-d?ul tista' titnaqqas mill-bqija tad-d?ul (Olandi?), bil-kundizzjoni li fis-sena finanzjarja sussegwenti li matulha jkun hemm d?ul po?ittiv minn dik il-proprjetà immobbli, it-tnaqqis inti? sabiex ti?i evitata t-taxxa doppja ji?i kkalkolat billi jitnaqqas dak it-telf minn dan id-d?ul po?ittiv (Artikolu 24(1)(2) tal-ftehim fiskali bilaterali, moqri flimkien mal-Artikolu 3(4) tad-Digriet tal-1989 dwar il-prevenzjoni tat-taxxa doppja).

C – *Is-sistema fiskali ta' persuna taxxabbli residenti fil-Bel?ju li tir?ievi d?ul professjonali fl-Olanda*

16. G?alkemm, fil-prin?ipju, skont l-Artikolu 2(2) tal-WIB, i?-?ittadin Olandi? li ma jirrisjedix fl-Olanda, li jkun impjegat ma' persuna ?uridika rregolata bid-dritt pubbliku Olandi?, huwa meqjus li jirrisjedi fl-Olanda, il-qorti tar-rinviju tippre?i?a li mill-?urisprudenza tal-Hoge Raad der Nederlanden jirri?ulta madankollu li, g?ad-d?ul li l-ftehim fiskali bilaterali jattribwixxi lir-Renju tal-Bel?ju, l-istabbiliment tar-residenza skont l-Artikolu 2(2) tal-WIB g?andu ji?i skartat sabiex japplikaw id-dispo?izzjonijiet ta' dan il-ftehim.

17. Konsegwentement, mill-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju jirri?ulta li r-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali, R.H.H. Renneberg, g?andu ji?i meqjus b?ala persuna residenti fil-Bel?ju skont l-Artikolu 4 tal-ftehim fiskali bilaterali.

18. Minn dan isegwi li, fl-Olanda, R.H.H. Renneberg mhuwiex ikkunsidrat b?ala su??ett g?at-taxxa b'mod illimitat u li huwa su??ett, g?al dak li jikkon?erna d-d?ul li l-ftehim fiskali bilaterali jattribbwixxi lir-Renju tal-Bel?ju, g?as-sistema applikabbli g?all-persuni taxxabbli mhux residenti. G?aldaqstant, id-d?ul, negattiv jew po?ittiv, li ji?i ntaxxat fir-Renju tal-Bel?ju skont il-ftehim fiskali bilaterali ma jaffettwax it-taxxa fuq id-d?ul, po?ittiv jew negattiv, li dan l-istess ftehim jattribwixxi lir-Renju tal-Olanda.

III – **Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari**

19. R.H.H. Renneberg, li huwa ta' nazzjonalità Olandi?a, emigra mill-Olanda g?all-Bel?ju f'Di?embru 1993. Matul is-snin 1996 u 1997, huwa okkupa fil-Bel?ju dar li huwa kien akkwista fl-1993 u ffinanzjaha b' self ipotekarju ming?and bank Olandi?.

20. Matul dawn l-istess sentejn, R. H. H. Renneberg kien impjegat mas-servizz ?ivili mal-komun Olandi? ta' Maastricht u r?ieva d-d?ul professjonali kollu tieg?u mill-Olanda.

21. Fil-Bel?ju, R.H.H. Renneberg kien su??ett g?al taxxa min?abba l-abitazzjoni tieg?u, ji?ifieri t-taxxa withholding fuq l-immobbli.

22. Fl-Olanda, il-kummissarju tat-taxxa ?are? avvi? ta' taxxa g?as-snin 1996 u 1997 fuq d?ul taxxabbli, ta' NLG 75 265 u ta' NLG 78 600 rispettivament, ming?ajr ma a??etta t-tnaqqis mid-d?ul l-ie?or (Olandi?), id-d?ul negattiv tal-abitazzjoni Bel?jana tieg?u, ji?ifieri l-bilan? ri?ultanti mid-differenza bejn il-valur tal-kiri tal-abitazzjoni u l-img?axijiet ipotekarji li t?allsu. Skont id-dikjarazzjoni fiskali ta' R.H.H. Renneberg, dawn l-ammonti (negattivi) kienu jitilg?u g?al NLG 8 165

fl-1996 u g?al 8 195 NLG fl-1997.

23. Il-kummissarju tat-taxxi baqa' j?omm mal-avvi?i tat-taxxa li R.H.H. Renneberg kien ikkontesta.

24. Peress li l-Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ?a?ad ir-rikors li huwa kien ippre?enta kontra dawn id-de?i?jonijiet, R.H.H. Renneberg appella quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden kontra dawn id-de?i?jonijiet.

25. Il-Hoge Raad der Nederlanden jirrileva, minn na?a, li R.H.H. Renneberg jinvoka l-?urisprudenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, li l-vanta?? fiskali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali mhuwiex ibba?at fuq is-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli.

26. Huwa jsostni li, b'kuntrast mat-te?id inkunsiderazzjoni, li jsir fit-tassazzjoni diretta, tas-sitwazzjoni personali u familjari skont il-prin?ipju ta' progressività, il-possibbiltà li jitnaqqas – fi ?dan l-istess sistema fiskali – d?ul negattiv provenjenti minn kategorija ta' d?ul partikolari minn d?ul po?ittiv li jaqa' ta?t kategorija o?ra ta' d?ul, f'dan l-istadju mhijiex karatteristika universali tat-tassazzjoni diretta li l-persuna taxxabbli, li hija su??etta g?at-taxxa fi Stati Membri differenti min?abba l-fatt li hija tkun e?er?itat id-dritt ta' moviment liberu ggarantit mit-Trattat KE, g?andha tkun tista' tibbenefika minnha f'wie?ed minn dawn l-Istati membri.

27. Huwa f'dawn i?-?irkustanzi li, wara li ssospendiet il-pro?edimenti sabiex ting?ata s-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja fil-kaw?a Ritter-Coulais, i??itata iktar'il fuq, il-Hoge Raad der Nederlanden idde?idiet li tag?mel id-domanda preliminari li ?ejja lill-Qorti tal-?ustizzja:

"L-Artikoli 39 KE u 56 KE g?andhom ji?u interpretati fis-sens li wie?ed minn dawn l-artikoli jew it-tnejn li huma jipprekludu li persuna taxxabbli li b'mod definittiv tirre?istra d?ul negattiv li jkun ?ej mill-abitazzjoni proprja tag?ha li hija tokkupa fl-Istat tar-residenza tag?ha u li tir?ievi d-d?ul po?ittiv kollu tag?ha, ji?ifieri d-d?ul professjonali, fi Stat Membru ie?or li mhuwiex dak fejn hija tirrisjedi, milli ti?i awtorizzata mill-Istat Membru l-ie?or (l-Istat tal-impjieg tag?ha) milli tnaqqas id-d?ul negattiv mid-d?ul professjonali taxxabbli tag?ha, filwaqt li l-Istat tal-impjieg jag?ti dan it-tnaqqis lir-residenti tieg?u?"

IV – **Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

28. R.H.H. Renneberg, il-Gvern Olandi? u l-Gvern ?vedi? kif ukoll il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej ippre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub. Il-Gvern Olandi? u l-Kummissjoni g?amlu s-sottomissjonijiet orali tag?hom fis-seduta tat-22 ta' Mejju 2008, filwaqt li l-partijiet interessati l-o?ra ma kellhomx rappre?entant tag?hom.

V – **Anali?i**

A – *Fuq l-applikabbiltà tal-libertajiet ta' moviment*

29. Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?hom, il-Gvern Olandi? u l-Kummissjoni jsostnu, prin?ipalment, li la l-Artikolu 39 KE u lanqas l-Artikolu 56 KE ma japplikaw f'sitwazzjoni b?al mhija dik tal-kaw?a prin?ipali. Fir-rigward tal-moviment liberu tal-?addiema, huma jsostnu li, b'riferiment g?as-sentenzi Werner (7) u Turpeinen (8), ?ittadin ta' Stat Membru ma jkunx jista' jibba?a ru?u fuq din il-libertà meta huwa jkun ?adem b'mod permanenti fl-Istat tal-ori?ni tieg?u u jkun ittrasferixxa biss ir-residenza tieg?u fi Stat Membru ie?or. Fir-rigward tal-Artikolu 56 KE, filwaqt li jibba?aw ru?hom fuq is-sentenza van Hilten-van der Heijden (9), huma jsostnu li s-sempli?i trasferiment ta' residenza minn Stat Membru g?al ie?or ma jikkostitwixxix moviment ta' kapital. Madankollu, il-Kummissjoni tipproponi li s-sitwazzjoni li wasslet g?all-kaw?a prin?ipali ti?i analizzata fid-dawl tal-

Artikolu 18 KE, proposta din li hija tenniet matul is-seduta.

30. Min-na?a tieg?i, g?alkemm nifhem l-argument li jirrigwarda l-Artikolu 56 KE, madankollu ma nistax naqbel mal-interpretazzjoni restrittiva tal-Artikolu 39 KE li jsostnu dwarha l-Gvern Olandiz u l-Kummissjoni.

31. F'dan ir-rigward, din l-interpretazzjoni tidher li tfixkel b'mod ?baljat is-sitwazzjoni ta' ?ittadin ta' Stat Membru, li jkun impjegat f'dan l-Istat, li jipprova jibba?a ru?u fuq il-moviment liberu tal-?addiema fil-konfront ta' dan l-istess Stat Membru matul *it-trasferiment inizjali* tar-residenza tieg?u g?al skopijiet personali lejn Stat Membru ie?or u s-sitwazzjoni ta' ?ittadin li, filwaqt li j?omm l-impjieg tieg?u fl-Istat tal-ori?ni tieg?u, jkun jixtieq jibba?a ru?u fuq il-moviment liberu tal-?addiema fil-konfront tal-Istat imsemmi l-a??ar *wara li jkun ittrasferixxa r-residenza tieg?u min?abba skopijiet personali fi Stat Membru ie?or,* sitwazzjoni li twasslu sabiex ji??aqlaq kwotidjanement bejn dawn i?-?ew? Stati b?ala ?addiem transkonfinali.

32. Dan it-tieni ka? li semmejt huwa pre?i?ament dak ta' R.H.H. Renneberg. Fil-fatt, dan qieg?ed jipprova jinvoka l-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-?addiema kontra l-allegati ostakoli imposti mis-sistema fiskali tar-Renju tal-Olanda, li huwa l-Istat tal-impjieg tieg?u, fir-rigward tad-d?ul li huwa r?ieva minn dak l-Istat Membru *wara* t-trasferiment tar-residenza tieg?u fil-Bel?ju g?al skopijiet personali. Din is-sitwazzjoni taqa' sewwa ta?t l-Artikolu 39 KE.

33. Wara kollox, il-Qorti tal-?ustizzja waslet g?al konklu?joni simili fis-sentenzi ri?enti Hartmann u Hendrix (10). Fil-fatt, fl-ewwel sentenza, wara li fakkret li s-sitwazzjoni li wasslet g?all-kaw?a prin?ipali kienet dik ta' persuna li, wara t-trasferiment tar-residenza tag?ha, kienet tirrisjedi fi Stat Membru li mhuwiex dak li fih hija kienet e?er?itat l-attività professjonali tag?ha, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-installazzjoni ta' G. Hartmann fl-Awstrija g?al finijiet mhux professjonali ma ti??ustifikax li hija ti?i m?a??da mill-istatus ta' ?addiem migrant li hija tikseb meta, wara t-trasferiment tar-residenza tieg?u fl-Awstrija, hija te?er?ita pjenament id-dritt tag?ha g?all-moviment liberu tal-?addiema billi ttrasferixxiet ru?ha fil-?ermanja sabiex te?er?ita hemmhekk attività professjonali (11). Bl-istess mod, fis-sentenza D.P.W. Hendrix, il-Qorti tal-?ustizzja sostniet li l-fatt li D.P.W. Hendrix, ta' nazzjonalità Olandi?a, kien ?amm l-impjieg tieg?u fl-Istat ta' ori?ni tieg?u wara li ttrasferixxa r-residenza tieg?u fil-Bel?ju kien jikklassifikah b?ala ?addiem migrant u, g?al perijodu sussegwenti g?at-trasferiment tar-residenza tieg?u, kien ida??lu fil-kamp ta' applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tad-dritt Komunitarju li jikkon?ernaw il-moviment liberu tal-?addiema (12).

34. G?aldaqstant il-Qorti tal-?ustizzja ma ?ammitx mal-argument, ?viluppat mill-amministrazzjoni Olandi?a u mill-Gvern tar-Renju Unit fl-osservazzjonijiet tag?hom fil-kaw?a Hendrix, fejn intqal sostanzjalment li kien jin?tie? li fil-kuntest tal-Artikolu 39 KE ti?i ttrasposta s-soluzzjoni ?viluppata fis-sentenza Werner, i??itata iktar'il fuq, li tirrigwarda l-qasam tal-libertà ta' stabbiliment (13). G?ar-ra?unijiet li g?adni kif semmejt, jiena nsostni li l-istess g?andu japplika g?all-osservazzjonijiet tal-Gvern Olandi? u tal-Kummissjoni li jirrigwardaw l-inapplikabbiltà tal-Artikolu 39 KE f'din il-kaw?a. Is-sentenza Turpeinen, li ?iet invokata mill-Kummissjoni biex ti??ustifika l-anali?i tag?ha tal-kaw?a prin?ipali fid-dawl tal-Artikolu 18 KE, ma tannullax din l-evalwazzjoni. Fil-fatt, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja skartat l-applikabbiltà tal-Artikolu 39 KE favur tal-Artikolu 18 KE abba?i ta?-?irkustanza li P.M. Turpeinen, li kienet ta' nazzjonalità Finlandi?a, kienet u?at id-dritt tag?ha li tirrisjedi fi Stat Membru ie?or biss wara li rtirat u g?aldaqstant, ming?ajr ebda intenzjoni li twettaq attività bi ?las f'dan l-a??ar Stat (14) (u lanqas *a fortiori* fl-Istat ta' ori?ni tag?ha fejn hija kienet tir?ievi l-pensjoni ta' rtirar tag?ha). Din is-sitwazzjoni hija differenti ?afna minn dik li g?andha quddiemha l-Qorti tal-?ustizzja.

35. G?aldaqstant jiena nsostni li m'hemm xejn li jipprekludi li s-sitwazzjoni tal-kaw?a prin?ipali

ti?i evalwata skont l-Artikolu 39 KE (15).

36. F'dawn i?-?irkustanzi, je?tie? li l-ewwel ji?i interpretat l-Artikolu 39 KE, fejn l-e?ami tal-applikabbiltà tal-Artikolu 56 KE ma tkunx utli ?lief jekk il-le?i?lazzjoni fiskali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tirri?ulta li hija kompatibbli mal-Artikolu 39 KE, ?a?a li, kif ser nuri iktar'il quddiem, ma jidhirlix li huwa l-ka?.

B – *Fuq l-e?istenza ta' diskriminazzjoni indiretta pprojbita mill-Artikolu 39 KE*

37. Kif iddiskutejt fil-premessi introduttivi tieg?i, fil-fehma tieg?i, il-problema li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha ssolvi f'dan il-ka? hija, fi ftit kliem, dwar jekk il-?urisprudenza Schumacker i??itata iktar'il fuq, kif sussegwentement ?iet ippre?i?ata mis-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar'il fuq, kif ukoll is-soluzzjoni mog?tija fis-sentenza Ritter?Coulais, i??itata iktar'il fuq, tistax ti?i trasposta validament g?as-sitwazzjoni b?al mhija dik fil-kaw?a prin?ipali.

38. L-Artikolu 39 KE, filwaqt li jsostni l-prin?ipju tal-moviment liberu tal-?addiema, jipprojbixxi kull diskriminazzjoni li tkun ibba?ata fuq in-nazzjonalità, bejn il-?addiema tal-Istati Membri (16). B'hekk din il-projbizzjoni tinkludi kemm id-diskriminazzjonijiet diretti jew ovvji bba?ati fuq in-nazzjonalità kif ukoll dik li, bl-applikazzjoni tal-kriterji ta' distinzjoni o?ra, fil-fatt iwasslu g?all-istess ri?ultat (17).

39. F'din il-kaw?a, is-sistema fiskali Olandi?a tapplika indipendentement min-nazzjonalità tal-persuna taxxabbli kkon?ernata. Min-na?a l-o?ra, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, din is-sistema tag?ti lill-persuni taxxabbli li jirrisjedu u ja?dmu fl-Olanda d-dritt li t-telf mid-d?ul ta' kiri relatat ma' immobbli li tinsab fi Stat Membru ie?or jittie?ed inkunsiderazzjoni meta ti?i stabbilita t-taxxa tad-d?ul professjonali tag?hom li huma jir?ievu fl-Olanda, bl-esklu?joni tal-persuni taxxabbli mhux residenti u li ja?dmu fl-Olanda u li jkunu sofrew telf simili.

40. G?alkemm il-Qorti tal-?ustizzja sostniet li l-benefi??ji fiskali li jkunu rri?ervati biss g?ar-residenti ta' Stat Membru jistg?u jikkostitwixxu diskriminazzjoni indiretta skont in-nazzjonalità, dejjem ikun me?tie? li s-sitwazzjoni tar-residenti u dik tal-persuni li mhumiex residenti tkun paragunabbli (18).

41. Madankollu, fil-prin?ipju, id-d?ul ir?evut fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna mhux residenti spiss jikkostitwixxi biss parti mid-d?ul globali tag?ha, li jkun i??entralizzat fil-post tar-residenza tag?ha. Iktar minn hekk, id-dritt fiskali internazzjonali u d-dritt Komunitarju jippermettu li l-kapa?ità kontributtiva personali ta' persuna mhux residenti, li tirri?ulta mit-te?id inkunsiderazzjoni tad-d?ul kollu tag?ha u tas-sitwazzjoni personali u familjari tag?ha, tista' ti?i analizza l-iktar fa?li fil-post fejn l-istess persuna jkollha ?-?entru tal-interessi personali u patrimonjali tag?ha, li ?eneralment jikkorrispondi g?all-post fejn il-persuna kkon?ernata g?andha r-residenza tag?ha(19). Isegwi li, b?ala regola ?enerali, il-fatt li Stat Membru ma jippermettix lil persuna mhux residenti milli tibbenefika minn vanta??i fiskali li dan l-Istat jag?ti lir-residenti mhuwiex diskriminatorju u dan peress li dawn i?-?ew? kategoriji ta' persuni taxxabbli mhumiex f'sitwazzjoni paragunabbli (20).

42. Madankollu, skont ?urisprudenza stabbilita li nbdiet bis-sentenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li s-sitwazzjoni tkun differenti fil-ka? fejn il-persuna mhux residenti ma tir?evix d?ul sinjifikattiv fl-Istat fejn hija residenti u tikseb il-parti l-kbira tad-d?ul taxxabbli tag?ha minn attività e?er?itata fl-Istat Membru fejn hija impjegata, b'tali mod li l-Istat ta' residenza ma jkunx f'po?izzjoni li jkun jista' jag?tiha l-vanta??i li jirri?ultaw mit-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tag?ha (21). Fil-fatt, fir-rigward ta' persuna mhux residenti li tir?ievi, fi Stat Membru ie?or li mhuwiex l-Istat ta' residenza tag?ha, il-parti l-kbira tad-d?ul tag?ha u l-kwa?i totalità tad-d?ul familjari tag?ha,, id-diskriminazzjoni tikkonsisti fil-fatt li s-sitwazzjoni personali u familjari tal-istess persuna mhux residenti la tittie?ed inkunsiderazzjoni fl-

Istat tar-residenza u lanqas fl-Istat tal-impjieg (22).

43. Is-sentenza Ritter-Coulais, i??itata iktar'il fuq, minn na?a, u s-sentenza Lakebrink u Peters?Lakebrink, i??itata iktar'il fuq, min-na?a l-o?ra, ?allew marka fl-i?vilupp tal-?urisprudenza li segwiet is-sentenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, fir-rigward tal-obbligi li g?andu l-Istat Membru tal-impjieg ta' persuni mhux residenti li jiri?ievu d-d?ul professjonali taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?hom minn hemmhekk.

44. Fis-sentenza Ritter-Coulais, i??itata iktar'il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja investigat il-kwistjoni dwar jekk il-libertajiet ta' moviment stabbiliti fit-Trattat jirrikjedux li persuni fi?i?i, li jir?ievu d?ul minn Stat Membru (il-?ermanja) min?abba l-impjieg tag?hom u fejn huma ji?u ntaxxati fuq kollox, jistg?ux jibbenefikaw mid-dritt li, g?all-finijiet kemm tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa kif ukoll tar-rata ta' taxxa fuq l-imsemmi d?ul u fin-nuqqas ta' d?ul po?ittiv, jitolbu li jittie?ed inkunsiderazzjoni t-telf mid-d?ul minn kiri relatat ma' dar ta' abitazzjoni li huma kienu ju?aw personalment g?al dan il-g?an u li kienet tinsab fi Stat Membru ie?or (Franza), bl-istess mod b?all-persuni taxxabbli residenti fil-?ermanja.

45. G?andu ji?i osservat li l-Qorti tal-?ustizzja ma rrispondietx g?all-ewwel domanda mag?mula mill-qorti tar-rinviju rigward it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf mid-d?ul ta' kir *g?all-iskop tad-determinazzjonital-ba?i ta' stima tat-taxxa*, u dan min?abba n-natura ipotetika ta' din id-domanda g?as-soluzzjoni tal-kwistjoni fil-kaw?a mressqa quddiem il-qorti nazzjonali (23). Din il-kwistjoni ?iet, g?al darba o?ra, issollevata direttament f'din il-kaw?a, f'kuntest li, minkejja kollox, kif jiena ser nispjega iktar'il quddiem, f'?erti aspetti huwa differenti minn dak tal-kaw?a Ritter-Coulais.

46. Fir-rigward tar-risposta tag?ha g?at-tieni domanda dwar il-kalkolu tar-rata tat-taxxa fuq id-d?ul professjonali ta' persuni mhux residenti fl-Istat Membru tal-impjieg, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Artikolu 48 tat-Trattat jipprekludi li dan l-Istat membru jittratta b'mod differenti t-telf mid-d?ul minn kiri relatat ma' immobbli li jinsabu barra mit-territorju ?ermani? u li l-proprjetarji tag?hom iktar spiss kienu persuni mhux residenti, b?alma huma l-konju?i Ritter-Coulais, u dak relatat ma' immobbli li jinsabu fil-?ermanja, fejn it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf relatat mal-immobbli li jkunu jinsabu barra mit-territorju, g?all-finijiet tal-kalkolu tar-rata tat-taxxa, ji?i su??ett esklu?ivament g?all-e?istenza ta' d?ul po?ittiv tal-istess natura (24).

47. Huwa rilevanti li ji?i osservat li, g?alkemm is-sitwazzjoni li wasslet g?all-kaw?a bejn il-konju?i Ritter-Coulais u l-amministrazzjoni fiskali ?ermani?a kienet ?ertament tirrigwarda ?addiema li kienu jirrisjedu fi Stat Membru, i?da li kienu jir?ievu d-d?ul kollu jew kwa?i kollu tag?hom fi Stat Membru ie?or, is-sentenza Ritter-Coulais bl-ebda mod ma tirreferi g?as-sentenza Schumacker, u dan b'kuntrast mar-ra?unament segwit mill-Avukat ?enerali Léger fil-konklu?jonijiet tieg?u li kienu sostanzjalment ibba?ati fuq l-insenjament li ?are? minn din is-sentenza (25).

48. Din l-ommissjoni, li kienet ?ertament mixtieqa, issib spjegazzjoni bil-fatt li l-benefi??ji fiskali inkwistjoni f'din il-kaw?a kienu jikkorrispondu mhux g?al dawk relatati mat-te?id in kunisderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuni taxxabbli kkon?ernati li mhumiex residenti, fis-sens tal-?urisprudenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, i?da, b'mod iktar wiesa', g?at-te?id inkunsiderazzjoni tal-kapa?ità tag?hom li j?allsu t-taxxa, inklu? b'hekk id-d?ul kollu tag?hom, mill-Istat Membru tal-impjieg (26). G?aldaqstant jista' jkun li kien diffi?li g?all-Qorti tal-?ustizzja li torbot is-sitwazzjoni tal-kaw?a Ritter-Coulais mal-linja tal-?urisprudenza mibdija mis-sentenza Schumacker.

49. Spjegazzjoni o?ra g?all-fatt li ma saret ebda riferenza g?all-?urisprudenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, fis-sentenza Ritter-Coulais, i??itata iktar'il fuq, tista' tinstab ukoll fil-fatt li l-le?i?lazzjoni ?ermani?a inkwistjoni f'din il-kaw?a ma stabbilietx *direttament* differenza ta' trattament bejn persuni residenti u dawk mhux residenti, i?da eskludiet il-kunsiderazzjoni, g?all-

finijiet tad-determinazzjoni tar-rata ta’ taxxa fuq id-d?ul tal-persuni su??etti g?at-taxxa, tad-d?ul negattiv mill-kirjiet, provenjenti minn immobbli li jinsabu fi Franza, *fin-nuqqas ta’ d?ul po?ittiv*. Dan il-fatt wassal lill-Qorti tal-?ustizzja sabiex issostni li, safejn il-proprjetarji tal-immobbli li jinsabu barra mit-territorju ?ermani?, li huma kienu jokkupaw personalment, kienu iktar spiss persuni mhux residenti, il-le?i?lazzjoni ?ermani?a inkwistjoni kienet irri?ervatilhom trattament inqas vanta??u? minn dak li bbenefikaw minnu l-?addiema li jirrisjedu l-?ermanja fid-dar tag?hom stess (27).

50. Madankollu l-Qorti tal-?ustizzja dehret li g?amlet pass ie?or fis-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar’il fuq, f’sitwazzjoni li hija vi?ina ta’ dik li wasslet g?as-sentenza Ritter-Coulais, i??itata iktar’il fuq, billi estendiet il-?urisprudenza Schumacker, i??itata iktar’il fuq, fir-rigward tal-parti tag?ha dwar l-obbligi li g?andu l-Istat Membru tal-impjieg ta’ persuni mhux residenti li jir?ievu kwa?i d-d?ul kollu tag?hom f’dak l-Istat, g?as-sitwazzjoni tal-konju?i Lakebrink.

51. Je?tie? li ji?i mfakkar li l-konju?i Lakebrink, li kienu ja?dmu fil-Lussemburgu filwaqt li kienu jirrisjedu fil-?ermanja, skont il-li?i tal-Lussemburgu, ma kellhomx id-dritt, bil-kontra ta’ persuni li ja?dmu u jirrisjedu fil-Lussemburgu, li jitolbu t-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf mid-d?ul min kiri marbut mal-proprjetà immobbli tag?hom li jinsabu fil-?ermanja (li huma ma kinux jokkupaw personalment) g?ad-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa fuq id-d?ul tag?hom fil-Lussemburgu, li kien jikkostitwixxi l-parti l-kbira tad-d?ul imponibbli tag?hom.

52. Filwaqt li bba?at ru?ha fuq il-?urisprudenza Schumacker, i??itata iktar’il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja kkunsidrat, minn na?a, li kienet te?isti diskriminazzjoni, fis-sens tal-?urisprudenza msemmija, tal-?addiema mhux residenti, b?all-konju?i Lakebrink, li ma jir?ievu ebda d?ul fl-Istat ta’ residenza tag?hom u jir?ievu t-totalità tad-d?ul familjari tag?hom minn attività e?er?itata fl-Istat tal-impjieg (28). Min-na?a l-o?ra, fil-punt 34 tas-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja spjegat ir-ratio li fuqu hija bba?ata d-diskriminazzjoni kkonstata fis-sentenza Schumacker, billi ppre?i?at li dan jirrigwarda *l-vanta??i fiskali kollha marbuta mal-kapa?ità kontributtiva tal-persuna mhux residenti li ma jittie?dux inkunsiderazzjoni la fl-Istat ta’ residenza u lanqas fl-Istat tal-impjieg* u billi adottat ir-ra?unament li jien kont esponejt fil-punt 36 tal-konklu?jonijiet tieg?i f’dik il-kaw?a u kif ukoll billi rreferiet g?all-anali?i mag?mula mill-Avukat ?enerali Léger fil-punti 97 u 99 tal-konklu?jonijiet tieg?u ppre?entati fil-kaw?a li wasslet g?as-sentenza Ritter?Coulais, i??itata iktar’il fuq (29). Fl-istess punt tas-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja ?iedet tg?id ukoll li tali kapa?ità kontributtiva tista’ wkoll tkun ikkwalifikata b?ala li tag?mel parti mis-*sitwazzjoni personali* ta’ persuna mhux residenti fis-sens tal-?urisprudenza Schumacker. G?aldaqstant hija ddedu?iet li r-rifjut tat-te?id inkunsiderazzjoni, mill-awtorità fiskali ta’ Stat Membru, f’dan il-ka? il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, tad-d?ul minn kiri negattiv relatat ma’ beni immobbli ta’ persuna taxxabbli li jinsabu barra mill-Istat kien jikkostitwixxi diskriminazzjoni pprojbita mill-Artikolu 39 KE (30).

53. Fis-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar’il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja b’hekk dehret li qed tqieg?ed l-obbligu fuq l-Istat Membru tal-impjieg tal-persuni taxxabbli mhux residenti li jir?ievu l-parti l-kbira mid-d?ul professjonali tag?hom f’dak l-Istat Membru, li, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tar-rata ta’ taxxa fuq l-istess d?ul, jie?du inkunsiderazzjoni l-kapa?ità kontributtiva tal-istess persuni taxxabbli – inklu?, g?aldaqstant, it-telf minn kiri li jkunu sofrew dawn il-persuni taxxabbli fir-rigward ta’ immobbli li jinsab fl-Istat Membru tar-residenza tag?hom – bil-kundizzjoni li dan l-a??ar Stat Membru ma jie?ux inkunsiderazzjoni l-imsemmija kapa?ità kontributtiva.

54. Ir-riferenza li hemm tal-punt 34 *fl-a??ar* tas-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar’il fuq, fejn jing?ad li l-kapa?ità kontributtiva ta’ persuna mhux residenti tag?mel *barra minn hekk* parti mis-sitwazzjoni personali tal-imsemmija persuna skont is-sentenza Schumacker, i??itata iktar’il fuq tidher, fil-fehma tieg?i, li g?andha n-natura ta’ *obiter dictum*. Jidhirli wkoll li din il-pre?i?azzjoni hija wkoll xi ftit a??ardata g?al ?ew? ra?unijiet prin?ipali.

55. Minn banda, tidher li xxebbah il-kapa?ità kontributtiva u s-sitwazzjoni personali ta’ persuna

mhux residenti filwaqt li, skont il-?urisprudenza Schumacker, il-kapa?ità kontributtiva, sempli?iment g?al parti minnha, tirri?ulta mit-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli.

56. Min-na?a l-o?ra, u b'mod korollarju, g?alkemm it-te?id inkunsiderazzjoni ta' elementi li huma relatati mas-sitwazzjoni personali u familjari ta' persuna taxxabbli bilfors iwasslu g?al tnaqqis tat-taxxa fuq id-d?ul li hija g?andha t?allas, it-te?id inkunsiderazzjoni tal-kapa?ità kontributtiva tal-persuna taxxabbli, inklu? allura d-d?ul kollu tag?ha, jista' jwassal g?al ?ieda fit-taxxa dovuta. Pere?empju, dan jista' jkun il-ka? fis-sitwazzjoni fejn l-Istat Membru fejn ikunu impjegati l-persuni taxxabbli mhux residenti li fih jir?ievu l-parti l-kbira mid-d?ul professjonali tag?hom, jitlob lill-istess persuni taxxabbli, b?al fil-ka? tal-persuni taxxabbli residenti, li dawn jinkludu d-d?ul po?ittiv kollu provenjenti minn barra g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima t-taxxa u/jew tar-rata ta' taxxa filwaqt li jippermettilhom li jinkludu wkoll, jekk ikun il-ka?, id-d?ul negattiv kollu tag?hom mill-istess sors. Fil-ka? in e?ami fejn l-imsemmija persuna taxxabbli mhux residenti tir?ievi biss d?ul po?ittiv minn barra, it-te?id inkunsiderazzjoni tal-kapa?ità kontributtiva tag?ha mill-Istat Membru tal-impjieg tag?ha, fl-a??ar mill-a??ar, ma jnaqqasx it-taxxa fuq id-d?ul li hija g?andha t?allas, l-istess b?all-applikazzjoni ta' regola identika fir-rigward tal-persuna taxxabbli residenti.

57. G?aldaqstant, g?alkemm jiena naqbel mal-evalwazzjoni li tirri?ulta mis-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar'il fuq, skont liema, peress illi s-sitwazzjoni ta' persuna residenti u o?ra mhux residenti huma o??ettivament paragunabbli mill-aspett tal-Istat Membru tal-impjieg tag?hom, il-kapa?ità kontributtiva tal-persuna taxxabbli mhux residenti g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni minn dak l-Istat Membru b'mod analogu ma' dik tal-persuna taxxabbli residenti, madankollu jibqag?li ?ertu ri?ervi fir-rigward tax-xebh li jirri?ulta minn din is-sentenza bejn l-imsemmija kapa?ità kontributtiva u s-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli, fis-sens tal-?urisprudenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, ming?ajr iktar pre?i?azzjoni.

58. B'dan f'mo??na, u indipendentement mill-kwistjoni tal-konnessjoni tag?hom mal-?urisprudenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, is-soluzzjonijiet ?viluppati mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenzi ??itati iktar'il fuq Ritter-Coulais u Lakebrink u Peters-Lakebrink, fil-fehma tieg?i, iwasslu g?al ri?ultati simili. Din il-?urisprudenza b'hekk te?tie? li l-Istat Membru tal-impjiieg jag?ti lill-persuni mhux residenti li jkunu qeg?din jir?ievu d-d?ul kollu jew kwa?i kollu tag?hom f'dak l-Istat Membru id-dritt li jitolbu sabiex, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa applikabbli g?all-imsemmi d?ul, li jittie?du inkunsiderazzjoni d-d?ul negattiv tag?hom ta' kiri relatati ma' immobbli li jinsabu fl-Istat Membru ta' residenza, kemm jekk l-imsemmija immobbli jkunu okkupati personalment (b?al fil-ka? tal-konju?i Ritter?Coulais) jew le (b?al fil-ka? tal-konju?i Lakebrink) u safejn ma jkunux jistg?u jing?ataw benefi??ji fiskali simili mill-istess Stat Membru ta' residenza (31).

59. Il-fatt li, b'kuntrast mal-le?i?lazzjoni ?ermani?a inkwistjoni fil-kaw?a Ritter-Coulais, il-le?i?lazzjoni tal-Lussemburgu ma kinitx tie?u inkunsiderazzjoni, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tar-rata ta' taxxa, kemm it-telf kif ukoll il-profitti minn kiri relatati ma' immobbli li jinsabu barra mill-pajji? li kienu proprjetà ta' persuni mhux residenti u li ja?dmu fil-Lussemburgu ma kkostitwixxix element li jimpedixxi l-konstatazzjoni dwar l-inkompatibbiltà tal-imsemmija le?i?lazzjoni mal-Artikolu 39 KE, u dan fin-nuqqas ta' riferenza formali min-na?a tal-Gvernijiet li ppre?entaw l-osservazzjonijiet fil-kaw?a Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itati iktar'il fuq, minn eventwali kaw?i ta' ?ustifikazzjoni, b?alma hija n-ne?essità li ti?i garantita l-koerenza tas-sistema fiskali, tad-differenza fit-trattament enfa?izzata mill-Qorti tal-?ustizzja (32). F'dan ir-rigward, il-kwalifika tal-mi?ura nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a Lakebrink u Peters?Lakebrink b?ala li tikkostitwixxi diskriminazzjoni indiretta min?abba n-nazzjonalità, kuntrarjament g?all-kwalifika li saret fil-kaw?a Ritter-Coulais, i??itata iktar'il fuq, ta' mi?ura li tqieg?ed fi ?vanta?? lill-persuni mhux residenti, tidher li tistrie? fuq il-fatt li l-le?i?lazzjoni tal-Lussemburgu, bil-kontra tal-le?i?lazzjoni ?ermani?a

inkwistjoni fil-kaw?a Ritter?Coulais, kienet stabbiliet differenza fit-trattament li tistrie? *direttament* fuq l-e?istenza jew le ta’ residenza fit-territorju tal-Lussemburgu.

60. Je?tie? ukoll li ji?i osservat li r-rifjut li ltaqg?u mieg?u il-persuni taxxabbli fil-kaw?i ??itati iktar’il fuq Ritter-Coulais u Lakebrink u Peters-Lakebrink rispettivament kien jirri?ulta esklu?ivament mill-applikazzjoni tal-le?i?lazzjonijiet fiskali nazzjonali kkon?ernati u ma kienx ?ej mid-dispo?izzjonijiet tal-ftehim fiskali bilaterali konklu?i bejn ir-Repubblika Federali tal-?ermanja u r-Repubblika Fran?i?a, minn na?a, u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-?ermanja, min-na?a l-o?ra (33).

61. Il-kaw?a li g?andha hawnhekk quddiemha l-Qorti tal-?ustizzja tixbah f’diversi aspetti lill-kaw?a li wasslu g?a?-?ew? sentenzi li g?adhom kif ?ew analizzati. Fil-fatt, hija tikkon?erna s-sitwazzjoni ta’ persuna mhux residenti li, fl-e?er?izzju tad-dritt tag?ha g?all-moviment liberu tal-?addiema, tixtieq tikseb fl-Istat Membru fejn hija tir?ievi l-parti l-kbira tad-d?ul professjonali taxxabbli tag?ha u l-istess b?ar-residenti tal-istess Stat Membru, li jittie?ed inkunsiderazzjoni d-d?ul negattiv minn kiri relatat ma’ immobbli li hija tokkupa fl-Istat Membru ta’ residenza tag?ha. Salv g?all-fatt li R.H.H. Renneberg jokkupa personalment l-immobbli li jinsab fil-Bel?ju, din il-kaw?a tixbah il-kaw?a Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar’il fuq, bil-fatt li, l-istess b?al-le?i?lazzjoni tal-Lussemburgu inkwistjoni f’din l-a??ar kaw?a, ir-rifjut tar-Renju tal-Olanda, inkwantu l-Istat Membru tal-impjieg ta’ persuna taxxabbli, li g?all-finijiet tat-taxxa jie?u inkunsiderazzjoni t-telf mill-kirjiet li sofra l-istess R.H.H. Renneberg, relatat mal-immobbli li jinsab fl-Istat Membru tar-residenza tieg?u, jistrie? *direttament* fuq in-nuqqas ta’ residenza fl-Olanda tal-persuna taxxabbli kkon?ernata, u dan kif ser ji?i ppre?i?at iktar’l isfel f’dawn il-konklu?jonijiet.

62. Madankollu din il-kaw?a hija differenti mill-kaw?a Ritter?Coulais kif ukoll mill-kaw?a Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itati iktar’il fuq, minn ?ew? aspetti mill-iktar importanti u intrinsikament marbuta.

63. Minn na?a, b’kuntrast mal-kwistjonijiet li wasslu g?a?-?ew? kaw?i ??itati iktar’il fuq, ir-rifjut tal-awtorità fiskali Olandi?a lejn R.H.H. Renneberg jidher li jirri?ulta mhux biss mil-le?i?lazzjoni interna Olandi?a, i?da mid-dispo?izzjonijiet tal-ftehim fiskali bilaterali, u partikolarment mill-mod li bih dan il-ftehim qassam il-?urisdizzjoni bejn ir-Renju tal-Bel?ju u r-Renju tal-Olanda.

64. Min-na?a l-o?ra, R.H.H. Renneberg jitlob li jittie?dulu inkunsiderazzjoni t-telf mid-d?ul ta’ kiri relatat mal-immobbli tieg?u li jinsab fil-Bel?ju g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta’ stima tat-taxxa fuq id-d?ul li huwa j?allas fl-Olanda, u mhux, b?al kif kien il-ka? tal-kaw?i li wasslu g?as-sentenzi ??itati iktar’il fuq Ritter-Coulais u Lakebrink u Peters?Lakebrink, g?all-finijiet tal-kalkolu tar-rata tal-imsemmija taxxa m?allsa fl-Istat Membru tal-impjieg.

65. L-ewwel wie?ed minn dawn i?-?ew? aspetti jwassal lill-Gvern Olandi? u l-Gvern ?vedi? sabiex isostnu li te?isti differenza o??ettiva fis-sitwazzjoni bejn persuna taxxabbli mhux residenti fl-Olanda, b?alma huwa R.H.H. Renneberg, u dik ta’ persuna taxxabbli li tirrisjedi fl-Olanda b’mod li teskludi l-possibbiltà li jkun hemm diskriminazzjoni indiretta pprojbita mill-Artikolu 39 KE.

66. F’dan ir-rigward, kif isostnu wkoll il-Gvern Olandiz u l-Gvern ?vedi?, fil-fehma tieg?i ukoll m’hemmx dubju li te?isti *differenza fit-trattament* bejn is-sitwazzjoni ta’ persuna taxxabli b?alma huwa R.H.H. Renneberg u dik ta’ persuna taxxabbli, li tirrisjedi u te?er?ita attività b?ala impjegat fl-Olanda, li tir?ievi d?ul ta’ kiri negattiv minn immobbli li jinsab fil-Bel?ju. Fil-fatt, u dan kif ?ie kkonfermat mill-Gvern Olandi? b’risposta g?ad-domandi bil-miktub tal-Qorti tal-?ustizzja kif ukoll matul is-seduta, persuna taxxabbli b?al R.H.H. Renneberg ma tistax tinkludi fil-kalkolu tat-taxxa fuq id-d?ul professjonali li hija t?allas fl-Olanda, il-telf minn kiri relatat ma’ immobbli li jinsab fil-Bel?ju, u dan b’kuntrast ma’ persuna taxxabbli li tirrisjedi u ta?dem fl-Olanda u li, filwaqt li ssofri telf fil-kiri relatat kemm ma’ immobbli li jinsab fl-Olanda li hija tokkupa personalment kif ukoll immobbli

li jinsab fil-Bel?ju li hija ma tokkupax personalment, b'mod permanenti, tista' dda??al dan it-telf fit-taxxa fuq id-d?ul im?allsa fl-Olanda.

67. Il-Gvern Olandi? u l-Gvern ?vedi? isostnu madankollu li tali differenza fit-trattament fiskali, *min?abba l-fatt li din tirri?ulta mit-tqassim tas-setg?a ta' tassazzjoni* prevista mill-ftehim fiskali bilaterali konklu? bejn ir-Renju tal-Olanda u r-Renju tal-Bel?ju, hija relatata ma' sitwazzjonijiet li mhumiex o??ettivament paragunabbli, b'mod li g?andha ti?i esklu?a kwalunkwe diskriminazzjoni.

68. Min-na?a l-o?ra, il-Kummissjoni ssostni, fis-sustanza, li, mill-perspettiva tal-Istat Membru tal-impjieg, is-sitwazzjonijiet ta' persuna residenti u ta' wa?da li mhix residenti li jir?ievu d-d?ul taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?hom f'dan l-Istat huma paragunabbli. Fil-fehma tag?ha, din il-mi?ura tistabbilixxi differenza fit-trattament bejn dawn i?-?ew? kategoriji ta' persuni taxxabbli skont il-post ta' residenza biss.

69. Kif jintwera bi?-?ar fi?-?ew? punti pre?edenti, id-dibattitu teoretiku – g?alkemm mhux nieqes minn konsegwenzi pratti?i – ,qieg?ed fil-ba?i tal-osservazzjonijiet tal-Gvernijiet li intervjenew u tal-Kummissjoni, jirrigwarda qabel xejn il-kwistjoni dwar jekk, g?all-finijiet tal-anali?i tal-paragunabbiltà o??ettiva tas-sitwazzjonijiet, g?andhomx jittie?du inkunsiderazzjoni r-regoli li wasslu g?ad-differenza fit-trattament inkwistjoni jew jekk, g?al dawn l-istess finijiet, huwiex suffi?jenti li jittie?ed inkunsiderazzjoni biss xebh fattwali (ji?ifieri, il-paragun ta' persuna residenti u dik mhux residenti li tir?ievi l-parti l-kbira jew id-d?ul taxxabbli kollu tag?hom fl-Istat Membru tal-impjieg).

70. Il-po?izzjoni li ddefendiet il-Kummissjoni jidhirli li taqbel iktar mal-lo?ika ?viluppata mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja. Fil-fatt, peress li diskriminazzjoni tikkonsisti fl-applikazzjoni ta' regoli differenti g?al sitwazzjonijiet paragunabbli (34), jidher li huwa diffi?li li, g?all-finijiet *tal-anali?i tal-paragunabbiltà o??ettiva* tas-sitwazzjonijiet, jintu?aw b?ala kriterji g?all-evalwazzjoni r-regoli nazzjonali u/jew konvenzjonali li huma fil-ba?i tad-differenza fit-trattament, liema regoli l-Qorti tal-?ustizzja hija mitluba pre?i?ament li tivverifika l-eventwali natura diskriminatorja. Fi kliem ie?or, diffi?li nifhem kif jista' ji?i a??ettat l-argument ?irkolari tal-gvernijiet li intervjenew, fejn isostnu li s-sitwazzjonijiet ma jkunux o??ettivament paragunabbli g?ar-ra?uni li Stat Membru jittrattahom b'mod differenti.

71. Fl-istess ?in, mis-sentenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, u mis-sentenza Lakebrink u Peters?Lakebrink, i??itata iktar'il fuq, jirri?ulta li l-Qorti tal-?ustizzja pparagunat is-sitwazzjoni ta' persuna residenti u dik ta' wa?da mhux residenti meta l-persuna mhux residenti ma tir?evix d?ul sinjifikattiv fl-Istat ta' residenza tag?ha u dda??al l-parti l-kbira tad-d?ul taxxabbli tag?ha minn attività e?er?itata fl-Istat Membru tal-impjieg g?all-finijiet tat-te?id inkunsiderazzjoni, minn dan l-istess Stat Membru, tal-kapa?ità kontributtiva ta' din il-pesuna taxxabbli, ming?ajr ma tikkunsidra, *f'dan l-istadju tar-ra?unament,* g?al dak li wassal g?ad-differenza fit-trattament.

72. Fil-fehma tieg?i, dan g?andu jkun ukoll l-appro?? li jist?oq li ji?i segwit f'din il-kaw?a u wara kollox, jidher li huwa l-approw? li fuqu tibba?a ru?ha l-qorti tar-rinviju.

73. Inkwantu kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, huwa pa?ifiku li R.H.H. Renneberg, li huwa residenti fil-Bel?ju, ida??al id-d?ul taxxabbli kollu tieg?u mill-impjieg tieg?u fl-Olanda, ming?ajr ma jda??al d?ul sinjifikattiv fl-Istat tar-residenza tieg?u, g?all-finijiet tat-te?id inkunsiderazzjoni tal-kapa?ità kontributtiva tieg?u, huwa jsib ru?u g?alhekk f'sitwazzjoni o??ettivament paragunabbli, fir-rigward tal-Istat Membru fejn huwa impjegat, ma' dik ta' residenti Olandi? li je?er?ita wkoll attività b?ala impjegat f'dan l-Istat Membru (35).

74. Dan l-appro?? ma jidhirlix li jikkontesta l-libertà tal-partijiet kontraenti mal-ftehim fiskali bilaterali li jistabbilixxu l-fatturi ta' konnessjoni g?all-finijiet tat-tqassim tal-?urisdizzjoni fiskali, bil-

mod kif din il-libertà hija rrikonoxxuta mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja (36).

75. F’dan ir-rigward, je?tie? li ji?i ppre?i?at li l-Gvern Olandi? jibba?a r-rifjut li jakkorda t-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf minn d?ul ta’ immobbli li sofra R.H.H. Renneberg fil-Bel?ju fuq i?-?irkustanza li, skont l-Artikolu 6 tal-ftehim fiskali bilaterali, huwa biss ir-Renju tal-Bel?ju li jista’ jintaxxa d-d?ul provenjenti minn beni immobiljari li jinsab fit-territorju ta’ dan l-Istat Membru filwaqt li, skont l-Artikolu 19(1) tal-istess ftehim, is-salarju ta’ R.H.H. Renneberg g?andu ji?i ntaxxat fir-Renju tal-Olanda.

76. Jiena nammetti sewwasew li bil-fatt li l-partijiet kontraenti adottaw l-Artikoli 6 u 19(1) tal-ftehim fiskali bilaterali, huma u?aw il-libertà li jistabbilixxu l-fatturi ta’ konnessjoni tal-g?a?la tag?hom, g?all-finijiet tat-tqassim tal-?urisdizzjonijiet fiskali rispettivi tag?hom (37).

77. Madankollu, jiena ma na?sibx li dan il-fatt huwa de?i?iv fil-kaw?a prin?ipali inkwistjoni.

78. Fil-fatt, u fil-ka? fejn il-Qorti tal-?ustizzja tqis li t-te?id inkunsiderazzjoni tal-kapa?ità kontributtiva ta’ persuna mhux residenti b?alma huwa R.H.H. Renneberg g?andu ji?i pparagunat mat-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali tag?ha, l-istess b?all-indikazzjoni li tinsab fil-punt 34 *in fine* tas-sentenza Lakebrink u Peters?Lakebrink, i??itata iktar’il fuq, je?tie? li ji?i osservat li, skont l-Artikolu 25(3) tal-ftehim fiskali bilaterali, ir-Renju tal-Olanda g?andu l-obbligu li jag?ti lill-persuni taxxabbli mhux residenti d-deduzzjonijiet, tnaqqis u riduzzjonijiet li huwa jag?ti lir-residenti tieg?u stess min?abba s-sitwazzjoni (personali) tag?hom jew tar-responsabbiltajiet familjari tag?hom. Madankollu, fil-fehma tieg?i, u kif irrikonoxxa l-Gvern Olandi? matul is-seduta, tali dispo?izzjoni, li tikkon?erna t-trattament nondiskriminatorju tar-residenti tal-parti kontraenti l-o?ra, ma tistax ti?i marbuta mat-tqassim tal-?urisdizzjonijiet fiskali bejn l-imsemmija partijiet kontraenti, anki jekk hija tifforma parti integrali mill-istruttura tal-ftehim fiskali bilaterali (38). G?aldaqstant, il-fatt li l-ftehim fiskali bilaterali ma japplikax l-osservanza tal-prin?ipju ta’ non diskriminazzjoni fis-sitwazzjoni ta’ persuna taxxabbli mhux residenti, b?al mhija dik ta’ R.H.H. Renneberg, li ming?ajr dubju tid?ol fil-kamp ta’ applikazzjoni personali ta’ dan il-ftehim, ma jistax, minnu nnifisu jostakola l-osservanza ta’ dan il-prin?ipju, hekk kif jirri?ulta mid-dritt Komunitarju.

79. G?all-ka? fejn, g?all-finijiet tas-soluzzjoni li g?andha ting?ata lil din il-kaw?a, il-Qorti tal-?ustizzja ma tixtieqx issegwi l-paragun mag?mul fis-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar’il fuq, bejn il-kapa?ità kontributtiva u s-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli mhux residenti, jiena nsostni li hija g?andha xorta wa?da tasal g?al ri?ultat identiku g?al dak espost fil-punt pre?edenti u dan fid-dawl, b’mod partikolari, tal-?urisprudenza tag?ha fejn tg?id li l-osservanza tad-drittijiet li jirri?ultaw mill-applikazzjoni tal-libertajiet ta’ moviment tad-dritt Komunitarju ma tistax tiddependi mill-kontenut ta’ ftehim fiskali bilaterali (39).

80. F’dan ir-rigward, je?tie? li ji?i osservat li, f’din il-kaw?a, l-u?u min-na?a tal-partijiet kontraenti tal-libertà tag?hom li jistabbilixxu l-fatturi ta’ konnessjoni g?all-finijiet tat-tqassim tal-?urisdizzjoni fiskali ma jfissirx g?al daqshekk li r-Renju tal-Olanda huwa awtomatikament im?a??ad minn kwalunkwe ?urisdizzjoni sabiex jie?u inkunsiderazzjoni, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta’ stima tat-taxxa fuq id-d?ul ta’ persuna taxxabbli mhux residenti li tir?ievi l-parti l-kbira ta’ jew id-d?ul taxxabbli kollu tag?ha fl-Olanda, it-telf minn d?ul minn proprjetà immobbli relatat ma’ immobbli li tinsab fil-Bel?ju.

81. Fil-fatt, g?andu tal-inqas ji?i kkonstatat li, fir-rigward tar-residenti fl-Olanda, il-fatt wa?du li dawn l-istess persuni jir?ievu d?ul, po?ittiv jew negattiv, minn immobbli li jinsab fil-Bel?ju li fuq dak id-d?ul dan l-Istat je?er?ita l- ?urisdizzjoni fiskali tieg?u ma jeskludix li r-Renju tal-Olanda, g?all-finijiet tal-prevenzjoni tat-taxxa doppja, jinkludi dan id-d?ul minn immobbli fil-*ba?i ta’ stima* tat-taxxa fuq id-d?ul professjonali li tkun trid tit?allas mill-persuni taxxabbli li jirrisjedi fl-Olanda skont l-Artikolu 24(1)(1) tal-ftehim fiskali bilaterali. Din i?-?irkustanza, kif enfa?izzat mill-qorti tar-rinviju,

?iet ikkonfermata wkoll mill-Gvern Olandi? fit-twe?ibiet ieg?u g?all-mistoqsijiet bil-miktub mag?mulin mill-Qorti tal-?ustizzja. B’mod iktar pre?i?, l-istess Gvern Olandi? indika li, skont il-le?i?lazzjoni Olandi?a, fir-rigward tat-telf mid-d?ul ta’ kiri ta’ immobbli li jinsab fil-Bel?ju, dan jittie?ed inkunsiderazzjoni fid-determinazzjoni tad-d?ul taxxabbli u jin?arru g?as-snin finanzjarji sussegwenti fil-ka? li jkun hemm d?ul gross barrani po?ittiv. Fir-rigward tad-d?ul po?ittiv minn immobbli li jkun inklu? fil-ba?i ta’ stima tat-taxxa li trid tit?allas fl-Olanda, jing?ad li l-Olanda tag?ti tnaqqis ekwivalenti tal-ammont tat-taxxa, skont ir-regoli previsti fl-Artikolu 24(1)(2) tal-ftehim fiskali bilaterali, bil-g?an li ti?i evitata t-taxxa doppja.

82. F’dawn i?-?irkustanzi, ma jidhirlix li huwa korrett li ji?i allegat, b?alma qed jipprova jag?mel il-Gvern Olandi?, li r-rifjut mag?mul lil R.H.H. Renneberg mill-awtoritajiet fiskali Olandi?i ?ej mill-g?a?la mag?mula mill-partijiet kontraenti li jassenjaw il-kompetenza g?al ?bir tat-taxxi fuq id-d?ul minn immobbli tal-persuni taxxabbli, li taqa’ ta?t il-kamp ta’ applikazzjoni tal-ftehim fiskali bilaterali, lill-Istat li fit-territorju tieg?u jkun jinsab l-immobbli. Bil-kontra, dan ir-rifjut jirri?ulta fir-realtà mill-e?istenza jew le ta’ residenza fl-Olanda ta’ dawn il-persuni taxxabbli.

83. G?alkemm persuna residenti u dik mhux residenti, b?ala regola ?enerali, ma jsibux ru?hom f’sitwazzjonijiet o??ettivament paragunabbli, min-na?a l-o?ra, kif di?à spjegajt u l-istess b?alma ssostni l-Kummissjoni, dan mhuwiex il-ka? tas-sitwazzjoni ta’ persuna taxxabbli mhux residenti li tir?ievi d-d?ul professjonali taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?ha fl-Istat Membru tal-impjieg fil-konfront tas-sitwazzjoni ta’ persuna taxxabbli li tirrisjedi u li te?er?ita attività b?ala impjegata li hija simili fl-imsemmi Stat Membru.

84. Il-fatt li din id-differenza fit-trattament tirri?ulta min-nuqqas ta’ te?id inkunsiderazzjoni fil-ftehim fiskali bilaterali tas-sitwazzjoni partikolari tal-persuni taxxabbli mhux residenti, li jir?ievu d-d?ul kollu jew kwa?i kollu tag?hom fl-Istat Membru tal-impjieg, ma jidhirx li, minnu nnifsu, jipprekludi drittijiet li jirri?ultaw mill-moviment liberu tal-?addiema, inkwantu, kif di?à osservajt, l-osservanza tag?hom ma tistax ikun su??etta g?all-kontenut tal-imsemmi ftehim (40). ?ertament, l-estensjoni, mag?mula mir-Renju tal-Olanda, tat-trattament irri?ervat lill-persuni taxxabbli residenti g?as-sitwazzjoni ta’ persuna taxxabbli mhux residenti, b?alma huwa R.H.H. Renneberg, ma tippre?udikax id-drittijiet tar-Renju tal-Bel?ju skont il-ftehim fiskali bilaterali u ma timponilu ebda obbligu ?did (41).

85. Minbarra dan, fil-fehma tieg?i, ma tidhirx li hija de?i?iva ?-?irkustanza li r-rifjut mag?mul mill-awtoritajiet fiskali Olandi?i lil R.H.H. Renneberg tirreferi g?ad-determinazzjoni tal-ba?i ta’ stima tat-taxxa li g?andha tit?allas fl-Olanda, u dan peress li, kif g?adni kif osservajt fir-rigward tas-sitwazzjoni tar-residenti Olandi?i, skont l-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali bilaterali, it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf mid-d?ul minn kiri relatat ma’ immobbli li jinsab fil-Bel?ju li hija proprjetà ta’ residenti Olandi?, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta’ stima tat-taxxa fuq id-d?ul im?allsa fl-Olanda, ma j?a??adx lir-Renju tal-Bel?ju mis-setg?a tieg?u li jintaxxa d-d?ul relatat ma’ tali immobbli.

86. G?aldaqstant ma nifhimx ir-ra?uni g?aliex it-te?id inkunsiderazzjoni, g?all-istess finijiet, tal-istess telf li tbati persuna taxxabbli mhux residenti fl-Olanda, i?da li tir?ievi d-d?ul taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?ha f’dan l-Istat Membru, i??ib mag?ha konsegwenza opposta.

87. Dejjem f’dan ir-rigward, g?andu ji?i osservat ukoll li, bil-fatt li ssir riferenza g?all-punti 97 sa 99 tal-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Léger fil-kaw?a Ritter-Coulais, i??itata iktar’il fuq, li jitrattaw it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf mid-d?ul minn kiri mill-Istat Membru tal-impjieg tal-konju?i Ritter-Coulais, g?all-finijiet *kemm tad-determinazzjoni tad-d?ul taxxabbli kif ukoll tar-rata ta’ tassazzjoni*, il-punt 34 tas-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar’il fuq, ifformulata, barra minn hekk, f’termini ?enerali, jidher li jeskludi d-distinzjoni li ?iet su??erita mill-Gvern Olandi? f’din il-kaw?a bejn it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf mid-d?ul ta’ kiri ta’ persuna mhux residenti, li

ssib ru?ha f'sitwazzjoni paragunabbli ma' dik ta' R.H.H. Renneberg, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa, minn na?a, u dak g?all-finijiet tad-determinazzjoni tar-rata ta' taxxa fuq id-d?ul li g?andha tit?allas f'dan l-Istat Membru, min-na?a l-o?ra.

88. Minbarra dan, fis-sentenza Deutsche Shell – li dwarha ser nitkellem f'iktar dettall hawn iktar'l isfel – jiena nirrileva li l-Qorti tal-?ustizzja ma ppermettietx li Stat Membru jeskludi t-te?id inkunsiderazzjoni ta' telf fil-kambju li sofra stabbiliment permanenti li kien jinsab fi Stat Membru ie?or mill-*ba?i ta' tassazzjoni* tal-istabbiliment prin?ipali li jinsab fl-ewwel Stat Membru, li fil-fatt, qatt ma setg?u ji?u sostnuti mill-istabbiliment permanenti, u dan minkejja l-e?istenza ta' ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja li jqassam il-?urisdizzjonijiet rispettivi tal-partijiet kontraenti fir-rigward tat-tassazzjoni tad-d?ul attribwibbli g?al stabbilimenti permanenti (42).

89. Jiena n?id li d-differenza fit-trattament inkwistjoni f'din il-kaw?a, b'kuntrast ma' dak li jallegaw ukoll il-Gvern Olandi? u l-Gvern ?vedi?, ma ti?ix mis-sempli?i e?istenza ta' diskrepanza bejn id-diversi le?i?lazzjonijiet fiskali nazzjonali. Fil-fatt, g?alkemm ir-Renju tal-Bel?ju jawtorizza t-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa fuq id-d?ul tar-residenti tieg?u, persuna taxxabbli fis-sitwazzjoni ta' R.H.H. Renneberg, li tir?ievi d-d?ul kollu jew kwa?i kollu tag?ha fl-Olanda, fi kwalunkwe ka?, ma tkunx tista' tgawdi minn tali benefi??ju. Din il-possibbiltà fil-Bel?ju tidher li hija esklu?a jekk wie?ed ja??etta l-osservazzjonijiet ifformulati mill-Gvern Olandi? f'dan ir-rigward. Barra minn hekk, g?alkemm ma jirri?ultax mid-de?i?joni tar-rinviju – li fl-a??ar mill-a??ar huwa ftit probabbli – li r-Renju tal-Bel?ju jippermetti lill-persuni taxxabbli residenti tieg?u sabiex i?orru t-telf mid-d?ul minn kirjiet, li huma jkunu sofrew matul sena fiskali jew iktar, g?as-snin finanzjarji sussegwenti li fihom ikunu g?amlu d?ul po?ittiv tal-istess natura, l-e?istenza eventwali ta' tali possibbiltà ma tidhirx g?aldaqstant determinanti fil-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, li spiss tillimita l-anali?i tag?ha g?as-snin finanzjarji fiskali inkwistjoni fil-kaw?i li hija jkollha quddiemha u li matulhom ikun se?? it-telf (43).

90. Fi kwalunkwe ka?, l-argument li ?ie ?viluppat fil-qosor matul is-seduta mill-Gvern Olandi? f'dan il-kuntest u li, fis-sustanza, huwa bba?at fuq ir-riskju li t-telf provenjenti minn immobbli li jinsab fil-Bel?ju ji?i me?ud inkunsiderazzjoni darbtejn, mhuwiex konvin?enti. Fl-ewwel lok, min?abba r-ra?uni li t-twettiq stess ta' dan ir-riskju huwa evitat fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-Artikolu 24 tal-ftehim fiskali bilaterali g?al dak li jikkon?erna sitwazzjonijiet paragunabbli g?al dik ta' R.H.H. Renneberg. Fit-tieni lok, peress li d-Direttiva tal-Kunsill Nru 77/799/KEE tad-19 ta' Di?embru 1977, dwar g?ajnuna re?iproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (44), tista' ti?i invokata f'ka? li parti mill-operazzjonijiet ta' persuna taxxabbli titwettaq fit-territorju ta' Stat Membru li ma jkunx dak fejn iwettaq l-attività bil-paga tieg?u, ti?i invokata minn Stat Membru sabiex jikseb, ming?and l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ie?or, l-informazzjoni kollha li tista' tippermettilu jistabbilixxi b'mod korrett it-taxxi fuq id-d?ul jew l-informazzjoni kollha li huwa jqis ne?essarja sabiex ikun jista' jevalwa l-ammont e?att tat-taxxa fuq id-d?ul dovuta minn persuna taxxabbli skont il-le?i?lazzjoni li dan japplika (45).

91. Fl-a??ar nett, jiena nsostni li, f'din il-kaw?a, id-differenza fit-trattament li hija bba?ata fuq ir-residenza g?andha natura diskriminatorja peress li, g?alkemm it-telf mid-d?ul minn immobbli li jinsab fil-Bel?ju ji?i dejjem me?ud inkunsiderazzjoni fid-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa fuq i-d?ul professjonali tal-persuni taxxabbli residenti Olandi?i li ja?dmu fl-Olanda, dan ma jittie?dux inkunsiderazzjoni fis-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli mhux residenti li g?andha d-d?ul taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?ha minn impjieg f'dan l-istess Stat Membru.

92. Fil-prin?ipju, tali differenza fit-trattament, tmur kontra l-Artikolu 39 KE, sakemm hija xierqa sabiex ti?gura t-twettiq ta' g?an ta' interess pubbliku kompatibbli mat-Trattat u ma tmurx lil hinn minn dak li hu me?tie? sabiex jintla?aq dan l-g?an (46).

93. F'dan ir-rigward, je?tie? li ji?i osservat li la l-qorti tar-rinviju u lanqas il-Gvernijiet intervenjenti ma jsemmu jew, *a fortiori*, jinvokaw xi ?ustifikazzjoni possibbli tad-diskriminazzjoni indiretta li g?adha kif ?iet ikkonstatata, ?a?a din li g?andha twassal lill-Qorti tal-?ustizzja sabiex teskludi l-anali?i tal-istess ?ustifikazzjoni f'din il-kaw?a.

94. Jiena naf li l-appro?? issu??erit hawnhekk, li huwa bba?at fuq l-osservanza tad-dritt Komunitarju, jikkonsisti b'mod definittiv, fil-fatt li l-Istati Membri, li huma partijiet kontraenti fi ftehim fiskali bilaterali jkunu obbligati jie?du inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni spe?ifika ta' ?erti persuni taxxabbli, li jid?lu fil-kamp ta' applikazzjoni personali tal-imsemmi ftehim, b'mod li ji?i evitat dak li wie?ed jista' jsejja?lu "no man's land fiscal", irrispettivament mit-tqassim bilaterali tal-?urisdizzjonijiet fiskali li fuqu setg?u jiftehmu dawn l-Istati.

95. Fi kliem ie?or, skont dan l-appro??, l-Istati Membri li huma partijiet fi ftehim fiskali bilaterali, g?andhom ikunu su??etti g?al obbligu reali li jag?tu ri?ultat b'mod li jeskludu li aspetti tal-kapa?ità kontributtiva ta' persuna taxxabbli ta' wie?ed minn dawn l-Istati Membri, b?alma huwa l-ka? fil-kaw?a prin?ipali, ma ji?ux me?udin inkunsiderazzjoni minn wie?ed mill-Istati msemmijin.

96. Dan l-appro?? a??ari, mhuwiex kompletament ?did. Fil-fatt wie?ed jista' jsib linja ta' ra?unament simili partikolarment fis-sentenzi ??itati iktar'il fuq de Groot u Deutsche Shell.

97. Fis-sentenza de Groot, il-Qorti tal-?ustizzja fil-punt 101 tas-sentenza ppre?i?at li "*il-mekkani?mi u?ati sabiex ti?i eliminata t-taxxa doppja* jew is-sistemi fiskali nazzjonali li g?andhom l-effett li jeliminawha jew itaffuha *g?andhom* [...] jirrassiguraw lill-persuni taxxabbli tal-Istati kkon?ernati li, fl-a??ar mill-a??ar, *is-sitwazzjoni kollha personali u familjari tag?hom ser tittie?ed inkunsiderazzjoni kif dovut, indipendentement mill-mod li bih l-Istati Membri kkon?ernati qassmu dan l-obbligu bejniethom, ta?t piena li tin?oloq inugwaljanza fit-trattament li hija inkompatibbli mad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-?addiema, li bl-ebda mod ma tirri?ulta mid-diskrepanzi e?istenti bejn il-le?i?lazzjonijiet fiskali nazzjonali"* (47).

98. B'applikazzjoni ta' din l-evalwazzjoni fil-kaw?a inkwistjoni, il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat fil-punt 102 tas-sentenza li, "id-dritt nazzjonali Olandiz u l-ftehim konklu?i mal-?ermanja, Franza u r-Renju Unit ma ji?gurawx li jkun hemm dan ir-ri?ultat. Fil-fatt, l-Istat ta' residenza huwa parzjalment me?lus mill-obbligu tieg?u li jie?u inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli ming?ajr ma, g?all-parti tad-d?ul li huwa jir?ievi fit-territorju tag?hom, l-Istati Membri tal-impjieg ja??ettaw li jbatu l-konsegwenzi fiskali ta' tali te?id inkunsiderazzjoni u lanqas li dawn l-istess konsegwenzi fiskali jsiru r-responsabbiltà tal-Istati Membri b'applikazzjoni tal-ftehim dwar il-?elsien minn taxxa doppja konklu?i mal-Istat ta' residenza. Is-sitwazzjoni tkun differenti biss f'dak li jikkon?erna l-ftehim mal-?ermanja, fil-ka? biss fejn 90 % tad-d?ul ikun ?ej mill-Istat tal-impjieg, li mhuwiex il-ka? fil-kaw?a prin?ipali".

99. Je?tie? ?ertament li ji?i osservat li l-evalwazzjoni li g?adha kif saret ?iet ?viluppata mill-Qorti tal-?ustizzja fil-kuntest tal-e?er?izzju min-na?a ta' Stat Membru tas-setg?a li ji?bor it-taxxi li tirri?ulta mit-tqassim preliminari tal-?urisdizzjonijiet fiskali.

100. Fil-fatt, fil-kaw?a li wasslet g?as-sentenza de Groot, i??itata iktar'il fuq, huwa pa?ifiku li, skont it-tqassim bilaterali tal-?urisdizzjonijiet fiskali bejn ir-Renju tal-Olanda, li huwa l-Istat Membru tar-residenza ta' F.W.L. de Groot, u l-Istati Membri li fihom huwa kien wettaq attività professjonali b?ala impjegat matul l-istess sena fiskali, kienet l-Olanda li kellha tie?u inkunsiderazzjoni s-

sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli. Madankollu, fil-kaw?a bejn F.W.L. de Groot u l-awtorità fiskali Olandi?a, ir-Renju tal-Olanda rrifjuta *totalment* li je?er?ita l-?urisdizzjoni fiskali li kienet tirri?ulta mill-ftehim bilaterali konklu?i bejn l-Istati Membri tal-impjieg, billi ma tax lil F.W.L. de Groot it-tnaqqis fiskali kollu li g?alih F.W.L. de Groot kellu dritt, min?abba l-?las ta' pensjoni ta' manteniment fl-Olanda, meta huwa kien e?er?ita l-attività professjonali tieg?u b?ala impjegat f'dak l-istess Stat Membru biss. Kif ji?i ppre?i?at fil-punti 93 u 94 tas-sentenza F.W.L. de Groot, il-Qorti tal-?ustizzja kellha quddiemha kaw?a li kienet tirrigwarda l-e?er?izzju (*mhux komplut*) tas-setg?a ta' tassazzjoni ta' Stat Membru, liema e?er?izzju ma setax ma josservax id-dritt Komunitarju, u b'mod partikolari l-Artikolu 39 KE.

101. Madankollu jiena nistaqsi jekk din i?-?irkustanza hijiex ta' natura li teskludi l-estensjoni g?al din il-kaw?a tal-kunsiderazzjonijiet mag?mula fil-punt 101 tas-sentenza de Groot, i??itata iktar'il fuq.

102. F'din il-kaw?a u kif di?à kelli l-okka?joni nosserva, l-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali bilaterali jag?ti lir-Renju tal-Olanda l-kompetenza li jie?du inkunsiderazzjoni t-telf mid-d?ul minn kiri relatat ma' immobbli li jinsab fil-Bel?ju li jkunu sofrew ir-residenti Olandi?i fil-kuntest tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa li g?andha ti?i m?allsa mill-istess residenti fl-Olanda, ming?ajr ma tkun affettwata l-?urisdizzjoni tar-Renju tal-Bel?ju li jintaxxa d-d?ul relatat ma' tali immobbli. Madankollu, peress li l-?urisdizzjoni tar-Renju tal-Olanda sabiex ji?i inklu? it-telf mid-d?ul minn kirjiet ta' immobbli li jinsab fil-Bel?ju g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa tad-d?ul professjonali ntaxxat fl-Olanda te?isti abba?i tal-ftehim fiskali bilaterali, ir-rifjut li ltaqa' mieg?u R.H.H. Renneberg, fil-fehma tieg?i, jista' ji?i miftiehem b?ala r-rifjut li ti?i applikata, fl-integralità tag?ha, tali ?urisdizzjoni stabbilita minn qabel fil-ka? ta' persuna taxxabbli, koperta minn dan il-ftehim, li tinsab sitwazzjoni o??ettivament paragunabbli ma' dik tar-residenti Olandizi li jibbenefikaw mill-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali bilaterali.

103. L-estensjoni ta' dan it-trattament favur persuna taxxabbli mhux residenti, li tir?ievi d-d?ul taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?ha fl-Olanda, li huwa l-Istat Membru tal-impjieg, ma tippre?udikax it-tqassim tal-?urisdizzjonijiet fiskali bejn il-partijiet kontraenti g?all-ftehim fiskali bilaterali (48).

104. Peress li skont il-ftehim fiskali bilaterali, huwa r-Renju tal-Olanda li g?andu jie?u inkunsiderazzjoni t-telf mid-d?ul minn kiri relatat ma' immobbli li tinsab fil-Bel?ju g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa m?allsa fl-Olanda, huwa wkoll l-istess Renju tal-Olanda li, f'dak li jirrigwarda l-persuni mhux residenti li jir?ievu d-d?ul kollu jew kwa?i kollu tag?hom li huwa taxxabbli fl-Olanda u li ma jir?ievu ebda d?ul sinjifikattiv mill-Istat Membru tar-residenza tag?hom, li jie?u inkunsiderazzjoni dan l-istess telf g?all-istess finijiet, u fin-nuqqas ta' dan is-sitwazzjoni ta' dawn il-persuni taxxabbli ma tittie?ed inkunsiderazzjoni fl-ebda mi?-?ew? Stati membri kkon?ernati (49).

105. L-obbligu tar-ri?ultat li g?alih huma su??etti l-Istati Membri fir-rigward tas-sitwazzjoni partikolari ta' ?erti persuni taxxabbli, li jaqg?u ta?t il-kamp ta' applikazzjoni ta' ftehim fiskali bilaterali, jidhirli li jirri?ulta wkoll mis-sentenza Deutsche Shell, i??itata iktar'il fuq.

106. F'din il-kaw?a, je?tie? li ji?i mfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja kellha quddiemha talba g?al de?i?joni preliminari fuq it-trattament fiskali min-na?a tal-awtoritajiet ?ermani?i tad-deprezzament monetarju (ta' liri Taljani f'marki ?ermani?i) tal-kapital ini?jali mog?ti minn Deustche Shell, li g?andha s-sede tag?ha fil-?ermanja, lejn wie?ed mill-istabbilimenti permanenti ta' din il-kumpannija, li jinsab fl-Italja, matul ir-ripatrijazzjoni ta' dak il-kapital wara t-trasferiment tal-istabbiliment permanenti (50). Prin?ipalment, il-qorti nazzjonali talbet sostanzjalment, jekk il-libertà ta' stabbiliment u l-moviment liberu tal-kapital kinux jipprekludu lir-Repubblika Federali tal-?ermanja milli teskludi t-telf fil-kambju li batiet Deustche Shell fl-okka?joni tar-ripatrijazzjoni tal-

kapital inizjali tal-ba?i ta' stima ta' taxxa ?ermani?a min?abba l-e?enzjoni mog?tija skont il-ftehim fiskali li torbotha mar-Repubblika Taljana, u dan minkejja li dan it-telf fil-kambju ma jistax jid?ol ta?t il-benfi??ju tal-istabbiliment permanenti li g?andu ji?i kkalkolat g?all-finijiet tat-taxxa Taljana u g?aldaqstant ma ji?ix me?ud inkunsiderazzjoni la fil-?ermanja u lanqas fl-Italja.

107. Fil-fatt, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju u mill-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Sharpston (51), il-qorti nazzjonali ssostni li l-amministrazzjoni fiskali kienet interpretat b'mod korrett il-ftehim dwar il-prevenzjoni ta' taxxa doppja konklu? bejn ir-Repubblika Federali tal-?ermanja u r-Repubblika Taljana b'mod li ma kienx possibbli li jittie?ed inkunsiderazzjoni t-telf fil-kambju inkwistjoni fil-?ermanja, peress li d-d?ul tal-istabbiliment permanenti kellu, skont dan il-ftehim, ji?i intaxxat fl-Italja u li t-telf fil-kambju kien jirrigwarda l-attività tal-istess stabbiliment fit-territorju Taljan.

108. Konsegwentement, skont il-ftehim, it-telf fil-kambju ma setax jittie?ed inkunsiderazzjoni g?al finijiet fiskali ?lief fl-Italja. Madankollu, g?alkemm ir-Repubblika Taljana ntaxxat il-profitti tal-istabbiliment permanenti ??enerati mit-trasferiment tieg?u, hija ma kinitx inkludiet, fil-ba?i ta' stima ta' taxxa tieg?u, id-deprezzament monetarju tal-valur tal-kapital inizjali li hija kienet tatu, peress li din il-ba?i ta' stima kienet ?iet stabbilita f'liri Taljani.

109. Wara li kkonstatat li, inkwantu t-telf fil-kambju jirri?ulta f'telf ekonomiku reali li jaffettwa l-kumpannija stabbilita fil-?ermanja, is-sistema fiskali inkwistjoni kienet tikkostitwixxi ostaklu g?al-libertà ta' stabbiliment tal-kumpannija stabbilita fil-?ermanja (52), il-Qorti tal-?ustizzja ?a?det, b'mod partikolari, l-argument li ?ie invokat mill-Gvern ?ermani?, fejn ing?ad li r-Repubblika Federali tal-?ermanja u r-Repubblika Taljana bi ftehim qassmu l-?urisdizzjonijiet fiskali tag?hom b'mod li jidde?iedu li je?entaw mit-taxxa d-d?ul tal-istabbilimenti permanenti li jinsabu fit-territorju tal-Istat kontraenti l-ie?or, ?a?a din li teskludi t-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf fil-kambju inkwistjoni mill-Istat Membru ta' residenza tal-kumpannija.

110. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet ?ertament li l-?urisdizzjoni tal-Istati Membri sabiex jistabbilixxu l-kriterji tat-taxxa fuq id-d?ul u fuq il-patrimonju kienet tinvolvi li Stat Membru ma jistax ikun marbut li jie?u inkunsiderazzjoni, g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni fiskali tieg?u, ir-ri?ultati negattivi ta' stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru ie?or u li jappartjeni lil kumpannija li s-sede tag?ha jinsab fit-territorju tal-ewwel Stat *min?abba s-sempli?i ra?uni* li dawn ir-ri?ultati ma jistg?ux jittie?du inkunsiderazzjoni, mill-aspett fiskali, fl-Istat Membru fejn jinsab l-istabbiliment permanenti (53). Fil-fatt, il-Qorti ppre?i?at li "il-libertà ta' stabbiliment ma tistax ti?i interpretata fis-sens li Stat Membru g?andu l-obbligu li jistabbilixxi r-regoli fiskali tieg?u skont dawk ta' Stat Membru ie?or sabiex jiggarantixxi, fis-sitwazzjonijiet kollha, tassazzjoni li telimina kull diskrepanza li tirri?ulta mil-li?ijiet fiskali nazzjonali, min?abba li d-de?i?jonijiet me?uda minn kumpannija rigward it-twaqqif ta' strutturi kummer?jali barra mill-pajji? jistg?u, skont il-ka?, ikunu ftit jew wisq vanta??u?i jew ?vanta??u?i g?al din il-kumpannija" (54).

111. Il-Qorti tal-?ustizzja madankollu ti??ad l-applikazzjoni ta' din il-linja ta' ra?unament fil-kaw?a inkwistjoni u dan min?abba li "l-i?vanta?? fiskali inkwistjoni huwa dovut g?al *?irkustanza operattiva partikolari* li tista' tittie?ed biss inkunsiderazzjoni mill-awtoritajiet fiskali ?ermani?i. G?alkemm huwa minnu li *kull Stat Membru, li kkonkluda ftehim kontra t-taxxa doppja, g?andu jimplementa din il-konvenzjoni billi japplika l-li?i fiskali tieg?u stess u b'hekk jiddetermina d-d?ul li jista' ji?i attribwit lil stabbiliment permanenti*, madankollu *ma jistax ji?i a??ettat* li Stat Membru jeskludi t-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf fil-kambju *mill-ba?i ta' stima tal-istabbiliment prin?ipali* [Deutsche Shell] li, *fin-natura tieg?u, qatt ma jista' ji?u sostnuti mill-istabbiliment permanenti*" (55).

112. Fil-fatt, inkwantu t-telf fil-kambju li sofriet Deutsche Shell kien ipprovokat biss mid-deprezzament monetarju bejn il-mument meta l-kapital inizjali ?ie mog?ti u dak tar-ripatrijazzjoni tal-istess kapital fil-?ermanja matul il-konver?joni tal-valur tieg?u minn liri Taljani g?al marki

?ermani?i, l-istess telf kien g?alhekk i??enerat biss fit-territorju ?ermani? u, g?aldaqstant ma setax jittie?ed inkunsiderazzjoni mill-awtoritajiet fiskali Taljani, kif ?ie kkonstatat mill-Qorti tal-?ustizzja.

113. Fl-a??ar nett, fis-sentenza Deutsche Shell, i??itata iktar'il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja tidher li te?tie? li l-Istat Membru ta' residenza tal-kumpannija je?er?ita l-?urisdizzjoni fiskali tieg?u fuq operazzjoni tanskonfinali min?abba li dak l-Istat Membru, fil-fatt, jirri?ulta li huwa l-unika wie?ed li jkun jista' jie?u inkunsiderazzjoni t-telf fil-kambju inkwistjoni sabiex jiggarantixxi l-osservanza tad-dritt Komunitarju, minkejja l-interpretazzjoni mog?tija mill-qorti tar-rinviju tad-dispo?izzjonijiet tal-ftehim dwar il-prevenzjoni tat-taxxa doppja fil-qasam tat-tqassim tal-?urisdizzjonijiet fiskali.

114. M'hemmx dubju li s-sitwazzjoni li wasslet g?as-sentenza Deutsche Shell hija differenti mis-sitwazzjoni f'din il-kaw?a. Madankollu, fil-fehma tieg?i, huwa l-appro?? li ?adet il-Qorti tal-?ustizzja li huwa l-iktar rilevanti, ji?ifieri dak li ji?i ?gurat li, irrispettivament mill-mod kif isir it-tqassim tal-?urisdizzjonijiet fiskali, is-sitwazzjoni partikolari ta' persuna taxxabbli li taqa' ta?t il-kamp ta' applikazzjoni ta' ftehim dwar il-prevenzjoni tat-taxxa doppja g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni f'wie?ed mill-Istati Membri kontraenti f'dan il-ftehim.

115. Jekk wie?ed japplika l-lo?ika li tirri?ulta mis-sentenzi ??itati iktar'il fuq de Groot u Deutsche Shell g?as-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli b?alma huwa R.H.H. Renneberg, li jir?ievi d-d?ul taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tieg?u fl-Olanda, fil-fehma tieg?i, dan ifisser li huwa l-obbligu tal-istess Olanda li, lil hinn mid-dispo?izzjonijiet tal-ftehim fiskali bilaterali, ti?gura li g?as-snin fiskali inkwistjoni jittie?ed inkunsiderazzjoni t-telf mid-d?ul ta' kiri li tkun batiet din il-persuna taxxabbli fir-rigward tal-immobbli tag?ha li tinsab fil-Bel?ju, Stat Membru li fih, min?abba dan il-fatt, ma jistax jibbenefika minn benefi??ju paragunabbli fin-nuqqas ta' d?ul taxxabbli.

116. Fid-dawl ta' dawn l-i?viluppi kollha, u ming?ajr il-?tie?a li ting?ata de?i?joni dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56 KE, jiena nikkunsidra li l-Artikolu 39 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi lil Stat Membru, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa fuq id-d?ul li g?andha tit?allas fl-imsemmi Stat Membru, milli jirrifjuta lil persuna taxxabbli mhux residenti, li tir?ievi d-d?ul taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?ha minn attività professjonali f'dan l-Istat Membru, it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf mid-d?ul minn kiri relatat ma' immobbli li tinsab fl-Istat Membru ta' residenza tal-persuna taxxabbli, i?da li fih l-imsemmija persuna taxxabbli ma tir?ievi ebda d?ul, filwaqt li l-ewwel Stat Membru (l-Istat Membru tal-impjieg) jag?ti dan il-benefi??ju lir-residenti tieg?u stess li jkunu jinsabu f'sitwazzjoni simili.

VI – **Konklu?joni**

117. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, jiena nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi t-talba g?ad-de?i?joni preliminari mag?mula mill-Hoge Raad der Nederlanden bil-mod kif ?ej:

"L-Artikolu 39 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi lil Stat Membru, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' stima tat-taxxa fuq id-d?ul li g?andha tit?allas fl-imsemmi Stat Membru, milli jirrifjuta lil persuna taxxabbli mhux residenti, li tir?ievi d-d?ul taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?ha minn attività professjonali f'dan l-Istat Membru, it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf mid-d?ul minn kiri relatat ma' immobbli li tinsab fl-Istat Membru ta' residenza tal-persuna taxxabbli, i?da li fih l-imsemmija persuna taxxabbli ma tir?ievi ebda d?ul, filwaqt li l-ewwel Stat Membru (l-Istat Membru tal-impjieg) jag?ti dan il-benefi??ju lir-residenti tieg?u stess li jkunu jinsabu f'sitwazzjoni simili."

1 – Lingwa ori?inali: il-Fran?i?.

2 – Sentenza tal-14 ta’ Frar 1995 (C-279/93, ?abra p. I-225).

3 – Sentenza tat-18 ta’ Lulju 2007 (C?182/06, ?abra p. I?6705).

4 – Sentenza tal-21 ta’ Frar 2006 (C?152/03, ?abra p. I?1711).

5 – Trb. 1970, 192 u Moniteur Belge, tal-25 ta’ Settembru 1971.

6 – Staatsblad 1964, Nru 519.

7 – Sentenza tas-26 ta’ Jannar 1993 (C?112/91, ?abra p I?429, punti 16 u 17).

8 – Sentenza tad-9 ta’ Novembru 2006 (C?520/04, ?abra p. I?10685, punt 16).

9 – Sentenza tat-23 ta’ Frar 2006 (C?513/03, ?abra p. I?1957, punt 49).

10 – Sentenzi tat-18 ta’ Lulju 2007 (C?212/05, ?abra p. I?6303), u tal-11 ta’ Settembru 2007 (C?287/05, ?abra p. I?6909) rispettivament. Fil-punti rilevanti tag?hom, dawn i?-?ew? sentenzi jirreferu g?all-punt 31 tas-sentenza Ritter?Coulais, i??itata iktar ’il fuq, fejn il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li “kull ?ittadin Komunitarju, indipendentement mir-residenza u min-nazzjonalità tieg?u, li g?amel u?u mid-dritt tal-moviment liberu tal-?addiema u li e?er?ita attività professjonali fi Stat Membru ie?or minn dak tar-residenza, jaqa’ fil-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 48 tat-Trattat KE [(li sar, wara emenda, l-Artikolu 39 KE)]”. Ara wkoll is-sentenza Lakebrink u Peters?Lakebrink, i??itata iktar ’il fuq (punt 15).

11 – Sentenza ??itata iktar ’il fuq (punt 18).

12 – Sentenza ??itata iktar ’il fuq (punt 46).

13 – Sentenza Hendrix, i??itata iktar ’il fuq (punti 42 u 44).

14 – Sentenza ??itata iktar ’il fuq (punt 16).

15 – Jiena n?id, minkejja li dan huwa ?ar, li l-klaw?ola li teskludi d-dispo?izzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-?addiema g?all-impjiegi fl-amministrazzjoni pubblika, prevista fl-Artikolu 39(4) KE ma tistax ti?i invokata kontra R.H.H. Renneberg peress li l-istess R. H. H. Renneberg huwa ta’ nazzjonalità Olandi?a u kien di?à da?al fl-impjieg muni?ipali tieg?u qabel ma g?amel u?u mill-moviment liberu tal-?addiema.

16 – Ara, b’mod partikolari, is-sentenza tat-23 ta’ Frar 1994, Scholz (C?419/92, ?abra p. I?505, punt 7).

17 – Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta’ Frar 1974, Sotgiu (152/73, ?abra p. 153, punt 11); Schumacker, i??itata iktar ’il fuq (punt 26), u tal-11 ta’ Awwissu 1995, Wielockx (C-80/94, ?abra p. I?2493, punt 16).

18 – Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi ??itati iktar ’il fuq Schumacker (punti 29 u 31); Wielockx (punti 17 sa 19) u kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink (punti 27 sa 29).

19 – Ara, f’’dan is-sens, is-sentenzi Schumacker, i??itata iktar ’il fuq (punt 32); tal-14 ta’ Settembru 1999, Gschwind (C?391/97, ?abra p. I?5451, punt 22); tas-16 ta’ Mejju 2000, Zurstrassen (C?87/99, ?abra p. I?3337, punt 21); tat-12 ta’ Di?embru 2002, de Groot (C?385/00, ?abra p. I?11819, punt 90); tat-12 ta’ ?unju 2003, Gerritse (C?234/01, ?abra p. I?5933, punt 43); tal-1 ta’ Lulju 2004, Wallentin (C?169/03, ?abra p. I?6443, punt 15), u tal-25 ta’ Jannar 2007 Meindl

(C?329/05, ?abra p. I?1107, punt 23).

20 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Schumacker, i??itata iktar 'il fuq (punt 34); Gschwind, i??itata iktar 'il fuq (punt 23), u tas-6 ta' Lulju 2006, Conijn (C?346/04, ?abra p. I?6137, punt 16).

21 – Ara s-sentenzi ??itati iktar 'il fuq Schumacker (punt 36); Gschwind (punt 27); de Groot (punt 89); Wallentin (punt 17), kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink (punt 30).

22 – Ara s-sentenzi ??itati iktar 'il fuq Schumacker (punt 38); Wielockx (punti 21 u 22); Wallentin (punt 17), kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink (punt 31).

23 – Sentenza Ritter-Coulais, i??itata iktar 'il fuq (punti 11 sa 17).

24 – Sentenza ??itata iktar 'il fuq (punti 34 sa 38).

25 – Konklu?jonijiet ippre?entati fl-1 ta' Marzu 2005 fil-kaw?a Ritter-Coulais, i??itata iktar 'il fuq, (punti 84 sa 102).

26 – Ara, f'dan ir-rigward, il-konklu?jonijiet i??itati iktar 'il fuq tal-Avukat ?enerali Léger (punti 98 sa 102).

27 – Ara l-punti 36 u 37 tas-sentenza.

28 – Punt 33 tas-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar 'il fuq.

29 – Punt 34.

30 – Punt 35.

31 – Fil-prin?ipju, dan ikun il-ka? meta l-persuni taxxabbli ma jir?evux d?ul professjonali fl-Istat Membru tar-residenza tag?hom.

32 – G?al informazzjoni, fil-konklu?jonijiet tieg?i f'din il-kaw?a, jiena kont analizzajt ukoll, sussidjarjament, l-osservazzjonijiet li bihom il-Gvern tal-Lussemburgu deherli li, fis-sustanza, kien ipprova juri li l-le?i?lazzjoni inkwistjoni kellha t-tendenza li tippre?erva l-koerenza tas-sistema fiskali tieg?u (ara l-punti 44 sa 52 tal-konklu?jonijiet i??itati iktar 'il fuq).

33 – Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi ??itati iktar 'il fuq Ritter-Coulais, (punt 7) kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink (punti 6 sa 8) u l-konklu?jonijiet tieg?i f'din l-a??ar kaw?a (punt 39).

34 – Jew ukoll fl-applikazzjoni tal-istess regola g?al sitwazzjonijiet differenti [ara b'mod partikolari, is-sentenza ??itati iktar 'il fuq Schumacker (punt 30), kif ukoll Lakebrink u Peters?Lakebrink (punt 27)].

35 – Ara wkoll, f'dan is-sens, il-konklu?jonijiet i??itati tal-Avukat ?enerali Léger (punti 98 u 99).

36 – Ara s-sentenza Gilly, i??itata iktar 'il fuq (punti 24 sa 30); tal-21 ta' Settembru 1999, Saint-Gobain ZN (C?307/97, ?abra p. I?6161, punt 57); de Groot, i??itata iktar 'il fuq (punt 93); tad-19 ta' Jannar 2006, Bouanich (C-265/04, ?abra p. I-923, punt 49); tat-23 ta' Frar 2006, van Hilten?van der Heijden (C?513/03, ?abra p. I?1957, punt 47); tat-12 ta' Di?embru 2006 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, (C-374/04, ?abra p. I-11673, punt 52), u tal-14 ta' Di?embru 2006, Denkavit Internationaal u Denkavit France (C?170/05, ?abra p. I?11949, punt 43).

37 – Dan it-tqassim huwa bba?at ukoll fuq il-prattika internazzjonali u b'mod partikolari fuq il-mudell tal-ftehim fiskali li dwar id-d?ul u l-kapital ?viluppat mill-Organizzazzjoni g?all-I?vilupp u l-

Kooperazzjoni Ekonomika (OECD), mudell li l-Qorti tal-?ustizzja fakkret regolarment li mhuwiex irra?jonevoli li l-Istati Membri li jispiraw ru?hom minnu: ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ??itati iktar 'il fuq, Gilly (punt 31) u van Hilten-van der Heijden (punt 48).

38 – Fil-fatt, f'kuntest li kien jirrigwarda jekk ?ittadin ?ermani?, li kien residenti fil-?ermanja, kellux dritt li jinvoka d-dispo?izzjonijiet tal-konvenzjoni fiskali bilaterali, il-Qorti tal-?ustizzja, fil-fehma tieg?i ?ustament, ma ddefinixxitx ir-regola tat-trattament nondiskriminatorju, li tinsab fl-Artikolu 25(3) tal-konvenzjoni msemmija, b?ala li hija konnessa mat-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn dawn i?-?ew? Stati membri [ara s-sentenza tal-5 ta' Lulju 2003, D, (C?376/03, ?abra p. I-5821, punti 60 sa 62)].

39 – Ara, f''dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Jannar 1986, Il-Kummissjoni vs Franza (270/83, ?abra p. 273, punt 26) kif ukoll Denkavit Internationaal u Denkavit France, i??itata iktar 'il fuq (punt 53).

40 – Ara l-?urisprudenza ??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 39. Wie?ed jista' jara li, anki fil-kaw?i li fihom il-Qorti tal-?ustizzja ta??etta li l-kwistjoni tirrigwarda l-g?a?la tal-fattur ta' konnessjoni g?all-finijiet tat-tqassim tal-kompetenza fiskali bilaterali, hija madankollu tivverifika jekk din l-g?a?la, li minnha nnifisha mhijiex diskiriminatorja, tinvolvix "riperkussjonijiet negattivi g?all-persuni taxxabbli kkon?ernati" [ara s-sentenza Gilly, i??itata iktar 'il fuq (punt 34)].

41 – Ara, g?al ra?unament analogu, is-sentenza Saint-Gobain ZN, i??itata iktar 'il fuq (punt 60).

42 – Sentenza tat-28 ta' Frar 2008 (C?293/06, ?abra p. I-1129, punt 44).

43 – Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ??itati iktar 'il fuq Lakebrink u Peters-Lakebrink (punt 22), kif ukoll Deutsche Shell (punti 40 u 50).

44 – ?U L 336, p. 15.

45 – Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Marzu 2007, Talotta (C?383/05, ?abra p. I?2555, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

46 – Ara, b'mod partikolari, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-15 ta' Mejju 1997, Futura Participations u Singer, (C?250/95, ?abra p. I-2471, punt 26); tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant, (C?9/02, ?abra p. I-2409, punt 49); tas-7 ta' Settembru 2006, N (C-470/04, ?abra p. I?7409, punt 40), u tat-18 ta' Jannar 2007, Il-Kummissjoni vs L-I?vezja (C?104/06, ?abra p. I?671, punt 25).

47 – Il-korsiv huwa mi?jud minni.

48 – Sabiex jitne??a kull dubju, la kienet kwistjoni li t-trattament ji?i applikat g?al kull persuna taxxabbli mhux residenti li taqa' ta?t il-kamp ta' applikazzjoni ta' dan il-ftehim, u lanqas, *a fortiori*, li l-istess trattament jing?ata lill-persuni fi?i?i, ?ittadini ta' Stat membru li mhuwiex parti mill-ftehim fiskali bilaterali, inkwantu l-Qorti tal-?ustizzja rrifjutat tali applikazzjoni fis-sentenza D, i??itata iktar 'il fuq (punti 54 sa 60).

49 – G?andu ji?i osservat li l-metodi li bihom g?andu jittie?ed inkunsidkunsiderazzjoni dan l-aspett tal-kapa?ità kontributtiva tal-persuna taxxabbli mhux residenti li tir?ievi d-d?ul taxxabbli kollu jew kwa?i kollu tag?ha fl-Istat Membru tal-impjieg g?andhom jo?or?u mid-dritt nazzjonali, in osservanza tad-dritt Komunitarju: f'dan is-sens, ara s-sentenza de Groot, i??itata iktar 'il fuq (punti 114 u 115), kif ukoll il-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a li wasslet g?as-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink i??itata iktar 'il fuq (punt 41).

50 – Naturalment, is-sena fiskali u d-deprezzament monetarju inkwistjoni f'din il-kaw?a ji?u qabel

id-d?ul fis-se?? tal-Euro.

51 – Ara, b’mod partikolari, il-konklu?jonijiet ippre?entati fit-8 ta’ Novembru 2007 fil-kaw?a Deutsche Shell, i??itata iktar ’il fuq (punt 12).

52 – Punti 27, 29 sa 32 tas-sentenza. Bil-kontra, kif jidher, g?al sempli?i telf ta’ kontabbiltà virtwali.

53 – Punt 42 (il-korsiv huwa mi?jud minni).

54 – Punt 43. Il-Qorti tal-?ustizzja tirrfereri, b’analo?ija, g?as-sentenza tat-12 ta’ Lulju 2005, Schempp (C?403/03, ?abra p. I?6421, punt 45), fejn il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li “t-Trattat ma jiggarantixxix lil ?ittadin tal-Unjoni li t-trasferiment tal-attivitajiet tieg?u fi Stat Membru ie?or differenti minn dak li fih kien jirrisjedi sa dakinhar huwa newtrali fir-rigward ta' tassazzjoni. Meta wie?ed jie?u inkunsiderazzjoni d-differenzi fil-le?i?lazzjonijiet tal-Istati Membri dwar dan is-su??ett, tali trasferiment jista', skont il-ka?ijiet, ikun vanta??u? jew ?vanta??u? g?a?-?ittadin fuq livell ta' tassazzjoni indiretta”.

55 – Punt 44 (il-korsiv huwa mi?jud minni).