Downloaded via the EU tax law app / web

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)

“Moviment liberu tal-?addiema — Artikolu 39 KE — Le?i?lazzjoni fiskali — Taxxa fuq id-d?ul — Determinazzjoni tal-ba?i taxxabbli — ?ittadin ta’ Stat Membru li jir?ievi d-d?ul taxxabbli tieg?u kollu jew kwa?i kollu f’dan l-Istat Membru — Residenza fi Stat Membru ie?or”

Sommarju tas-sentenza

1. *Moviment liberu tal-persuni — ?addiema — Dispo?izzjonijiet tat-Trattat — Kamp ta’ applikazzjoni ratione personae*

(Artikolu 39 KE)

2. *Moviment liberu tal-persuni — ?addiema — Trattament ugwali — Remunerazzjoni — Taxxa fuq id-d?ul*

(Artikolu 39 KE)

1. Is-sitwazzjoni ta’ ?ittadin Komunitarju li, wara ?-?aqliq tar-residenza tieg?u minn Stat Membru, li tieg?u huwa ?ittadin, g?al ie?or, je?er?ita attività bi ?las fi Stat Membru li mhuwiex dak li huwa residenti fih, taqa’, minn meta jkun sar dan i?-?aqliq, ta?t il-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 39 KE.

(ara l-punt 37)

2. L-Artikolu 39 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tg?id li ?ittadin Komunitarju, mhux residenti fl-Istat Membru li fih huwa jir?ievi d?ul li jikkostitwixxi t-totalità jew il-kwa?i totalità tar-ri?orsi taxxabbli tieg?u ma jistax, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa ta’ dan id-d?ul f’dan l-Istat Membru, jinvoka d?ul negattiv relatat ma’ dar li tintu?a b?ala abitazzjoni u li tinsab fi Stat Membru ie?or, u li tag?ha huwa proprjetarju, filwaqt li resident ta’ l-ewwel Stat Membru ikun jista’ juri dan id-d?ul negattiv g?ad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa tad-d?ul tieg?u.

Fir-rigward tat-tassazzjoni diretta, is-sitwazzjoni tar-residenti u ta’ dawk li mhumiex residenti fi Stat Membru partikolari mhumiex, b?ala regola ?enerali, paragunabbli, min?abba li fihom differenzi o??ettivi kemm mill-perspettiva tas-sors tad-d?ul kif ukoll minn dik tal-kapa?ità kontributtiva personali tal-persuna taxxabbli jew tat-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari. Madankollu, meta jkun hemm vanta?? fiskali li ji?i mi??ud lil dawk li mhumiex residenti, din id-differenza fit-trattament bejn dawn i?-?ew? kategoriji ta’ persuni taxxabbli tista’ ti?i kkwalifikata b?ala diskriminazzjoni sakemm ma jkunx hemm xi differenza o??ettiva fis-sitwazzjoni ta’ natura tali li ti??ustifika din id-differenza fit-trattament fuq dan il-punt. Dan huwa b’mod partikolari l-ka? meta l-persuna taxxabbli mhux residenti ma tir?evix d?ul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta’ residenza tag?ha u dda??al il-parti l-kbira tad-d?ul taxxabbli tag?ha fl-Istat Membru tal-impjieg, b’mod li l-Istat

Membru ta' residenza ma jkunx f'po?izzjoni li jag?tiha l-vanta??i mit-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tag?ha, peress li d-diskriminazzjoni tikkonsisti fil-fatt li din mhijiex me?uda inkunsiderazzjoni fl-Istat Membru ta' residenza u lanqas fl-Istat Membru fejn hija impjegata.

Sa fejn, minkejja li tirrisjedi fi Stat Membru, persuna tir?ievi l-parti l-kbira mid-d?ul taxxabbli tag?ha mill-impjieg tag?ha fi Stat Membru ie?or, ming?ajr ma tir?ievi d?ul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza tag?ha, din tinsab, g?all-finijiet tat-te?id inkunsiderazzjoni tal-kapa?ità kontributtiva tag?ha, f'sitwazzjoni o??ettivament paragunabbli, fil-konfront tal-Istat Membru ta' impjieg tag?ha, ma' dik ta' resident ta' dan l-a??ar Stat Membru li je?er?ita wkoll l-impjieg tieg?u f'dan l-Istat. Meta Stat Membru jie?u inkunsiderazzjoni, g?ad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul dovuta mill-persuni taxxabbli residenti, fejn id-d?ul negattiv huwa konness ma' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ie?or, huwa wkoll me?tie?, fir-rigward tar-residenti ta' dan l-a??ar Stat Membru li jir?ievu t-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul taxxabbli tag?hom fl-ewwel Stat Membru u ma jir?ievu ebda d?ul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza tag?hom, li jie?u inkunsiderazzjoni dan l-istess d?ul negattiv g?all-istess g?an u fin-nuqqas tieg?u s-sitwazzjoni ta' dawn il-persuni taxxabbli tal-a??ar ma titte?idx inkunsiderazzjoni, f'dan ir-rigward, fi?-?ew? Stati Membri kkon?ernati.

Id-differenza fit-trattament inkwistjoni ma tirri?ultax mis-sempli?i differenza li te?isti bejn il-le?i?lazzjonijiet fiskali interni tal-Istati Membri inkwistjoni. Fil-fatt, anki li kieku l-Istat Membru ta' residenza kellu jawtorizza dan it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul tar-residenti tieg?u, persuna taxxabbli li tir?ievi t-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul tag?ha fl-Istat Membru tal-impjieg, ma tkunx kapa?i, f'kull ka?, tikseb profitt mit-tali vanta??.

Fir-rigward tar-riskju ta' te?id inkunsiderazzjoni doppju tat-telf relatat mal-proprjetà immobbli ta' persuna taxxabbli li mhijiex residenti, il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni hija inti?a sabiex tevita li tali riskju jse?? fir-rigward tal-persuni taxxabbli residenti li jbatu minn telf mid-d?ul relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ie?or, li s-sitwazzjoni tag?hom tista' ti?i pparagunata ma' dik ta' persuna taxxabbli li mhijiex residenti li tir?ievi t-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul tag?ha fl-Istat Membru kkon?ernat. Barra minn hekk, dan l-Istat Membru jista', fil-ka? li parti mill-operazzjonijiet ta' persuna taxxabbli jitwettqu fit-territorju ta' Stat Membru li ma jkunx dak fejn te?er?ita l-impjieg tag?ha, jitlob, ming?and l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ie?or, l-informazzjoni kollha li tista' tippermettilu jistabbilixxi b'mod pre?i? 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 applikabbli.

G?aldaqstant, din id-differenza fit-trattament, li hija bba?ata fuq ir-residenza, tippre?enta natura diskriminatorja, peress li, filwaqt li d-d?ul negattiv minn proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ie?or jittie?ed inkunsiderazzjoni mill-Istat Membru kkon?ernat sabiex ti?i stabbilita l-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul, b'mod partikolari professjonali, tal-persuni taxxabbli li ja?dmu u li jirrisjedu f'dan l-a??ar Stat Membru, dan id-d?ul ma jistax jittie?ed inkunsiderazzjoni fil-ka? ta' persuna taxxabbli li tir?ievi t-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul taxxabbli tag?ha minn impjieg e?er?itat f'dan l-istess Stat Membru, i?da li fih hija ma tirrisjedix. Minn dan jirri?ulta li le?i?lazzjoni nazzjonali tikkostitwixxi ostakolu g?all-moviment liberu tal-?addiema li, b?ala prin?ipju, huwa pprojbit mill-Artikolu 39 KE.

(ara l-punti 59-62, 66, 71, 75, 77-80, 84 u d-dispo?ittiv)

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

16 ta' Ottubru 2008(*)

"Moviment liberu tal-?addiema – Artikolu 39 KE – Le?i?lazzjoni fiskali – Taxxa fuq id-d?ul – Determinazzjoni tal-ba?i taxxabbli – ?ittadin ta' Stat Membru li jir?ievi d-d?ul taxxabbli tieg?u kollu jew kwa?i kollu f'dan l-Istat Membru – Residenza fi Stat Membru ie?or"

Fil-kaw?a C?527/06,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (l-Olanda), permezz ta' de?i?joni tat-22 ta' Di?embru 2006, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fis-27 ta' Di?embru 2006, fil-pro?edura

R. H. H. Renneberg

vs

Staatssecretaris van Financiën,

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

komposta minn A. Rosas (Relatur), President tal-Awla, A. Ó Caoimh, J. Klu?ka, U. Lõhmus, u P. Lindh, Im?allfin,

Avukat ?enerali: P. Mengozzi,

Re?istratur: M. Ferreira, Amministratur Prin?ipali,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat-22 ta' Mejju 2008,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al R.H.H. Renneberg, minnu stess,

– g?all-Gvern Olandi?, minn H. G. Sevenster u M. de Grave, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern ?vedi?, minn K. Wistrand, b?ala a?ent,

– g?all-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal, A. Weimar u W. Roels, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tal-25 ta' ?unju 2008,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 39 KE u 56 KE.

2 Din it-talba ?iet ippre?entata fil-kuntest ta' kaw?a bejn R. Rennenberg, ?ittadin Olandi?, u s-Staatssecretaris van Financiën (Segretarju tal-Istat g?all-Finanzi), rigward rifjut min-na?a tal-amministrazzjoni tat-taxxa milli tie?u inkunsiderazzjoni telf minn kirja relatata ma' proprjetà immobbli fil-pussess ta' R. Rennenberg fil-Bel?ju u li fiha jirrisjedi, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul li g?alih huwa taxxabbli fl-Olanda, fejn jir?ievi d-d?ul professjonali kollu tieg?u.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt konvenzjonali

3 Il-Ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-d?ul u fuq il-patrimonju u sabiex jirregola ?erti kwistjonijiet o?ra fil-qasam fiskali, iffirmat fid-19 ta' Ottubru 1970 bejn ir-Renju tal-Bel?ju u r-Renju tal-Olanda (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing), iffirmat fi Brussell fid-19 ta' Ottubru 1970 (*Tractatenblad* 1970, nru 192, (iktar'il quddiem il-"ftehim fiskali"), jinkludi Artikolu 4 intitolat "Domi?ilju fiskali", li s-subartikolu 1 tieg?u jg?id:

"Skont din il-Konvenzjoni, l-espressjoni 'residenti f'wie?ed mill-Istati' tfisser kull persuna li, skont il-le?i?lazzjoni tal-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 tinsab din il-proprjetà."

5 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 19(1), ta' dan il-ftehim jg?id hekk:

"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 servizzi mog?tija f'dan l-Istat jew lil din is-suddivi?joni politika g?andhom ji?u ntaxxati fl-imsemmi Stat."

6 Il-punti 1 u 2 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali jipprovdu:

"Fir-rigward tar-residenti tal-Olanda, it-tassazzjoni doppja hija evitata kif ?ej:

1° [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 ta' dan il-Ftehim, huma taxxabbli fil-Bel?ju;

2° 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 u l-ammont tad-d?ul totali jew tal-patrimonju totali li jikkostitwixxi l-ba?i ta' stima tat-taxxa

kontemplata fil-[punt] 1”.

7 L-Artikolu 25 ta’ dan il-Ftehim, intitolat “Nondiskriminazzjoni” jiddisponi fis-subartikolu 3 tieg?u li:

“Il-persuni fi?i?i 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”.

Il-le?i?lazzjoni nazzjonali

8 Il-li?i tal-1964 dwar it-taxxa fuq id-d?ul (Wet op de Inkomstenbelasting), tas-16 ta’ Di?embru 1964 (*Staatsblad* 1964, Nru. 519), fil-ver?joni tag?ha applikabbli meta se??ew il-fatti fil-kaw?a prin?ipali (iktar’il quddiem il-“WIB”), fl-Artikolu 1 tag?ha tiddefinixxi lill-persuni taxxabbli “nazzjonali” (iktar’il quddiem il-“persuni taxxabbli residenti”) b?ala persuni fi?i?i residenti fl-Olanda, b’kuntrast mal-persuni taxxabbli “barranin” (iktar’il quddiem il-“persuni taxxabbli mhux residenti”), kun?ett li jindika persuni fi?i?i li, ming?ajr ma jirrisjedu f’dan l-Istat Membru, madankollu fih jir?ievu d?ul.

9 Il-persuni taxxabbli residenti 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.

10 F’dak li jikkon?erna l-persuni taxxabbli li huma residenti, il-ba?i taxxabbli hija kkostitwita mid-d?ul gross globali, imnaqqas bit-telf dedu?ibbli (Artikolu 3 tal-WIB). Dan id-d?ul jinkludi b’mod partikolari d-d?ul nett mix-xog?ol u mill-patrimonju [Artikolu 4(1)(c) tal-WIB], inklu? il-benefi??ju g?all-persuna taxxabbli li tokkupa personalment abitazzjoni li tappartjeni lilha.

11 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.

12 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 jitnaqqas mid-d?ul gross taxxabbli.

13 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 jitnaqqsu mid-d?ul gross u, konsegwentement, mid-d?ul taxxabbli, anki jekk dawn l-img?axijiet je??edu l-vanta?? tal-persuna taxxabbli li tg?ix personalment f’abitazzjoni li tappartjeni lilha.

14 B?alma tikkonstata 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 taxxabbli fl-Olanda, bil-kundizzjoni li fis-sena fiskali sussegwenti li matulha jkun hemm d?ul po?ittiv minn dik il-proprjetà immobbli, it-tnaqqis inti? sabiex ti?i evitata t-tassazzjoni doppja ji?i kkalkolat billi jitnaqqas dak it-telf minn dan id-d?ul po?ittiv bis-sa??a tal-Artikolu 24(1)(2) tal-Ftehim fiskali, moqri flimkien mal-Artikolu 3(4) tad-Digriet tal-1989 dwar il-?elsien minn taxxa doppja (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989), tal-21 ta’ Di?embru 1989 (*Staatsblad* 1989, Nru. 594, iktar’il quddiem id-“Digriet tal-1989”).

Is-sistema fiskali ta’ resident Bel?jan li jir?ievi d?ul professjonali fl-Olanda

15 Is-sistema fiskali ta’ persuna taxxabbli li tir?ievi d?ul professjonali fl-Olanda u li tirrisjedi fil-Bel?ju hija ddeterminata mill-WIB u mill-ftehim fiskali.

16 Skont l-Artikolu 48 tal-WIB, it-taxxa tin?abar, fir-rigward tal-persuni taxxabbli mhux residenti, fuq id-d?ul nazzjonali taxxabbli, ji?ifieri d-d?ul gross nazzjonali ta' matul is-sena kalendarja.

17 Skont l-Artikolu 49(?) tal-WIB, id-d?ul gross nazzjonali jikkonsisti b'mod partikolari fid-d?ul globali ta' persuna li ma tirrisjedix fl-Olanda abba?i tad-d?ul nett li ji?i mix-xog?ol, sa fejn dan jikkon?erna impjieg li qed ji?i e?er?itat jew li ?ie e?er?itat fl-Olanda, jew ukoll proprjetà immobbli li tinsab f'dan l-Istat Membru.

18 B?ala prin?ipju, skont l-Artikolu 2(2) tal-WIB, ?ittadin Olandi? li ma jirrisjedix fl-Olanda, li jkun impjegat ma' persuna ?uridika rregolata bid-dritt pubbliku Olandi?, jitqies li jirrisjedi fl-Olanda. Il-Hoge Raad der Nederlanden (Qorti Suprema tal-Olanda) jippre?i?a li jirri?ulta madankollu mis-sentenza tieg?u tat-12 ta' Marzu 1980 (Nru 19180, BNB, 1980/170) li, g?ad-d?ul li l-ftehim fiskali jattribwixxi lir-Renju tal-Bel?ju, l-istabbiliment tar-residenza skont l-Artikolu 2(2) tal-WIB ma g?andux jittie?ed in kunsiderazzjoni sabiex japplikaw id-dispo?izzjonijiet ta' dan il-ftehim.

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

19 R. H. H. Renneberg ittrasferixxa r-residenza tieg?u mill-Olanda g?all-Bel?ju f'Di?embru tal-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 is-snin 1996 u 1997, R. H. H. Renneberg kien impjegat mas-servizz pubbliku mal-komun Olandi? ta' Maastricht. Matul dawn is-sentejn, huwa r?ieva d-d?ul professjonali kollu tieg?u fl-Olanda.

21 Fil-Bel?ju, R. H. H. Renneberg kien su??ett g?al taxxa min?abba l-abitazzjoni tieg?u, ji?ifieri l-précompte immobilier. Huwa pa?ifiku li d-d?ul negattiv mi?bur minn R. H. H. Renneberg mill-abitazzjoni Bel?jana tieg?u ma kellux effett fuq l-ammont ta' din it-taxxa.

22 Fil-kuntest tat-tassazzjoni fuq id-d?ul fl-Olanda g?as-snin finanzjarji 1996 u 1997, R. H. H. Renneberg talab it-tnaqqis tad-d?ul negattiv konness mar-residenza Bel?jana tieg?u. Din it-talba kienet tikkon?erna d-differenza bejn il-valur tal-kera tal-abitazzjoni u l-img?axijiet ipotekarji m?allsa.

23 Fl-Olanda, l-amministrazzjoni fiskali Olandi?a ?ar?et l-avvi?i ta' taxxa g?al dawn is-snin fuq d?ul taxxabbli, ta' NLG 75 265 u ta' NLG 78 600 rispettivament, ming?ajr ma a??ettat it-tnaqqis mid-d?ul l-ie?or Olandi? ta' R. H. H. Renneberg, id-d?ul negattiv tal-abitazzjoni Bel?jana tieg?u. Skont id-dikjarazzjoni fiskali ta' R. Renneberg, dan id-d?ul negattivi kien jammonta g?al NLG 8 165 fl-1996 u g?al 8 195 NLG fl-1997.

24 Il-kontestazzjonijiet imressqa kontra dawn l-avvi?i ta' taxxa ?ew mi??uda permezz ta' de?i?jonijiet.

25 Peress li l-Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (qorti tal-appell ta' 's-Hertogenbosch) ?a?ad ir-rikorsi li huwa kien ippre?enta kontra dawn id-de?i?jonijiet permezz ta' ?ew? sentenzi tal-31 ta' Ottubru 2002, R. H. H. Renneberg appella quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden minn dawn id-de?i?jonijiet.

26 Jirri?ulta mill-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju li r-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali g?andu, skont l-Artikolu 4 tal-ftehim fiskali, ji?i kkunsidrat li jirrisjedi fil-Bel?ju.

27 Minn dan isegwi li, fl-Olanda, R. H. H. Renneberg mhuwiex ikkunsidrat li huwa su??ett g?at-taxxa b'mod illimitat, i?da huwa su??ett, g?al dak li jikkon?erna d-d?ul li l-ftehim fiskali bilaterali

jattribbwixxi t-tassazzjoni tieg?u fir-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 dan il-ftehim ma jaffettwax it-taxxa fuq id-d?ul, po?ittiv jew negattiv, li skont dan l-istess ftehim, huwa taxxabbli fir-Renju tal-Olanda.

28 Fil-kuntest tal-appell tieg?u, R. H. H. Renneberg invoka s-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, ?abra p. I-225). Huwa sostna li, peress li huwa e?er?ita d-dritt tieg?u g?al moviment liberu ggarantit mill-Artikolu 39 KE, huwa g?andu jkun jista' jibbenefika fl-Olanda mill-vanta??i mog?tija lill-persuni taxxabbli residenti, peress li jinsab, fir-rigward tad-d?ul tieg?u taxxabbli u tal-post fejn jir?ievi dan id-d?ul, f'sitwazzjoni paragunabbli ?afna g?al dawn il-persuni taxxabbli.

29 Il-Hoge Raad der Nederlanden josserva li l-vanta?? fiskali fil-kaw?a prin?ipali inkwistjoni mhuwiex ibba?at fuq is-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli, b'differenza ta' dawk inkwistjoni fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq.

30 Din il-qorti tqis 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 ta' kategorija ta' d?ul partikolari minn d?ul po?ittiv li jaqa' ta?t kategorija o?ra ta' d?ul, 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.

31 Billi qies madankollu li l-kaw?a prin?ipali qajmet ?ertu diffikultajiet ta' interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju, il-Hoge Raad der Nederlanden idde?ieda li jissospendi l-kaw?a quddiemu u li jag?mel id-domanda 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 d-d?ul tag?ha jkun ?ej mill-abitazzjoni proprja tag?ha li hija tokkupa fl-Istat [Membru] ta' residenza jkollu bilan? negattiv 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 minn dan l-Istat Membru l-ie?or [...] milli tnaqqas id-d?ul negattiv mid-d?ul professjonali taxxabbli tag?ha, filwaqt li l-Istat [Membru] tal-impjieg jag?ti dan it-tnaqqis lir-residenti tieg?u?"

32 Permezz ta' ittra nnotifikata fl-4 ta' April 2008, il-Qorti tal-?ustizzja bag?tet ?ew? mistoqsijiet bil-miktub lill-Gvern Olandi? dwar ?ertu aspetti tad-dritt fiskali applikabbli fl-Olanda fi ?mien il-fatti fil-kaw?a prin?ipali, li ?ew imwie?ba minn dan il-gvern permezz ta' korrispondenza ddepo?itata fir-Re?istru tal-Qorti tal-?ustizzja fl-24 ta' April 2008.

Fuq id-domanda preliminari

33 Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 39 KE u/jew l-Artikolu 56 KE g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu li le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, li tg?id li ?ittadin Komunitarju, mhux residenti fl-Istat Membru li fih huwa jir?ievi d?ul li jikkostitwixxi t-totalità jew il-kwa?i totalità tar-ri?orsi taxxabbli tieg?u ma jistax, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa ta' dan id-d?ul f'dan l-Istat Membru, juri d?ul negattiv relatat ma' dar li tintu?a b?ala abitazzjoni u li tinsab fi Stat Membru ie?or, u li tag?ha huwa l-proprjetarju, filwaqt li resident ta' dan l-Istat Membru jista' juri dan id-d?ul negattiv g?ad-determinazzjoni tal-ba?i ta' taxxa tad-d?ul tieg?u.

Fuq id-domanda preliminari sa fejn din issemmi l-Artikolu 39 KE

Fuq l-applikabbiltà tal-Artikolu 39 KE

34 Qabel kollox, g?andu ji?i enfasizzat li ma ?iex sostnut li s-sitwazzjoni ta' persuna b?al dik ta' R. H. H. Renneberg ta?rab mill-kamp ta' applikazzjoni tal-moviment liberu tal-?addiema min?abba li l-impjieg okkupat minn din il-persuna jikkostitwixxi impjieg fl-amministrazzjoni pubblika skont l-Artikolu 39(4) KE. Barra minn hekk, l-atti tal-pro?ess ma jinkludu l-ebda indikazzjoni f'dan is-sens. G?aldaqstant wie?ed g?andu jibda mill-premessa li l-attività ekonomika inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma taqax ta?t l-impjiegi li l-Artikolu 39(4) KE jeskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tas-subartikoli 1 sa 3 ta' dan l-Artikolu.

35 Skont il-Gvern Olandi? kif ukoll, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha, il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, fir-rigward tal-moviment liberu tal-?addiema, jikkon?erna f'dan il-ka? sitwazzjoni purament interna. ?ittadin Olandi? li jkompli je?er?ita l-attivitajiet ekonomi?i tieg?u fl-Olanda wara li jkun ittrasferixxa ru?u fil-Bel?ju min?abba ra?unijiet privati m'g?andux il-kwalità ta' ?addiem migrant u ma jkunx g?amel u?u mid-dritt tal-moviment liberu tal-?addiema.

36 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat, li kull ?ittadin Komunitarju, indipendentement mill-post ta' residenza u min-nazzjonalità tieg?u, li je?er?ita attività professjonali fi Stat Membru ie?or minn dak tar-residenza, jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 39 KE (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, ?abra p. I-1711, punt 31; tat-18 ta' Lulju 2007, Hartmann, C-212/05, ?abra p. I-6303, punt 17, kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink, C-182/06, ?abra p. I-6705, punt 15; tal-11 ta' Settembru 2007, Hendrix, C-287/05, ?abra p. I-6909, punt 46, u tas-17 ta' Jannar 2008, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-152/05, ?abra p. I-39, punt 20).

37 B'hekk, is-sitwazzjoni ta' ?ittadin Komunitarju b?al R. H. H. Renneberg, li, wara ?-?aqliq tar-residenza tieg?u minn Stat Membru g?al ie?or, je?er?ita attività bi ?las fi Stat Membru li fih mhuwiex residenti, taqa', minn meta sar dan i?-?aqliq, ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 39 KE.

38 G?aldaqstant g?andu ji?i e?aminat jekk, b?al ma jsostni r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali u b?al ma sostniet il-Kummissjoni fis-seduta, l-Artikolu 39 KE jipprekludix, f'sitwazzjoni b?al dik ta' R. H. H. Renneberg, l-applikazzjoni ta' le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik fil-kaw?a prin?ipali.

Fuq il-moviment liberu tal-?addiema

– Osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-?ustizzja

39 F'ka? li l-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi li l-Artikolu 39 KE huwa g?andu japplika f'sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, il-Gvern Olandi?, l-istess b?all-Gvern ?vedi?, iqis li t-trattament differenti li g?alih huwa su??ett R. H. H. Renneberg meta mqabbel ma' persuna taxxabbli residenti ma jmurx kontra l-Artikolu 39 KE, peress li dan huwa dovut esklu?ivament g?at-tqassim tas-setg?a ta' tassazzjoni previst mill-ftehim fiskali.

40 Skont il-Gvern Olandi?, min?abba dan it-tqassim, huwa biss ir-Renju tal-Bel?ju li g?andu jie?u inkunsiderazzjoni d-d?ul negattiv u po?ittiv mi?bur mill-abitazzjoni Bel?jana ta' R. H. H. Renneberg. Ir-Renju tal-Olanda jista' jintaxxa biss id-d?ul professjonali tieg?u u ma jistax jinkludi d-d?ul mill-proprjetà fil-ba?i ta' taxxa. It-Trattat wara kollox jiggarantixxi biss lil ?ittadin tal-Unjoni Ewropea t-trasferiment tal-attivitajiet tieg?u fi Stat Membru li mhuwiex dak li fih jirrisjedi filwaqt sa dakinhar baqa' newtrali fil-qasam ta' tassazzjoni.

41 Minn dan, l-imsemmi Gvern jiddedu?i li t-trattament differenti inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jirreferi g?al sitwazzjonijiet li mhumiex o??ettivament paragunabbli u g?aldaqstant ma jimplika l-ebda diskriminazzjoni.

42 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 mhux 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, il-le?i?lazzjoni fil-kaw?a prin?ipali tistabbilixxi differenza fit-trattament bejn dawn i?-?ew? kategoriji ta' persuni taxxabbli skont il-post ta' residenza biss. Din id-differenza fit-trattament fiskali tikkostitwixxi diskriminazzjoni indiretta pprojbita mill-Artikolu 39 KE, peress li, fl-Olanda, d?ul negattiv relatat ma' abitazzjoni fil-Bel?ju jittie?ed inkunsiderazzjoni fil-ka? ta' persuna taxxabbli residenti, i?da ma jitti?idx inkunsiderazzjoni fil-ka? ta' persuna taxxabbli li mhux residenti.

– Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja

43 Jirri?ulta minn ?urisprudenza stabbilita li d-dispo?izzjonijiet kollha tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-persuni huma inti?a sabiex jiffa?ilitaw, g?a?-?ittadini Komunitarji, l-e?er?izzju ta' attivitajiet professjonali ta' kull xorta fit-territorju tal-Komunità Ewropea u jipprekludu mi?uri li jistg?u jisfavorixxu dawn i?-?ittadini meta jixtiequ je?er?itaw attività ekonomika fit-territorju ta' Stat Membru ie?or (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-13 ta' Novembru 2003, Schilling u Fleck-Schilling, C-209/01, ?abra p. I-13389, punt 24, u s-sentenzi ??itati iktar'il fuq, Ritter-Coulais, punt 33; Lakebrink u Peters-Lakebrink, punt 17, kif ukoll Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, punt 21).

44 Jista' ji?i dedott mill-?urisprudenza mfakkra fil-punti 36 u 43 ta' din is-sentenza li dak li jo?ro? minn dan l-a??ar punt jikkon?erna mi?uri li jistg?u jisfavorixxu li?-?ittadini Komunitarji li je?er?itaw attività professjonali fi Stat Membru li mhuwiex dak tar-residenza tag?hom, b'mod partikolari li?-?ittadini Komunitarji li jixtiequ jkomplu je?er?itaw attività ekonomika fi Stat Membru partikolari wara li jkunu ttrasferew ir-residenza tag?hom fi Stat Membru ie?or.

45 Jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju li, b'differenza tal-persuni li ja?dmu u jirrisjedu fl-Olanda, R. H. H. Renneberg, li ja?dem fl-Olanda filwaqt li jg?ix il-Bel?ju, m'g?andux id-dritt, skont il-le?i?lazzjoni Olandi?a, jitlob li jittie?ed inkunsiderazzjoni d-d?ul negattiv marbut mal-proprjetà immobbli tieg?u li jinsab il-Bel?ju g?ad-determinazzjoni tal-ba?i ta' taxxa tad-d?ul tieg?u li jir?ievi fl-Olanda.

46 G?aldaqstant, b'le?i?lazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, it-trattament ri?ervat g?all-persuni taxxabbli li mhumiex residenti huwa inqas vanta??u? minn dak li minnu jibbenefikaw il-persuni taxxabbli residenti.

47 G?aldaqstant, g?andu ji?i e?aminat jekk, b?al ma jsostnu l-Gvern Olandi? u dak ?vedi?, din id-differenza fit-trattament fiskali li tolqot il-persuni taxxabbli li mhumiex residenti fl-Istat Membru kkon?ernat ma tistax tkun kontra l-Artikolu 39 KE, peress li din hija bba?ata fuq it-tqassim tas-setg?a ta' taxxa prevista minn ftehim g?all-?elsien minn taxxa doppja b?al ma hu l-ftehim fiskali.

48 ?ertament, skont ?urisprudenza stabbilita, fin-nuqqas ta' mi?uri ta' unifikazzjoni jew ta'

armonizzazzjoni Komunitarji inti?i, l-Istati Membri jibqg?u kompetenti sabiex jistabbilixxu l-kriterji ta' tassazzjoni tad-d?ul u tal-?id sabiex ti?i eliminata, jekk ikun il-ka? permezz ta' ftehim, it-tassazzjoni doppja. F'dan il-kuntest, l-Istati Membri jistg?u, fil-qafas ta' ftehim bilaterali, inti?i sabiex ti?i evitata t-tassazzjoni doppja, jistabbilixxu l-fatturi ta' konnessjoni g?all-finijiet tat-tqassim tal-?urisdizzjoni fiskali (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Settembru 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, ?abra p. I-6161, punt 57; tat-12 ta' Di?embru 2002, de Groot, C-385/00, ?abra p. I-11819, punt 93, u tad-19 ta' Jannar 2006, Bouanich, C-265/04, ?abra p. I-923, punt 49).

49 F'dan il-ka?, bil-fatt li r-Renju tal-Olanda u r-Renju tal-Bel?ju adottaw l-Artikoli 6 u 19(1), huma u?aw il-libertà li jistabbilixxu l-fatturi ta' konnessjoni tal-g?a?la tag?hom, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-?urisdizzjonijiet fiskali rispettivi tag?hom. B'hekk, skont l-Artikolu 6 ta' dan il-ftehim, huwa r-Renju tal-Bel?ju li g?andu jintaxxa d-d?ul li ji?i minn proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju tag?ha, filwaqt li, skont l-Artikolu 19(1) ta' dan il-ftehim, il-pagi ta' uffi?jali tas-servizz pubbliku Olandi? b?al ma hu R. H. H. Renneberg huma ntaxxati fl-Olanda.

50 Madankollu, dan it-tqassim tal-?urisdizzjoni fiskali ma jippermettix lill-Istati Membri sabiex japplikaw mi?uri li jmorru kontra l-moviment liberu ggarantit mit-Trattat (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Bouanich, i??itata iktar'il fuq, punt 50; tat-12 ta' Di?embru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ?abra p. I-11673, punt 54, u tat-8 ta' Novembru 2007, Amurta, C-379/05, ?abra p. I?9569, punt 24).

51 Fil-fatt, fir-rigward tal-e?er?izzju tas-setg?a ta' tassazzjoni hekk imqassma fil-kuntest tal-ftehim bilaterali g?all-?elsien minn taxxa doppja, l-Istati Membri g?andhom jikkonformaw rwie?hom mar-regoli Komunitarji (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ??itati iktar'il fuq Saint-Gobain ZN, punt 58, u Bouanich, punt 50), u b'mod iktar partikolari li josservaw il-prin?ipju tat-trattament nazzjonali fir-rigward ta?-?ittadini ta' Stati Membri o?ra u ?-?ittadini tag?hom stess li g?amlu u?u minn ?ertu libertajiet iggarantiti mit-Trattat (ara s-sentenza de Groot, i??itata iktar'il fuq, punt 94).

52 Fil-kuntest tal-kaw?a prin?ipali, g?andu ji?i kkonstatat li l-u?u mill-partijiet g?all-ftehim fiskali tal-libertà tag?hom li jistabbilixxu l-fatturi ta' konnessjoni g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-?urisdizzjoni fiskali rispettiva tag?hom ma jfissirx b'danakollu li r-Renju tal-Olanda m'g?andha l-ebda kompetenza li tie?u inkunsiderazzjoni, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul ta' persuna taxxabbli mhux residenti li tir?ievi l-parti l-kbira jew it-totalità tad-d?ul tag?ha taxxabbli fl-Olanda, id-d?ul negattiv relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Bel?ju.

53 Je?tie? fil-fatt li ji?i kkonstatat, kif jag?mel l-Avukat ?enerali fil-punt 81 tal-konklu?jonijiet tieg?u, li, fir-rigward tal-persuni taxxabbli residenti, is-sempli?i fatt li dawn tal-a??ar jir?ievu d?ul konness ma' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju tar-Renju tal-Bel?ju, li fuqhom dan l-Istat Membru je?er?ita l-?urisdizzjoni fiskali tieg?u, ma jipprekludix lir-Renju tal-Olanda milli jinkludi dan id-d?ul immobiljari fil-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul li g?andha tit?allas minn dawn il-persuni taxxabbli.

54 Din i?-?irkustanza, esposta mill-qorti tar-rinviju, ?iet wara kollox ikkonfermata mill-Gvern Olandi? fir-risposti tieg?u g?ad-domandi bil-miktub mag?mula mill-Qorti tal-?ustizzja.

55 Iktar pre?i?ament, fir-rigward tad-d?ul po?ittiv relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Bel?ju inklu?a fil-ba?i taxxabbli li g?andha tit?allas fl-Olanda skont il-punt 1 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali, jing?ata tnaqqis fit-taxxa bi proporzjon g?all-parti minn dan id-d?ul fil-ba?i taxxabbli, skont kif previst fil-punt 2 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali, bil-g?an li ti?i evitata t-tassazzjoni doppja.

56 Rigward id-d?ul negattiv relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab il-Bel?ju, jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju u mir-risposti tal-Gvern Olandi? g?ad-domandi bil-miktub mag?mula mill-Qorti tal-?ustizzja li dan jittie?ed inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tad-d?ul taxxabbli tal-persuni

taxxabbli li huma residenti u li, fl-ipote?i fejn jin?abar d?ul po?ittiv g?al din l-istess proprjetà f'sena fiskali ulterjuri, it-tnaqqis inti? sabiex ti?i evitata t-tassazzjoni doppja ta' dan id-d?ul po?ittiv ji?i kkalkolat billi jitnaqqas id-d?ul negattiv li jippre?edi dan id-d?ul po?ittiv, skont l-Artikolu 3(4) tad-Digriet tal-1989, li ji?i mid-dispo?izzjonijiet fuq l-ikkumpensar tat-telf li jinsabu fil-le?i?lazzjoni Olandi?a inti?a sabiex ti?i evitata t-tassazzjoni doppja, li g?alihom jirreferi l-punt2 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali.

57 Peress li dan il-ftehim ma jipprekludix it-te?id inkunsiderazzjoni, g?all-kalkolu tat-taxxa fuq id-d?ul ta' persuna taxxabbli residenti, tad-d?ul negattiv konness ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Bel?ju, jidher g?aldaqstant li, bil-kontra tat-te?i tal-Gvern Olandi?, ir-rifjut ta' tnaqqis fil-konfront ta' persuna taxxabbli b?al R. H. H. Renneberg mhuwiex ?ej mill-g?a?la li jopera dan il-ftehim inniffsu li jattribwixxi l-?urisdizzjoni g?all-intaxxar tad-d?ul minn proprjetà immobbli ta' persuni taxxabbli li jaqg?u ta?t il-kamp ta' applikazzjoni ta' dan il-ftehim fl-Istat Membru li fuq it-territorju tieg?u tinsab il-proprjetà immobbli kkon?ernata.

58 It-te?id inkunsiderazzjoni jew ir-rifjut tat-te?id inkunsiderazzjoni tad-d?ul negattiv ikkon?ernat jiddependi g?aldaqstant fil-verità mill-pre?enza jew min-nuqqas tal-karatteristika ta' residenti fl-Olanda ta' dawn il-persuni taxxabbli.

59 G?andu jing?ad ukoll, fir-rigward tat-tassazzjoni diretta, li l-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet, f'kaw?i dwar it-tassazzjoni tad-d?ul ta' persuni fi?i?i, li s-sitwazzjoni tar-residenti u s-sitwazzjoni ta' dawk li mhumiex residenti fi Stat Membru partikolari mhumiex, b?ala regola ?enerali, paragunabbli, min?abba li fihom differenzi o??ettivi kemm mill-perspettiva tas-sors tad-d?ul kif ukoll minn dik tal-kapa?ità kontributtiva personali tal-persuna taxxabbli jew tat-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari (sentenza tat-22 ta' Marzu 2007, Talotta, C-383/05, ?abra p. I-2555, punt 19 u l-?urisprudenza ??itata).

60 Il-Qorti tal-?ustizzja madankollu ppre?i?at li, meta jkun hemm vanta?? fiskali li ji?i mi??ud lil dawk li mhumiex residenti, din id-differenza fit-trattament bejn i?-?ew? kategoriji tista' ti?i kkwalifikata b?ala diskriminazzjoni fis-sens tat-Trattat sakemm ma jkunx hemm xi differenza o??ettiva fis-sitwazzjoni ta' natura tali li ti??ustifika differenza fit-trattament fuq dan il-punt bejn dawn il-kategoriji (sentenza Talotta, ??itata iktar'il fuq, punt 19 u l-?urisprudenza ??itata).

61 Dan huwa b'mod partikolari l-ka? meta l-persuna taxxabbli mhux residenti ma tir?evix d?ul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza tag?ha u dda??al il-parti l-kbira tad-d?ul taxxabbli tag?ha minn attività e?er?itata fl-Istat Membru tal-impjieg, b'mod li l-Istat Membru ta' residenza ma jkunx f'po?izzjoni li jag?tiha l-vanta??i mit-te?id inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tag?ha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ??itati iktar'il fuq Schumacker, punt 36, kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink, punt 30).

62 F'dan il-ka?, id-diskriminazzjoni tikkonsisti fil-fatt li s-sitwazzjoni personali u familjari ta' persuna mhux residenti li tir?ievi, fi Stat Membru ie?or li 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, mhijiex me?uda inkunsiderazzjoni fl-Istat ta' residenza u lanqas fl-Istat fejn hija impjegata (sentenzi ??itati iktar'il fuq Schumacker, punt 38, kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink, punt 31).

63 Fil-punt 34 tas-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar'il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li l-portata tal-?urisprudenza li ?ejja mis-sentenza Schumacker, i??itata iktar'il fuq, testendi g?all-vanta??i fiskali kollha marbuta mal-kapa?ità kontributtiva tal-persuna mhux residenti li ma jing?atawx la fl-Istat Membru ta' residenza u lanqas fl-Istat Membru tal-impjieg.

64 Din il-?urisprudenza tapplika f'sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali.

65 Fil-fatt, persuna taxxabbli b?al R. H. H. Renneberg ma tistax, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul professjonali li hija t?allas fl-Olanda, titlob it-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf mill-kirjiet relatati ma' proprjetà immobbli li tag?ha hija proprjetarja fil-Bel?ju, bil-kontra ta' persuna taxxabbli li tirrisjedi u ta?dem fl-Olanda u li, meta tbati minn telf minn kirjiet relatat jew ma' proprjetà immobbli li tinsab fl-Olanda li hija tokkupa personalment, jew ma' proprjetà immobbli li tinsab il-Bel?ju li hija ma tokkupax personalment b'mod permanenti, tista' turi ?ertu telf g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul fl-Olanda.

66 Sa fejn, minkejja li tirrisjedi fi Stat Membru, persuna b?al R. H. H. Renneberg tir?ievi l-parti l-kbira mid-d?ul taxxabbli tag?ha mill-impjieg tag?ha fi Stat Membru ie?or, ming?ajr ma tir?ievi d?ul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza tag?ha, din tinsab, g?all-finijiet tat-te?id inkunsiderazzjoni tal-kapa?ità kontributtiva tag?ha, f'sitwazzjoni o??ettivament paragunabbli, meta mqabbla ma' dik tal-Istat Membru ta' impjieg tag?ha, ma' dik ta' resident ta' dan l-a??ar Stat Membru li je?er?ita wkoll l-impjieg tieg?u f'dan l-Istat.

67 G?andu jing?ad ukoll illi jidher li, peress li mhijiex taxxabbli fl-Istat Membru tag?ha ta' residenza, g?at-taxxa fuq il-persuni fi?i?i fuq id-d?ul minn proprjetà immobbli minbarra l-précompte immobilier li tin?abar bil-quddiem, din il-persuna m'g?andhiex il-possibbiltà li titlob it-te?id inkunsiderazzjoni tad-d?ul negattiv marbut mal-proprjetà immobbli tag?ha li tinsab f'dan l-Istat Membru u barra minn hekk ti?i preklu?a minn kull possibbiltà li turi dan id-d?ul negattiv g?ad-determinazzjoni tal-ba?i tad-d?ul taxxabbli tag?ha fl-Istat Membru tal-impjieg.

68 L-Artikolu 39 KE je?i?i g?aldaqstant, b?ala prin?ipju, li, f'sitwazzjoni b?al dik ta' R. H. H. Renneberg, id-d?ul negattiv konness ma' abitazzjoni li tinsab fl-Istat Membru ta' residenza jittie?du inkunsiderazzjoni mill-awtoritajiet fiskali tal-Istat Membru tal-impjieg g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i ta' d?ul taxxabbli f'dan l-Istat.

69 G?andu ji?i enfasizzat f'dan ir-rigward li, b?al ma osserva l-Avukat ?enerali fil-punt 84 tal-konklu?jonijiet tieg?u, l-estensjoni, mir-Renju tal-Olanda, tat-trattament ri?ervat g?all-persuni taxxabbli residenti g?all-persuni taxxabbli li mhumiex residenti u li jir?ievu, b?al R. H. H. Renneberg, it-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul tag?hom taxxabbli fl-Olanda ma tippre?udikax id-drittijiet tar-Renju tal-Bel?ju ta?t il-ftehim fiskali u ma timponi l-ebda obbligu ?did fuq din tal-a??ar.

70 Barra minn hekk, g?andu ji?i mfakkar li, fil-punt 101 tas-sentenza de Groot, i??itata iktar'il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-mekkani?mi li intu?aw sabiex ti?i eliminata t-tassazzjoni doppja jew is-sistemi fiskali nazzjonali li g?andhom b?ala effett li jeliminawha jew li jnaqqsuha g?andhom madankollu ji?guraw lill-persuni taxxabbli tal-Istati Membri kkon?ernati li, komplessivament, is-sitwazzjoni personali u familjari tag?hom kollha tittie?ed debitament inkunsiderazzjoni, ikun liema jkun il-mod li bih l-Istati Membri kkon?ernati jqassmu dan l-obbligu bejniethom, bil-possibbiltà li jin?oloq nuqqas ta' trattament ugwali inkompatibbli mad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat fuq il-moviment liberu tal-?addiema, li la jirri?ulta affattu mid-differenzi li je?istu bejn il-le?i?lazzjonijiet fiskali nazzjonali. Fid-dawl tat-tag?lim tas-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, i??itata iktar'il fuq, imfakkra fil-punt 63 ta' din is-sentenza, dawn il-kunsiderazzjonijiet g?andhom japplikaw ukoll fir-rigward tat-te?id inkunsiderazzjoni tal-kapa?ità kontributtiva globali tal-?addiema.

71 Sa fejn, kif ?ie sostnut fil-punt 56 ta' din is-sentenza, ir-Renju tal-Olanda jie?u inkunsiderazzjoni, g?ad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul dovuta mill-persuni taxxali residenti, fejn id-d?ul negattiv huwa konness ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Bel?ju, huwa wkoll me?tie?, fir-rigward tar-residenti ta' dan l-a??ar Stat Membru li jir?ievu t-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul taxxabbli tag?hom fl-Olanda u ma jir?ievu l-ebda d?ul sinjifikattiv fl-Istat Membru tag?hom ta' residenza, li jittie?ed inkunsiderazzjoni dan l-istess d?ul negattiv g?all-istess g?an, fin-nuqqas

ta’ liema s-sitwazzjoni ta’ dawn il-persuni taxxabbli ma titte?idx inkunsiderazzjoni, f’dan ir-rigward, fi?-?ew? Stati Membri kkon?ernati.

72 Je?tie?, madankollu, li ji?i e?aminat l-argument imressaq mill-Gvern tal-Olanda li jg?id li l-konsegwenzi fiskali negattivi li ?ejjin g?al R. H. H. Renneberg mix-xiri tal-abitazzjoni tieg?u fil-Bel?ju jirri?ultaw mid-differenzi li je?istu bejn is-sistemi fiskali interni ta?-?ew? Stati Membri kkon?ernati.

73 Skont dan il-Gvern, din id-differenza tikkonsisti fil-fatt li l-awtorità tat-taxxa Olandi?a tippermetti li jitnaqqsu l-img?axijiet ipotekarji ta’ d?ul mix-xog?ol filwaqt li l-awtorità tat-taxxa Bel?jana ma tag?tix din il-possibbiltà. Fil-fatt, skont id-dritt fiskali Bel?jan, l-img?axijiet ipotekarji ma jistg?u qatt ji?u imputati fuq d?ul ie?or minbarra d?ul immobiljari. B’hekk, anki jekk il-persuna kkon?ernata tkun ir?eviet d?ul professjonali fil-Bel?ju, il-bilan? negattiv tal-img?axijiet ipotekarji ma jkunx jista’ jitnaqqas minn dan id-d?ul.

74 Skont dan il-Gvern, mhijiex l-applikazzjoni tas-sistema Olandi?a nnifisha li g?andha konsegwenzi fiskali sfavorevoli g?al R. H. H. Renneberg, i?da l-fatt li l-awtorità fiskali Bel?jana hija iktar restrittiva meta tippermetti t-tnaqqis ta’ img?axijiet ipotekarji meta mqabbla mas-sistema Olandi?a. L-impossibbiltà g?al R. H. H. Renneberg li fil-Bel?ju jitte?idlu inkunsiderazzjoni d-d?ul negattiv tieg?u hija konsegwenza ta?-?aqliq tar-residenza tieg?u f’dan l-Istat Membru, u mhux konsegwenza tal-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni fiskali Olandi?a. G?andu jing?ad ukoll li, ladarba restrizzjoni g?al-libertajiet iggarantiti mit-Trattat tirri?ulta biss mid-differenza li te?isti bejn l-awtoritajiet fiskali nazzjonali, din ma tkunx ipprojbita mid-dritt Komunitarju.

75 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i osservat li d-differenza fit-trattament inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma tirri?ultax, bil-kontra ta’ dak li jallega l-Gvern Olandi?, mis-sempli?i differenza li te?isti bejn il-le?i?lazzjonijiet fiskali nazzjonali inkwistjoni. Fil-fatt, li kieku kellu jitqies li s-sistema Bel?jana tat-taxxa fuq id-d?ul hija hekk kif ippre?entata minn dan il-Gvern, anki li kieku r-Renju tal-Bel?ju kellu jawtorizza t-te?id inkunsiderazzjoni tat-telf b?al fil-kaw?a prin?ipali g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul tar-residenti tag?ha, persuna taxxabbli li tinsab f’sitwazzjoni b?al dik ta’ R. H. H. Renneberg, li tir?ievi t-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul tag?ha fl-Olanda, ma tkunx kapa?i, f’kull ka?, tikseb profitt mit-tali vanta??.

76 Je?tie?, barra minn hekk, li ji?i mi??ud argument ie?or imressaq f’dan il-kuntest, matul is-seduta, mill-Gvern Olandi? u bba?at, essenzjalment, fuq riskju ta’ te?id inkunsiderazzjoni doppja tat-telf relatat mal-proprjetà immobbli ta’ persuna taxxabbli mhux residenti li tinsab fil-Bel?ju.

77 Fil-fatt, minn na?a, il-le?i?lazzjoni nazzjonali fil-qasam tat-tassazzjoni doppja, moqrija fid-dawl tal-punt 2 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali, hija inti?a sabiex tevita li tali riskju jse?? fir-rigward tal-persuni taxxabbli residenti li jbatu minn telf mid-d?ul relatat ma’ proprjetà immobbli li tinsab fil-Bel?ju, li s-sitwazzjoni tag?hom tista’ ti?i pparagunata ma’ dik ta’ persuna taxxabbli mhux residenti b?al ma hu R. H. H. Renneberg.

78 Min-na?a l-o?ra, id-Direttiva tal-Kunsill 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 (?U L 336, p. 15), tista’, fil-ka? li parti mill-operazzjonijiet ta’ persuna taxxabbli jitwettqu fit-territorju ta’ Stat Membru li ma jkunx dak fejn je?er?ita l-impjieg 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 pre?i? 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 applikabbli (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta’ ?unju 2003, Skandia u Ramstedt, C-422/01, ?abra p. I-6817, punt 42).

79 G?aldaqstant, kif sostniet il-Kummissjoni matul is-seduta, trattament differenti b?al dak fil-kaw?a prin?ipali, li jkun ibba?at fuq ir-residenza, jippre?enta natura diskriminatorja, peress li, filwaqt li d-d?ul negattiv minn proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ie?or jittie?ed inkunsiderazzjoni mill-Istat Membru kkon?ernat sabiex ti?i stabbilita l-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul, b'mod partikolari professjonali, tal-persuni taxxabbli li ja?dmu u li jirrisjedu f'dan l-a??ar Stat Membru, dan id-d?ul ma jistax jittie?ed inkunsiderazzjoni fil-ka? ta' persuna taxxabbli li tir?ievi t-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul taxxabbli tag?ha minn impjieg e?er?itat f'dan l-istess Stat Membru, i?da li fih hija ma tirrisjedix.

80 Minn dan jirri?ulta li le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkostitwixxi ostakolu g?all-moviment liberu tal-?addiema li, fil-prin?ipju, huwa pprojbit mill-Artikolu 39 KE.

81 Madankollu g?andu ji?i e?aminat jekk dan l-ostakolu jistax ji?i a??ettat. Skont ?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, mi?ura restrittiva tal-libertajiet fondamentali ggarantiti mit-Trattat tista' ti?i a??ettata biss jekk l-g?an le?ittimu mfittex ikun kompatibbli mat-Trattat u jkun i??ustifikat permezz ta' ra?unijiet imperattivi ta' interess ?enerali. I?da wkoll g?andu jkun, f'tali ipote?i, li l-applikazzjoni ta' mi?ura b?al din tkun tista' tiggarantixxi t-twettiq tal-g?an inkwistjoni u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jinkiseb dan il-g?an (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-17 ta' Marzu 2005, Kranemann, C-109/04, ?abra p. I-2421, punt 33, u tal-11 ta' Jannar 2007, Lyyski, C-40/05, ?abra p. I-99, punt 38).

82 G?andu jing?ad ukoll li l-ebda ?ustifikazzjoni eventwali ma ?iet invokata mill-Gvernijiet li ppre?entaw osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-?ustizzja jew mill-inqas ikkunsidrata mill-qorti tar-rinviju.

83 G?aldaqstant, l-Artikolu 39 KE jipprekludi li, f'sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli mhux residenti, b?al R. H. H. Renneberg, li tir?ievi t-totalità jew il-kwa?i totalità tad-d?ul tag?ha taxxabbli fi Stat Membru, l-amministrazzjoni fiskali ta' dan l-Istat Membru tirrifjuta li tie?u inkunsiderazzjoni d-d?ul negattiv mill-kirjiet ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ie?or.

84 Fir-rigward tal-kunsiderazzjonijiet li ntqalu, ir-risposta g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li l-Artikolu 39 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, li tg?id li ?ittadin Komunitarju, mhux residenti fl-Istat Membru li fih huwa jir?ievi d?ul li jikkostitwixxi t-totalità jew il-kwa?i totalità tar-ri?orsi taxxabbli tieg?u ma jistax, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa ta' dan id-d?ul f'dan l-Istat Membru, juri d?ul negattiv relatat ma' dar li tintu?a b?ala abitazzjoni u li tinsab fi Stat Membru ie?or, u li tag?ha huwa l-proprjetarju, filwaqt li resident ta' dan l-Istat Membru jista' juri dan id-d?ul negattiv g?ad-determinazzjoni tal-ba?i ta' taxxa tad-d?ul tieg?u.

Fuq id-domanda preliminari sa fejn din tikkomporta l-Artikolu 56 KE

85 Fid-dawl tar-risposta mog?tija g?ad-domanda mag?mula fir-rigward tal-implikazzjonijiet tal-Artikolu 39 KE fuq l-applikabbiltà ta' le?i?lazzjoni fiskali b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, mhuwiex ne?essarju li ji?i e?aminat jekk id-dispo?izzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital jipprekludux ukoll din il-le?i?lazzjoni.

Fuq l-ispejje?

86 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija

partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

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

L-Artikolu 39 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, li tg?id li ?ittadin Komunitarju, mhux residenti fl-Istat Membru li fih huwa jir?ievi d?ul li jikkostitwixxi t-totalità jew il-kwa?i totalità tar-ri?orsi taxxabbli tieg?u ma jistax, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tal-ba?i tat-taxxa ta’ dan id-d?ul f’dan l-Istat Membru, juri d?ul negattiv relatat ma’ dar li tintu?a b?ala abitazzjoni u li tinsab fi Stat Membru ie?or, u li tag?ha huwa l-proprjetarju, filwaqt li resident ta’ dan l-Istat Membru jista’ juri dan id-d?ul negattiv g?ad-determinazzjoni tal-ba?i ta’ taxxa tad-d?ul tieg?u.

Firem

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