Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla)

17 ta’ Settembru 2015 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Moviment liberu tal-kapital – Artikolu 56 KE – Intaxxar provvi?orju tal-qlig? kapitali u tal-qlig? mit-trasferiment ta’ holdings mag?mul minn fondazzjoni nazzjonali – Rifjut tad-dritt g?al tnaqqis mill-valur taxxabbli tad-donazzjonijiet lil benefi?jarji mhux residenti li ma humiex su??etti g?at-taxxa fl-Istat Membru fejn ti?i ntaxxata l-fondazzjoni abba?i ta’ ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja”

Fil-Kaw?a C?589/13,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (qorti amministrattiva, l-Awstrija), permezz ta’ de?i?joni tat-23 ta’ Ottubru 2013, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fid-19 ta’ Novembru 2013, fil-pro?eduri mibdija minn

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

Fil-pre?enza ta’

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, C. Vajda, A. Rosas (Relatur), E. Juhász u D. Šváby, Im?allfin,

Avukat ?enerali: M. Wathelet,

Re?istratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tal-21 ta’ Jannar 2015,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?all-Gvern Awstrijak, minn C. Pesendorfer kif ukoll minn J. Bauer u M. Klamert, b?ala a?enti,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn A. Cordewener, W. Roels u M. Wasmeier, b?ala a?enti,

wara li rat id-de?i?joni, me?uda wara li nstema’ l-Avukat ?enerali, li l-kaw?a tinqata’ ming?ajr konklu?jonijiet

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56(1) KE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ rikors ippre?entat mill-F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (iktar ’il quddiem il-“fondazzjoni privata”) kontra de?i?joni tal-Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (tribunal fiskali indipendenti, sezzjoni ta’ Vjenna, iktar ’il quddiem l-

“UFS”) li tirrifjutalha d-dritt li tie?u inkunsiderazzjoni d-donazzjonijiet lil benefi?jarji residenti fi Stati Membri o?ra fil-kuntest tal-kalkolu ta’ taxxa li g?aliha ?iet su??etta l-fondazzjoni privata abba?i tas-snin fiskali 2001 u 2002.

Id-dritt Awstrijak

3 Il-le?i?lazzjoni nazzjonali rilevanti g?all-kaw?a prin?ipali tirrigwarda l-intaxxar tal-fondazzjonijiet privati matul is-snin 2001 u 2002.

Is-sistema ta’ ntaxxar tal-fondazzjonijiet privati ta’ qabel is-sena 2001

4 Il-fondazzjonijiet privati (“Privatstiftungen”) ?ew stabbiliti mil-le?islatur Awstrijak fl-1993 fil-kuntest tal-li?i dwar il-fondazzjonijiet (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Il-fondazzjonijiet privati huma su??etti g?at-taxxa fuq il-kumpanniji. Madankollu, bis-sa??a tal-le?i?lazzjoni fis-se?? sa tmiem is-sena 2000, il-qlig? kapitali u l-qlig? minn holdings, meta jsir minn fondazzjoni privata, kien ?eneralment e?entat mit-taxxa fuq il-kumpanniji fuq il-livell tal-fondazzjoni. G?alhekk, it-taxxa kienet tin?abar meta l-qlig? tal-fondazzjoni kien ji?i ttrasferit lid-diversi benefi?jarji permezz tad-donazzjonijiet mog?tija mill-fondazzjoni. Skont l-Artikolu 27(1)(7) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul tal-1988 (Einkommensteuergesetz, iktar ’il quddiem l-“EStG 1988”), dawn id-donazzjonijiet kienu meqjusa, min-na?a tal-benefi?jarju, qlig? kapitali su??ett g?at-taxxa fuq il-qlig? kapitali bir-rata ta’ 25 %.

Is-sistema ta’ ntaxxar tal-fondazzjonijiet privati matul is-snin 2001 sa 2004

6 Is-sistema ta’ ntaxxar tal-fondazzjonijiet privati ?iet emendata mis-sena 2001, permezz tal-li?i supplimentari tal-ba?it 2001 (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), b’mod partikolari bl-introduzzjoni ta’ diversi dispo?izzjonijiet ?odda fil-li?i dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji tal-1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, iktar ’il quddiem il-“KStG 1988”).

7 Skont l-espo?izzjoni tal-motivi tal-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, dawn id-dispo?izzjonijiet huma essenzjalment inti?i li jnaqqsu l-e?enzjoni globali mit-taxxa fuq id-d?ul tal-kumpanniji li minnha kienu pre?edentement jibbenefikaw il-fondazzjonijiet privati u li jimponu, direttament fuq il-fondazzjonijiet privati, taxxa skedata, b’rata mnaqqsa, fuq ?ertu qlig? kapitali u qlig? minn holdings mag?mul minn dawn il-fondazzjonijiet. Din it-taxxa diretta b’rata mnaqqsa ?iet ikklassifikata b?ala “taxxa provvi?orja” (“Zwischensteuer”; iktar ’il quddiem it-“taxxa provvi?orja”).

8 L-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, jipprevedi

“Meta l-fondazzjonijiet [privati] ma jkunux jaqg?u ta?t l-Artikolu 5(6) jew (7) jew ta?t l-Artikolu 7(3), dawn li ?ejjin ma g?andhomx ji?u inklu?i fil-qlieg? jew fid-d?ul, i?da g?andhom ji?u ntaxxati separatament skont l-Artikolu 22(3):

1. il-qlieg? kapitali nazzjonali jew barrani li jori?ina minn

– depo?iti ta’ fondi u krediti o?ra ma stabbilimenti ta’ kreditu (Artikolu 93(2)(3) tal-[EStG 1988]),

– titoli ta’ kreditu fis-sens tal-Artikolu 93(3)(1) sa (3) tal-[EStG 1988] jekk meta n?ar?u dawn ?ew proposti, kemm legalment kif ukoll fil-prattika, lil grupp generiku ta’ persuni,

– titoli ta’ kreditu fis-sens tal-Artikolu 93(3)(4) u (5) tal-[EStG 1988], sa fejn dan il-qlieg? kapitali jaqa’ ta?t il-qlieg? kapitali fis-sens tal-Artikolu 27 tal-[EStG 1988];

2. Il-qlieg? li jirri?ulta mit-trasferiment ta’ holdings fis-sens tal-Artikolu 31 tal-[EStG 1988], bla

?sara g?all-applikazzjoni tal-paragrafu 4.

Il-qlieg? kapitali u l-qlieg? minn trasferiment ta’ holdings ma ji?ix intaxxat (Artikolu 22(3)) jekk, matul is-sena fiskali, ing?ataw donazzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 27(1)(7) tal-[EStG 1988], jekk fuqhom in?ammet taxxa fuq il-qlieg? kapitali u jekk ma jkunx hemm e?enzjoni mit-taxxa fuq il-qlieg? kapitali skont ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja.”

9 Skont l-Artikolu 22(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, it-taxxa fuq il-kumpanniji kienet tammonta g?al 12.5 % fuq il-qlig? kapitali u fuq il-qlig? l-ie?or ta’ fondazzjoni privata su??etta g?at-taxxa abba?i tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988.

10 Skont l-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001:

“It-taxxa fuq il-kumpanniji li taffettwa l-qlieg? kapitali u l-qlieg? l-ie?or fis-sens tal-Artikolu 13(3) u (4) g?andha ti?i akkredita permezz ta’ stima skont id-dispo?izzjonijiet li ?ejjin:

1. It-taxxa fuq il-kumpanniji ti?i kkalkolata u m?allsa meta ting?ata d-dikjarazzjoni tat-taxxa wara li ti?i ddeterminata l-ba?i taxxabbli tag?ha.

2. Il-fondazzjoni tat donazzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 27(1)(7) tal-[EStG 1988] li ma humiex e?enti mit-taxxa fis-sens tal-a??ar sentenza tal-Artikolu 13(3).

3. Il-kreditu tat-taxxa jkun ta’ 12.5 % tal-ba?i tad-donazzjonijiet g?all-finijiet tat-taxxa fuq il-qlieg? kapitali.

4. Il-fondazzjoni g?andha ??omm kont li fih tni??el regolarment it-taxxa fuq il-kumpanniji m?allsa fis-sena, l-ammonti akkreditati u l-bilan? li jifdal g?al kull kreditu ta’ taxxa.

5. Fil-ka? li l-fondazzjoni ti?i xolta, l-ammont tal-kreditu ta’ taxxa fid-data tax-xoljiment ji?i akkreditat kollu kemm huwa.”

Il-pre?i?azzjonijiet dwar is-sistema ta’ ntaxxar provvi?orju fid-dritt Awstrijak

11 L-espo?izzjoni tal-motivi tal-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, i??itata mill-qorti tar-rinviju, tindika, fir-rigward tat-taxxa provvi?orja:

“[...] mis-sena 2001 [, l-]interessi ??enerati mit-titoli ta’ depo?itu u ta’ kreditu g?andhom ikunu su??etti g?al tip ta’ taxxa provvi?orja u dan b’rata partikolarment imnaqqsa. Din it-taxxa hija dovuta l-ewwel darba meta ji?u r?evuti l-interessi. Jekk (sussegwentement) il-fondazzjoni tag?ti donazzjonijiet, madankollu, jing?ata kreditu ta’ taxxa skont id-dispo?izzjonijiet le?i?lattivi. G?alhekk id-daqs tad-donazzjonijiet mog?tija ma jaffetwax l-oneru fiskali globali.

Din is-sistema hija implementata permezz ta’ modifiki le?i?lattivi f’?ew? oqsma. L-ewwel nett, id-dispo?izzjonijiet ta’ e?enzjoni li attwalment jinsabu fl-Artikolu 13(2) tal-KStG 1988 huma emendati b’mod konformi. L-intaxxar tal-interessi, li sa issa kienu e?enti, huwa ta’ tip skedat; dan isir bir-rata mnaqqsa ta’ 12.5 % (ara l-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988) permezz ta’ stima. Ma jkunx hemm intaxxar jekk ikun sar tqassim fis-sena li matulha ?ew ir?evuti l-interessi. It-tieni nett, kreditu ta’ taxxa li jikkorrispondi g?al din it-taxxa mnaqqsa huwa previst fl-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988; li ji?i attribwit permezz ta’ stima. Minn na?a dan il-kreditu ta’ taxxa jippre?upponi li t-taxxa mnaqqsa di?à effettivmanet t?allset fid-data tal-g?oti tad-dikjarazzjoni tat-taxxa. Min-na?a l-o?ra, g?andu jkun hemm donazzjonijiet li fuqhom tkun in?ammet it-taxxa fuq il-qlieg? kapitali. Il-kreditu ta’ taxxa huwa ekwivalenti g?al 12.5 % tad-donazzjoni li tikkorrispondi g?ar-rata mnaqqsa. Minn perspettiva formali, g?andu jin?amm kont li juri l-i?ilupp tal-istat tal-ammonti tal-kreditu ta’ taxxa.

E?empju: fl-2001 fondazzjoni tir?ievi interessi li jammontaw g?al 2 000 000 xelin Awstrijak (ATS). Matul din is-sena d-donazzjonijiet jammontaw g?al ATS 500 000. Hija dovuta taxxa provvi?orja korrispondenti g?al 12.5 % ta' ATS 1 500 000, ji?ifieri ATS 187 500. Fl-2002, l-interessi r?evuti jammontaw g?al ATS 2 500 000. Matul din is-sena ma ssir l-ebda donazzjoni. It-taxxa provvi?orja g?all-2002 tammonta g?al ATS 312 500. Fl-2003 l-interessi r?evuti kinu jammontaw g?al ATS 2 000 000 u d-donazzjonijiet jammontaw g?al ATS 2 100 000. L-ebda taxxa provvi?orja ma tkun dovuta g?al din is-sena. Jing?ata kreditu ta' taxxa korrispondenti g?al 12.5 % ta' ATS 100 000, ji?ifieri ta' ATS 12 500, b?ala korrispettiv g?at-taxxa provvi?orja dovuta abba?i tas-snin 2001 u 2002."

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

12 Il-fondazzjoni privata, stabbilita abba?i tad-dritt Awstrijak, g?amlet, matul is-snin 2001 u 2002, qlig? kapitali u qlig? mit-trasferiment ta' holdings li jaqg?u ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001. Simultanjament, matul dawn is-sentejn, il-fondazzjoni privata tat donazzjonijiet favur persuna residenti l-Bel?ju u o?ra residenti l-?ermanja.

13 Matul kull wa?da minn dawn is-sentejn, il-fondazzjoni privata ?abret it-taxxa fuq il-qlig? kapitali bir-rata ta' 25 % li g?aliha huma su??etti, f'ras il-g?ajn, il-benefi?jarji ta' dawn id-donazzjonijiet u g?addietha lill-amministrazzjoni fiskali Awstrijaka.

14 Sussegwentement, madankollu, i?-?ew? benefi?jarji barranin talbu lill-aministrazzjoni fiskali tirrimborsahom it-taxxa fuq il-qlig? kapitali mi?muma fuq id-donazzjonijiet billi invokaw il-ftehimiet dwar ?elsien minn taxxa doppja fis-se?? bejn ir-Repubblika tal-Awstrija u l-Istat ta' residenza tag?hom. Il-benefi?jarju residenti fil-Bel?ju ppre?enta t-talbiet tieg?u g?as-snin 2001 u 2002 u kiseb ir-rimbors tat-taxxa kollha m?allsa fl-Awstrija fuq il-qlig? kapitali li kienet in?ammet f'ras il-g?ajn fuq id-donazzjonijiet li kien ir?ieva. Il-benefi?jarju residenti l-?ermanja ressaq it-talba tieg?u biss g?as-sena 2001 u anki huwa kiseb ir-rimbors tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali korrispondenti.

15 Fil-kuntest tad-dikjarazzjonijiet tat-taxxa tag?ha relatati mat-taxxa fuq il-kumpanniji g?as-snin 2001 u 2002, il-fondazzjoni privata naqqset il-qlig? kapitali tag?ha u l-qlig? tag?ha minn trasferimenti, li b?ala prin?ipju huma su??etti g?at-"taxxa provvi?orju" abba?i tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, billi mill-valur taxxabbli naqqset id-donazzjonijiet li hija tat li?-?ew? benefi?jarji msemmija iktar 'il fuq f'dawk is-snin. Peress li dawn id-donazzjonijiet kienu ikbar mill-qlig? kapitali u mit-trasferimenti, il-fondazzjoni privata ddikjarat ba?i taxxabbli ta' EUR 0, u dan kellu je?entaha mill-?las ta' kwalunkwe taxxa.

16 Madankollu, l-amministrazzjoni fiskali (Finanzamt) kompetenti qieset li ma kienx possibbli li d-donazzjonijiet mog?tija lill-benefi?jarji jittnaqqsu mill-ammonti taxxabbli skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, ladarba l-imsemmija benefi?jarji kienu kisbu l-e?enzjoni mit-taxxa fuq il-qlig? kapitali abba?i ta' ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja. Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali ssu??ettat il-qlig? kapitali u l-qlig? minn holdings mag?mula matul is-snin 2001 u 2002 g?at-taxxa provvi?orja bir-rata ta' 12.5 %, skont l-Artikolu 22(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001.

17 Il-fondazzjoni privata ppre?entat rikors quddiem l-UFS kontra d-de?i?jonijiet dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji li kienu ?ew innotifikati lilha g?as-snin 2001 u 2002.

18 Sussidjarjament, il-fondazzjoni privata sostniet quddiem l-UFS li hija kellha ting?ata, g?as-snin ta' wara, kreditu ta' taxxa korrispondenti g?at-taxxa provvi?orja m?allsa pre?edentement,

abba?i tal-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001.

19 Permezz ta' de?i?joni tal-10 ta' ?unju 2010, l-UFS ikkonferma l-fondatezza tat-taxxa provvi?orja li g?aliha ?iet su??etta l-fondazzjoni privata, bir-rata applikabbli dak i?-?mien ta' 12.5 % fuq il-ba?i li minnha ma tnaqqsux id-donazzjonijiet lill-benefi?jarji fil-Bel?ju u fil-?ermanja matul is-sena 2001 u lill-benefi?jarju fil-Bel?ju matul is-sena 2002.

20 L-UFS, filwaqt li kkonferma l-opinjoni tal-amministrazzjoni fiskali, qies li, fir-rigward ta' dawn id-donazzjonijiet, kien hemm e?enzjoni mit-taxxa fuq il-qlig? kapitali skont ftehimiet dwar ?elsien minn taxxa doppja, u dan kien jeskludi t-tnaqqis tag?hom mill-ba?i tat-taxxa provvi?orja.

21 Min-na?a l-o?ra, l-UFS laqa' parzjalment it-talba sussidjarja tal-fondazzjoni privata inti?a g?all-ksib ta' kreditu ta' taxxa *a posteriori*, skont l-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, g?at-taxxa provvi?orja dovuta g?as-sena 2001, abba?i tat-taxxa fuq il-kumpanniji relatata mas-sena fiskali 2002. L-UFS effettivament qies li d-donazzjonijiet mog?tija matul is-sena 2002 favur il-benefi?jarju residenti fil-Bel?ju kienu jag?tu lil din il-fondazzjoni privata d-dritt g?all-tali kreditu ta' taxxa parzjali.

22 Il-fondazzjoni privata appellat din id-de?i?joni tal-UFS quddiem il-Verwaltungsgerichtshof.

23 Il-fondazzjoni privata ssostni, quddiem il-qorti tar-rinviju, li l-fatt li ji?i esklu? li d-donazzjonijiet li fir-rigward tag?hom il-benefi?jarji bbenefikaw minn e?enzjoni mit-taxxa fuq il-qlig? kapitali min?abba ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja jitnaqqsu mill-ba?i ta' kalkolu tat-taxxa provvi?orja, imur kontra l-moviment liberu tal-kapital san?it fl-Artikolu 56 KE u dan anki jekk l-UFS jammetti li d-donazzjonijiet tal-istess natura mog?tija matul is-snin segwenti jistg?u jag?tu dritt g?al krediti ta' taxxa.

24 Il-qorti tar-rinviju, li di?à dde?idiet li d-donazzjonijiet transkonfinali mog?tija minn fondazzjonijiet jikkostitwixxu movimenti ta' kapital fis-sens tal-Artikolu 56 KE, tqis li huwa probabbli ?afna li l-fatt li fondazzjoni ti?i ntaxxata biss meta d-donazzjonijiet isiru lil benefi?jarji barranin ming?ajr l-impo?izzjoni tal-istess taxxa fil-ka? ta' donazzjonijiet lil benefi?jarji nazzjonali, kif idde?idew l-amministrazzjoni fiskali u l-UFS fil-kaw?a prin?ipali, jikkostitwixxi restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital, sa fejn tali mi?ura tkun tali li tiddiswadi l-?olqien ta' tali strutturi transkonfinali, filwaqt li, skont il-prin?ipju ta' moviment liberu, anki restrizzjoni ta' portata jew ta' daqs ?g?ir hija, b?ala prin?ipju, ipprojbita.

25 Il-qorti tar-rinviju tosserva li l-e?ami ta' eventwali ?ustifikazzjoni tar-restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital ikkaw?ata mill-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, hija kkomplikata mill-fatt li l-g?an imfittex minn din l-esklu?joni qatt ma ?ie indikat fix-xog?lijiet preparatorji.

26 Din il-qorti tesponi, f'dan ir-rigward, li s-sistema ta' ntaxxar provvi?orju kienet inti?a li ssolvi ?ew? problemi marbutin mas-sistema fiskali tal-fondazzjonijiet privati residenti. L-ewwel problema kienet marbuta mal-akkumulazzjoni ta' fondi g?al skop ta' rendita ?ielsa mit-taxxa fuq il-kumpanniji min?abba l-assenza, sal-a??ar tas-sena 2000, ta' taxxa fuq il-qlig? kapitali u l-qlig? minn trasferiment ta' holdings mag?mul mill-fondazzjonijiet. It-tieni problema kienet marbuta mal-assenza, fl-Awstrija, ta' ntaxxar ta' donazzjonijiet lil benefi?jarji residenti f'pajji? barrani, sa fejn id-dritt ta' tassazzjoni kien biss f'idejn l-Istat Membru ta' residenza tal-benefi?jarju abba?i ta' ftehimiet dwar ?elsien minn taxxa doppja.

27 F'dan il-ka?, skont il-qorti tar-rinviju, peress li t-taxxa provvi?orja g?andha tit?allas anki jekk issir donazzjoni, is-sistema tal-intaxxar provvi?orju sservi sabiex jitnaqqsu l-ka?ijiet relatati mat-tieni wa?da minn dawn il-problemi ma?luqin minn din is-sistema ta' tassazzjoni, ji?ifieri l-assenza

ta’ ntaxxar fl-Awstrija.

28 F’dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tosserva li l-a??ar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, sempli?ement taffiet din il-problema ming?ajr ma eliminatha kompletament, peress li l-fondazzjoni ma ti?ix intaxxata definittivament i?da ti?i su??etta g?al taxxa, it-taxxa provvi?orja, li, skont l-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat, tkun is-su??ett ta’ kreditu ta’ taxxa u ti?i rrimborsata totalment mill-iktar tard sax-xoljiment tal-fondazzjoni. Madankollu, sal-g?oti ta’ dan il-kreditu ta’ taxxa, il-fondazzjoni kkon?ernata ma tkunx tista’ tnaqqas mill-ba?i fiskali tag?ha l-ammonti korrispondenti g?ad-donazzjonijiet li fir-rigward tag?hom il-benefi?jarju jibbenefika minn e?enzjoni fiskali abba?i ta’ ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja.

29 Il-qorti tar-rinviju ma teskludix li tali restrizzjoni introdotta mil-le?i?lazzjoni fiskali nazzjonali tippre?udika l-moviment liberu tal-kapital san?it fl-Artikolu 56 KE, i?da tqis li d-differenzi li je?istu bejn is-sistema fiskali kumplessa li fir-rigward tag?ha hija ntalbet tidde?iedi u s-sistemi li l-Qorti tal-?ustizzja di?à e?aminat fil-kuntest ta’ kaw?i simili huma kbar wisq sabiex tali interpretazzjoni tkun evidenti.

30 F’dawn i?-?irkustanzi, il-Verwaltungsgerichtshof idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari segwenti:

“L-Artikolu 56 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi sistema ta’ impo?izzjoni ta’ d?ul mill-kapital [taxxa fuq il-qlig? kapitali] u ta’ d?ul mit-trasferiment ta’ holdings ta’ fondazzjoni Awstrijaka, li tipprovdi l-issu??ettar tal-fondazzjoni g?al “taxxa provvi?orja”, sabiex ji?i ggarantit intaxxar uniku nazzjonali, biss fil-ka? fejn, min?abba ftehim kontra t-taxxa doppja, il-benefi?jarju ta’ donazzjonijiet tal-fondazzjoni jkun e?entat mit-taxxa fuq id-d?ul mill-kapital li b?ala prin?ipju hija imposta fuq id-donazzjonijiet?”

Fuq id-domanda preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

31 Skont kliemha, id-domanda tal-qorti tar-rinviju tirrigwarda l-issu??ettar tal-fondazzjonijiet privati residenti g?at-taxxa provvi?orja meta l-benefi?jarju ta’ donazzjoni mog?tija minn tali fondazzjoni huwa e?enti mit-taxxa fl-Awstrija min?abba ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja u tistaqsi jekk l-Artikolu 56 KE g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi sistema b?al dik stabbilita fil-kuntest tal-intaxxar provvi?orju tal-fondazzjonijiet sa mis-sena 2001, li hija inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

32 Kif jirri?ulta mill-punti 7, 11, 26 sa 28 ta’ din is-sentenza, id-de?i?joni tar-rinviju tinkludi diversi spjegazzjonijiet dwar l-aspetti tas-sistema ta’ ntaxxar provvi?orju li huma inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, sistema kumplessa li fid-dawl tag?ha l-qorti tar-rinviju tindika li g?amlet id-domanda preliminari tag?ha u li g?andha, g?alhekk, tittie?ed inkunsiderazzjoni sabiex wie?ed jifhem id-domanda preliminari nnifisha.

33 Fid-dawl ta' dawn l-ispjegazzjonijiet, jidher li d-dubji tal-qorti tar-rinviju jirrigwardaw, fil-kuntest tat-taxxa provvi?orja fuq il-qlig? kapitali u l-qlig? minn trasferiment ta' holdings li fondazzjoni privata residenti g?amlet matul perijodu ta' taxxa spe?ifiku, id-dritt ta' tali fondazzjoni li tnaqqas mill-ba?i taxxabbli tag?ha l-ammont tad-donazzjonijiet mog?tija matul l-istess perijodu ta' taxxa. Fil-fatt dan it-tnaqqis jing?ata biss jekk il-benefi?jarju tad-donazzjoni huwa taxxabbli fl-Awstrija. Min-na?a l-o?ra, il-fondazzjoni ma tit?alliex tag?mel tali tnaqqis meta l-benefi?jarju tad-donazzjoni huwa residenti fi Stat Membru ie?or minbarra r-Repubblika tal-Awstrija u jinvoka ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja sabiex jikseb e?enzjoni mit-taxxa Awstrijaka fuq il-qlig? kapitali.

34 Konsegwentement, permezz tad-domanda tag?ha l-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 56 KE g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni fiskali ta' Stat Membru, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tipprovdi li, fil-kuntest tal-intaxxar provvi?orju fuq il-qlig? kapitali u fuq il-qlig? minn trasferiment ta' holdings mag?mulin minn fondazzjoni privata residenti, din il-fondazzjoni g?andha d-dritt li tnaqqas mill-valur taxxabbli tag?ha relatat ma sena fiskali partikolari biss dawk id-donazzjonijiet mog?tija matul l-istess sena fiskali u li kienu s-su??ett ta' ntaxxar tal-benefi?jarji ta' dawn id-donazzjonijiet fl-Istat Membru fejn ti?i ntaxxata l-fondazzjoni, filwaqt li din il-le?i?lazzjoni fiskali nazzjonali teskludi tali tnaqqis jekk il-benefi?jarju jkun residenti fi Stat Membru ie?or u jkun, fl-Istat Membru fejn ti?i ntaxxata l-fondazzjoni, e?enti mit-taxxa applikabbli, b?ala prin?ipju, fuq id-donazzjonijiet, u dan abba?i ta' ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja.

Dwar l-e?istenza ta' restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital

35 Skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, l-Artikolu 56(1) KE jipprojbixxi b'mod ?enerali r?restrizzjonijiet fuq il-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri (sentenzi Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punt 23, u Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 18).

36 Fl-assenza ta' definizzjoni, fit-Trattat KE, tal-kun?ett ta' "moviment tal-kapital" fis-sens tal-Artikolu 56(1) KE, il-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet valur indikattiv lin-nomenklatura li tikkostitwixxi l-Anness I tad-Direttiva tal-Kunsill 88/361/KEE, tal-24 ta' ?unju 1988, g?all-implimentazzjoni tal-Artikolu 67 tat-Trattat [artikolu m?assar bit-Trattat ta' Amsterdam] (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 10, Vol. 1, p. 10), minkejja li din kienet ?iet adottata fuq il-ba?i tal-Artikoli 69 u 70(1) tat-Trattat KEE (li saru l-Artikoli 69 u 70(1) tat-Trattat KE, artikoli m?assra mit-Trattat ta' Amsterdam), u dan min?abba li, skont l-introduzzjoni ta' dan l-anness, il-lista inklu?a fih ma hijiex ta' natura e?awrjenti. Id-donazzjonijiet u d-doti jidhru ta?t it-Titolu XI, intitolat "Movimenti ta' kapital personali", li jinsab fl-imsemmi Anness I (sentenzi Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punt 24; Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 19, u Il?Kummissjoni vs Spanja, C?127/12, EU:C:2014:2130, punt 52).

37 Il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li t-trattament fiskali tad-donazzjonijiet, irrispettivament minn jekk dawn ikunux jikkon?ernaw somom ta' flus, proprjetà immobbli jew proprjetà mobbli, huwa kopert mid-dispo?izzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment tal-kapital, ?lief fil-ka?ijiet fejn l-elementi kostitwenti ta' dawn id-donazzjonijiet ikunu limitati fi ?dan Stat Membru wie?ed (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punt 27; Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 20, u Q, C?133/13, EU:C:2014:2460, punt 18).

38 Il-kaw?a prin?ipali ma tirrigwardax direttament it-trattament fiskali tad-donazzjonijiet, fis-sens ta' trattament differenti bejn id-donazzjonijiet lil benefi?jarji residenti u d-donazzjonijiet lil benefi?jarji residenti fi Stat Membru ie?or. Din tirrigwarda t-trattament fiskali tal-fondazzjonijiet privati residenti li jkun differenti skont jekk id-donazzjonijiet li hija tag?ti lil benefi?jarji residenti fl-Awstrija jew fi Stat Membru ie?or humiex jew le su??etti g?at-taxxa fl-Awstrija.

39 Fil-kaw?a prin?ipali, matul is-snin 2001 u 2002, il-fondazzjoni privata tat donazzjonijiet b'mod partikolari favur ?ew? benefi?jarji residenti fi Stat Membru ie?or li ma hijiex ir-Repubblika tal-Awstrija. Dawn kienu ?lasijiet finanzjarji ming?ajr l-i?ken korrispettiv min-na?a tal-benefi?jarji. Kif ?ustament tindika l-Kummissjoni Ewropea, ma hijiex biss il-kontribuzzjoni inizjali mag?mula mill-fondatur fl-assi tal-fondazzjoni meta din in?alqet i?da anki l-?lasijiet sussegwenti mag?mula minn dawn l-assi favur il-benefi?jarji jaqg?u ta?t il-kun?ett ta' "moviment tal-kapital", fis-sens tal-Artikolu 56(1) KE.

40 Minn dan jirri?ulta li sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, fejn fondazzjoni privata stabbilita fl-Awstrija tag?ti donazzjonijiet lil ?ew? benefi?jarji residenti wie?ed fil-Bel?ju, l-ie?or fil-?ermanja, taqa' ta?t, kemm g?as-sena 2001 kif ukoll g?as-sena 2002, movimenti internazzjonali ta' kapital, protetti minn kull restrizzjoni abba?i tal-Artikolu 56(1) KE.

41 G?alhekk g?andu ji?i e?aminat, qabel kollox, jekk, kif isostnu kemm il-fondazzjoni privata, fil-kuntest tal-pro?edura fil-kaw?a prin?ipali, kif ukoll il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkostitwixxix restrizzjoni g?all-moviment tal-kapital.

42 Is-sistema stabbilita bl-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, timplika differenza fit-trattament bejn il-fondazzjonijiet privati residenti fid-dritt tag?hom g?al tnaqqis immedjat tat-taxxa provvi?orja skont jekk il-benefi?jarji tad-donazzjonijiet mog?tija minn dawn il-fondazzjonijiet matul sena fiskali partikolari humiex jew le su??etti g?at-taxxa Awstrijaka fuq il-qlig? kapitali.

43 G?alkemm, hekk kif isostni l-Gvern Awstrijak, id-donazzjonijiet li fir-rigward tag?hom tali dritt g?at-tnaqqis immedjat jew g?al rimbors immedjat huwa esklu? jistg?u jinkludu wkoll donazzjonijiet mag?mula favur benefi?jarji residenti fl-Awstrija, meta dawn ikunu e?enti mit-taxxa fuq il-qlig? kapitali, madankollu dawn jinkludu b'mod partikolari d-donazzjonijiet lil benefi?jarji mhux residenti sa fejn, skont il-mudell ta' ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja stabbilit mill-Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), id-donazzjonijiet huma meqjusa d?ul, fis-sens tal-Artikolu 21(1) tal-imsemmi mudell ta' ftehim, u ma humiex intaxxati fl-Awstrija, sa fejn dawn huma su??etti g?as-setg?a ta' tassazzjoni esklu?iva tal-istat ta' residenza tal-benefi?jarju.

44 Kif issostni l-Kummissjoni, dawn il-movimenti tal-kapital huma llimitati mir-regola stabbilita fl-a??ar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali.

45 Peress li d-donazzjonijiet mog?tija minn fondazzjoni privata residenti lil benefi?jarji nazzjonali jag?tu d-dritt g?al tnaqqis, jew sa?ansitra g?al e?enzjoni, mit-taxxa provvi?orja min?abba li din it-tip ta' donazzjoni tista' titnaqqas mill-ba?i ta' kalkolu ta' din it-taxxa, l-imsemmija fondazzjoni dejjem ikollha, *ceteris paribus*, mezzi finanzjarji ikbar, li hija tista' jew tu?a immedjatament biex tag?ti donazzjonijiet supplimentari favur benefi?jarji residenti, jew tu?ahom biex tikseb qlig? addizzjonali, u dan sussegwentement jippermettilha li tag?ti donazzjonijiet og?la lil dawn l-istess benefi?jarji.

46 Iktar minn hekk, it-trattament fiskali sfavorevoli li jirri?ulta mill-applikazzjoni tal-a??ar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, fil-ka?ta' donazzjoni lil benefi?jarji e?entati mill-?las tat-taxxa fuq il-qlig? kapitali fl-Awstrija abba?i ta' ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja konklu? bejn l-Istat Membru ta' residenza tag?hom u r-Repubblika tal-Awstrija jista' jwassal g?al restrizzjoni fuq il-livell tal-fondazzjoni nnifisha.

47 Fondazzjoni li g?andha benefi?jarji residenti fit-territorju nazzjonali u o?rajn stabbiliti fi Stat

Membru ie?or tkun effettivament disswa?a milli tag?ti donazzjonijiet favur dawn tal-a??ar peress li, fin-nuqqas li tkun tista' tibbenefika minn tnaqqis jew minn rimbors tat-taxxa b'rabta mad-donazzjonijiet, it-taxxa provvi?orja mi?bura fuq il-qlig? tag?ha tnaqqas il-mezzi finanzjarji globali g?ad-dispo?izzjoni tag?ha, kemm sabiex ti??enera d?ul kif ukoll biex tag?ti donazzjonijiet lill-benefi?jarji residenti. Fuq livell tal-fondazzjoni, tirri?ulta distorsjoni fl-g?a?la li hija tag?mel bejn id-donazzjonijiet internazzjonali, fiskalment inqas avvanta??ati, u d-donazzjonijiet purament nazzjonali, fiskalment iktar vanta??u?i.

48 Barra minn hekk, sa fejn id-donazzjonijiet favur benefi?jarji residenti fi Stat Membru ie?or iwasslu g?all-intaxxar provvi?orju tad-d?ul tal-fondazzjoni tieg?u bir-rata ta' 12.5 %, g?all-fondatur, l-istabbiliment ta' fondazzjoni privata li jkollha benefi?jarji residenti fi Stat Membru ie?or tkun, sa mill-bidu, inqas interessanti mill-istabbiliment ta' fondazzjoni ekwivalenti li jkollha biss benefi?jarji stabbiliti fl-Awstrija.

49 F'dan il-kuntest g?andu ji?i enfasizzat li ma huwiex ne?essarju li l-oneru fiskali jkun kbir jew definittiv sabiex le?i?lazzjoni fiskali titqies li tikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita ta' libertà fundamentali.

50 Skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, anki restrizzjoni g?al libertà fundamentali li tkun ta' portata limitata jew ta' importanza sekondarja hija pprojbita mit-Trattat (ara, f'dan is-sens, fir-rigward tal-moviment liberu tal-kapital, is-sentenza Dijkman u Dijkman-Lavaleije, C?233/09, EU:C:2010:397, punt 42, u, fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment, is-sentenzi Il?Kummissjoni vs Franza, C?34/98, EU:C:2000:84, punt 49, kif ukoll de Lasteyrie du Saillant, C?9/02, EU:C:2004:138, punt 43).

51 ?vanta?? ta' likwidità li jse?? f'sitwazzjoni transkonfinali jista' jikkostitwixxi restrizzjoni g?al-libertajiet fundamentali meta l-istess ?vanta?? ma jse??x f'sitwazzjoni purament nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Metallgesellschaft *et*, C?397/98 u C?410/98, EU:C:2001:134, punti 44, 54 u 76; X u Y, C?436/00, EU:C:2002:704, punti 36 u 37; Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, punti 26 sa 30; National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punti 36 u 37; DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punti 40 sa 43, kif ukoll Il?Kummissjoni vs Il-?ermanja, C?591/13, EU:C:2015:230, punti 55 sa 61).

52 Differenza fit-trattament f'dak li jirrigwarda l-kalkolu tat-taxxa provvi?orja tista' twassal g?al ?vanta?? fil-qasam ta' likwidità g?all-fondazzjoni privata residenti li tixtieq tag?ti donazzjoni lil benefi?jarji residenti fit-territorju ta' Stat Membru ie?or u g?alhekk tista' tikkostitwixxi restrizzjoni g?al-libertajiet fundamentali jekk il-fondazzjoni kkon?ernata ma tkunx su??etta g?al tali ?vanta?? f'sitwazzjoni purament nazzjonali. Issa, il-fondazzjoni privata inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali kienet su??etta g?al ?vanta?? ta' likwidità ta' dan it-tip min?abba d-donazzjonijiet li hija tat lil benefi?jarji residenti fil-Bel?ju u fil-?ermanja matul is-snin 2001 u 2002, ?vanta?? li ma ?iex eliminat bil-kreditu ta' taxxa a??ettat mill-UFS li jimputa parti mit-taxxa provvi?orja dovuta g?as-sena 2001 fuq it-taxxa provvi?orja dovuta g?as-sena 2002.

53 L-applikazzjoni tal-a??ar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001 twassal, g?aldaqstant, g?al restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital, li hija, b?ala prin?ipju, ipprojbita mill-Artikolu 56 KE.

54 Madankollu, g?andu ji?i e?aminat jekk din ir-restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital tistax ti?i ??ustifikata fid-dawl tad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat.

55 F'dan ir-rigward g?andu jitfakkar li, skont l-Artikolu 58(1)(a) KE l-Artikolu 56 KE ma jippre?udikax "id-dritt tal-Istati Membri [...] li japplikaw id-dispo?izzjonijiet rilevanti tal-li?i fiskali tag?hom li jag?mlu distinzjoni bejn persuni li j?allsu t-taxxa li mhumiex fl-istess sitwazzjoni rigward

il-post ta’ residenza tag?hom jew rigward il-post fejn il-kapital tag?hom ikun investit”.

56 Fil-fatt, sa fejn tikkostitwixxi deroga mill-prin?ipju fundamentali ta’ moviment liberu tal-kapital, din id-dispo?izzjoni g?andha ting?ata interpretazzjoni stretta. G?aldaqstant, din id-dispo?izzjoni ma tistax ti?i interpretata fis-sens li kull le?i?lazzjoni fiskali li tag?mel distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli skont il-post fejn ikunu residenti jew skont l-Istat fejn jinvestu l-kapital tag?hom hija awtomatikament kompatibbli mat-Trattat (sentenzi Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 32, u FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11 sa C?347/11, EU:C:2012:286, punt 21).

57 Fil-fatt, id-deroga prevista fl-Artikolu 58(1)(a) KE nnifisha hija limitata mill-paragrafu 3 ta’ dan l-artikolu, li jipprevedi li d-dispo?izzjonijiet nazzjonali msemmija fil-paragrafu 1 tal-istess artikolu “m’g?andhomx jikkostitwixxu mezz ta’ diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni mo?bija fuq il-moviment liberu tal-kapital u ?lasijiet kif definit fl-Artikolu 56” (sentenzi Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 33, u FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11 sa C?347/11, EU:C:2012:286, punt 22).

58 G?alhekk je?tie? li ssir distinzjoni bejn it-trattamenti differenti li jippermetti l-Artikolu 58(1)(a) KE u d-diskriminazzjonijiet ipprojbiti mill-paragrafu 3 ta’ dan l-istess artikolu. Issa, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li, sabiex le?i?lazzjoni fiskali nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?i prin?ipali, tkun tista’ ti?i kkunsidrata b?ala kompatibbli mad-dispo?izzjonijiet tat-trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, je?tie? li d-differenza fit-trattament tkun tirrigwarda sitwazzjonijiet li ma humiex o??ettivament paragunabbli jew li din id-differenza tkun i??ustifikata minn ra?uni imperattiva ta’ interess ?enerali. Barra minn hekk, sabiex id-differenza fit-trattament bejn dawn i?-?ew? kategoriji ta’ donazzjonijiet tkun i??ustifikata, din ma g?andhiex tmur lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex l-g?an imfittex mil-le?i?lazzjoni inkwistjoni jinkiseb (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi Manninen, C?319/02, EU:C:2004:484, punt 29; Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 34, u FIM Santander Top 25 Euro Fi, C?338/11 sa C?347/11, EU:C:2012:286, punt 23).

Fuq il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet

59 Il-Gvern Awstrijak isostni li l-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma tikkostitwixxix restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital g?aliex is-sitwazzjoni ta’ fondazzjoni privata li tag?ti donazzjonijiet lil benefi?jarji li huma residenti fi Stat Membru li mieg?u r-Repubblika tal-Awstrija kkonkludiet ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja fuq il-mudell tal-Konvenzjoni tal-OECD ma hijiex o??ettivament paragunabbli mas-sitwazzjoni ta’ fondazzjoni privata li tag?ti donazzjonijiet lil benefi?jarji residenti.

60 Skont dan il-Gvern, fil-ka? ta’ donazzjonijiet lil benefi?jarji mhux residenti, is-sitwazzjoni ta’ fondazzjoni privata residenti li hija su??etta, prin?ipalment, g?as-setg?a ta’ tassazzjoni tal-Istat Awstrijak tkun, l-iktar l-iktar, paragunabbli g?as-sitwazzjoni ta’ tali fondazzjoni fil-ka? ta’ donazzjonijiet lil benefi?jarji residenti meta dan l-Istat Membru jista’ je?er?ita, prin?ipalment, is-setg?a ta’ tassazzjoni tieg?u fuq dawn id-donazzjonijiet sa fejn dawn jirrigwardaw benefi?jarji mhux residenti.

61 Issa, dan ma huwiex ?eneralment il-ka? sa fejn mill-ftehimiet dwar ?elsien minn taxxa doppja stabbiliti skont il-mudell tal-OECD jirri?ulta li r-Repubblika tal-Awstrija ma g?andhiex setg?a ta’ tassazzjoni fuq id-donazzjonijiet lil benefi?jarji mhux residenti. Konsegwentement fin-nuqqas ta’ paragunabbiltà o??ettiva tas-sitwazzjonijiet, f’tali ka? ma jkunx hemm lok li ji?i applikat, fuq livell tal-fondazzjoni, il-mekkani?mu ta’ e?enzjoni mit-taxxa provvi?orja li ting?ata fil-ka? ta’ donazzjonijiet lil benefi?jarji residenti sabiex ti?i evitata t-taxxa doppja u ji?i ggarantit intaxxar uniku sistematiku fit-territorju nazzjonali.

62 F’dan ir-rigward g?andu ji?i kkonstatat li, bil-kontra ta’ dak li jsostni l-Gvern Awstrijak, din id-differenza fit-trattament ma hijiex spjegata minn differenza ta’ sitwazzjoni o??ettiva fi ?dan il-fondazzjoni.

63 Fil-fatt, hekk kif tenfasizza l-Kummissjoni, fid-dawl tal-Artikolu 58(1)(a) KE, l-g?oti ta’ donazzjonijiet minn fondazzjonijiet privati Awstrija?i lil benefi?jarji residenti hija sitwazzjoni o??ettivament paragunabbli g?al dik ta’ dawn l-istess fondazzjonijiet li jag?tu donazzjonijiet lil benefi?jarji residenti fi Stat Membru ie?or. Fi?-?ew? ka?ijiet, dawn huma donazzjonijiet mog?tija mill-assi tal-fondazzjoni privata jew minn ?idiet f’dawn l-assi miksuba bl-u?u ta’ dawn l-assi.

64 Barra minn hekk g?andu ji?i osservat li, fil-kuntest tal-ftehimiet dwar ?elsien minn taxxa doppja li hija kkonkludiet mar-Renju tal-Bel?ju, minn na?a, kif ukoll mar-Repubblika Federali tal-?ermanja, min-na?a l-o?ra, ftehimiet li, skont il-mudell ta’ konvenzjoni tal-OECD jistabbilixxu d-dritt esklu?iv, g?al kull wie?ed mill-Istati kontraenti, li jintaxxaw lill-benefi?jarji tad-donazzjonijiet residenti fit-territorju tag?hom, ir-Repubblika tal-Awstrija rrinun?jat li te?er?ita s-setg?a ta’ tassazzjoni tag?ha fuq id-donazzjonijiet lil persuni residenti f’dawn i?-?ew? Stati Membri l-o?ra. Konsegwentement hija ma tistax tinvoka differenza ta’ sitwazzjoni o??ettiva bejn il-fondazzjonijiet privati residenti skont jekk il-benefi?jarji tad-donazzjonijiet li huma jag?tu jkunux residenti fl-Awstrija u hemmhekk ikunu taxxabbli, jew inkella jkunu residenti f’wie?ed minn dawn i?-?ew? Stati Membri l-o?ra u ma jkunux su??etti g?as-setg?a ta’ tassazzjoni tag?ha, sabiex tissu??etta lill-fondazzjonijiet li jag?tu donazzjoni lil dawn tal-a??ar g?al taxxa spe?ifika, g?ar-ra?uni li dawn il-benefi?jarji ma humiex su??etti g?as-setg?a ta’ tassazzjoni tag?ha.

65 Barra minn hekk, anki li kieku g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni wkoll il-benefi?jarji tad-donazzjonijiet mog?tija minn dawn il-fondazzjonijiet, irid ji?i enfasizzat li mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li s-sistema tat-taxxa provvi?orja kienet inti?a, sabiex ti??ieled kontra t-tendenza tal-fondazzjonijiet privati g?all-akkumulazzjoni ta’ fondi g?al skop ta’ rendita, li tistabbilixxi taxxa tat-tip “skedata” fuq livell tal-fondazzjoni privata, filwaqt li tat biss natura temporanja lit-taxxa provvi?orja li g?andha tin?abar. B’mod konformi mal-klassifikazzjoni tag?ha b?ala “provvi?orja”, din it-taxxa kellha ti?i rimborsata integralment l-iktar tard sax-xoljiment tal-fondazzjoni privata g?aliex kienet tag?ti lok, favur il-fondazzjoni, g?al kreditu ta’ taxxa ekwivalenti g?as-sommom li hija kienet ?allset b?ala taxxa provvi?orja. Il-post ta’ residenza tad-destinatarju tad-donazzjoni ma kellu l-ebda effett f’dan ir-rigward.

Fuq l-e?istenza ta’ ra?uni imperattiva ta’ interess ?enerali

66 G?andu wkoll ji?i mist?arre? jekk ir-restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital li tirri?ulta minn le?i?lazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tistax tkun o??ettivament i??ustifikata minn ra?unijiet imperattivi ta’ interess ?enerali.

67 Fl-ewwel lok, g?andu ji?i vverifikat jekk id-differenza fit-trattament inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tistax tkun i??ustifikata min-ne?essità li ji?i ppre?ervat it-tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta’ tassazzjoni bejn l-Istati Membri, hekk kif isostni l-Gvern Awstrijak.

68 F’dan ir-rigward, g?andu jitfakkar, minn na?a, li l-pre?ervazzjoni tat-tqassim tas-setg?a ta’ tassazzjoni bejn l-Istati Membri hija g?an le?ittimu rrikonoxxut mill-Qorti tal-?ustizzja. Min-na?a l-o?ra, minn ?urisprudenza stabbilita ta’ din tal-a??ar jirri?ulta li, fin-nuqqas ta’ mi?uri ta’ unifikazzjoni jew ta’ armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni Ewropea, l-Istati Membri j?ommu l-kompetenza sabiex jiddeterminaw, permezz ta’ ftehim jew unilateralment, il-kriterji g?at-tqassim tas-setg?a ta’ tassazzjoni tag?hom, sabiex, b’mod partikolari, ti?i eliminata t-taxxa doppja (sentenzi DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punti 46 u 47; Il?Kummissjoni vs Il??ermanja, C?591/13, EU:C:2015:230, punt 64, kif ukoll Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punt 40).

69 Madankollu, f’?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, din il-?ustifikazzjoni ma’ tidhirx li hija stabbilita.

70 ?ustifikazzjoni relatata man-ne?essità li ji?i m?ares tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta’ tassazzjoni bejn l-Istati Membri tista’ ti?i a??ettata, b’mod partikolari, fejn is-sistema fiskali inkwistjoni hija inti?a li tipprevjeni a?iri li jistg?u jippre?udikaw id-dritt tal-Istat Membru li je?er?ita s-setg?at tat-tassazzjoni tieg?u fir-rigward tal-attivitajiet mwettqa fit-territorju tieg?u (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, punt 42; Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punt 54, u Aberdeen Property Fininvest Alpha, C?303/07, EU:C:2009:377, punt 66).

71 Issa, f’dan il-ka?, kif di?à ?ie indikat fil-punt 64 ta’ din is-sentenza, il-kwistjoni tat-tqassim tas-setg?a ta’ tassazzjoni bejn ir-Repubblika tal-Awstrija u r-Renju tal?Bel?ju, minn na?a, u r-Repubblika Federali tal-?ermanja, min-na?a l-o?ra, ?iet irregolata fil-ftehimiet dwar ?elsien minn taxxa doppja konklu?i ma’ dawn i?-?ew? Stati Membri, li, skont il-mudell ta’ Konvenzjoni tal-OECD, jistabbilixxu d-dritt esklu?iv, g?al kull wie?ed mill-Istati kontraenti, li jintaxxaw lill-benefi?jarji tad-donazzjonijiet residenti fit-territorju tag?hom. Fi kliem ie?or, peress li r-Repubblika tal-Awstrija rrinun?jat, f’dawn il-ftehimiet, milli te?er?ita s-setg?a ta’ tassazzjoni tag?ha fuq id-donazzjonijiet lil persuni residenti f’dawn i?-?ew? Stati Membri l-o?ra, hija ma tistax tinvoka t-tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta’ tassazzjoni sabiex tissu??etta lill-fondazzjonijiet li jag?tu donazzjoni lil dawn il-persuni g?al taxxa spe?ifika, min?abba li dawn il-persuni ma humiex su??etti g?all-?urisdizzjoni fiskali tag?ha. G?alhekk, dan l-Istat Membru liberament a??etta t-tqassim tas-setg?a ta’ tassazzjoni kif tirri?ulta mill-istipulazzjonijiet innifishom tal-ftehimiet dwar ?elsien minn taxxa doppja li huwa rispettivament ikkonkluda mar-Renju tal-Bel?ju u mar-Repubblika Federali tal-?ermanja.

72 F’sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, oneru fiskali ji?i impost fil-livell tal-fondazzjoni privata ming?ajr il-possibbiltà ta’ tnaqqis jew ta’ rimbors abba?i ta’ donazzjoni mog?tija jekk, abba?i ta’ ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja, il-benefi?jarju tag?ha ma huwiex su??ett g?all-?las tat-taxxa Awstrijaka fuq il-qlig? kapitali. Il-Gvern Awstrijak isostni li l-effetti restrittivi tal-a??ar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, jistg?u jkunu ??ustifikati bil-fatt li dan huwa inti? li jiggarantixxi ntaxxar uniku ta’ ?ertu qlig? kapitali u minn holdings mag?mul minn fondazzjoni privata fl-Awstrija.

73 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i osservat li, f’diversi kaw?i relatati ma’ sitwazzjonijiet li fihom Stat Membru kien qed jipprova jikkumpensa l-impossibbiltà li jissu??etta fiskalment persuna taxxabbli billi jissu??etta lil persuna taxxabbli o?ra g?at-taxxa, b’mod partikolari l-kaw?i li taw lok g?as-sentenzi Lankhorst-Hohorst (C?324/00, EU:C:2002:749) u Glaxo Wellcome(C?182/08, EU:C:2009:559), il-Qorti tal-?ustizzja e?aminat il-motivi invokati b?ala ?ustifikazzjoni g?ar-restrizzjoni imposta mil-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni, b’mod partikolari l-argument li jg?id li l-imsemmija le?i?lazzjoni kienet isservi sabiex tiggarantixxi l-intaxxar uniku ta’ ?ertu qlig? fl-Istat Membru. Madankollu l-Qorti tal-?ustizzja fl-ebda wa?da minn dawn il-kaw?i ma a??ettat il-prin?ipju tal-uni?ità tal-intaxxar b?ala ?ustifikazzjoni separata.

74 Barra minn hekk, fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza Argenta Spaarbank(C?350/11, EU:C:2013:447), dwar trattament fiskali fil-qasam tal-intaxxar tal-kumpanniji u ta' te?id inkunsiderazzjoni tat-telf, il-Qorti tal-?ustizzja qieset, fil-punt 51 ta' din is-sentenza, li ?-?irkustanza li, abba?i ta' ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja, il-profitti imputabbli lil stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru huma taxxabbli biss f'dan l-a??ar Stat Membru, u li, konsegwentement, l-Istat Membru l-ie?or parti kontraenti g?all-ftehim ma jistax je?er?ita l-kompetenza ta' ntaxxar tieg?u fuq il-profitti imputabbli lil dan l-istabbiliment permanenti, ma tistax ti??ustifika sistematikament kull rifjut ta' g?oti ta' vanta?? lill-kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-a??ar Stat Membru li huwa proprjetarju ta' dan l-istabbiliment permanenti.

75 Fil-fatt, rifjut b?al dan ikun ifisser li trattament differenti ji?i ??ustifikat sempli?ement min?abba l-unika ra?uni li kumpannija residenti fi Stat Membru ?viluppat attività ekonomika f'iktar minn pajji? wie?ed li ma g?andhiex l-g?an li ti??enera d?ul fiskali favur dan l-Istat Membru (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Argenta Spaarbank, C?350/11, EU:C:2013:447, punt 52 u l-?urisprudenza ??itata).

76 Bl-istess mod, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-e?istenza ta' vanta?? li jirri?ulta mit-tassazzjoni baxxa li g?aliha hija su??etta sussidjarja stabbilita fi Stat Membru differenti minn dak li fih kienet ?iet stabbilita l-kumpannija parent ma tawtorizzax, minnha nnifisha, lil dan l-a??ar Stat Membru jikkumpensa dan il-vanta?? permezz ta' trattament fiskali inqas favorevoli minn tal-kumpannija parent. In-ne?essità li ji?i evitat tnaqqis tad-d?ul fiskali ma tidher la fost l-g?anijiet stipulati fl-Artikolu 46(1) KE u lanqas fost ir-ra?unijiet imperattivi ta' interess ?enerali li jistg?u ji??ustifikaw restrizzjoni g?al libertà stabbilita mit-Trattat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, punt 49).

77 Tali kunsiderazzjonijiet huma wkoll rilevanti fil-kuntest tal-kaw?a prin?ipali, peress li tirrigwarda trattament fiskali differenti tal-fondazzjonijiet skont jekk il-benefi?jarji tad-donazzjonijiet ?ewx jew le ntaxxati fl-Awstrija.

78 F'kull ka?, g?andu ji?i kkonstatat, f'dak li jirrigwarda d-donazzjonijiet lil benefi?jarji barranin, imsemmija fl-a??ar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, li t-taxxa provvi?orja mi?bura ming?and il-fondazzjoni privata nazzjonali ma tiggarantixxix l-intaxxar uniku tal-qlig? imsemmi fl-ewwel sentenza ta' din id-dispo?izzjoni.

79 Fil-fatt, kif huwa indikat fil-punt 28 ta' din is-sentenza, mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li l-oneru fiskali hekk impost fuq il-fondazzjoni privata ma huwiex definittiv. Skont il-qorti tar-rinviju, peress li s-sistema tat-taxxa provvizorja inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tapplika fil-livell tal-fondazzjoni, din sempli?ement ittaffi l-problema ma?luqa mill-ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja fil-livell tal-benefi?jarju, ming?ajr ma teliminaha totalment, peress li l-fondazzjoni ma ti?ix intaxxata definittivament i?da ti?i su??etta g?al taxxa li, skont l-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat bil-li?i supplimentari tal-ba?it 2001, tkun is-su??ett ta' kreditu ta' taxxa mill-iktar tard sax-xoljiment tal-fondazzjoni.

80 Fit-tieni lok, id-differenza ta' trattament inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali lanqas ma tista' ti?i ??ustifikata mill-?tie?a li ti?i ggarantita l-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali.

81 Fil-fatt, sabiex argument ibba?at fuq tali ?ustifikazzjoni jkollu su??ess, il-Qorti tal-?ustizzja te?i?i li tintwera l-e?istenza ta' rabta diretta bejn il-vanta?? fiskali kkon?ernat u l-korrispettiv g?al dan il-vanta?? permezz ta' impo?izzjoni fiskali partikolari, fejn in-natura diretta ta' din ir-rabta g?andha ti?i evalwata fid-dawl tal-g?an tal-le?i?lazzjoni inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, punti 43 u 44; Il?Kummissjoni vs Il??ermanja, C?211/13, EU:C:2014:2148, punt 55, kif ukoll Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punt 47).

82 F'dan il-ka? ma hemmx tali rabta diretta u dan g?al diversi ra?unijiet.

83 L-ewwel nett, din ir-rabta diretta ma te?istix meta jkun hemm, b'mod partikolari, taxxi distinti jew trattament fiskali ta' persuni taxxabbli differenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, punt 47, kif ukoll Grünewald, EU:C:2015:109, punt 49). Dan huwa l-ka? f'din il-kaw?a peress li t-tnaqqis tal-ammont korrispondenti g?ad-donazzjonijiet mag?mula mill-fondazzjoni privata responsabbli g?all-?las tat-taxxa provvi?orja u l-intaxxar tag?hom akkargu tal-benefi?jarji tag?hom jirrigwardaw ne?essarjament persuni taxxabbli differenti.

84 Barra minn hekk, kif osservat il-Kummissjoni, filwaqt li l-vanta?? fiskali tal-benefi?jarju residenti fi Stat Membru ie?or jikkonsisti f'e?enzjoni fit-tul mit-taxxa Awstrijaka fuq il-qlig? kapitali, g?al ammont li barra minn hekk ivarja skont kull ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja, il-fondazzjoni privata ssofri biss ?vanta?? fiskali temporanju min?abba t-taxxa provvi?orja.

85 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha esposti iktar il-fuq, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li l-Artikolu 56 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni fiskali ta' Stat Membru, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tipprovdi li, fil-kuntest tal-intaxxar provvi?orju fuq il-qlig? kapitali u fuq il-qlig? minn trasferiment ta' holdings mag?mulin minn fondazzjoni privata residenti, din il-fondazzjoni g?andha d-dritt li tnaqqas mill-valur taxxabbli tag?ha relatat ma' sena fiskali partikolari biss dawk id-donazzjonijiet mag?mula matul l-istess sena fiskali u li kienu s-su??ett ta' ntaxxar tal-benefi?jarji ta' dawn id-donazzjonijiet fl-Istat Membru fejn ti?i ntaxxata l-fondazzjoni, filwaqt li din il-le?i?lazzjoni fiskali nazzjonali teskludi tali tnaqqis jekk il-benefi?jarju jkun residenti fi Stat Membru ie?or u jkun, fl-Istat Membru fejn ti?i ntaxxata l-fondazzjoni, e?enti mit-taxxa applikabbli, b?ala prin?ipju, fuq id-donazzjonijiet, u dan abba?i ta' ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja.

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 (Il-?ames Awla) taqta' u tidde?iedi:

L-Artikolu 56 KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jippreklludi le?i?lazzjoni fiskali ta' Stat Membru, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tipprovdi li, fil-kuntest tal-intaxxar provvi?orju fuq il-qlig? kapitali u fuq il-qlig? minn trasferiment ta' holdings mag?mulin minn fondazzjoni privata residenti, din il-fondazzjoni g?andha d-dritt li tnaqqas mill-valur taxxabbli tag?ha relatat ma' sena fiskali partikolari biss dawk id-donazzjonijiet mag?mula matul l-istess sena fiskali u li kienu s-su??ett ta' ntaxxar tal-benefi?jarji ta' dawn id-donazzjonijiet fl-Istat Membru fejn ti?i ntaxxata l-fondazzjoni, filwaqt li din il-le?i?lazzjoni fiskali nazzjonali teskludi tali tnaqqis jekk il-benefi?jarju jkun residenti fi Stat Membru ie?or u jkun, fl-Istat Membru fejn ti?i ntaxxata l-fondazzjoni, e?enti mit-taxxa applikabbli, b?ala prin?ipju, fuq id-donazzjonijiet, u dan abba?i ta' ftehim dwar ?elsien minn taxxa doppja.

Firem

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