SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

16 ta' Ottubru 2008 *

Fil-Kawża C-527/06,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (l-Olanda), permezz ta' deċiżjoni tat-22 ta' Diċembru 2006, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-27 ta' Diċembru 2006, fil-proċedura

R.H.H. Renneberg

vs

Staatssecretaris van Financiën,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn A. Rosas (Relatur), President tal-Awla, A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Lõhmus, u P. Lindh, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,
Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal R.H.H. Renneberg, minnu stess,

— għall-Gvern Olandiż, minn H. G. Sevenster u M. de Grave, bħala aġenti,

— għall-Gvern Żvediż, minn K. Wistrand, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal, A. Weimar u W. Roels, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-25 ta' Ġunju 2008,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 39 KE u 56 KE.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn R. Rennenberg, ċittadin Olandiż, u s-Staatssecretaris van Financiën (Segretarju tal-Istat għall-Finanzi), rigward rifjut min-naħa tal-amministrazzjoni tat-taxxa milli tieħu inkunsiderazzjoni telf minn kirja relatata ma' proprjetà immobbli fil-pussess ta' R. Rennenberg fil-Belġju u li fiha jirrisjedi, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa fuq id-dħul li għalih huwa taxxabbli fl-Olanda, fejn jirċievi d-dħul professjonali kollu tiegħu.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt konvenzjonali

3 Il-Ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-patrimonju u sabiex jirregola ċerti kwistjonijiet oħra fil-qasam fiskali, iffirmat fid-19 ta' Ottubru 1970 bejn ir-Renju tal-Belġju 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 "Domiċilju fiskali", li s-subartikolu 1 tiegħu jgħid:

"Skont din il-Konvenzjoni, l-espressjoni 'residenti f'wieħed mill-Istati' tfisser kull persuna li, skont il-leġiżlazzjoni tal-istess Stat, hija suġġetta għat-taxxa f'dan l-Istat minħabba d-domiċilju tagħha, ir-residenza tagħha, il-post fejn titmexxa, jew minħabba kull kriterju analogu ieħor; [...]"

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

"Id-dħul provenjenti minn proprjetà immobbli għandu jiġi ntaxxat fl-Istat fejn tinsab din il-proprjetà."

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

"Ir-remunerazzjonijiet, inklużi l-pensjonijiet, li jitħallsu minn wieħed mill-Istati jew wieħed mis-suddiviżjoniijiet politiċi tiegħu, kemm jekk direttament, kif ukoll billi jitnaqqsu mill-fondi li dawn ikunu stabbilew, lil persuna fiżika minħabba servizzi mogħtija f'dan l-Istat jew lil din is-suddiviżjoni politika għandhom jiġu 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 ġej:

1° [Ir-Renju tal-]Olanda [jista'], matul it-tassazzjoni tar-residenti [tiegħu], jinkludi fil-bażi ta' stima tat-taxxa l-elementi tad-dħul jew tal-patrimonju li, skont id-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim, huma taxxabbli fil-Belġju;

2° Bla ħsara għall-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet dwar il-kumpens tat-telf li jinsabu fil-leġiżlazzjoni interna dwar ħelsien minn taxxa doppja, [ir-Renju tal-]Olanda [jagħti] tnaqqis fuq l-ammont tat-taxxa kkalkolat skont [il-punt] 1. Dan it-tnaqqis huwa ugwali għal dik il-parti tat-taxxa li tikkorrispondi għar-relazzjoni li teżisti bejn l-ammont tad-dħul jew tal-patrimonju inkluż fil-bażi ta' stima tat-taxxa msemmija fil-[punt] 1 u taxxabbli fil-Belġju [, b'mod partikolari skont l-Artikolu] 6 tal-Ftehim u l-ammont tad-dħul totali jew tal-patrimonju totali li jikkostitwixxi l-bażi ta' stima tat-taxxa kontemplata fil-[punt] 1".

7 L-Artikolu 25 ta' dan il-Ftehim, intitolat "Nondiskriminazzjoni" jiddisponi fis-subartikolu 3 tiegħu li:

"Il-persuni fiżiċi residenti f'wieħed mill-Istati għandhom jibbenefikaw, fl-Istat l-ieħor, mid-deduzzjonijiet personali, tnaqqis u riduzzjonijiet li jingħataw minn dak l-Istat l-ieħor lir-residenti tiegħu stess minħabba s-sitwazzjoni tagħhom jew ir-responsabbiltajiet familjari tagħhom".

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

8 Il-liġi tal-1964 dwar it-taxxa fuq id-dħul (Wet op de Inkomstenbelasting), tas-16 ta' Diċembru 1964 (*Staatsblad* 1964, Nru 519), fil-verżjoni tagħha applikabbli meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"WIB"), fl-Artikolu 1 tagħha tiddefinixxi lill-persuni taxxabbli "nazzjonali" (iktar 'il quddiem il-"persuni taxxabbli residenti") bħala persuni fiżiċi residenti fl-Olanda, b'kuntrast mal-persuni taxxabbli "barranin" (iktar 'il quddiem il-"persuni taxxabbli mhux residenti"), kunċett li jindika persuni fiżiċi li, mingħajr ma jirrisjedu f'dan l-Istat Membru, madankollu fih jirċievu dħul.

9 Il-persuni taxxabbli residenti huma suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul kollu tagħhom u l-persuni mhux residenti huma ntaxxati biss fuq parti mid-dħul tagħhom provenjenti mill-Olanda.

10 F'dak li jikkonċerna l-persuni taxxabbli li huma residenti, il-bażi taxxabbli hija kkostitwita mid-dħul gross globali, imnaqqas bit-telf deduċibbli (Artikolu 3 tal-WIB). Dan id-dħul jinkludi b'mod partikolari d-dħul nett mix-xogħol u mill-patrimonju [Artikolu 4(1)(c) tal-WIB], inkluż il-benefiċċju għall-persuna taxxabbli li tokkupa personalment abitazzjoni li tappartjeni lilha.

11 Skont l-Artikolu 42a(1) tal-WIB, dan il-benefiċċju jikkonsisti f'ammont wieħed mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni vantaġġi oħra jew spejjeż, piżijiet u deprezzament, apparti l-imgħaxijiet fuq id-djun, spejjeż fuq is-self finanzjarju u ħlasijiet perjodiċi ta' ċnus jew drittijiet fuq l-artijiet.

12 Skont l-Artikolu 4(2) tal-WIB, jekk il-kalkolu tad-dħul nett jagħti riżultat ta' valur negattiv, dak l-ammont negattiv għandu jitnaqqas mid-dħul gross taxxabbli.

13 Huwa paċifiku li l-applikazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet kollha twassal, għal persuna taxxabbli residenti, li l-imgħaxijiet ta' dejn magħmul sabiex tiġi ffinanzjata abitazzjoni personali jitnaqqsu mid-dħul gross u, konsegwentement, mid-dħul taxxabbli, anki jekk dawn l-imgħaxijiet jeċċedu l-vantaġġ tal-persuna taxxabbli li tgħix personalment f'abitazzjoni li tappartjeni lilha.

14 Bħalma tikkonstata l-qorti tar-rinviju, jekk persuna residenti fl-Olanda jkollha dħul negattiv minn proprjetà immobbli li tinsab fil-Belġju, din il-parti negattiva tad-dħul tista' titnaqqas mill-bqija tad-dħul taxxabbli fl-Olanda, bil-kundizzjoni li fis-sena fiskali sussegwenti li matulha jkun hemm dħul pożittiv minn dik il-proprjetà immobbli, it-tnaqqis intiż sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja jiġi kkalkolat billi jitnaqqas dak it-telf minn dan id-dħul pożittiv bis-saħħa tal-Artikolu 24(1)(2) tal-Ftehim fiskali, moqri flimkien mal-Artikolu 3(4) tad-Digriet tal-1989 dwar il-ħelsien minn taxxa doppja (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989), tal-21 ta' Diċembru 1989 (*Staatsblad* 1989, Nru 594, iktar 'il quddiem id-"Digriet tal-1989").

Is-sistema fiskali ta' resident Belġjan li jirċievi dħul professjonali fl-Olanda

15 Is-sistema fiskali ta' persuna taxxabbli li tirċievi dħul professjonali fl-Olanda u li tirrisjedi fil-Belġju hija ddeterminata mill-WIB u mill-ftehim fiskali.

16 Skont l-Artikolu 48 tal-WIB, it-taxxa tinġabar, fir-rigward tal-persuni taxxabbli mhux residenti, fuq id-dħul nazzjonali taxxabbli, jiġifieri d-dħul gross nazzjonali ta' matul is-sena kalendarja.

17 Skont l-Artikolu 49(ċ) tal-WIB, id-dħul gross nazzjonali jikkonsisti b'mod partikolari fid-dħul globali ta' persuna li ma tirrisjedix fl-Olanda abbażi tad-dħul nett li jiġi mix-xogħol, sa fejn dan jikkonċerna impjieg li qed jiġi eżerċitat jew li ġie eżerċitat fl-Olanda, jew ukoll proprjetà immobbli li tinsab f'dan l-Istat Membru.

18 Bħala prinċipju, skont l-Artikolu 2(2) tal-WIB, ċittadin Olandiż li ma jirrisjedix fl-Olanda, li jkun impjegat ma' persuna ġuridika rregolata bid-dritt pubbliku Olandiż, jitqies li jirrisjedi fl-Olanda. Il-Hoge Raad der Nederlanden (Qorti Suprema tal-Olanda) jippreċiża li jirriżulta madankollu mis-sentenza tiegħu tat-12 ta' Marzu 1980 (Nru 19180, BNB, 1980/170) li, għad-dħul li l-ftehim fiskali jattribwixxi lir-Renju tal-Belġju, l-istabbiliment tar-residenza skont l-Artikolu 2(2) tal-WIB ma għandux jittieħed in kunsiderazzjoni sabiex japplikaw id-dispożizzjonijiet ta' dan il-ftehim.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

19 R. H. H. Renneberg ittrasferixxa r-residenza tiegħu mill-Olanda għall-Belġju f'Diċembru tal-1993. Matul is-snin 1996 u 1997, huwa okkupa fil-Belġju dar li huwa kien akkwista fl-1993 u ffinanzjaha b'self ipotekarju mingħand bank Olandiż.

20 Matul is-snin 1996 u 1997, R. H. H. Renneberg kien impjegat mas-servizz pubbliku mal-komun Olandiż ta' Maastricht. Matul dawn is-sentejn, huwa rċieva d-dħul professjonali kollu tiegħu fl-Olanda.

21 Fil-Belġju, R. H. H. Renneberg kien suġġett għal taxxa minħabba l-abitazzjoni tiegħu, jiġifieri l-précompte immobilier. Huwa paċifiku li d-dħul negattiv miġbur minn R. H. H. Renneberg mill-abitazzjoni Belġjana tiegħu ma kellux effett fuq l-ammont ta' din it-taxxa.

22 Fil-kuntest tat-tassazzjoni fuq id-dħul fl-Olanda għas-snin finanzjarji 1996 u 1997, R. H. H. Renneberg talab it-tnaqqis tad-dħul negattiv konness mar-residenza Belġjana tiegħu. Din it-talba kienet tikkonċerna d-differenza bejn il-valur tal-kera tal-abitazzjoni u l-imgħaxijiet ipotekarji mħallsa.

23 Fl-Olanda, l-amministrazzjoni fiskali Olandiża ħarġet l-avviżi ta' taxxa għal dawn is-snin fuq dħul taxxabbli, ta' NLG 75 265 u ta' NLG 78 600 rispettivament, mingħajr ma aċċettat it-tnaqqis mid-dħul l-ieħor Olandiż ta' R. H. H. Renneberg, id-dħul negattiv tal-abitazzjoni Belġjana tiegħu. Skont id-dikjarazzjoni fiskali ta' R. Renneberg, dan id-dħul negattivi kien jammonta għal NLG 8 165 fl-1996 u għal 8 195 NLG fl-1997.

24 Il-kontestazzjonijiet imressqa kontra dawn l-avviżi ta' taxxa ġew miċħuda permezz ta' deċiżjonijiet.

25 Peress li l-Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (qorti tal-appell ta' 's-Hertogenbosch) ċaħad ir-rikorsi li huwa kien ippreżenta kontra dawn id-deċiżjonijiet permezz ta' żewġ sentenzi tal-31 ta' Ottubru 2002, R. H. H. Renneberg appella quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden minn dawn id-deċiżjonijiet.

26 Jirriżulta mill-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju li r-rikorrent fil-kawża prinċipali għandu, skont l-Artikolu 4 tal-ftehim fiskali, jiġi kkunsidrat li jirrisjedi fil-Belġju.

27 Minn dan isegwi li, fl-Olanda, R. H. H. Renneberg mhuwiex ikkunsidrat li huwa suġġett għat-taxxa b'mod illimitat, iżda huwa suġġett, għal dak li jikkonċerna d-dħul li l-ftehim fiskali bilaterali jattribbwixxi t-tassazzjoni tiegħu fir-Renju tal-Belġju, għas-sistema applikabbli għall-persuni taxxabbli mhux residenti. Għaldaqstant, id-dħul, negattiv jew pożittiv, li jiġi ntaxxat fir-Renju tal-Belġju skont dan il-ftehim ma jaffettwax it-taxxa fuq id-dħul, pożittiv jew negattiv, li skont dan l-istess ftehim, huwa taxxabbli fir-Renju tal-Olanda.

28 Fil-kuntest tal-appell tiegħu, R. H. H. Renneberg invoka s-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, Ġabra p. I-225). Huwa sostna li, peress li huwa eżerċita d-dritt tiegħu għal moviment liberu ggarantit mill-Artikolu 39 KE, huwa għandu jkun jista' jibbenefika fl-Olanda mill-vantaġġi mogħtija lill-persuni taxxabbli residenti, peress li jinsab, fir-rigward tad-dħul tiegħu taxxabbli u tal-post fejn jirċievi dan id-dħul, f'sitwazzjoni paragunabbli ħafna għal dawn il-persuni taxxabbli.

29 Il-Hoge Raad der Nederlanden josserva li l-vantaġġ fiskali fil-kawża prinċipali inkwistjoni mhuwiex ibbażat fuq is-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli, b'differenza ta' dawk inkwistjoni fil-kawża li tat lok għas-sentenza Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq.

30 Din il-qorti tqis li, b'kuntrast mat-teħid inkunsiderazzjoni, li jsir fit-tassazzjoni diretta, tas-sitwazzjoni personali u familjari skont il-prinċipju ta' progressività, il-possibbiltà li jitnaqqas, fi ħdan l-istess sistema fiskali, dħul negattiv ta' kategorija ta' dħul partikolari minn dħul pożittiv li jaqa' taħt kategorija oħra ta' dħul, mhijiex karatteristika universali tat-tassazzjoni diretta li l-persuna taxxabbli li hija suġġetta għat-taxxa fi Stati Membri differenti, minħabba l-fatt li hija tkun eżerċitat id-dritt ta' moviment liberu ggarantit mit-Trattat KE, għandha tkun tista' tibbenefika minnha f'wieħed minn dawn l-Istati.

31 Billi qies madankollu li l-kawża prinċipali qajmet ċertu diffikultajiet ta' interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju, il-Hoge Raad der Nederlanden iddeċieda li jissospendi l-kawża quddiemu u li jagħmel id-domanda li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikoli 39 KE u 56 KE għandhom jiġu interpretati fis-sens li wieħed minn dawn l-artikoli jew it-tnejn li huma jipprekludu li persuna taxxabbli li d-dħul tagħha jkun ġej mill-abitazzjoni proprja tagħha li hija tokkupa fl-Istat [Membru] ta' residenza jkollu bilanċ negattiv u li tirċievi d-dħul pożittiv kollu tagħha, jiġifieri d-dħul professjonali, fi Stat Membru ieħor li mhuwiex dak fejn hija tirrisjedi, milli tiġi awtorizzata minn dan l-Istat Membru l-ieħor [...] milli tnaqqas id-dħul negattiv mid-dħul professjonali taxxabbli tagħha, filwaqt li l-Istat [Membru] tal-impjieg jagħti dan it-tnaqqis lir-residenti tiegħu?"

32 Permezz ta' ittra nnotifikata fl-4 ta' April 2008, il-Qorti tal-Ġustizzja bagħtet żewġ mistoqsijiet bil-miktub lill-Gvern Olandiż dwar ċertu aspetti tad-dritt fiskali applikabbli fl-Olanda fi żmien il-fatti fil-kawża prinċipali, li ġew imwieġba minn dan il-gvern permezz ta' korrispondenza ddepożitata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' April 2008.

Fuq id-domanda preliminari

33 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 39 KE u/jew l-Artikolu 56 KE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik fil-kawża prinċipali, li tgħid li ċittadin Komunitarju, mhux residenti fl-Istat Membru li fih huwa jirċievi dħul li jikkostitwixxi t-totalità jew il-kważi totalità tar-riżorsi taxxabbli tiegħu ma jistax, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa ta' dan id-dħul f'dan l-Istat Membru, juri dħul negattiv relatat ma' dar li tintuża bħala abitazzjoni u li tinsab fi Stat Membru ieħor, u li tagħha huwa l-proprjetarju, filwaqt li resident ta' dan l-Istat Membru jista' juri dan id-dħul negattiv għad-determinazzjoni tal-bażi ta' taxxa tad-dħul tiegħu.

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

Fuq l-applikabbiltà tal-Artikolu 39 KE

34 Qabel kollox, għandu jiġi enfasizzat li ma ġiex sostnut li s-sitwazzjoni ta' persuna bħal dik ta' R. H. H. Renneberg taħrab mill-kamp ta' applikazzjoni tal-moviment liberu tal-ħaddiema minħabba 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-proċess ma jinkludu l-ebda indikazzjoni f'dan is-sens. Għaldaqstant wieħed għandu jibda mill-premessa li l-attività ekonomika inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma taqax taħt 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 Olandiż kif ukoll, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, fir-rigward tal-moviment liberu tal-ħaddiema, jikkonċerna f'dan il-każ sitwazzjoni purament interna. Ċittadin Olandiż li jkompli jeżerċita l-attivitajiet ekonomiċi tiegħu fl-Olanda wara li jkun ittrasferixxa ruħu fil-Belġju minħabba raġunijiet privati m'għandux il-kwalità ta' ħaddiem migrant u ma jkunx għamel użu mid-dritt tal-moviment liberu tal-ħaddiema.

36 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat, li kull ċittadin Komunitarju, indipendentement mill-post ta' residenza u min-nazzjonalità tiegħu, li jeżerċita attività professjonali fi Stat Membru ieħor 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, Ġabra p. I-1711, punt 31; tat-18 ta' Lulju 2007, Hartmann, C-212/05, Ġabra p. I-6303, punt 17, kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink, C-182/06, Ġabra p. I-6705, punt 15; tal-11 ta' Settembru 2007, Hendrix, C-287/05, Ġabra p. I-6909, punt 46, u tas-17 ta' Jannar 2008, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-152/05, Ġabra p. I-39, punt 20).

37 B'hekk, is-sitwazzjoni ta' ċittadin Komunitarju bħal R. H. H. Renneberg, li, wara ċ-ċaqliq tar-residenza tiegħu minn Stat Membru għal ieħor, jeżerċita attività bi ħlas fi Stat Membru li fih mhuwiex residenti, taqa', minn meta sar dan iċ-ċaqliq, taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 39 KE.

38 Għaldaqstant għandu jiġi eżaminat jekk, bħal ma jsostni r-rikorrenti fil-kawża prinċipali u bħal ma sostniet il-Kummissjoni fis-seduta, l-Artikolu 39 KE jipprekludix,

f'sitwazzjoni bħal dik ta' R. H. H. Renneberg, l-applikazzjoni ta' leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik fil-kawża prinċipali.

Fuq il-moviment liberu tal-ħaddiema

— Osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

39 F'każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li l-Artikolu 39 KE huwa għandu japplika f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, il-Gvern Olandiż, l-istess bħall-Gvern Żvediż, iqis li t-trattament differenti li għalih huwa suġġett R. H. H. Renneberg meta mqabbel ma' persuna taxxabbli residenti ma jmurx kontra l-Artikolu 39 KE, peress li dan huwa dovut esklużivament għat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni previst mill-ftehim fiskali.

40 Skont il-Gvern Olandiż, minħabba dan it-tqassim, huwa biss ir-Renju tal-Belġju li għandu jieħu inkunsiderazzjoni d-dħul negattiv u pożittiv miġbur mill-abitazzjoni Belġjana ta' R. H. H. Renneberg. Ir-Renju tal-Olanda jista' jintaxxa biss id-dħul professjonali tiegħu u ma jistax jinkludi d-dħul mill-proprjetà fil-bażi ta' taxxa. It-Trattat wara kollox jiggarantixxi biss lil ċittadin tal-Unjoni Ewropea t-trasferiment tal-attivitajiet tiegħu fi Stat Membru li mhuwiex dak li fih jirrisjedi filwaqt sa dakinhar baqa' newtrali fil-qasam ta' tassazzjoni.

41 Minn dan, l-imsemmi Gvern jiddeduċi li t-trattament differenti inkwistjoni fil-kawża prinċipali jirreferi għal sitwazzjonijiet li mhumiex oġġettivament paragunabbli u għaldaqstant ma jimplika l-ebda diskriminazzjoni.

42 Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni ssostni, fis-sustanza, li, mill-perspettiva tal-Istat Membru tal-impjieg, is-sitwazzjonijiet ta' persuna residenti u ta' waħda li mhux residenti li jirċievu d-dħul taxxabbli kollu jew kważi kollu tagħhom f'dan l-Istat huma paragunabbli. Fil-fehma tagħha, il-leġiżlazzjoni fil-kawża prinċipali tistabbilixxi differenza fit-trattament bejn dawn iż-żewġ 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, dħul negattiv relatat ma' abitazzjoni fil-Belġju jittieħed inkunsiderazzjoni fil-każ ta' persuna taxxabbli residenti, iżda ma jittiħidx inkunsiderazzjoni fil-każ ta' persuna taxxabbli li mhux residenti.

— Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

43 Jirriżulta minn ġurisprudenza stabbilita li d-dispożizzjonijiet kollha tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-persuni huma intiża sabiex jiffaċilitaw, għaċ-ċittadini Komunitarji, l-eżerċizzju ta' attivitajiet professjonali ta' kull xorta fit-territorju tal-Komunità Ewropea u jipprekludu miżuri li jistgħu jisfavorixxu dawn iċ-ċittadini meta jixtieqnu jeżerċitaw attività ekonomika fit-territorju ta' Stat Membru ieħor (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-13 ta' Novembru 2003, Schilling u Fleck-Schilling, C-209/01, Ġabra p. I-13389, punt 24, u s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Ritter-Coulais, punt 33; Lakebrink u Peters-Lakebrink, punt 17, kif ukoll Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, punt 21).

44 Jista' jiġi dedott mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 36 u 43 ta' din is-sentenza li dak li joħroġ minn dan l-aħħar punt jikkonċerna miżuri li jistgħu jisfavorixxu liċ-ċittadini Komunitarji li jeżerċitaw attività professjonali fi Stat Membru li mhuwiex dak tar-residenza tagħhom, b'mod partikolari liċ-ċittadini Komunitarji li jixtiequ jkomplu jeżerċitaw attività ekonomika fi Stat Membru partikolari wara li jkunu ttrasferew ir-residenza tagħhom fi Stat Membru ieħor.

45 Jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li, b'differenza tal-persuni li jaħdmu u jirrisjedu fl-Olanda, R. H. H. Renneberg, li jaħdem fl-Olanda filwaqt li jgħix il-Belġju, m'għandux id-dritt, skont il-leġiżlazzjoni Olandiża, jitlob li jittieħed inkunsiderazzjoni d-dħul negattiv marbut mal-proprjetà immobbli tiegħu li jinsab il-Belġju għad-determinazzjoni tal-bażi ta' taxxa tad-dħul tiegħu li jirċievi fl-Olanda.

46 Għaldaqstant, b'leġiżlazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, it-trattament riżervat għall-persuni taxxabbli li mhumiex residenti huwa inqas vantaġġuż minn dak li minnu jibbenefikaw il-persuni taxxabbli residenti.

47 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat jekk, bħal ma jsostnu l-Gvern Olandiż u dak Żvediż, din id-differenza fit-trattament fiskali li tolqot il-persuni taxxabbli li mhumiex residenti fl-Istat Membru kkonċernat ma tistax tkun kontra l-Artikolu 39 KE, peress li din hija bbażata fuq it-tqassim tas-setgħa ta' taxxa prevista minn ftehim għall-ħelsien minn taxxa doppja bħal ma hu l-ftehim fiskali.

48 Ċertament, skont ġurisprudenza stabbilita, fin-nuqqas ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni Komunitarji intiżi, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti sabiex jistabbilixxu l-kriterji ta' tassazzjoni tad-dħul u tal-ġid sabiex tiġi eliminata, jekk ikun il-każ permezz ta' ftehim, it-tassazzjoni doppja. F'dan il-kuntest, l-Istati Membri jistgħu, fil-qafas ta' ftehim bilaterali, intiżi sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja, jistabbilixxu

l-fatturi ta' konnessjoni għall-finijiet tat-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Settembru 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Ġabra p. I-6161, punt 57; tat-12 ta' Diċembru 2002, de Groot, C-385/00, Ġabra p. I-11819, punt 93, u tad-19 ta' Jannar 2006, Bouanich, C-265/04, Ġabra p. I-923, punt 49).

49 F'dan il-każ, bil-fatt li r-Renju tal-Olanda u r-Renju tal-Belġju adottaw l-Artikoli 6 u 19 (1), huma użaw il-libertà li jistabbilixxu l-fatturi ta' konnessjoni tal-għażla tagħhom, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-ġurisdizzjonijiet fiskali rispettivi tagħhom. B'hekk, skont l-Artikolu 6 ta' dan il-ftehim, huwa r-Renju tal-Belġju li għandu jintaxxa d-dħul li jiġi minn proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju tagħha, filwaqt li, skont l-Artikolu 19(1) ta' dan il-ftehim, il-pagi ta' uffiċjali tas-servizz pubbliku Olandiż bħal ma hu R. H. H. Renneberg huma ntaxxati fl-Olanda.

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

51 Fil-fatt, fir-rigward tal-eżerċizzju tas-setgħa ta' tassazzjoni hekk imqassma fil-kuntest tal-ftehim bilaterali għall-ħelsien minn taxxa doppja, l-Istati Membri għandhom jikkonformaw rwieħhom mar-regoli Komunitarji (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Saint-Gobain ZN, punt 58, u Bouanich, punt 50), u b'mod iktar partikolari li josservaw il-prinċipju tat-trattament nazzjonali fir-rigward taċ-ċittadini ta' Stati Membri oħra u ċ-ċittadini tagħhom stess li għamlu użu minn ċertu libertajiet iggarantiti mit-Trattat (ara s-sentenza de Groot, iċċitata iktar 'il fuq, punt 94).

52 Fil-kuntest tal-kawża prinċipali, għandu jiġi kkonstatat li l-użu mill-partijiet għall-ftehim fiskali tal-libertà tagħhom li jistabbilixxu l-fatturi ta' konnessjoni għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-ġurisdizzjoni fiskali rispettiva tagħhom ma jfissirx b'danakollu li r-Renju tal-Olanda m'għandha l-ebda kompetenza li tieħu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa fuq id-dħul ta' persuna taxxabbli mhux residenti li tirċievi l-parti l-kbira jew it-totalità tad-dħul tagħha taxxabbli fl-Olanda, id-dħul negattiv relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Belġju.

53 Jeħtieġ fil-fatt li jiġi kkonstatat, kif jagħmel l-Avukat Ġenerali fil-punt 81 tal-konklużjonijiet tiegħu, li, fir-rigward tal-persuni taxxabbli residenti, is-sempliċi fatt li dawn tal-aħħar jirċievu dħul konness ma' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju tar-Renju tal-Belġju, li fuqhom dan l-Istat Membru jeżerċita l-ġurisdizzjoni fiskali tiegħu, ma jipprekludix lir-Renju tal-Olanda milli jinkludi dan id-dħul immobiljari fil-bażi tat-taxxa fuq id-dħul li għandha titħallas minn dawn il-persuni taxxabbli.

54 Din iċ-ċirkustanza, esposta mill-qorti tar-rinviju, ġiet wara kollox ikkonfermata mill-Gvern Olandiż fir-risposti tiegħu għad-domandi bil-miktub magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja.

55 Iktar preċiżament, fir-rigward tad-dħul pożittiv relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Belġju inkluża fil-bażi taxxabbli li għandha titħallas fl-Olanda skont il-punt 1 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali, jingħata tnaqqis fit-taxxa bi proporzjon għall-parti minn dan id-dħul fil-bażi taxxabbli, skont kif previst fil-punt 2 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali, bil-għan li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja.

56 Rigward id-dħul negattiv relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab il-Belġju, jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju u mir-risposti tal-Gvern Olandiż għad-domandi bil-miktub magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja li dan jittieħed inkunsiderazzjoni għad-determi-

nazzjoni tad-dħul taxxabbli tal-persuni taxxabbli li huma residenti u li, fl-ipoteżi fejn jinġabar dħul pożittiv għal din l-istess proprjetà f'sena fiskali ulterjuri, it-tnaqqis intiż sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja ta' dan id-dħul pożittiv jiġi kkalkolat billi jitnaqqas id-dħul negattiv li jippreċedi dan id-dħul pożittiv, skont l-Artikolu 3(4) tad-Digriet tal-1989, li jiġi mid-dispożizzjonijiet fuq l-ikkumpensar tat-telf li jinsabu fil-leġiżlazzjoni Olandiża intiża sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja, li għalihom jirreferi l-punt 2 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali.

57 Peress li dan il-ftehim ma jipprekludix it-teħid inkunsiderazzjoni, għall-kalkolu tat-taxxa fuq id-dħul ta' persuna taxxabbli residenti, tad-dħul negattiv konness ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Belġju, jidher għaldaqstant li, bil-kontra tat-teżi tal-Gvern Olandiż, ir-rifjut ta' tnaqqis fil-konfront ta' persuna taxxabbli bħal R. H. H. Renneberg mhuwiex ġej mill-għażla li jopera dan il-ftehim inniffsu li jattribwixxi l-ġurisdizzjoni għall-intaxxar tad-dħul minn proprjetà immobbli ta' persuni taxxabbli li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' dan il-ftehim fl-Istat Membru li fuq it-territorju tiegħu tinsab il-proprjetà immobbli kkonċernata.

58 It-teħid inkunsiderazzjoni jew ir-rifjut tat-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul negattiv ikkonċernat jiddependi għaldaqstant fil-verità mill-preżenza jew min-nuqqas tal-karatteristika ta' residenti fl-Olanda ta' dawn il-persuni taxxabbli.

59 Għandu jingħad ukoll, fir-rigward tat-tassazzjoni diretta, li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet, f'kawżi dwar it-tassazzjoni tad-dħul ta' persuni fiżiċi, li s-sitwazzjoni tar-residenti u s-sitwazzjoni ta' dawk li mhumiex residenti fi Stat Membru partikolari mhumiex, bħala regola ġenerali, paragunabbli, minħabba li fihom differenzi oġġettivi kemm mill-perspettiva tas-sors tad-dħul kif ukoll minn dik tal-kapaċità kontributtiva personali tal-persuna taxxabbli jew tat-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari (sentenza tat-22 ta' Marzu 2007, Talotta, C-383/05, Ġabra p. I-2555, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

60 Il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu ppreċiżat li, meta jkun hemm vantaġġ fiskali li jiġi miċħud lil dawk li mhumiex residenti, din id-differenza fit-trattament bejn iż-żewġ kategoriji tista' tiġi kkwalifikata bħala diskriminazzjoni fis-sens tat-Trattat sakemm ma jkunx hemm xi differenza oġġettiva fis-sitwazzjoni ta' natura tali li tiġġustifika differenza fit-trattament fuq dan il-punt bejn dawn il-kategoriji (sentenza Talotta, iċċitata iktar 'il fuq, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

61 Dan huwa b'mod partikolari l-każ meta l-persuna taxxabbli mhux residenti ma tirċevix dħul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza tagħha u ddaħħal il-parti l-kbira tad-dħul taxxabbli tagħha minn attività eżerċitata fl-Istat Membru tal-impjieg, b'mod li l-Istat Membru ta' residenza ma jkunx f'pożizzjoni li jagħtiha l-vantaġġi mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Schumacker, punt 36, kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink, punt 30).

62 F'dan il-każ, id-diskriminazzjoni tikkonsisti fil-fatt li s-sitwazzjoni personali u familjari ta' persuna mhux residenti li tirċievi, fi Stat Membru ieħor li mhuwiex l-Istat ta' residenza tagħha, il-parti l-kbira tad-dħul tagħha u l-kważi totalità tad-dħul familjari tagħha, mhijiex meħuda inkunsiderazzjoni fl-Istat ta' residenza u lanqas fl-Istat fejn hija impjegata (sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Schumacker, punt 38, kif ukoll Lakebrink u Peters-Lakebrink, punt 31).

63 Fil-punt 34 tas-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-portata tal-ġurisprudenza li ġejja mis-sentenza Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, testendi għall-vantaġġi fiskali kollha marbuta mal-kapaċità kontributtiva tal-persuna mhux residenti li ma jingħatawx la fl-Istat Membru ta' residenza u lanqas fl-Istat Membru tal-impjieg.

64 Din il-ġurisprudenza tapplika f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali.

65 Fil-fatt, persuna taxxabbli bħal R. H. H. Renneberg ma tistax, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa fuq id-dħul professjonali li hija tħallas fl-Olanda, titlob it-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf mill-kirjiet relatati ma' proprjetà immobbli li tagħha hija proprjetarja fil-Belġju, bil-kontra ta' persuna taxxabbli li tirrisjedi u taħdem 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-Belġju li hija ma tokkupax personalment b'mod permanenti, tista' turi ċertu telf għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa fuq id-dħul fl-Olanda.

66 Sa fejn, minkejja li tirrisjedi fi Stat Membru, persuna bħal R. H. H. Renneberg tirċievi l-parti l-kbira mid-dħul taxxabbli tagħha mill-impjieg tagħha fi Stat Membru ieħor, mingħajr ma tirċievi dħul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza tagħha, din tinsab, għall-finijiet tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-kapaċità kontributtiva tagħha, f'sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli, meta mqabbla ma' dik tal-Istat Membru ta' impjieg tagħha, ma' dik ta' resident ta' dan l-aħħar Stat Membru li jeżerċita wkoll l-impjieg tiegħu f'dan l-Istat.

67 Għandu jingħad ukoll illi jidher li, peress li mhijiex taxxabbli fl-Istat Membru tagħha ta' residenza, għat-taxxa fuq il-persuni fiżiċi fuq id-dħul minn proprjetà immobbli minbarra l-précompte immobilier li tingabar bil-quddiem, din il-persuna m'għandhiex il-possibbiltà li titlob it-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul negattiv marbut mal-proprjetà immobbli tagħha li tinsab f'dan l-Istat Membru u barra minn hekk tiġi prekluża minn kull possibbiltà li turi dan id-dħul negattiv għad-determinazzjoni tal-bażi tad-dħul taxxabbli tagħha fl-Istat Membru tal-impjieg.

68 L-Artikolu 39 KE jeżiġi għaldaqstant, bħala prinċipju, li, f'sitwazzjoni bħal dik ta' R. H. H. Renneberg, id-dħul negattiv konness ma' abitazzjoni li tinsab fl-Istat Membru ta' residenza jittieħdu inkunsiderazzjoni mill-awtoritajiet fiskali tal-Istat Membru tal-impjieg għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi ta' dħul taxxabbli f'dan l-Istat.

69 Għandu jiġi enfasizzat f'dan ir-rigward li, bħal ma osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 84 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-estensjoni, mir-Renju tal-Olanda, tat-trattament riżervat għall-persuni taxxabbli residenti għall-persuni taxxabbli li mhumiex residenti u li jirċievu, bħal R. H. H. Renneberg, it-totalità jew il-kważi totalità tad-dħul tagħhom taxxabbli fl-Olanda ma tippreġudikax id-drittijiet tar-Renju tal-Belġju taħt il-ftehim fiskali u ma timponi l-ebda obbligu ġdid fuq din tal-aħħar.

70 Barra minn hekk, għandu jiġi mfakkar li, fil-punt 101 tas-sentenza de Groot, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-mekkaniżmi li intużaw sabiex tiġi eliminata t-tassazzjoni doppja jew is-sistemi fiskali nazzjonali li għandhom bħala effett li jeliminawha jew li jnaqqsuha għandhom madankollu jiżguraw lill-persuni taxxabbli tal-Istati Membri kkonċernati li, komplessivament, is-sitwazzjoni personali u familjari tagħhom kollha tittieħed debitament inkunsiderazzjoni, ikun liema jkun il-mod li bih l-Istati Membri kkonċernati jqassmu dan l-obbligu bejniethom, bil-possibbiltà li jinħoloq nuqqas ta' trattament ugwali inkompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat fuq il-moviment liberu tal-ħaddiema, li la jirriżulta affattu mid-differenzi li jeżistu bejn il-leġiżlazzjonijiet fiskali nazzjonali. Fid-dawl tat-tagħlim tas-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, iċċitata iktar 'il fuq, imfakkra fil-punt 63 ta' din is-sentenza, dawn il-kunsiderazzjonijiet għandhom japplikaw ukoll fir-rigward tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-kapaċità kontributtiva globali tal-ħaddiema.

71 Sa fejn, kif ġie sostnut fil-punt 56 ta' din is-sentenza, ir-Renju tal-Olanda jieħu inkunsiderazzjoni, għad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa fuq id-dħul dovuta mill-persuni taxxali residenti, fejn id-dħul negattiv huwa konness ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Belġju, huwa wkoll meħtieġ, fir-rigward tar-residenti ta' dan l-aħħar Stat Membru li jirċievu t-totalità jew il-kważi totalità tad-dħul taxxabbli tagħhom fl-Olanda u ma jirċievu l-ebda dħul sinjifikattiv fl-Istat Membru tagħhom ta' residenza, li jittieħed inkunsiderazzjoni dan l-istess dħul negattiv għall-istess għan, fin-nuqqas ta' liema s-sitwazzjoni ta' dawn il-persuni taxxabbli ma titteħidx inkunsiderazzjoni, f'dan ir-rigward, fiż-żewġ Stati Membri kkonċernati.

72 Jeħtieġ, madankollu, li jiġi eżaminat l-argument imressaq mill-Gvern tal-Olanda li jgħid li l-konsegwenzi fiskali negattivi li ġejjin għal R. H. H. Renneberg mix-xiri tal-

abitazzjoni tiegħu fil-Belġju jirriżultaw mid-differenzi li jeżistu bejn is-sistemi fiskali interni taż-żewġ Stati Membri kkonċernati.

73 Skont dan il-Gvern, din id-differenza tikkonsisti fil-fatt li l-awtorità tat-taxxa Olandiża tippermetti li jitnaqqsu l-imgħaxijiet ipotekarji ta' dħul mix-xogħol filwaqt li l-awtorità tat-taxxa Belġjana ma tagħtix din il-possibbiltà. Fil-fatt, skont id-dritt fiskali Belġjan, l-imgħaxijiet ipotekarji ma jistgħu qatt jiġu imputati fuq dħul ieħor minbarra dħul immobiljari. B'hekk, anki jekk il-persuna kkonċernata tkun irċeviet dħul professjonali fil-Belġju, il-bilanċ negattiv tal-imgħaxijiet ipotekarji ma jkunx jista' jitnaqqas minn dan id-dħul.

74 Skont dan il-Gvern, mhijiex l-applikazzjoni tas-sistema Olandiża nnifisha li għandha konsegwenzi fiskali sfavorevoli għal R. H. H. Renneberg, iżda l-fatt li l-awtorità fiskali Belġjana hija iktar restrittiva meta tippermetti t-tnaqqis ta' imgħaxijiet ipotekarji meta mqabbla mas-sistema Olandiża. L-impossibbiltà għal R. H. H. Renneberg li fil-Belġju jitteħidlu inkunsiderazzjoni d-dħul negattiv tiegħu hija konsegwenza taċ-ċaqliq tar-residenza tiegħu f'dan l-Istat Membru, u mhux konsegwenza tal-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali Olandiża. Għandu jingħad ukoll li, ladarba restrizzjoni għal-libertajiet iggarantiti mit-Trattat tirriżulta biss mid-differenza li teżisti bejn l-awtoritajiet fiskali nazzjonali, din ma tkunx ipprojbita mid-dritt Komunitarju.

75 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li d-differenza fit-trattament inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tirriżultax, bil-kontra ta' dak li jallega l-Gvern Olandiż, mis-sempliċi differenza li teżisti bejn il-leġiżlazzjonijiet fiskali nazzjonali inkwistjoni. Fil-fatt, li kieku kellu jitqies li s-sistema Belġjana tat-taxxa fuq id-dħul hija hekk kif ippreżentata minn dan il-Gvern, anki li kieku r-Renju tal-Belġju kellu jawtorizza t-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf bħal fil-kawża prinċipali għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa fuq id-dħul tar-residenti tagħha, persuna taxxabbli li tinsab f'sitwazzjoni bħal dik ta' R. H. H. Renneberg, li tirċievi t-totalità jew il-kważi totalità tad-dħul tagħha fl-Olanda, ma tkunx kapaċi, f'kull każ, tikseb profitt mit-tali vantaġġ.

76 Jeħtieġ, barra minn hekk, li jiġi miċħud argument ieħor imressaq f'dan il-kuntest, matul is-seduta, mill-Gvern Olandiż u bbażat, essenzjalment, fuq riskju ta' teħid inkunsiderazzjoni doppja tat-telf relatat mal-proprjetà immobbli ta' persuna taxxabbli mhux residenti li tinsab fil-Belġju.

77 Fil-fatt, minn naħa, il-leġiżlazzjoni nazzjonali fil-qasam tat-tassazzjoni doppja, moqrija fid-dawl tal-punt 2 tal-Artikolu 24(1) tal-ftehim fiskali, hija intiża sabiex tevita li tali riskju jseħħ fir-rigward tal-persuni taxxabbli residenti li jbatu minn telf mid-dħul relatat ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Belġju, li s-sitwazzjoni tagħhom tista' tiġi pparagunata ma' dik ta' persuna taxxabbli mhux residenti bħal ma hu R. H. H. Renneberg.

78 Min-naħa l-oħra, id-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU L 336, p. 15), tista', fil-każ li parti mill-operazzjonijiet ta' persuna taxxabbli jitwettqu fit-territorju ta' Stat Membru li ma jkunx dak fejn jeżerċita l-impjieg tiegħu, tiġi invokata minn Stat Membru sabiex jikseb, mingħand l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor, l-informazzjoni kollha li tista' tippermettilu jistabbilixxi b'mod preċiż it-taxxi fuq id-dħul jew l-informazzjoni kollha li huwa jqis neċessarja sabiex ikun jista' jevalwa l-ammont eżatt tat-taxxa fuq id-dħul dovuta minn persuna taxxabbli skont il-leġiżlazzjoni applikabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Ġunju 2003, Skandia u Ramstedt, C-422/01, Ġabra p. I-6817, punt 42).

79 Għaldaqstant, kif sostniet il-Kummissjoni matul is-seduta, trattament differenti bħal dak fil-kawża prinċipali, li jkun ibbażat fuq ir-residenza, jippreżenta natura diskriminatorja, peress li, filwaqt li d-dħul negattiv minn proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor jittieħed inkunsiderazzjoni mill-Istat Membru kkonċernat

sabiex tiġi stabbilita l-bażi tat-taxxa fuq id-dħul, b'mod partikolari professjonali, tal-persuni taxxabbli li jaħdmu u li jirrisjedu f'dan l-aħħar Stat Membru, dan id-dħul ma jistax jittieħed inkunsiderazzjoni fil-każ ta' persuna taxxabbli li tirċievi t-totalità jew il-kważi totalità tad-dħul taxxabbli tagħha minn impjieg eżerċitat f'dan l-istess Stat Membru, iżda li fih hija ma tirrisjedix.

80 Minn dan jirriżulta li leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxi ostakolu għall-moviment liberu tal-ħaddiema li, fil-prinċipju, huwa pprojbit mill-Artikolu 39 KE.

81 Madankollu għandu jiġi eżaminat jekk dan l-ostakolu jistax jiġi aċċettat. Skont ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, miżura restrittiva tal-libertajiet fondamentali ggarantiti mit-Trattat tista' tiġi aċċettata biss jekk l-għan leġittimu mfittex ikun kompatibbli mat-Trattat u jkun iġġustifikat permezz ta' raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Iżda wkoll għandu jkun, f'tali ipoteżi, li l-applikazzjoni ta' miżura bħal din tkun tista' tiggarantixxi t-twettiq tal-għan inkwistjoni u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkiseb dan il-għan (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-17 ta' Marzu 2005, Kranemann, C-109/04, Ġabra p. I-2421, punt 33, u tal-11 ta' Jannar 2007, Lyyski, C-40/05, Ġabra p. I-99, punt 38).

82 Għandu jingħad ukoll li l-ebda ġustifikazzjoni eventwali ma ġiet invokata mill-Gvernijiet li ppreżentaw osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jew mill-inqas ikkunsidrata mill-qorti tar-rinviju.

83 Għaldaqstant, l-Artikolu 39 KE jipprekludi li, f'sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli mhux residenti, bħal R. H. H. Renneberg, li tirċievi t-totalità jew il-kważi totalità tad-dħul tagħha taxxabbli fi Stat Membru, l-amministrazzjoni fiskali ta' dan l-Istat Membru tirrifjuta li tieħu inkunsiderazzjoni d-dħul negattiv mill-kirjiet ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor.

84 Fir-rigward tal-kunsiderazzjonijiet li ntqalu, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 39 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik fil-kawża prinċipali, li tgħid li ċittadin Komunitarju, mhux residenti fl-Istat Membru li fih huwa jirċievi dħul li jikkostitwixxi t-totalità jew il-kważi totalità tar-riżorsi taxxabbli tiegħu ma jistax, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa ta' dan id-dħul f'dan l-Istat Membru, juri dħul negattiv relatat ma' dar li tintuża bħala abitazzjoni u li tinsab fi Stat Membru ieħor, u li tagħha huwa l-proprjetarju, filwaqt li resident ta' dan l-Istat Membru jista' juri dan id-dħul negattiv għad-determinazzjoni tal-bażi ta' taxxa tad-dħul tiegħu.

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

85 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għad-domanda magħmula fir-rigward tal-implikazzjonijiet tal-Artikolu 39 KE fuq l-applikabbiltà ta' leġiżlazzjoni fiskali bħal dik fil-kawża prinċipali, mhuwiex neċessarju li jiġi eżaminat jekk id-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital jipprekludux ukoll din il-leġiżlazzjoni.

Fuq l-ispejjeż

86 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq

l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 39 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik fil-kawża prinċipali, li tgħid li ċittadin Komunitarju, mhux residenti fl-Istat Membru li fih huwa jirċievi dħul li jikkostitwixxi t-totalità jew il-kważi totalità tar-riżorsi taxxabbli tiegħu ma jistax, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi tat-taxxa ta' dan id-dħul f'dan l-Istat Membru, juri dħul negattiv relatat ma' dar li tintuża bħala abitazzjoni u li tinsab fi Stat Membru ieħor, u li tagħha huwa l-proprjetarju, filwaqt li resident ta' dan l-Istat Membru jista' juri dan id-dħul negattiv għad-determinazzjoni tal-bażi ta' taxxa tad-dħul tiegħu.

Firem