Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

7 ta' Novembru 2013*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE — Moviment liberu tal-kapital — Leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru li tirrifjuta t-tnaqqis tat-telf marbut mal-bejgħ ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor mill-qligħ riżultanti mit-trasferiment ta' valuri mobbli fl-Istat Membru tat-tassazzjoni"

Fil-Kawża C-322/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa minn Korkein hallinto-oikeus (il-Finlandja), permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Ġunju 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-28 ta' Ġunju 2011, fil-kawża miftuħa minn

K,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, A. Borg Barthet, u E. Levits (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-10 ta' Jannar 2013,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal K, minn M. Tiusanen, asianajaja,

— għall-Gvern Finlandiż, minn H. Leppo u S. Hartikainen, bħala aġenti,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn K. Petersen u T. Henze, bħala aġenti,

— għall-Gvern Svediż, minn A. Falk u K. Petkovska, bħala aġenti,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn C. Murrell, bħala aġent, assistita minn K. Bacon, barrister,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn I. Koskinen, R. Lyal u W. Roels, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-21 ta' Marzu 2013,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Finlandiż.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża miftuħa minn K, persuna suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul prinċipalment fil-Finlandja, dwar ir-rifjut min-naħa tal-awtorità fiskali Finlandiża li tippermettilu li jnaqqas it-telf subit waqt it-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza mid-dħul taxxabbli tiegħu fil-Finlandja.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt Finlandiż

3 L-Artikolu 45(1) tal-liġi 1992/1535 dwar it-taxxa fuq id-dħul [tuloverolaki (1992/1535)], tat-30 ta' Diċembru 1992, kif kien fis-seħħ fil-mument meta ġraw il-fatti fil-kawża prinċipali, jiġifieri matul is-sena fiskali li tkopri s-sena 2004 (iktar 'il quddiem il-"liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul"), jipprovdi li l-qligħ miksub waqt trasferiment ta' beni jikkostitwixxi qligħ kapitali taxxabbli.

4 L-Artikolu 50 tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul kien redatt kif ġej:

"It-telf subit waqt trasferiment ta' beni jista' jitnaqqas mill-qligħ miksub waqt trasferiment ta' beni matul is-sena fiskali li fiha jkun sar it-telf u t-tliet snin fiskali suċċessivi, u dan ma jittieħidx inkunsiderazzjoni waqt l-istabbiliment tal-iżbilanċ tal-qligħ minn kapital."

5 L-Artikolu 6 tal-liġi 1995/1552 intiż għall-prevenzjoni tat-taxxa doppja internazzjonali [kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)] huwa redatt kif ġej:

"Id-dħul miksub fi Stat barrani, li dwaru il-Finlandja rrinunzjat, permezz ta' ftehim internazzjonali, li teżerċita l-prerogattivi fiskali tagħha, huwa kkunsidrat bħala dħul taxxabbli ta' persuna fiżika [...]. Is-sehem li jikkorrispondi għall-parti mid-dħul li huwa eżentat minħabba s-sors jew it-tip ta' dħul huwa madankollu mnaqqas mit-taxxi fuq id-dħul tal-persuna taxxabbli (metodu ta' eżenzjoni progressiva). Waqt il-kalkolu tad-dħul riċevut mill-Istat barrani, għandhom jitnaqqsu t-telf u l-interessi marbuta mal-akkwist jew il-preservazzjoni tad-dħul, u dan mingħajr preġudizzju għal kull dispożizzjoni kuntrarja. Madankollu, it-telf u l-interessi ma jistgħux jitnaqqsu meta jkunu jeċċedu l-ammont tad-dħul riċevut mill-Istat barrani [...]. It-tnaqqis isir fir-rigward tat-taxxi differenti li jkunu dovuti."

6 Il-qorti tar-rinviju tispjega li, fil-Finlandja, it-taxxa fuq id-dħul mill-kapital hija proporzjonali. Skont l-Artikolu 124(2) tal-liġi relatata mat-taxxa fuq id-dħul, ir-rata ta' taxxa applikata matul is-sena 2004 għad-dħul mill-kapital kienet ta' 29 %.

Il-Ftehim tal-prevenzjoni tat-taxxa doppja

7 Skont l-Artikolu 6(1) tal-ftehim bejn il-Gvern tar-Repubblika Franċiża u l-Gvern tar-Repubblika tal-Finlandja sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja, u għall-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxi fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul u tat-taxxa fuq il-kapital, iffirmat f'Helsinki fil-11 ta' Settembru 1970, (iktar 'il quddiem il-"ftehim Franċiż-Finlandiż"), id-dħul minn proprjetà immobbli huwa taxxabbli fl-Istat kontraenti fejn tkun tinsab dik il-proprjetà.

8 L-Artikolu 13(1) tal-ftehim Franċiż-Finlandiż jipprovdi li l-qligħ li jirriżulta mit-trasferiment tal-proprjetà immobbli huwa taxxabbli fl-Istat kontraenti fejn tkun tinsab dik il-proprjetà immobbli.

9 L-Artikolu 23 tal-ftehim Franċiż-Finlandiż jipprovdi kif ġej:

"It-taxxa doppja għandha tiġi evitata kif ġej:

1. [...]

2. Fil-każ tal-Finlandja:

a) Id-dħul u l-elementi tal-kaptial minbarra dawk imsemmija fil-paragrafu b) iktar 'il quddiem huma eżentati mit-taxxi Finlandiżi imsemmija fil-paragrafu 3 b tal-Artikolu 2, meta dak id-dħul jew dawk l-elementi tal-kapital ikunu taxxabbli fi Franza skont dan il-ftehim.

[...]

c) Minkejja d-dispożizzjonijiet tal-paragrafi a) u b) it-taxxa Finlandiża tista' tiġi kkalkulata fuq id-dħul taxxabbli fil-Finlandja skont dan il-ftehim, bir-rata korrispondenti għall-ammont globali tad-dħul taxxabbli b'mod konformi mal-leġiżlazzjoni Finlandiża."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

10 Matul is-sena 2004, K biegħ proprjetà immobbli li tinsab fi Franza li huwa kien akkwista fl-2001. Huwa ddikjara, f'dan ir-rigward, telf ta' EUR 172 623. Skont id-dikjarazzjonijiet tiegħu, K ma kienx irċieva dħul fi Franza li minnu seta' jnaqqas dan it-telf u fuq kollox lanqas ma kien akkwista fl-2004 beni oħra fi Franza li kienu, fl-okkażjoni tat-trasferiment ta' dawn il-beni, ipaċu l-imsemmi telf. Madankollu, K ibbenefika fil-Finlandja, matul dik l-istess sena tal-2004, minn qligħ li rriżulta mit-trasferiment ta' valuri mobbli intaxxati fil-Finlandja, li huwa talab li permezz tiegħu jkun jista' jpaċi t-telf marbut mal-bejgħ ta' proprjetà immobbli Franċiża. K ma jeżerċitax attività professjonali inkonnessjoni mal-proprjetà immobbli jew mal-valuri mobbli.

11 Id-dipartiment lokali tat-taxxa (verovirasto) qies li K ma kellux id-dritt li jnaqqas mid-dħul mobbiljari tiegħu riċevut fil-Finlandja t-telf li rriżulta mill-bejgħ ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza.

12 Peress li t-talba għal tnaqqis imressqa minn K quddiem il-Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta (kummissjoni għall-verfika fiskali tal-Lbiċ tal-Finlandja) ġiet miċħuda fit-13 ta' April 2006, K ippreżenta rikors quddiem it-Turun hallinto-oikeus (qorti amministrattiva ta' Turku). Peress li dan ir-rikors ġie miċħud ukoll, permezz tad-deċiżjoni tal-31 ta' Ottubru 2007, K ippreżenta appell quddiem il-korkein hallinto-oikeus.

13 K isostni li, jekk ir-rikors tiegħu ma jintlaqax, ir-rifjut tat-tnaqqis tat-telf subit ser isir definittiv, peress li huwa persuna suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul prinċipalment fil-Finlandja u ma għandu l-ebda dħul ieħor jew beni oħra fi Franza. Issa, tali rifjut tat-tnaqqis jikkostitwixxi ksur tal-prinċipji tal-libertà ta' stabbiliment u tal-moviment liberu tal-kapital li ma jistax jiġi ġġustifikat mit-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

14 Skont K, it-tnaqqis tat-telf marbut mat-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza mill-qligħ riċevut mit-trasferiment ta' azzjonijiet fil-Finlandja ma jikkontestax l-eżerċizzju ta' kompetenza fiskali parallela. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, partikolarment mis-sentenzi tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 40) u tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Ġabra p. I-2647, punt 69), jirriżulta li l-fatt li r-Repubblika tal-Finlandja ma tirċevix taxxi fuq il-qligħ li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza ma huwiex waħdu suffiċjenti sabiex jiġġustifika regola li tistabbilixxi li jista' jitnaqqas biss it-telf relatat mal-proprjetà immobbli li tinsab fil-Finlandja.

15 Lanqas ma tista’ tiġi invokata l-prevenzjoni tat-tnaqqis doppju tat-telf peress li K ma għandu l-ebda beni oħra fi Franza, ma jeżerċita l-ebda attività hemmhekk u ma jirċievi l-ebda dħul hemmhekk.

16 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li persuna suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul prinċipalment fil-Finlandja tista’ hemmhekk tnaqqas telf subit waqt trasferiment ta’ proprjetà immobbli li tinsab fil-Finlandja, skont il-modalitajiet stabbiliti mil-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul, iżda ma tistax tnaqqas fil-Finlandja telf subit fl-okkażjoni ta’ trasferiment ta’ proprjetà immobbli li tinsab fi Franza. Din il-qorti tippreċiża li, f’kawża simili għal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hija ddeċidiet li ma tittollerax it-tnaqqis ta’ telf li jirriżulta mill-bejgħ ta’ proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor mid-dħul taxxabbli fil-Finlandja, iżda l-imsemmi kawża ġiet deċiża qabel l-għoti tas-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-15 ta’ Mejju 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Ġabra p. I-3601) u tat-23 ta’ Ottubru 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Ġabra p. I-8061).

17 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tqis li l-kawża odjerna hija differenti mis-sentenzi ċċitati iktar ’il fuq Lidl Belgium u Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt minħabba l-fatt li t-telf subit minn K ma huwiex marbut ma’ attività professjonali eżerċitata permezz ta’ stabbiliment stabbli fi Stat Membru ieħor. Fil-fatt, attività eżerċitata f’tali kuntest fil-prinċipju ssir għal perijodu twil ta’ żmien, b’tali mod li jista’ raġonevolment tkun mistennija tagħti lok maż-żmien għal dħul li t-telf tiegħu jista’ mill-ġdid jiġi mnaqqas. Għaldaqstant, f’ipoteżi parallela, in-natura definittiva tat-telf ma tkunx ċerta u jkun jeżisti riskju ta’ tnaqqis doppju tat-telf. Għall-kuntrarju, meta persuna taxxabbli ma jkollhiex sors ta’ dħul fi Stat Membru ieħor li jippermettilha li tnaqqas telf, is-sitwazzjoni, mill-perspettiva tan-natura definittiva tat-telf, tkun differenti, anki jekk is-sistema fiskali Franċiża tkun toffrilha wkoll il-possibbiltà li tnaqqas it-telf naxxenti mit-trasferiment ta’ beni mid-dħul tas-snin suċċessivi. F’sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li ma hijiex marbuta mal-eżerċizzju ta’ attività professjonali, ma huwiex permess li jiġi kkunsidrat li persuna taxxabbli għandha tibbenefika sussegwentement, fl-Istat Membru fejn ikunu jinsabu l-beni, minn dħul li minnu jkun jista’ jiġi mnaqqas mill-ġdid it-telf.

18 F’dawn iċ-ċirkustanzi, il-Korkein hallinto-oikeus iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

“L-Artikoli 63 u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu ġabra ta’ regoli nazzjonali li skont dawn persuna li hija persuna taxxabbli [suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul] prinċipalment fil-Finlandja ma tistax tnaqqas it-telf subit, waqt it-trasferiment ta’ beni [proprjetà] immobbli li [t]insab fi Franza, mill-qligħ, taxxabbli fil-Finlandja, li hija għamlet bit-trasferiment ta’ azzjonijiet, filwaqt li persuna li hija persuna taxxabbli prinċipalment fil-Finlandja tista’, taħt ċerti kundizzjonijiet, tnaqqas mill-qligħ minn kapital tagħha t-telf subit waqt it-trasferiment ta’ beni [proprjetà] immobbli ekwivalenti li jinsab fil-Finlandja?”

Fuq id-domanda preliminari

19 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE jipprekludux leġiżlazzjoni fiskali ta’ Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li ma tippermettix lil persuna taxxabbli li tkun residenti f’dan l-Istat Membru u li tkun suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul prinċipalment f’dak l-istess Stat Membru, li tnaqqas it-telf li jirriżulta minn trasferiment ta’ proprjetà immobbli li tkun tinsab fi Stat Membru ieħor mid-dħul mobbiljari taxxabbli fl-ewwel Stat Membru, meta dan kien ikun possibbli, taħt ċerti kundizzjonijiet, jekk il-proprjetà immobbli kienet tinsab fl-ewwel Stat Membru.

Dwar l-eżistenza ta' restrizzjoni

20 Skont ġurisprudenza stabbilita, fin-nuqqas, fit-Trattat FUE, ta' definizzjoni tal-kunċett ta' "moviment tal-kapital", fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, in-nomenklatura li tikkostitwixxi l-Anness I tad-Direttiva tal-Kunsill 88/361/KEE, tal-24 ta' Ġunju 1988, għall-implementazzjoni tal-Artikolu 67 tat-Trattat [artikolu mħassar bit-Trattat ta' Amsterdam] (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 10, Vol. 1, p. 10) tikkonserva valur indikattiv, anki jekk din id-direttiva ġiet adottata abbażi tal-Artikoli 69 u 70(1) tat-Trattat KEE (li saru l-Artikoli 69 KE u 70(1) KE, artikoli li tħassru bit-Trattat ta' Amsterdam), peress li għandu jinftiehem li, b'mod konformi mat-tielet paragrafu tal-introduzzjoni ta' dan l-Anness, in-nomenklatura inkluża fih ma tillimitax il-kunċett ta' moviment tal-kapital (ara, b'mod partikolari, sentenzi tal-14 ta' Settembru 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Ġabra I-8203, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata; tat-12 ta' Frar 2009, Block, C-67/08, Ġabra p. I-883, punt 19, u tal-15 ta' Ottubru 2009, Busley u Cibrian Fernandez, C-35/08, Ġabra p. I-9807, punt 17).

21 Fost il-movimenti tal-kapitali elenkati fl-Anness I tad-Direttiva 88/361 jissemmew, taħt l-Intestatura II intitolata "Investimenti fil-Bini", investimenti fil-proprjetà immobbiljari barra l-pajjiż minn residenti.

22 Dwar l-eżistenza ta' restrizzjonijiet għall-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, jeħtieġ li jitfakkar li l-miżuri pprojbiti minn din id-dispożizzjoni jinkludu dawk li huma ta' natura li jiddiswadu l-persuni mhux residenti li jagħmlu investimenti fi Stat Membru jew li jiddiswadu r-residenti tal-imsemmi Stat Membru li jagħmluhom fi Stati oħra (ara s-sentenzi tal-25 ta' Jannar 2007, Festersen, C-370/05, Ġabra p. I-1129, punt 24; tat-18 ta' Diċembru 2007, A, C-101/05, Ġabra p. I-11531, punt 40; tat-22 ta' Jannar 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Ġabra p. I-299, punt 23, kif ukoll Busley u Cibrian Fernandez, iċċitata iktar 'il fuq, punt 20).

23 Jistgħu jitqiesu bħala li jikkostitwixxu tali restrizzjonijiet, il-miżuri nazzjonali li jistgħu jwaqqfu jew jillimitaw l-akkwist ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Busley u Cibrian Fernandez, iċċitata iktar 'il fuq, punt 21).

24 Issa, fir-rigward tas-sistema fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hemm lok li jiġi rrilevat li l-Artikolu 50(1) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul tipprovdi li l-persuni taxxabbli residenti jistgħu jnaqqsu t-telf subit waqt it-trasferiment ta' proprjetà immobbli jew ta' beni mobbli, mill-qligħ miksub waqt it-trasferiment ta' proprjetà immobbli jew ta' beni mobbli oħrajn, matul is-sena fiskali li fiha jkun sar it-telf u t-tliet snin fiskali suċċessivi.

25 Madankollu, tali possibbiltà ta' tnaqqis tikkostitwixxi vantaġġ fiskali li jingħata biss, meta tkun involuta proprjetà immobbli, jekk it-telf ikun jirriżulta mit-trasferiment ta' tali proprjetà li tinsab fit-territorju tal-Istat Membru ta' residenza tal-persuna taxxabbli, iżda mhux meta l-proprjetà immobbli tkun tinsab fi Stat Membru ieħor.

26 Fil-fatt, skont l-Artikolu 6(1) tal-liġi 1995/1552, it-telf subit fi Stat Membru ieħor ma jistgħux jitnaqqsu meta dawn ikunu jeċċedu l-ammont tad-dħul riċevut f'dak l-Istat.

27 Għaldaqstant, persuna taxxabbli residenti ma tistax tnaqqas it-telf subit waqt it-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor mill-qligħ miksub waqt it-trasferiment ta' valuri mobbli taxxabbli fil-Finlandja.

28 F'dawn il-kundizzjonijiet, is-sitwazzjoni fiskali ta' persuna taxxabbli residenti u suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul prinċipalment fil-Finlandja li tkun batiet telf fuq il-bejgħ ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor hija inqas favorevoli minn dik ta' persuna taxxabli li tkun batiet telf mill-bejgħ ta' proprjetà immobbli li tinsab fil-Finlandja.

29 Għall-kuntrarju ta' dak li jikkonferma l-Gvern Finlandiż, l-impossibbiltà għall-persuna taxxabbli residenti ta' Stat Membru li tnaqqas it-telf subit waqt il-bejgħ ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor mill-qligħ taxxabbli fl-ewwel Stat Membru ma tirriżultax mill-eżerċizzju parallel miż-żewġ Stati Membri kkonċernati tal-kompetenza fiskali tagħhom.

30 Fil-fatt, għandu jiġi rrilevat li, f'dan il-każ, ir-Repubblika tal-Finlandja għażlet, minn naħa, li tawtorizza l-persuni taxxabbli residenti li jnaqqsu t-telf subit waqt trasferiment ta' beni mill-qligħ miksub waqt trasferiment ta' beni oħrajn u, min-naħa, li tillimita t-teħid inkunsiderazzjoni ta' tali telf, u b'mod partikolari li ma tippermettix it-tpaċija tal-qligħ taxxabbli fil-Finlandja permezz tat-telf subit fi Stat Membru ieħor.

31 Tali differenza fit-trattament skont il-post fejn tkun tinsab il-proprjetà tista' tiddiswadi persuna taxxabbli milli tagħmel investimenti immobbiljari fi Stat Membru ieħor u għaldaqstant jikkostitwixxi restrizzjoni għal moviment liberu tal-kapital li hija, fil-prinċipju, ipprojbita mill-Artikolu 63 TFUE.

32 Madankollu, għandu jiġi eżaminat jekk tali restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital tistax tiġi ġġustifikata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE.

Fuq il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital

33 Skont l-Artikolu 65(1)(a) TFUE, "[l]-Artikolu 63 [TFUE] ma jippreġudikax id-dritt li għandhom l-Istati Membri [...] li japplikaw id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom li jistabbilixxu distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli li ma jinsabux fl-istess sitwazzjoni f'dak li jirrigwarda r-residenza tagħhom jew il-post fejn ikun investit il-kapital tagħhom".

34 Sa fejn tikkostitwixxi deroga mill-prinċipju fundamentali tal-moviment liberu tal-kapital, din id-dispożizzjoni għandha tingħata interpretazzjoni stretta. Għaldaqstant, hija ma tistax tiġi interpretata fis-sens li kull leġiżlazzjoni fiskali li tagħmel distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli skont il-post fejn dawn jirrisjedu jew skont l-Istat li fih huma jinvestu l-kapital tagħhom hija awtomatikament kompatibbli mat-Trattat (ara s-sentenzi tal-11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et*, C-11/07, Ġabra p. I-6845, punt 57; tat-22 ta' April 2010, Mattner, C-510/08, Ġabra p. I-3553, punt 32, kif ukoll tal-10 ta' Frar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel u Österreichische Salinen, C-436/08 u C-437/08, Ġabra p. I-305, punt 56).

35 Fil-fatt, id-deroga prevista mill-imsemmija dispożizzjoni hija fiha nnifisha limitata mill-Artikolu 65(3) TFUE, li jipprovdi li d-dispożizzjonijiet nazzjonali msemmija fil-paragrafu 1 ta' dan l-Artikolu "m'għandhomx jikkostitwixxu mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu ta' kapital u ħlasijiet kif definit fl-Artikolu 63" (sentenza Haribo Lakritzen Hans Riegel u Österreichische Salinen, iċċitata iktar 'il fuq, punt 57).

36 Id-differenzi fit-trattament awtorizzati mill-Artikolu 65(1)(a) TFUE għandhom b'hekk jiġu distinti minn diskriminazzjonijiet ipprojbiti mill-paragrafu 3 ta' dan l-istess artikolu. Issa, jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li, sabiex leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tiġi kkunsidrata bħala kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, jeħtieġ li d-differenza fit-trattament tkun tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex paragunabbli b'mod oġġettiv jew li tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (sentenza Haribo Lakritzen Hans Riegel u Österreichische Salinen, iċċitata iktar 'il fuq, punt 58 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 F'dan ir-rigward, il-Gvernijiet Finlandiżi u Ġermaniżi kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea jsostnu li s-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli li tkun għamlet investiment immobbiljari fi Stat Membru ieħor hija oġġettivament differenti minn dik ta' persuna taxxabbli li tkun għamlet tali investiment fl-Istat ta' residenza tiegħu.

38 Skont il-Gvern Finlandiż, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni hija bbażata fuq trattament fiskali simetriku tad-dħul u tat-telf, peress li t-tnaqqis jingħata biss għat-telf marbut mad-dħul taxxabbli fil-Finlandja. Għaldaqstant ma huwiex kuntrarju għad-dritt tal-Unjoni li l-persuni taxxabbli residenti li jkunu għamlu investimenti immobbiljari fi Stat Membru ieħor li jiġġeneraw dħul taxxabbli biss f'dak l-Istat Membru l-ieħor, b'mod konformi mat-tqassim tal-kompetenzi fiskali stabbilit fil-ftehim għall-prevenzjoni tat-taxxa doppja, jiġu ttrattati b'mod differenti minn persuni taxxabbli residenti li jkunu għamlu investimenti immobbiljari fl-Istat Membru ta' residenza tagħhom li jiġġeneraw dħul taxxabbli f'dan l-aħħar Stat Membru.

39 Il-Gvern Ġermaniż isostni li l-proprjetarju ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali u l-proprjetarju ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor ma humiex f'sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli, peress li l-ewwel proprjetarju huwa suġġett għat-taxxa nazzjonali, filwaqt li t-tieni proprjetarju jiġi intaxxat f'dak l-Istat Membru l-ieħor, peress li skont ftehim għall-prevenzjoni tat-taxxa doppja, it-telf u l-qligħ li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli jaqa' esklużivament taħt is-sovranità fiskali tal-Istat Membru fejn tkun tinsab il-proprjetà ttrasferita.

40 Il-Kummissjoni, min-naħa tagħha tirrileva li f'każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma jistax jiġi sostnut li fir-rigward tal-possibbiltà tat-telf marbut mat-trasferiment ta' proprjetà immobbli, il-proprjetarji Finlandiżi ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza jew fil-Finlandja jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli. Fil-fatt, id-dritt fiskali Franċiż ma jirrikonoxxix lanqas il-prinċipju nnifsu ta' tali possibbiltà ta' tnaqqis, u dan għal kuntrarju tad-dritt fiskali Finlandiż, b'tali mod li r-rifjut tat-tnaqqis mill-Istat Finlandiż huwa ġġustifikat minn din id-differenza tas-sitwazzjoni.

41 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-argumenti tal-Gvern Finlandiż u Ġermaniż intiżi sabiex juru li t-tqassim tal-kompetenza tat-tassazzjoni tad-dħul immobbiljari, kif tirriżulta mill-ftehim għall-prevenzjoni tat-taxxa doppja, tirrendi s-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli li tkun għamlet investiment fi Stat Membru ieħor differenti minn dik ta' persuna taxxabbli li tkun għamlet investiment fl-Istat ta' residenza tagħha, hemm lok li jitfakkar li, fin-nuqqas ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni Ewropea, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti sabiex jiddeterminaw il-kriterji ta' tassazzjoni tad-dħul u tal-kapital, bil-għan li jeliminaw, fejn xieraq b'mezzi konvenzjonali, it-taxxa doppja (ara s-sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Ġabra p. I-9461, punt 54; tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Ġabra p. I-11673, punt 52; tat-18 ta' Lulju 2007, Oy AA, C-231/05, Ġabra p. I-6373, punt 52, kif ukoll tat-23 ta' Ottubru 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, iċċitata iktar 'il fuq, punt 48).

42 Il-ftehim Franċiż-Finlandiż jagħti, fl-Artikolu 6(1) tiegħu, lill-Istat Membru fejn tkun tinsab il-proprjetà immobbli, il-kompetenza li jintaxxa d-dħul li din tal-aħħar tiġġenera għall-persuna taxxabbli. Barra minn hekk l-Artikolu 13(1) ta' dak il-ftehim jipprovdi li l-qligħ li jirriżulta mit-trasferiment tal-proprjetà immobbli huwa taxxabbli fl-Istat kontraenti fejn tkun tinsab dik il-proprjetà.

43 Madankollu, kif tindika l-qorti tar-rinviju, il-ftehim Franċiż-Finlandiż jawtorizza lir-Repubblika Finlandiża sabiex tapplika proċedura ta' eżenzjoni progressiva biex tevita t-taxxa doppja. Għalhekk, l-Artikolu 23(2)(ċ) ta' dak il-ftehim jipprovdi li t-taxxa Finlandiża tista' tiġi kkalkolata fuq id-dħul taxxabbli fil-Finlandja skont l-imsemmi ftehim, bir-rata korrispondenti għall-ammont globali tad-dħul taxxabbli b'mod konformi mal-leġiżlazzjoni Finlandiża.

44 Mill-ispjegazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, kif ukoll minn dawk ta' K u tal-Gvern Finlandiż waqt is-seduta, jirriżulta li, għalkemm il-ftehim Franċiż-Finlandiż jawtorizza t-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul taxxabbli fi Franza fil-kalkolu tat-taxxa fuq id-dħul taxxabbli fil-Finlandja bil-għan li tiġi implementata t-tassazzjoni progressiva, din il-fakultà madankollu ma tintużax fir-rigward tad-dħul mill-kapital li huwa intaxxat b'rata fissa.

45 Madankollu minn dik il-fakultà jirriżulta li, sa fejn il-ftehim Franċiż-Finlandiż, li jistabbilixxi li huwa l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tkun tinsab il-proprejtà immobbli li għandu jintaxxa d-dħul iġġenerat minn din tal-aħħar, ma tipprekludix it-teħid inkunsiderazzjoni, għall-kalkolu tat-taxxa ta' persuna taxxabbli residenti fit-territorju Finlandiż, tad-dħul relatat ma' beni li jinsabu fi Franza, din l-għażla lanqas ma tista' tipprekludi t-teħid inkunsiderazzjoni ta' telf subit minn dik il-persuna taxxabbli fil-kuntest tal-bejgħ ta' dik il-proprjetà.

46 Konsegwentement, l-għoti tal-kompetenza tat-tassazzjoni mill-ftehim Franċiż-Finlandiż lill-Istat Membru li fih tinsab il-proprjetà immobbli ma tirrendix neċessarjament is-sitwazzjoni ta' tali persuna taxxabbli differenti inkwantu t-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul, inkluż id-dħul negattiv, fl-Istat Membru ta' residenza minn dik ta' persuna taxxabbli li d-dħul kollu tagħha huwa miġbur fit-territorju tal-Istat Membru ta' residenza.

47 Fir-rigward, fit-tieni lok, taċ-ċirkustanza, invokata mill-Kummissjoni, li l-Istat Membru fejn tinsab il-proprjetà immobbli ma jipprovdix għad-dritt ta' tnaqqis tat-telf li jirriżulta mill-bejgħ ta' proprjetà immobbli, dan lanqas ma jista' jirrendi differenti s-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli fid-dawl tal-leġiżlazzjoni tal-Istat ta' residenza tiegħu, peress li, kif ġie indikat fil-punti 30 u 45 ta' din is-sentenza, ir-rifjut li jittieħed inkunsiderazzjoni tali telf jirriżulta mill-għażla magħmula mill-Istat Membru ta' residenza tal-persuna taxxabbli u peress li l-ftehim Franċiż-Finlandiż ma jipprekludix it-teħid inkunsiderazzjoni ta' tali telf.

48 Isegwi li d-differenza fit-trattament, fir-rigward tal-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf subit minn bejgħ ta' proprjetà immobbli, ma jistax jiġi ġġustifikat minn differenza fis-sitwazzjoni marbuta mal-post li fih tkun tinsab l-imsemmija proprjetà.

49 Għaldaqstant, jeħtieġ li jiġi vverifikat jekk ir-restrizzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistax tiġi ġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali invokati mill-gvernijiet differenti li ppreżentaw l-osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja kif ukoll mill-Kummissjoni u marbuta man-neċessità li jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn ir-Repubblika tal-Finlandja u r-Repubblika Franċiża, li jiġi prevenut it-teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf, li tiġi prevenuta l-frodi fiskali kif ukoll li tiġi żgurata l-koerenza tas-sistema fiskali Finlandiża.

50 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' impożizzjoni bejn l-Istati Membri, invokat mill-Gvernijiet kollha li ppreżentaw osservazzjonijiet kif ukoll mill-Kummissjoni, hemm lok li jitfakkar li dan huwa għan leġittimu rikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus, C-371/10, Ġabra p. I-12273, punt 45, u tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics, C-18/11, punt 23) li jista' jirrendi neċessarja l-applikazzjoni, għall-attivitajiet ekonomiċi tal-persuni taxxabbli stabbiliti f'wieħed mill-imsemmija Stati Membri, biss tar-regoli fiskali ta' dan tal-aħħar, fir-rigward kemm tal-qligħ kif ukoll tat-telf (ara f'dan is-sens is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Marks & Spencer, punt 45; Oy AA, punt 54, kif ukoll Lidl Belgium, punt 31).

51 Dan l-għan, kif enfasizzat il-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari għandu l-għan li jissalvagwarda s-simetrija bejn id-dritt tat-tassazzjoni tal-qligħ u l-fakultà tat-tnaqqis tat-telf (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Lidl Belgium, punt 33, u Philips Electronics UK, punt 24), b'mod partikolari bil-għan li jiġi evitat li l-persuna taxxabbli tagħżel liberament l-Istat Membru li fih hija għandha tinvoka tali qligħ jew tali telf (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Oy AA, punt 56, u Lidl Belgium, punt 34).

52 Fil-kawża prinċipali, li kieku kellu jiġi injorat il-ftehim Franċiż-Finlandiż, ir-Repubblika tal-Finlandja jkollha d-dritt li tintaxxa il-qligħ miksub minn persuna taxxabbli residenti fil-Finlandja mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza.

53 Issa, l-applikazzjoni kontemporanja tal-ftehim Franċiż-Finlandiż u tal-leġiżlazzjoni fiskali Finlandiża twassal sabiex ir-Repubblika Finlandiża ma teżerċita l-ebda kompetenza fiskali fuq il-qligħ li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza, peress li dak il-qligħ la huwa intaxxat u lanqas b'xi mod ieħor meħud in kunsiderazzjoni fil-Finlandja.

54 Il-fatt li jiġi ammess li t-telf subit waqt il-bejgħ ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor jista' jitnaqqas fl-Istat Membru ta' residenza tal-persuna taxxabbli, indipendentement mit-tqassim tal-kompetenza ta' tassazzjoni maqbula bejn l-Istati Membri, iwassal għal sitwazzjoni fejn il-persuna taxxabbli tkun tista' tagħżel liberament l-Istat Membru fejn it-teħid inkunsiderazzjoni tal-imsemmi telf ikun l-iktar vantaġġuż mill-perspettiva fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Lidl Belgium, iċċitata iktar 'il fuq, punt 34).

55 F'dawn il-kundizzjonijiet, kif irrileva essenzjalment l-Avukat Ġenerali fil-punt 40 tal-konklużjonijiet tiegħu, ir-rifjut li jingħata tnaqqis tat-telf li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza jippermetti li tiġi ssalvagwardata s-simetrija bejn id-dritt tat-tassazzjoni tal-qligħ u l-fakultà ta' tnaqqis tat-telf. Barra minn hekk, din il-miżura tipparteċipa fl-għan intiż sabiex jiġu żgurat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

56 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-element ġustifikattiv relatat man-neċessità tal-prevenzjoni tat-teħid inkunsiderazzjoni doppju tat-telf, invokat mill-Gvern Ġermaniż u Svediż, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li l-Istati Membri għandhom ikunu jistgħu jilqgħu għal dan ir-riskju (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Marks & Spencer, punt 47; Rewe Zentralfinanz, punt 47, u Lidl Belgium, punt 35).

57 Madankollu, hemm lok li jiġi rrilevat li, f'ċirkustanzi bħal dawk li jsejsu l-vertenza fil-kawża prinċipali, ir-riskju li persuna taxxabbli tinvoka darbtejn l-istess telf jidher li huwa ineżistenti.

58 Fil-fatt, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 32 tal-konklużjonijiet tiegħu, it-telf immobbiljari subit fi Franza fuq proprjetà immobbli li tinsab f'dak l-Istat Membru ma jistgħux ikunu s-suġġett ta' tnaqqis la mid-dħul globali u lanqas mill-qligħ miksub waqt il-bejgħ ta' beni oħrajn.

59 Fit-tielet lok, skont il-Gvern Svediż u tar-Renju Unit, il-leġiżlazzjoni Finlandiża inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha bħala s-suġġett tagħha l-prevenzjoni tar-riskju ta' evażjoni fiskali li tagħti lok għall-possibbiltà ta' trasferiment bejn żewġ Stati Membri ta' telf ta' dħul subit minn persuna fiżika, fejn tali possibbiltà tista' twassal sabiex tali telf jiġi ttrasferit lejn Stat Membru fejn il-possibbiltà ta' tnaqqis fiskali tkun l-iktar vantaġġuża.

60 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li ċ-ċirkustanza li persuna taxxabbli residenti takkwista proprjetà li tinsab fi Stat Membru ieħor, li sussegwentement jittrasferixxi b'telf, ma tistax issejjes preżunzjoni ġenerali ta' frodi fiskali u tiġġustifika miżura li tippreġudika l-eżerċizzju ta' libertà fundamentali ggarantita mit-Trattat (ara, b'analoġija, is-sentenzi tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y, C-436/00, Ġabra p. I-10829, punt 62; tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Ġabra p. I-7995, punt 50; tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Ġabra p. I-2107, punt 73; tas-17 ta' Jannar 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Ġabra p. I-173, punt 27; tal-4 ta' Diċembru 2008, Jobra, C-330/07, Ġabra p. I-9099, punt 37, kif ukoll tal-5 ta' Lulju 2012, SIAT, C-318/10, punt 38).

61 Sabiex miżura nazzjonali li tirrestrinġi l-libertà ta' moviment iggarantita mit-Trattat tkun tista' tiġi ġġustifikata minħabba motivi ta' ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, l-għan speċifiku ta' tali restrizzjoni għandu jkun li jostakola aġir li jikkonsisti fil-ħolqien ta' skemi purament artifiċjali, nieqsa mir-realtà ekonomika, bl-għan li tiġi evitata t-taxxa normalment dovuta fuq il-qligħ ġġenerat minn attivitajiet magħmula fit-territorju nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, punt 55; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punt 74, kif ukoll SIAT, punt 40).

62 Fir-rigward tar-rilevanza ta' tali ġustifikazzjoni fid-dawl taċ-ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ikun suffiċjenti li jiġi rrilevat li l-leġiżlazzjoni fiskali Finlandiża applikabbli f'din il-kawża ma għandhiex l-għan speċifiku li tevita skemi purament artifiċjali li jibbenefikaw minn vantaġġ fiskali iżda tindirizza, b'mod ġenerali, kull sitwazzjoni li fiha t-telf jirriżulta minn proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor.

63 Konsegwentement, in-neċessità tal-prevenzjoni tal-evażjoni u tal-frodi fiskali ma tistax tiġġustifika l-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

64 Fir-raba' lok, il-Gvern Finlandiż u Ġermaniż iqisu li l-leġiżlazzjoni Finlandiża inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija ġġustifikata min-neċessità li tiġi żgurata l-koerenza ta' sistema fiskali li għandha bħala prinċipju fundamentali t-trattament simetriku tal-qligħ u tat-telf. Fil-Finlandja, id-dħul mix-xogħol u d-dħul mill-kapital huma ttrattati b'mod separat. L-ewwel dħul huwa suġġett għal rata ta' taxxa progressiva, peress li t-tassazzjoni tagħhom tieħu inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli, filwaqt li d-dħul mill-kapital, min-naħa tagħhom, jiġu intaxxati b'rata waħdanija. Minn dan jirriżulta li meta ftehim għall-prevenzjoni tat-taxxa doppja jagħti l-kompetenza tat-tassazzjoni ta' dak id-dħul mill-kapital fi Stat Membru ieħor, dawn ikunu jibbenefikaw fil-Finlandja minn eżenzjoni totali tat-taxxa u ma jkollhom l-ebda effett fuq ir-rata ta' taxxa Finlandiża jew fuq il-bażi tagħha. Għaldaqstant teżisti rabta diretta fis-sistema Finlandiża bejn in-nuqqas ta' tassazzjoni tal-qligħ u l-impossibbiltà tat-tnaqqis tat-telf.

65 Hemm lok li jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ammettiet li n-neċessità li tiġi ppreservata l-koerenza ta' sistema fiskali tista' tiġġustifika restrizzjoni għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat (sentenzi tat-28 ta' Jannar 1992, Bachmann, C-204/90, Ġabra p. I-249, punt 21; tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen, C-319/02, Ġabra p. I-7477, punt 42; Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, iċċitata iktar 'il fuq, punt 43; tal-1 ta' Diċembru 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, C-250/08, Ġabra p. I -12341, punt 70; tal-1 ta' Diċembru 2011, Il-Kummissjoni vs l-Ungerija, C-253/09, Ġabra p. I -12391, punt 71, kif ukoll tat-13 ta' Novembru 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, punt 57).

66 Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista' jintlaqa', jeħtieġ li tkun stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u l-kumpens ta' dak il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari (sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, iċċitata iktar 'il fuq, punt 71 u l-ġurisprudenza ċċitata), fejn in-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni (sentenzi tas-27 ta' Novembru 2008, Papillon, C-418/07, Ġabra p. I-8947, punt 44; tat-18 ta' Ġunju 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Ġabra p. I-5145, punt 72, kif ukoll Test Claimants in the FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq, punt 58).

67 Kif ġie mfakkar fil-punti 52 u 53 ta' din is-sentenza, li kieku kellu jiġi injorat il-ftehim Franċiż-Finlandiż, ir-Repubblika tal-Finlandja ikollha d-dritt li tintaxxa l-qligħ miksub minn persuna taxxabbli residenti fil-Finlandja mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza. Issa, l-applikazzjoni kontemporanja ta' dak il-ftehim u tal-leġiżlazzjoni fiskali Finlandiża twassal sabiex il-qligħ li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza jevita kull forma ta' tassazzjoni fil-Finlandja, peress li l-imsemmi qligħ la jiġi intaxxat u lanqas b'xi mod ieħor meħud inkunsiderazzjoni f'dak l-Istat Membru.

68 F'dawn il-kundizzjonijiet, billi pprevediet li persuna taxxabbli residenti li tinkorri telf waqt bejgħ ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Franza ma tistax tinvoka dak it-telf fil-Finlandja, is-sistema Finlandiża tirrifletti loġika simetrika (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punt 42; Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, punt 73 u Il-Kummissjoni vs l-Ungerija, punt 74).

69 Għaldaqstant, fid-dawl tal-għan segwit mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, teżisti rabta diretta, fir-rigward tal-istess persuna taxxabbli u l-istess taxxa, bejn, min-naħa, l-vantaġġ fiskali mogħti, jiġifieri, it-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf iġġenerat mill-investiment kapitali, u, min-naħa l-oħra, it-tassazzjoni ta' qligħ li jirriżulta mill-imsemmi investiment.

70 F'dan il-kuntest, jeħtieġ li jitfakkar li dawk iż-żewġ kundizzjonijiet, f'dan il-każ l-istess persuna taxxabbli u l-istess tassazzjoni, tqiesu li huma suffiċjenti mill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' tali rabta (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-6 ta' Ġunju 2000 Verkooijen, C-35/98, Ġabra p. I-4071, punt 58; kif ukoll is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punt 42; Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, punt 76, u Il-Kummissjoni vs l-Ungerija, punt 77).

71 Għaldaqstant jeħtieġ li jiġi kkonstatat li leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tiġi ġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali marbuta man-neċessità li jiġi ssalvagwardat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri u li tiġi ggarantita l-koerenza tas-sistema fiskali Finlandiża u hija adegwata sabiex tilħaq l-imsemmija għanijiet.

72 Madankollu, għad jeħtieġ li jiġi vverifikat jekk l-imsemmija leġiżlazzjoni tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet, li r-rekwiżiti tagħhom, kif diġà ġie rrilevat mill-Qorti tal-Ġustizzja, jistgħu jikkoinċidu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza National Grid Indus, iċċitata iktar 'il fuq, punt 80).

73 Il-Qorti tar-rinviju tistaqsi f'dan ir-rigward dwar il-portata li għandha tingħata ċ-ċirkustanza li t-telf subit ma huwiex marbut ma' attività professjonali eżerċitata permezz ta' stabbiliment stabbli fi Stat Membru ieħor u li, peress li l-persuna taxxabbli ma għandux sorsi oħrajn ta' dħul fl-Istat Membru inkwistjoni li minnhom jista' jnaqqas dan it-telf, dan jista' jkun definittiv.

74 F'dan ir-rigward, K sostna quddiem il-qorti tar-rinviju li r-rekwiżiti tal-prinċipju ta' proporzjonalità ma humiex issodisfatti meta telf isir definittiv.

75 Hemm lok li jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li miżura li teskludi l-possibbiltà għal kumpannija parent residenti li tnaqqas mill-qligħ taxxabbli tagħha t-telf subit fi Stat Membru ieħor minn sussidjarja stabbilita fit-territorju ta' dan tal-aħħar, filwaqt li tagħti tali possibbiltà għat-telf subit minn sussidjarja residenti, jew li teskludi, fil-kuntest ta' amalgamazzjoni, il-possibbiltà tal-kumpannija parent stabbilita fi Stat Membru li tnaqqas mid-dħul taxxabbli tagħha t-telf tas-sussidjarja assorbita, stabbilita fi Stat Membru ieħor, tista' tiġi ġġustifikata min-neċessità li jiġi ppreservat it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri jew li tilqa' għar-riskji ta' użu doppju tat-telf kif ukoll ta' evażjoni fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, punti 44 sa 51, u tal-21 ta' Frar 2013, A, C-123/11, punti 40 sa 46), iżda tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq il-qofol tal-għanijiet segwiti f'sitwazzjoni fejn is-sussidjarja mhux residenti tkun eżawriet il-possibbiltajiet ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-telf li jeżisti fl-Istat Membru ta' residenza tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Marks & Spencer, punt 55, u A, punt 49).

76 Madankollu, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma jistax jitqies, indipendentement miċ-ċirkustanzi fattwali irrilevati mill-qorti tar-rinviju, li persuna taxxabbli, bħal K, eżawriet il-possibbiltajiet ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-telf fl-Istat Membru fejn tkun tinsab il-proprjetà immobbli.

77 Fil-fatt, sa fejn l-Istat Membru fejn tinsab il-proprjetà immobbli ma jipprovdix għall-possibbiltà ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-telf subit waqt il-bejgħ ta' proprjetà immobbli, tali possibbiltà qatt ma eżistiet.

78 F'tali kundizzjonijiet, li fatt li jiġi ammess li l-Istat Membru ta' residenza tal-persuna taxxabbli għandu madankollu jippermetti t-tnaqqis tat-telf immobbiljari mill-qligħ taxxabbli f'dak l-Istat Membru jkun ifisser li dan tal-aħħar ikun obbligat jbati l-konsegwenzi sfavorevoli li jirriżultaw mill-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali adottata mill-Istat Membru fit-territorju li fih tinsab il-proprjetà immobbli.

79 Issa, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li Stat Membru ma jistax jiġi obbligat jieħu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali tiegħu, il-konsegwenzi possibbilment sfavorevoli li jirriżultaw mill-partikolaritajiet ta' leġiżlazzjoni ta' Stat Membru ieħor applikabbli għal proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju ta' dan l-aħħar Stat u li hija proprjetà ta' persuna taxxabbli residenti fit-territorju tal-ewwel Stat (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Ġabra p. I-10451, punt 51; tat-28 ta' Frar 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Ġabra p. I-1129, punt 42, u Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, iċċitata iktar 'il fuq, punt 49).

80 Il-moviment liberu tal-kapital ma jistax jinftiehem fis-sens li Stat Membru għandu l-obbligu li jistabbilixxi r-regoli fiskali tiegħu skont dawk ta' Stat Membru ieħor sabiex jiggarantixxi, fis-sitwazzjonijiet kollha, tassazzjoni li telimina kull diskrepanza li tirriżulta mil-liġijiet fiskali nazzjonali, minħabba li d-deċiżjonijiet meħuda minn persuna taxxabbli rigward l-investiment barra mill-pajjiż jistgħu, skont il-każ, ikunu ftit jew wisq vantaġġużi jew żvantaġġużi għal tali persuna taxxabbli (ara, b'analoġija, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Deutsche Shell, punt 43, u Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punt 50).

81 Konsegwentement, jeħtieġ li jiġi kkonstatat li, meta l-leġiżlazzjoni tal-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tkun tinsab il-proprjetà ma jipprovdix għat-teħid inkunsiderazzjoni tat-telf subit waqt il-bejgħ tal-proprjetà immobbli, iċ-ċirkustanzi fattwali invokati mill-qorti tar-rinviju u minn K li jindikaw li t-telf jista' jkun definittiv ma għandhom l-ebda effett fuq il-proporzjonalità tal-miżura restrittiva inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

82 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal, is-sistema fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi kkunsidrata bħala li tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet segwiti minn din tal-aħħar.

83 Għaldaqstant hemm lok li tingħata risposta għad-domanda magħmula li l-Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE ma jipprekludux leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li ma tippermettix lil persuna taxxabbli li tirrisjedi f'dak l-Istat Membru u li fih hija prinċipalment suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul, li tnaqqas it-telf li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor mid-dħul mobbiljari taxxabbli fl-ewwel Stat Membru, anki meta dan kien ikun possibbli, taħt ċerti kundizzjonijiet, jekk il-proprjetà immobbli kienet tinsab fl-ewwel Stat Membru.

Fuq l-ispejjeż

84 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 (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE ma jipprekludux leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li ma tippermettix lil persuna taxxabbli li tirrisjedi f'dak l-Istat Membru u li fih hija prinċipalment suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul, li tnaqqas it-telf li jirriżulta

mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor mid-dħul mobbiljari taxxabbli fl-ewwel Stat Membru, anki meta dan kien ikun possibbli, taħt ċerti kundizzjonijiet, jekk il-proprjetà immobbli kienet tinsab fl-ewwel Stat Membru.

Firem