Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-12 ta' April 2016[1]

Kawża C-176/15

Guy Riskin
Geneviève Timmermans
vs
L-Istat Belġjan

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunal de première instance de Liège (il-Belġju)]

"Leġiżlazzjoni fiskali — Moviment liberu tal-kapital (Artikolu 63(1) TFUE) — Taxxa fuq id-dħul nazzjonali — Dħul mid-dividendi — Imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn barranija — Ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja — Trattament inqas favorevoli ta' ishma f'kumpanniji li għandhom is-sede tagħhom fi Stat Membru ieħor meta mqabbla ma' dawk li għandhom is-sede tagħhom fi Stat terz"

I – **Introduzzjoni**

1. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà indirizzat diversi drabi l-kwistjoni tat-trattament tad-distribuzzjoni tad-dividendi transkonfinali għall-finijiet tat-taxxa fuq id-dħul. Is-sistemi ta' tassazzjoni tal-Istati Membri, speċjalment il-miżuri tagħhom intiżi li jipprevjenu t-taxxa doppja ġuridika u ekonomika huma kumplessi ħafna u diversi drabi f'kunflitt mal-libertajiet fundamentali tat-Trattat.

2. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari Belġjana tikkonċerna kwistjoni pjuttost sempliċi: Stat Membru jista' jiffavorixxi l-investiment f'kumpanniji ta' Stat terz fuq l-investiment f'kumpanniji li jinsabu fi Stati Membri oħra mil-lat tat-taxxa fuq id-dħul? Fil-każ ineżami, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiċċara żewġ punti fir-rigward tad-dispożizzjonijiet Belġjani dwar l-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn barranija fuq id-dividendi. Fl-ewwel lok, tqum il-kwistjoni fundamentali dwar jekk trattament inqas favorevoli ta' investimenti fi Stati Membri oħra li jeżisti biss b'rabta ma' Stati terzi, iżda mhux b'rabta ma' investimenti nazzjonali, jistax tassew jillimita l-moviment liberu tal-kapital. Sussegwentement, fit-tieni lok, possibbilment f'sitwazzjoni li sa issa għadha ma ġietx eżaminata mill-Qorti tal-Ġustizzja, għandu jiġi diskuss l-effett ġustifikattiv ta' ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja.

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

II – **Il-kuntest ġuridiku**

Id-dritt tal-Unjoni

3. L-Artikolu 4(3) TUE [2] jipprovdi:

"3. Skond il-prinċipju tal-koperazzjoni leali, l-Unjoni u l-Istati Membri għandhom, f'rispett reċiproku sħiħ, jgħinu lil xulxin fit-twettiq tal-kompiti li joħorġu mit-Trattati.

[…]"

4. L-Artikolu 49 TFUE [3] jagħti d-dritt ta' stabbiliment segwenti:

"Fil-qafas tad-dispożizzjonijiet ta' hawn taħt ir-restrizzjonijiet għal-libertà ta' l-istabbiliment ta' ċittadini ta' Stat Membru fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, għandhom jiġu projbiti. Tali projbizzjoni għandha testendi ruħha wkoll għal restrizzjonijiet fuq l-istabbiliment ta' aġenziji, fergħat u sussidjarji, minn ċittadini ta' Stat Membru stabbiliti fit-territorju ta' Stat Membru ieħor.

[…]"

5. L-Artikolu 56 TFUE jipprovdi dan li ġej dwar is-servizzi:

"Fil-qafas tad-dispożizzjonijiet ta' hawn taħt, ir-restrizzjonijiet fuq il-liberta' li jiġu provduti servizzi fl-Unjoni għandhom jiġu projbiti fir-rigward ta' ċittadini ta' Stati Membri li jkunu stabbiliti fi Stat Membru li ma jkunx dak tal-persuna li lilha jingħataw is-servizzi.

[…]"

6. L-Artikolu 58 TFUE jinkludi dispożizzjonijiet supplimentari dwar is-servizzi fil-qasam tat-trasport, l-attivitajiet bankarji u tal-assigurazzjoni.

7. L-Artikolu 63(1) TFUE jipprovdi, fir-rigward tal-moviment tal-kapital:

"1. Fil-kwadru tad-dispożizzjonijiet indikati f'dan il-Kapitolu, kull restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri u bejn l-Istati Membri u pajjiżi terzi tkun projbita".

Id-dritt internazzjonali tat-trattati

8. Fl-20 ta' Awwissu 2001, ir-Renju tal-Belġju u r-Repubblika tal-Polonja kkonkludew ftehim dwar il-ħelsien minn taxxa doppja f'Varsavja (iktar 'il quddiem il-"FTD bejn il-Belġju u l-Polonja").

9. L-Artikolu 10 tal-FTD il-Belġju u l-Polonja jiddikjara, fuq id-dħul mid-dividendi:

"1. Dividendi mħallsa minn kumpannija li tkun residenti ta' Stat kontraenti lil residenti ta' Stat kontraenti ieħor jistgħu jiġu ntaxxati f'dak l-Istat l-ieħor.

2. Dawn id-dividendi jistgħu jiġu ntaxxati wkoll fl-Istat kontraenti fejn il-kumpannija li tqassam id-dividend hija stabbilita taħt id-dritt ta' dan l-Istat; […]" [traduzzjoni mhux uffiċjali]

2 — Trattat dwar l-Unjoni Ewropea (ĠU 2012, C-326, p. 13).
3 — Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea (ĠU 2012, C-326, p. 47).

10. L-Artikolu 23 tal-FTD bejn il-Belġju u l-Polonja jinkludi d-dispożizzjoni li ġejja dwar il-prevenzjoni tat-taxxa doppja:

"1. Fir-rigward tal-Belġju, it-taxxa doppja għandha tiġi evitata b'dan il-mod:

[…]

b) Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tad-dritt Belġjan dwar l-imputazzjoni fuq it-taxxa Belġjana tat-taxxi mħallsa barra mill-pajjiż, meta resident tal-Belġju jirċievi elementi ta' dħul li jiġu inklużi fid-dħul globali tiegħu suġġett għat-taxxa Belġjana u li jikkonsistu f'dividendi, […] it-taxxa Pollakka mħallsa fuq dan id-dħul għandha tiġi imputata fuq it-taxxa Belġjana marbuta mal-imsemmi dħul.

[…]" [traduzzjoni mhux uffiċjali]

Id-dritt nazzjonali

11. Ir-Renju tal-Belġju jintaxxa d-dħul ta' persuni fiżiċi. Din it-taxxa tkopri d-dħul tar-residenti kollha tar-Renju irrispettivament minn jekk dan jinkisibx fil-pajjiż jew barra mill-pajjiż.

12. L-Artikolu 285 tal-Code des impôts sur les revenus 1992 (kodiċi tat-taxxi fuq id-dħul 1992, iktar 'il quddiem, is-"CIR Belġjan") jipprovdi kif ġej:

"Fir-rigward tad-dħul mill-kapital u beni mobbli […] perċentwali fissa tat-taxxa barranija għandha titnaqqas mit-taxxa fil-każ li dan id-dħul ikun suġġett għal taxxa simili barra mill-pajjiż […] u sa fejn dan id-dħul mill-kapital […] huwa applikat fil-Belġju fl-eżerċizzju ta' attività professjonali.

[…]"

13. L-Artikolu 286 tas-CIR Belġjan, fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali, iżid dan li ġej:

"Il-perċentwali fissa ta' taxxa barranija għandha tkun ħmistax punt ħamsa u tmenin fil-mija tad-dħul nett […]

[…]"

III – **Il-kawża prinċipali**

14. Il-kawża prinċipali tikkonċerna t-taxxa fuq id-dħul ta' G. Risking u G. Timmermans (iktar 'il quddiem il-"persuni taxxabbli") għas-sena 2010.

15. Il-persuni taxxabbli kellhom sehem fil-kumpannija "Auto Truck Centrum", stabbilita fil-Polonja Huma rċevew dividend ta' ammont ta' madwar EUR 15 000 mingħand din il-kumpannija. Ir-Repubblika tal-Polonja imponiet taxxa fuq il-ħlas ta' dawn id-dividendi.

16. Il-persuni taxxabbli ġew miċħuda l-imputazzjoni tat-taxxa Pollakka fuq it-taxxa fuq id-dħul Belġjana tagħhom skont l-Artikolu 285 tas-CIR Belġjan, minħabba li huma ma kinux applikaw is-sehem tagħhom fl-attività professjonali fil-Belġju. Il-persuni taxxabbli appellaw kontra din id-deċiżjoni billi invokaw il-fatt li sfaw vittmi ta' diskriminazzjoni bi ksur tad-dritt tal-Unjoni. Dan minħabba li fir-rigward ta' persuni taxxabbli li kellhom sehem f'kumpannija li minflok fil-Polonja hija stabbilita f'ċerti Stati terzi, l-imputazzjoni tat-taxxa barranija hija possibbli wkoll fil-każ tagħhom.

IV – **Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

17. F'dawn il-kundizzjonijiet, fl-20 ta' April 2015, it-Tribunal de première instance de Liège (il-Belġju) għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi li ġejjin skont l-Artikolu 267 TFUE:

1. Id-dispożizzjoni legali li tinsab fl-Artikolu 285 tas-CIR Belġjan, li tawtorizza impliċitament t-taxxa doppja fuq dividendi barranin fil-każ ta' persuna fiżika residenti fil-Belġju, hija konformi mal-prinċipji tad-dritt Komunitarju stabbiliti mill-Artikolu 63 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 4 TUE, sa fejn tippermetti lill-Belġju jiffavorixxi kif jidhirlu xieraq, skont id-dispożizzjonijiet tad-dritt Belġjan li għalihom jirreferi l-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja nnegozjat mill-Belġju, jiġifieri skont jekk jirreferix għall-Artikolu 285 li jistabbilixxi l-kundizzjonijiet ta' tassazzjoni [imputazzjoni] jew għall-Artikolu 286 li jistabbilixxi biss ir-rata ta' tassazzjoni [imputazzjoni] tal-perċentwali fissa ta' taxxa, investimenti fi Stati terzi (l-Istati Uniti) għad-detriment ta' dawk li jistgħu jsiru fl-Istati Membri tal-Unjoni Ewropea (il-Polonja)?

2. Sa fejn jissuġġetta l-possibbiltà li t-taxxa barranija tiġi imputata lit-taxxa Belġjana għall-kundizzjoni li l-kapital u l-proprjetà li minnhom jirriżulta d-dħul jintużaw fil-Belġju għall-eżerċizzju tal-attività professjonali, l-Artikolu 285 tas-CIR Belġjan ma jmurx kontra l-Artikoli 49, 56 u 58 tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea?

18. Il-persuni taxxabbli, ir-Renju tal-Belġju, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja dwar dawn id-domandi.

V – **Analiżi legali**

19. Permezz taż-żewġ domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, essenzjalment, jekk dispożizzjoni bħal dik Belġjana dwar l-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn barranija fuq dividendi, hijiex, minn perspettivi differenti, kompatibbli mal-libertajiet fundamentali. F'dan ir-rigward, l-ewwel domanda tirrigwarda d-differenza ta' imputazzjoni skont jekk it-taxxa f'ras il-għajn hijiex imputata fil-Polonja jew fi Stat terz. Fid-dawl tal-motivazzjoni tad-digriet tar-rinviju, it-tieni domanda għandha tinftiehem fis-sens li tikkonċerna d-differenza fl-imputazzjoni skont jekk l-attività professjonali, li fir-rigward tagħha huwa applikat is-sehem, hijiex eżerċitata fit-territorju nazzjonali jew fi Stat Membru ieħor.

A – *Ammissibbiltà*

20. L-ewwel nett, għandha tiġi eżaminata l-ammissibbiltà taż-żewġ domandi preliminari. Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' ma tagħtix risposta għal domanda preliminari jekk jidher manifestament li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma tkunx rilevanti għall-finijiet tad-deċiżjoni jew jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex il-punti ta' fatt u ta' liġi meħtieġa sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domandi li jkunu sarulha [4].

4 — Ara s-sentenzi Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, punt 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punt 44) u Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, punt 20).

1. L-ammissibbiltà tal-ewwel domanda preliminari

21. L-ewwel nett, għal dak li jirrigwarda l-punti ta' liġi meħtieġa sabiex tingħata risposta għall-ewwel domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju ma tiddeskrivix iċ-ċirkustanzi legali preċiżi ta' differenza fit-trattament tal-investimenti fil-Polonja u fi Stati terzi. Id-deċiżjoni tar-rinviju la tirriproduċi l-kontenut tal-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja, li r-Renju tal-Belġju kkonkluda ma' Stati terzi, u lanqas tiddeskrivi l-influwenza ta' dawn il-ftehimiet fuq id-dritt Belġjan applikabbli fil-kawża prinċipali.

22. Barra minn hekk, fid-digriet tar-rinviju jissemmew l-Istati Uniti (tal-Amerika) bħala l-uniku Stat terz li, skont il-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, l-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi tiegħu għandha tkun iktar estiża milli għat-taxxa f'ras il-għajn Pollakka. Madankollu, kemm il-persuni taxxabbli kif ukoll ir-Renju tal-Belġju kkontestaw b'mod sostanzjat il-fatt li f'dan ir-rigward jirriżulta trattament differenti fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Ma huwiex il-Ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja tar-Renju tal-Belġju mal-Istati Uniti, iżda *inter alia* dak mal-Ġappun li fih regola dwar l-imputazzjoni li hija iktar favorevoli mill-Ftehim dwar it-taxxa doppja bejn il-Belġju u l-Polonja applikabbli fil-kawża prinċipali.

23. Il-punti fattwali tal-qorti tar-rinviju wkoll ma humiex kompleti, sa fejn ma jagħtu ebda informazzjoni dwar il-portata tas-sehem tal-persuni taxxabbli fil-kumpannija Pollakka. Peress li l-Artikolu 285 tas-CIR Belġjan b'mod partikolari jidher li japplika irrispettivament mill-ammont tas-sehem, il-portata tas-sehem tal-persuni taxxabbli fil-kumpannija Pollakka hija deċiżiva sabiex tiġi deċiża l-kwistjoni dwar liema libertà fundamentali tapplika fil-każ preżenti [5].

24. Minkejja dan in-nuqqas ta' ċarezza tal-kuntest fattwali u ġuridiku tal-ewwel domanda preliminari, l-informazzjoni disponibbli hija xorta waħda suffiċjenti sabiex tingħata risposta għaliha. F'dan ir-rigward, madankollu, għandhom jiġu preżunti żewġ premessi, li l-qorti tar-rinviju possibbilment għad trid tivverifika fil-kawża prinċipali.

25. L-ewwel nett għandu jiġi preżunt li jeżisti mill-inqas Stat terz wieħed (iktar 'il quddiem "l-Istat terz"), li t-taxxa f'ras il-għajn tiegħu fil-każ preżenti tkun imputata fuq it-taxxa Belġjana jekk il-kumpannija tkun stabbilita f'dan l-Istat terz minflok fil-Polonja. Barra minn hekk, għandu jiġi preżunt li din l-imputazzjoni tirriżulta fuq il-bażi ta' obbligu korrispondenti tar-Renju tal-Belġju abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja li jeżisti mal-Istat terz.

26. It-tieni nett, abbażi tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE mitluba mill-qorti tar-rinviju, għandu jiġi preżunt li l-persuni taxxabbli ma kellhom ebda sehem fil-kumpannija Pollakka li kien jippermettilhom jeżerċitaw influwenza determinanti fuq id-deċiżjonijiet tagħha u li jiddeterminaw l-attivitajiet tagħha. F'każ bħal dan, il-persuni taxxabbli jkunu protetti biss mil-libertà ta' stabbiliment stabbilita fl-Artikolu 49 TFUE [6].

27. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-ewwel domanda preliminari hija ammissibbli.

2. L-ammissibbiltà tat-tieni domanda preliminari

28. Kuntrarjament, it-tieni domanda preliminari – kif għandha tinftiehem fid-dawl tal-motivazzjoni tad-deċiżjoni tar-rinviju – hija inammissibbli, minħabba li huwa manifest li, b'kunsiderazzjoni għall-finijiet tad-deċiżjoni fuq il-bażi tal-punti ta' fatt tal-qorti tar-rinviju, ma hijiex rilevanti għas-soluzzjoni tat-tilwima.

5 — Ara s-sentenza X (C 686/13, EU:C:2015:375, punti 16 sa 23).

6 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza X (C-686/13, EU:C:2015:375, punti 23 sa 25).

29. Il-kwistjoni dwar jekk id-dritt tal-Unjoni jeżiġix li l-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn Pollakka skont l-Artikolu 285 tas-CIR Belġjan trid tingħata wkoll meta attività professjonali assoċjata mas-sehem tiġi eżerċitata fi Stat Membru ieħor minflok fil-Belġju. Fil-fatt, id-digriet tar-rinviju ma jippreċiżax li l-persuni taxxabbli għamlu użu mis-sehem inkwistjoni għall-eżerċizzju ta' attività professjonali, fil-pajjiż jew barra mill-pajjiż. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-persuni taxxabbli sostnew il-kuntrarju.

B – *Risposta għall-ewwel domanda preliminari*

30. Bl-ewwel domanda preliminari tagħha, li hija l-unika waħda ammissibbli, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq tkun taf jekk dispożizzjoni nazzjonali bħal dik preżenti hijiex kompatibbli mal-moviment liberu tal-kapital, li tipprevedi imputazzjoni ġenerali tat-taxxa f'ras il-għajn barranija fuq id-dividendi meta l-kumpannija li tqassam id-dividendi tkun stabbilita fl-Istat terz, iżda mhux fi Stat Membru ieħor, speċjalment fil-Polonja.

1. Restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital

31. L-ewwel nett f'dan ir-rigward għandu jiġi eżaminat jekk teżistix restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital. L-Artikolu 63(1) TFUE jipprojbixxi, inter alia, kull miżura li tista' tiddiswadi lil persuni residenti milli jinvestu fi Stati oħra[7].

32. Il-kwistjoni dwar jekk ir-rifjut tal-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi Pollakka bħala tali – jiġifieri indipendentement minn paragun mal-possibbiltajiet ta' imputazzjoni fil-każ ta' Stat terz – jikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, ma hijiex suġġett ta' din id-domanda preliminari. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet ukoll li taxxa doppja legali tad-dividendi fil-prinċipju ma tikkostitwixxix restrizzjoni għal libertà fundamentali, peress li din hija konsegwenza tal-eżerċizzju paralleli tas-setgħat ta' tassazzjoni ta' diversi Stati Membri[8]. Għaldaqstant, ebda wieħed mill-Istati Membri parteċipanti ma huwa unikament responsabbli għall-iżvantaġġ li jirriżulta mit-taxxa doppja legali. Skont il-ġurisprudenza, il-libertajiet fundamentali ma jistgħux għaldaqstant, fil-prinċipju, jobbligaw lill-Istat Membru tal-azzjonist jipprevjeni t-taxxa doppja legali, pereżempju permezz ta' imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn tal-Istat Membru l-ieħor fuq it-taxxa tiegħu stess[9]. Għalhekk, fil-każ preżenti, ir-Renju tal-Belġju fil-prinċipju huwa liberu li jimputa t-taxxa f'ras il-għajn Pollakka jew le.

33. Madankollu, għandha ssir distinzjoni bejn din is-setgħa tal-Istati Membri b'rabta mat-taxxa doppja legali u l-kwistjoni dwar jekk ir-Renju tal-Belġju, konformement mal-moviment liberu tal-kapital, jistax jirriżerva l-imputazzjoni ġenerali ta' taxxa mħallsa fuq id-dividendi fl-Istat tas-sors għall-azzjonisti ta' kumpanniji f'ċerti pajjiżi. Dan l-iżvantaġġ b'mod partikolari ma huwiex il-konsegwenza ta' eżerċizzju parallel ta' setgħat ta' tassazzjoni ta' diversi Stati Membri, iżda jirriżulta biss mid-deċiżjoni tar-Renju tal-Belġju li jamministra b'mod differenti l-imputazzjoni tat-taxxa mħallsa fuq id-dividendi f'ras il-għajn skont l-Istat tas-sors[10]. Dan għaliex l-Artikolu 23(1)(b) tal-Ftehim dwar it-taxxa doppja bejn il-Belġju u l-Polonja jissuġġetta d-determinazzjoni tal-portata tal-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn Pollakka għad-dritt Belġjan.

7 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

8 — Sentenza Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 u C-437/08, EU:C:2011:61, punti 167 sa 169 u l-ġurisprudenza ċċitata).

9 — Sentenzi Kerckhaert u Morres (C-513/04, EU:C:2006:713), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punt 31) kif ukoll Haribo Lakritzen Hans Riegel u Österreichische Salinen (C-436/08 u C-437/08, EU:C:2011:61, punti 170 u 171 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

10 — Ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenzi Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punt 54) u Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punt 57).

34. F'dan ir-rigward, restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital tkun tista' tiġi kkonstatata biss jekk l-Artikolu 63(1) TFUE jkun jipprojbixxi trattament differenti tal-investimenti fi Stat Membru wieħed fuq naħa u fi Stat terz fuq in-naħa l-oħra. Dan għaliex din id-dispożizzjoni primarjament tipprojbixxi l-preferenza tad-dividendi ta' kumpanniji nazzjonali fuq dividendi ta' kumpanniji li għandhom is-sede tagħhom fi Stat Membru[11] ieħor jew fi Stat terz[12].

35. Fuq ir-rilevanza tad-differenza fit-trattament tad-dividendi minn Stati barranin differenti, il-Qorti tal-Ġustizzja sa issa għamlet żewġ konstatazzjonijiet. Minn naħa, l-Artikolu 63(1) TFUE fil-prinċipju jipprojbixxi differenza fit-trattament tad-dividendi minn Stati Membri differenti[13]. Min-naħa l-oħra, differenza fit-trattament tad-dħul minn diversi Stati terzi ma jiksirx il-moviment liberu tal-kapital[14]. Fil-każ preżenti ma għandhiex tiġi indirizzata s-sitwazzjoni partikolari ta' Stati terzi li huma partijiet fil-ftehim ŻEE.

36. Din id-differenzazzjoni tista' tiġi spjegata biss mill-fatt li l-moviment ta' kapital lejn jew minn Stati Membri oħra fil-kuntest tal-Artikolu 63(1) TFUE jibbenefika minn protezzjoni ogħla mill-moviment ta' kapital lejn jew minn Stati terzi. Il-moviment ta' kapital lejn jew minn Stat terz huwa protett biss sa fejn dan ikun żvantaġġat meta mqabbel mal-moviment tal-kapital fit-territorju nazzjonali. Għall-kuntrarju, il-moviment ta' kapital lejn jew minn Stat Membru ieħor barra minn hekk huwa protett kontra l-eżistenza ta' kundizzjonijiet iktar favorevoli għall-investimenti fi Stati Membri oħra.

37. Minn dan il-grad differenti ta' protezzjoni li joffri l-Artikolu 63(1) TFUE lill-investimenti fi Stati Membri oħra minn naħa u fi Stati terzi min-naħa l-oħra, huwa kważi inevitabbli li t-trattament inqas favorevoli ta' dividendi minn Stat Membru ieħor meta mqabbel ma' dividendi minn Stat terz jikkostitwixxi wkoll restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital. Fil-fatt, jekk skont il-ġurisprudenza, it-trattament inqas favorevoli tal-moviment ta' kapital lejn u minn Stat Membru ieħor meta mqabbel mal-moviment ta' kapital minn u lejn Stat Membru ieħor differenti fil-prinċipju diġà huwa pprojbit, l-istess għandu japplika *a fortiori*, jekk jeżisti trattament inqas favorevoli fir-rigward tal-moviment ta' kapital lejn u minn Stat terz, li huwa relattivament inqas protett mill-Artikolu 63(1) TFUE.

38. Il-fatt li l-ġurisprudenza tqis li l-prinċipju ġenerali ta' nondiskriminazzjoni minħabba n-nazzjonalità (l-Artikolu 18 TFUE preżenti) ma tipprekludix, fil-prinċipju, minħabba l-kamp ta' applikazzjoni limitat tagħha, trattament diskriminatorju ta' ċittadini ta' Stati Membri meta mqabbla ma' ċittadini ta' Stati terzi, ma jostakolax dan l-approċċ[15]. Fil-fatt, il-kamp ta' applikazzjoni tal-moviment liberu tal-kapital li għandu jiġi eżaminat hawnhekk huwa iktar estiż. Skont l-Artikolu 63(1) TFUE, dan ma japplikax biss għall-moviment ta' kapital lejn u minn Stati Membri oħra biss, iżda wkoll lejn u minn Stati terzi.

39. Peress li fil-każ preżenti, l-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn miġbura fuq id-dividendi fir-Repubblika tal-Polonja ma hijiex possibbli, filwaqt li din tkun tapplika fil-każ li l-kumpannija tkun stabbilita fl-Istat terz, id-dispożizzjoni preżenti għalhekk tikkostitwixxi restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital.

11 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 20), Meilicke *et* (C-292/04, EU:C:2007:132, punt 22) kif ukoll Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 38).

12 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 u C-437/08, EU:C:2011:61, punt 48).

13 — Sentenza Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punt 56); ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenzi D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punti 53 sa 63) u Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punti 82 u 83).

14 — Sentenza Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 u C-437/08, EU:C:2011:61, punt 48).

15 — Sentenza Vatsouras u Koupatantze (C-22/08 u C-23/08, EU:C:2009:344, punt 52).

2. Ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni

40. Skont il-ġurisprudenza, restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital hija kompatibbli mal-Artikolu 63(1) TFUE biss meta tkun teżisti raġuni suffiċjenti għad-differenza fit-trattament. Din tista' tiġi preżunta jekk id-differenza fit-trattament tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli jew jekk hija ġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali [16].

41. F'dan ir-rigward, f'dan il-każ huwa sinjifikattiv li r-Renju tal-Belġju ħa d-deċiżjoni li l-imputazzjoni ta' taxxa f'ras il-għajn barranija tiġi amministrata b'mod differenti skont l-Istat li jimputa t-taxxa f'ras il-għajn, fil-kuntest tal-obbligi differenti li jirriżultaw mit-trattati internazzjonali. Filwaqt li l-Ftehim dwar it-taxxa doppja bejn il-Belġju u l-Polonja jagħti l-għażla li f'dan il-każ it-taxxa f'ras il-għajn Pollakka tiġi imputata, fil-Ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja mal-Istat terz jeżisti obbligu fir-rigward tal-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn ta' dan l-Istat terz [17].

42. Fis-sentenza D, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li persuni mhux residenti stabbiliti f'diversi Stati Membri jistgħu jiġu ttrattati b'mod differenti mill-Istat Membru li jospita l-kapital meta jirriżulta vantaġġ fiskali minn ftehim bilaterali dwar ħelsien minn taxxa doppja. Fil-fatt, tali vantaġġ li japplika biss għal persuni taxxabbli residenti fl-Istat Membru li huwa parti kontraenti tal-ftehim, ma jistax jiġi sseparat mid-dispożizzjonijiet l-oħra tal-ftehim, iżda jikkostitwixxi parti integrali mill-bilanċ ġenerali tiegħu [18].

43. Huwa minnu li fil-każ preżenti ma hijiex ikkonċernata restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital mill-Istat Membru ospitanti, iżda mill-Istat Membru ta' oriġini tal-kapital. Fil-fatt, ir-Renju tal-Belġju jittratta lir-residenti b'mod differenti, skont il-post fejn huwa investit il-kapital tagħhom. Madankollu, id-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza D hija trasponibbli għal dan il-każ. Fil-fatt, id-dispożizzjonijiet differenti dwar l-imputazzjoni tat-taxxa f'ras il-għajn fil-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja konklużi mal-Istat ospitanti tal-kapital lanqas f'dan il-każ ma jistgħu jiġu sseparati mid-dispożizzjonijiet l-oħra ta' dan il-ftehim. Barra minn hekk, is-sitwazzjoni hija l-istess kemm fil-każ ta' ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja li jiġu konklużi ma' Stati Membri, kif ukoll fil-każ ta' dawk li jeżistu ma' Stati terzi.

44. Għaldaqstant, il-moviment liberu tal-kapital ma jistax jobbliga lil Stat Membru b'mod ġenerali jagħti vantaġġi fiskali li fir-rigward tagħhom huwa daħal f'impenji fi ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja fil-kuntest ta' tqassim ġenerali bbilanċjat tas-setgħat fiskali li jikkoinċidu ta' Stati li huma parti kontraenti fil-ftehim, anki f'sitwazzjonijiet li ma humiex suġġetti għal dan il-ftehim u għall-obbligi l-oħra tiegħu. Il-fatt li dan jista' jiġi stabbilit għall-moviment liberu tal-kapital b'dan il-mod ġenerali jiddependi wkoll fuq il-fatt li l-Artikolu 65(1)(a) TFUE jippermetti espliċitament lill-Istati Membri – anki jekk biss fil-kuntest tal-obbligi tal-Artikolu 3 tad-dispożizzjoni u tal-ġurisprudenza relatata [19] – li jittrattaw b'mod differenti lill-persuni taxxabbli fir-rigward tar-residenza tagħhom jew tal-post fejn huwa investit il-kapital tagħhom.

16 — Ara s-sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-387/11, EU:C:2012:670, punt 45), K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 36) kif ukoll Miljoen *et* (C-10/14, C-14/14 u C-17/14, EU:C:2015:608, punt 64).

17 — Ara l-punt 25 iktar 'il fuq.

18 — Sentenza D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punti 61 u 62); ara wkoll is-sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punt 88) fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment.

19 — Ara s-sentenza Miljoen *et* (C-10/14, C-14/14 u C-17/14, EU:C:2015:608, punti 62 sa 64 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45. Minħabba dan il-piż relattivament dgħajjef tal-moviment liberu tal-kapital fid-dritt fiskali[20] f'dan il-każ, bħal fis-sentenza D, lanqas ma hemm bżonn li jsir eżami tal-proporzjonalità tad-differenza fit-trattament fuq il-bażi tal-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja[21], li f'każijiet oħra hija kundizzjoni sabiex tiġi ġġustifikata restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital[22]. Għaldaqstant, ir-rekwiżit ta' lealtà li jeżisti bejn l-Istati Membri skont is-subparagrafu 1 tal-Artikolu 4(3) TUE u li mingħajr dubju għandu jiġi indirizzat mill-qorti tar-rinviju fid-domandi preliminari tagħha, lanqas ma jista' jiġġustifika prinċipju tan-nazzjon bl-ikbar benefiċċju fir-rigward tal-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja tal-Istati Membri ma' Stati terzi.

46. Madankollu, għandu jiġi nnotat li l-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja ma jikkostitwixxu ebda "liċenzja" għall-Istati Membri sabiex jittrattaw b'mod inqas favorevoli postijiet fejn jiġi investit il-kapital fi ħdan l-Unjoni meta mqabbla ma' dawk barra mill-Unjoni. Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita, l-Istati Membri jistgħu jqassmu s-setgħa fiskali tagħhom anki fi ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja. Madankollu, fl-eżerċizzju tas-setgħa fiskali mqassma b'dan il-mod, huma obbligati josservaw kemm il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament kif ukoll il-libertajiet fundamentali[23]. Konsegwentement, f'każ bħal dak preżenti, jekk iż-żewġ ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja rilevanti tar-Renju tal-Belġju jippermettu l-għażla li t-taxxa f'ras il-għajn barranija tiġi imputata fuq it-taxxa Belġjana, imputazzjoni differenti – sakemm ma jkunx hemm ġustifikazzjoni oħra – tkun tikser il-moviment liberu tal-kapital.

47. Madankollu, fid-dawl tal-fatt li fil-każ preżenti, ir-Renju tal-Belġju huwa obbligat, fuq il-bażi ta' ftehim ma' Stat terz, li jipprevedi imputazzjoni ġenerali tat-taxxa f'ras il-għajn fuq id-dividendi[24], ir-restrizzjoni eżistenti tal-moviment liberu tal-kapital hija ġġustifikata.

VI – **Konklużjoni**

48. Għaldaqstant, l-ewwel domanda preliminari tat-Tribunal de première instance de Liège (il-Belġju), li hija l-unika waħda ammissibbli, għandha tingħata risposta kif ġej:

L-Artikolu 63(1) TFUE ma jipprekludix dispożizzjoni nazzjonali li, minħabba obbligu li jirriżulta minn ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż ma' Stat terz, timputa b'mod ġenerali t-taxxa f'ras il-għajn tal-Istat terz fuq id-dividendi ta' kumpanniji stabbiliti hemmhekk fuq it-taxxa imposta fuq l-azzjonisti residenti, filwaqt li, fil-każ ta' dividendi mqassma minn kumpanniji li huma stabbiliti fi Stat Membru ieħor, tissuġġetta tali imputazzjoni għal kundizzjonijiet oħra.

20 — Ara wkoll, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Q (C-133/13, EU:C:2014:2255) punt 48).

21 — Sentenza D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punti 58 sa 63), minkejja li ma sar ebda riferiment għall-Artikolu 65(1)(a) TFUE; ara, b'kuntrast ma' dan, is-sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punt 87), li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat il-kawża fir-rigward tal-proporzjonalità fil-kuntest tal-libertà ta' stabbiliment.

22 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 47).

23 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punti 93 u 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punti 50 u 51) kif ukoll Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punt 37).

24 — Ara iktar 'il fuq, punt 25.