# Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
HOGAN
ippreżentati fid-19 ta' Novembru 2020[1]

**Kawża C-388/19**

**MK**
**vs**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

(Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (it-Tribunal ta' Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Artikoli 63 u 65 TFUE – Moviment liberu tal-kapital – Eżami li għandu jsir – Prinċipju ta' nondiskriminazzjoni – Leġiżlazzjoni fiskali – Taxxa fuq qligħ kapitali minn proprjetà immobbli – Residenti u persuni li ma humiex residenti – Komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet – Piż fiskali ikbar għal persuni li ma humiex residenti – Kunċett ta' ugwaljanza fit-trattament – Possibbiltà għal persuni li ma humiex residenti li jagħżlu s-sistema applikabbli għar-residenti"

## I. Introduzzjoni

1. It-talba għal deċiżjoni preliminari, li tinvolvi l-interpretazzjoni tal-Artikoli 18, 63, 64 u 65 TFUE, saret fil-kuntest ta' kwistjoni fiskali bejn ir-rikorrent, MK, u l-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Awtorità tat-Taxxa u tad-Dwana, il-Portugall). Din tikkonċerna avviż ta' evalwazzjoni ta' taxxa maħruġ mill-awtorità fiskali fir-rigward tad-dħul ta' dan tal-ewwel għas-sena 2017. Dan ir-rinviju, għal darba oħra, iqajjem il-kwistjoni ta' x'jikkostitwixxi forma ta' tassazzjoni diskriminatorja bejn residenti u persuni li ma humiex residenti.

2. MK huwa residenti fi Franza. L-essenza tat-talba magħmula minnu hija li hu ntalab li jħallas rata ogħla ta' taxxa fuq qligħ kapitali minn trasferiment ta' proprjetà Portugiża abbażi tal-istatus tiegħu bħala persuna li ma huwiex residenti f'dak il-pajjiż. Il-kawża preżenti għalhekk tqajjem il-mistoqsija dwar jekk, sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' diskriminazzjoni – u, b'estensjoni, ta' restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital – huwiex neċessarju li ssir evalwazzjoni globali tal-konsegwenzi kollha li jirriżultaw mill-applikazzjoni ta' sistema ta' tassazzjoni speċjali. Fi kliem ieħor, il-kwistjoni hija jekk għal dan il-għan wieħed iridx iqabbel l-għażliet ta' taxxa kollha disponibbli għal persuni li jirrisjedu fi Stat Membru ieħor ma' dawk disponibbli għar-residenti tal-Istat Membru ta' tassazzjoni jew, alternattivament, jekk dan il-paragun għandux isir fir-rigward ta' kull waħda minn dawn l-għażliet ikkunsidrati individwalment.

3. Qabel ma ngħaddi sabiex nikkunsidra dawn il-mistoqsijiet, ikun konvenjenti li l-ewwel jiġu stabbiliti d-dispożizzjonijiet rilevanti kemm tad-dritt nazzjonali kif ukoll tad-dritt tal-Unjoni.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

## II. Il-kuntest ġuridiku

4. L-Artikolu 10(1)(a) tal-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (il-Kodiċi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul ta' Persuni Fiżiċi, iktar 'il quddiem iċ-"CIRS") jiddefinixxi l-kunċett ta' "qligħ kapitali" b'dan il-mod:

"1. 'Qligħ kapitali' huwa qligħ li, filwaqt li ma huwiex ikkunsidrat li hu dħul minn kummerċ, xogħol, kapital jew beni immobbli, jirriżulta:

(a) Mit-trasferiment għal konsiderazzjoni siewja ta' drittijiet *in rem* fi proprjetà immobbli jew mill-użu ta' kwalunkwe assi privati għal skopijiet ta' attivitajiet kummerċjali jew professjonali segwiti fuq bażi individwali mis-sid ta' dawn l-assi".

5. L-Artikolu 15(1) u (2) taċ-CIRS, intitolat "Kamp ta' applikazzjoni", jipprovdi li:

"1. Fil-każ ta' persuni li jirrisjedu f'territorju Portugiż, it-taxxa fuq id-dħul personali hija imposta fuq id-dħul kollu, inkluż id-dħul miksub 'il barra mit-territorju Portugiż.

2. Fil-każ ta' persuni li ma humiex residenti, it-taxxa fuq id-dħul personali titħallas biss fuq id-dħul miksub fit-territorju Portugiż."

6. Għall-finijiet tal-Artikolu 18(1)(h) taċ-CIRS, is-segwenti għandhom jiġu kkunsidrati li nkisbu fit-territorju Portugiż:

"(h) dħul minn proprjetà immobbli li tinsab hemmhekk, inkluż qligħ kapitali li jirriżulta mit-trasferiment tagħha."

7. Fid-data tal-fatti tal-kawża prinċipali, il-paragrafi 1 u 2 tal-Artikolu 43 intitolat "qligħ kapitali" taċ-CIRS, li jirriżultaw mil-Liġi Nru 42/2016 tat-28 ta' Diċembru 2016 (OE/2013), kienu jinqraw hekk:

"1. L-ammont ta' dħul ikklassifikat bħala qligħ kapitali huwa rappreżentat mill-bilanċ tad-differenza bejn qligħ kapitali u telf kapitali li jkun seħħ fl-istess sena, iddeterminat skont l-artikoli segwenti.

2. Il-bilanċ li sar riferiment għalih fil-paragrafu preċedenti, fir-rigward ta' trasferimenti magħmula minn residenti kif stipulat fl-Artikolu 10(1)(a), (c) u (d) kemm jekk pożittiv kif ukoll jekk negattiv, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni sal-punt ta' 50 % biss tal-ammont tiegħu."

8. L-Artikolu 68(1) taċ-CIRS jistabbilixxi l-iskala progressiva ta' kategoriji ta' taxxa. Fl-2017 ir-rati ta' tassazzjoni kienu s-segwenti [2]:

| Dħul taxxabbli (f'euro) | Rati (perċentwali) | |
|---|---|---|
| | Normali (A) | Medja (B) |
| Sa 7 091 | 14.50 | 14.500 |
| 'il fuq minn 7 091 sa u inkluż 20 261 | 28.50 | 23.600 |
| | 37 | 30.300 |

2 Jidher mill-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju li l-kunċett ta' "rata medja" (kolonna B tat-tabella hawn taħt) jirreferi għall-ammont ta' dħul taxxabbli li jikkorrispondi għal-limitu massimu ta' kull kategorija ta' taxxa. Kwalunkwe dħul taxxabbli li jeċċedi dan il-limitu jiġi intaxxat abbażi tar-"rata normali" (kolonna A tat-tabella hawn taħt) tal-kategorija tat-taxxa li jkun imiss.

| | | |
|---|---|---|
| 'il fuq minn 20 261 sa u inkluż 40 522 | | |
| 'il fuq minn 40 522 sa u inkluż 80 640 | 45 | 37.613 |
| 'il fuq minn 80 640 | 48.00 | – |

9. Skont l-Artikolu 68a, taxxa addizzjonali ta' solidarjetà ta' 2.5 % kienet tapplika għal dħul taxxabbli bejn EUR 80 000 u EUR 250 000; 'il fuq minn dan l-ammont, ir-rata ta' solidarjetà kienet 5 %.

10. Fil-verżjoni applikabbli fil-kawża prinċipali, l-Artikolu 72 taċ-CIRS kien jistipula:

"1. Huwa intaxxat bir-rata awtonoma ta' 28 %:

(a) il-qligħ kapitali li sar riferiment għalih fl-Artikolu 10(1)(a) u (d) magħmul minn persuni li ma humiex residenti fit-territorju Portugiż, sakemm ma jinħoloqx minn stabbiliment permanenti li jinsab f'dan it-territorju;

[...]

9. Residenti ta' Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea jew taż-Żona Ekonomika Ewropea (sakemm, fil-każ tal-aħħar, ikun hemm skambju ta' informazzjoni fi kwistjonijiet ta' taxxa), jistgħu jagħżlu, fir-rigward tad-dħul li għalih japplikaw is-subparagrafi 1(a) u (b) u l-paragrafu 2, li dan id-dħul jiġi intaxxat bir-rata li tkun tapplika skont it-tabella stabbilita fl-Artikolu 68(1) li kieku d-dħul inkiseb minn persuni residenti fit-territorju Portugiż.

10. Sabiex tiġi ddeterminata r-rata ta' taxxa li sar riferiment għaliha fil-paragrafu preċedenti, id-dħul kollu għandu jittieħed inkunsiderazzjoni, inkluż dħul miksub 'il barra minn dan it-territorju, fuq l-istess termini li japplikaw għar-residenti.

[...]"

## III. Il-fatti tal-kawża prinċipali u d-domanda mressqa għal deċiżjoni preliminari

11. Fil-31 ta' Mejju 2018, MK issottometta dikjarazzjoni fiskali lill-awtorità fiskali Portugiża għas-sena finanzjarja 2017 taħt il-Mudell 3 IRS (taxxa fuq id-dħul personali). F'din id-dikjarazzjoni, MK iddikjara, b'mod addizzjonali għad-dħul minn beni immobbli, il-valur tal-qligħ kapitali miksub mill-bejgħ mill-ġdid ta' binja li tinsab fil-Portugall. Fuq quddiem tad-dikjarazzjoni fiskali, fit-Tabella 8B ir-rikorrent immarka l-kaxxa 4 (għal "persuni li ma humiex residenti"), il-kaxxa 6 (għal "residenti fi Stat tal-Unjoni") u l-kaxxa 7 (fejn għażel li jkun suġġett għas-sistema fiskali applikabbli għal persuni li ma humiex residenti) u ma għażilx il-kaxxa 9 (li jkun intaxxat skont ir-rati ġenerali ta' taxxa stabbiliti fl-Artikolu 68 tal-Kodiċi dwar it-Taxxa) u l-kaxxa 10 (li jkun intaxxat taħt il-leġiżlazzjoni applikabbli għar-residenti).

12. Fil-5 ta' Lulju 2018, l-awtorità fiskali ħarġet avviż ta' taxxa għal ammont ta' EUR 24 654.22, ikkalkolat bl-applikazzjoni tar-rata ta' taxxa speċifika ta' 28 % għal 100 % tal-qligħ kapitali fuq il-proprjetà immobbli. Għaldaqstant l-awtorità ma applikatx ir-riduzzjoni ta' 50 % tal-bażi taxxabbli li hija applikabbli għal persuni taxxabbli li huma residenti.

13. Fit-30 ta’ Novembru 2018, MK ikkontesta l-legalità ta’ dan l-avviż quddiem il-qorti nazzjonali, fejn saħaq li dan kien ibbażat fuq dispożizzjonijiet statutorji li jiddiskriminaw kontra ċittadini ta’ Stati Membri oħra tal-Unjoni li ma għandhomx status ta’ residenti għall-finijiet ta’ taxxa fil-Portugall. Għalhekk, MK sostna li din il-leġiżlazzjoni kienet tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital skont it-tifsira tal-Artikolu 63(1) TFUE.

14. F’dan ir-rigward, il-qorti nazzjonali tirrimarka li, fis-sentenza tal-11 ta’ Ottubru 2007 fil-Kawża C-443/06 Hollmann (EU:C:2007:600), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-leġiżlazzjoni fiskali Portugiża, kif applikabbli għas-sena fiskali 2003, kienet tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital, li hija pprojbita mill-Artikolu 63 TFUE. Konsegwentement, dik il-qorti staqsiet jekk l-emendi magħmula sussegwentement għal din il-leġiżlazzjoni effettivament temmewx ir-restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital li ġiet identifikata mill-Qorti tal-Ġustizzja f’dak il-każ.

15. F’dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (it-Tribunal ta’ Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta’ Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall) iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u jressaq din id-domanda għal deċiżjoni preliminari:

“L-Artikoli [18, 63, 64 u 65 TFUE] ikkunsidrati flimkien, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali […] li ġiet emendata […] b’tali mod li l-apprezzamenti fil-valur li jirriżultaw mit-trasferiment ta’ proprjetà immobbli li tkun tinsab fi Stat Membru (il-Portugall), minn resident ta’ Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea (Franza) ma jkunux suġġetti, bis-saħħa tal-għażla tal-persuna suġġetta għat-taxxa, għal oneru fiskali ogħla li jiġi applikat fir-rigward ta’ dan l-istess tip ta’ tranżazzjoni għall-apprezzamenti fil-valur magħmula minn resident tal-Istat fejn din il-proprjetà immobbli tkun tinsab?”

## IV. Analiżi

16. Peress li d-domanda tal-qorti tar-rinviju tirreferi għal diversi dispożizzjonijiet tat-Trattat, huwa neċessarju li l-ewwel jiġi ddeterminat liema minn dawn id-dispożizzjonijiet huma fil-fatt rilevanti.

### *A. Identifikazzjoni tad-dispożizzjonijiet rilevanti tat-Trattat*

17. Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti nazzjonali tirreferi għall-Artikoli 18, 63, 64 u 65 TFUE. Permezz tal-Artikolu 63(1) TFUE, kull restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri u bejn l-Istati Membri u pajjiżi terzi hija pprojbita.

18. Skont l-Artikolu 64(1), l-Artikolu 63 huwa mingħajr preġudizzju għall-applikazzjoni għal pajjiżi terzi ta’ kwalunkwe restrizzjoni li kienet teżisti fil-31 ta’ Diċembru 1993 skont il-liġi nazzjonali jew il-liġi tal-Unjoni fir-rigward tal-moviment tal-kapital lejn jew minn pajjiżi terzi li jinvolvi, b’mod partikolari, investiment dirett, inkluż investiment f’beni immobbli.

19. Min-naħa tiegħu, l-Artikolu 65(1) u (3) jgħid b’mod partikolari li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 63 ma għandhomx jippreġudikaw id-dritt tal-Istati Membri li japplikaw id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-liġi fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn persuni li jħallsu t-taxxa li ma humiex fl-istess sitwazzjoni rigward il-post ta’ residenza tagħhom jew rigward il-post fejn il-kapital tagħhom ikun investit. Dan huwa wkoll suġġett għall-effett li dawn id-dispożizzjonijiet leġiżlattivi ma għandhomx jikkostitwixxu mezz ta’ diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu ta’ kapital u ħlasijiet kif definit fl-Artikolu 63 TFUE.

20. F'dan il-kuntest għandu jiġi osservat li, għalkemm it-Trattat FUE ma jagħtix tifsira tal-kunċett "moviment tal-kapital", hija ġurisprudenza stabbilita li d-Direttiva tal-Kunsill 88/361/KEE għall-implimentazzjoni ta' l-Artikolu 67 tat-Trattat (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 10, Vol. 1, p. 10), flimkien man-nomenklatura u n-nota ta' spjega tagħha, għandha valur indikattiv f'dan ir-rigward[3]. Skont din in-nota ta' spjega, movimenti ta' kapital transkonfinali jinkludu, b'mod partikolari, "[x]iri ta' bini u art u l-kostruzzjoni ta' bini minn persuni privati għall-qligħ jew għall-użu personali". Konsegwentement, kull miżura nazzjonali relatata max-xiri ta' bini li jinsab fi Stat Membru minn persuni naturali li ma humiex residenti, anki meta mhux mixtri għal skopijiet ta' investiment, għandha tiġi kkunsidrata bħala li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikoli 63 sa 65 TFUE[4].

21. L-applikazzjoni tal-libertajiet ta' moviment assoċjati mas-suq intern hija suġġetta għal żewġ kundizzjonijiet li jridu jiġu t-tnejn issodisfatti. L-ewwel nett, is-sitwazzjoni li tkun is-suġġett tal-kawża prinċipali ma tridx tkun purament interna għall-Istat Membru inkwistjoni[5]. It-tieni nett, is-settur kopert bil-miżura nazzjonali li l-kompatibbiltà tagħha mad-dritt tal-Unjoni tkun ġiet ikkontestata ma jridx ikun laħaq ġie kompletament armonizzat[6]. Fil-kawża preżenti, ma hemmx dubju, madankollu, li dawn iż-żewġ kundizzjonijiet ġew issodisfatti u li, għalhekk, l-Artikoli 63 sa 65 huma applikabbli.

22. Peress li dawn id-dispożizzjonijiet jagħtu segwitu għall-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni fil-qasam tal-moviment liberu tal-kapital, ma hemmx ukoll il-ħtieġa li ssir analiżi tas-sitwazzjoni li pprevediet il-qorti nazzjonali fir-rinviju tagħha għal deċiżjoni preliminari fid-dawl tal-Artikolu 18 TFUE. Dan l-artikolu, li jistabbilixxi projbizzjoni ġenerali ta' kull diskriminazzjoni minħabba n-nazzjonalità, huwa intiż li japplika b'mod awtonomu biss f'sitwazzjonijiet irregolati mid-dritt tal-Unjoni li fir-rigward tagħhom it-Trattat ma jipprevedix projbizzjoni speċifika ta' diskriminazzjoni[7].

23. Konsegwentement, il-miżuri fiskali nazzjonali li huma s-suġġett tar-rinviju mill-qorti nazzjonali għandhom jiġu eżaminati unikament fid-dawl tal-prinċipju tal-moviment liberu tal-kapital.

### *B. Dwar il-portata tal-istħarriġ li għandu jsir*

24. Bħala punt preliminari, għandu jiġi kkonstatat li d-domanda magħmula ma tirrelatax unikament mas-sitwazzjoni tar-rikorrent, iżda b'mod iżjed ġenerali mal-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni ta' element ta' leġiżlazzjoni nazzjonali, kif deskritt mill-qorti nazzjonali. Peress li d-domandi magħmula mill-qorti nazzjonali jgawdu preżunzjoni ta' rilevanza[8], jiena nikkunsidra neċessarju li tiġi eżaminata s-sistema fiskali inkwistjoni u mhux is-sitwazzjoni partikolari tar-rikorrent. B'mod simili, peress li d-domanda magħmula ma tikkonċernax is-sitwazzjoni ta' persuni li jirrisjedu fi stat terz – anki jekk il-prinċipju ta' moviment liberu tal-kapital jipprojbixxi wkoll restrizzjonijiet bejn Stati Membri u Stati terzi – ma huwiex neċessarju, fil-fehma tiegħi, li tiġi eżaminata din il-kwistjoni.

25. Madankollu kieku l-Qorti tal-Ġustizzja kellha tindirizza s-sitwazzjoni ta' persuni li jirrisjedu fi Stat terz, allura s-soluzzjoni milħuqa fid-digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tas-6 ta' Settembru 2018 fil-kawża Patrício Teixeira (C-184/18, mhux ippubblikat, EU:C:2018:694) (li għalih irreferew xi partijiet fil-kawża preżenti) rigward is-sitwazzjoni deskritta mill-qorti tar-rinviju fit-talba tagħha tista' tiġi kkunsidrata bħala mhux neċessarjament rilevanti fil-kawża preżenti.

3 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-23 ta' Frar 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punt 39).

4 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Marzu 1999, Trummer u Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, punt 24).

5 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punt 47).

6 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-16 ta' Ottubru 2014, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-100/13, mhux ippubblikata, EU:C:2014:2293, punt 62), u tat-22 ta' Marzu 2018, Jacob u Lassus (C-327/16 u C-421/16, EU:C:2018:210, punt 72).

7 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 55).

8 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Lulju 2019, Vethanayagam *et* (C-680/17, EU:C:2019:627, punt 36).

26. Huwa minnu li, f'dik il-kawża, li kienet tikkonċerna l-leġiżlazzjoni Portugiża li kienet fis-seħħ fis-sena fiskali 2007, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li:

– ma kienx neċessarju li l-kawża tiġi nnotifikata peress li r-risposta għad-domanda mressqa għal deċiżjoni preliminari ma kienet tħalli lok għal ebda dubju raġonevoli u għalhekk, skont l-Artikolu 99 tar-Regoli ta' Proċedura, setgħet tiġi deċiża permezz ta' digriet motivat;

– l-applikazzjoni tal-Artikolu 64(1) TFUE setgħet tiġi eskluża peress li din id-dispożizzjoni kienet diġà teżisti fis-sustanza fil-verżjoni oriġinali tal-Kodiċi, li kien fis-seħħ fil-31 ta' Diċembru 1993 [9];

– sal-punt li ma kienx apparenti mill-formulazzjoni tal-Artikolu 43(2) taċ-CIRS li din id-dispożizzjoni kienet tagħmel distinzjoni bejn persuni taxxabbli li ma humiex residenti abbażi tal-post tar-residenza tagħhom, kellu jiġi kkunsidrat li d-differenza fit-trattament kienet tikkonċerna sitwazzjonijiet li kienu oġġettivament komparabbli [10].

27. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li "leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru, bħalma hi dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tagħmel il-qligħ kapitali li jirriżulta mill-bejgħ [...] minn resident ta' Stat terz, ta' proprjetà immobbli li tinsab f'dak l-Istat Membru suġġett għal oneru fiskali ogħla minn dak li jiġi applikat fl-istess tip ta' tranżazzjoni għall-qligħ kapitali miksub minn resident ta' dak l-Istat Membru tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital li, suġġett għal verifikazzjoni mill-qorti tar-rinviju, ma hijiex koperta mill-eċċezzjoni stipulata fl-Artikolu 64(1) TFUE u ma tistax tiġi ġġustifikata abbażi tal-Artikolu 65(1) TFUE" [11].

28. Madankollu għandu jitfakkar li, għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex ġurisdizzjoni, taħt l-Artikolu 267 TFUE, sabiex tapplika regola tad-dritt tal-Unjoni għal każ partikolari u, għaldaqstant, sabiex tikkwalifika dispożizzjoni ta' dritt nazzjonali fir-rigward ta' din ir-regola [12], ir-risposti għad-domandi magħmula quddiemha huma bbażati fuq il-premessa deskritta mill-qorti tar-rinviju u, għalhekk, fuq il-preżentazzjoni magħmula minn din tal-aħħar tal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli u mhux neċessarjament espressi fid-dawl tas-sitwazzjoni legali prevalenti f'dak l-Istat Membru, peress li l-Qorti tal-Ġustizzja jista' jkollha biss tagħrif indirett u parzjali dwar din is-sitwazzjoni [13].

29. Fit-talba għal deċiżjoni preliminari fil-kawża Patrício Teixeira, il-qorti tar-rinviju kienet semmiet biss l-Artikolu 43(2) taċ-CIRS bħala d-dispożizzjoni rilevanti li kienet fis-seħħ f'dak iż-żmien, li jillimita l-bażi taxxabbli għal 50 % tal-qligħ kapitali minn bejgħ ta' proprjetà immobbli minn persuni taxxabbli li huma residenti. Għaldaqstant kien biss b'riferiment għal din id-dispożizzjoni speċifika li l-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li l-leġiżlazzjoni deskritta mill-qorti tar-rinviju bħala l-leġiżlazzjoni Portugiża applikabbli kienet tmur kontra d-dritt tal-Unjoni.

30. Il-fajl tal-kawża preżenti jindika, madankollu, li l-Artikolu 43(2) taċ-CIRS jaf ma jkunx l-unika dispożizzjoni leġiżlattiva rilevanti li trid tittieħed inkunsiderazzjoni sabiex jiġi ddeterminat jekk il-qligħ kapitali ta' resident ta' Stat terz li jirriżulta mill-bejgħ ta' proprjetà li tinsab f'dak l-Istat Membru kienx, u għadux, suġġett għal piż fiskali ikbar minn dak applikabbli għall-qligħ kapitali miksub minn resident ta' dak l-Istat Membru fir-rigward tal-istess tip ta' tranżazzjoni. Fil-fatt, jidher li l-Artikolu 43(2) taċ-CIRS jifforma parti minn sett ta' dispożizzjonijiet li, meħuda flimkien, jiffurmaw sistema komposta ta' tassazzjoni kapitali applikabbli għal persuni taxxabbli li huma residenti. Permezz ta' dawn id-dispożizzjonijiet l-oħra, kull qligħ magħmul minn persuna bħal din jiġi intaxxat b'mod progressiv

9 Punt 32.

10 Punt 37.

11 Traduzzjoni tiegħi.

12 Ara, pereżempju, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, punt 15).

13 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, punt 41).

b'riferiment għal ċerta kategoriji ta' dħul. Effettivament, għalhekk, il-leġiżlazzjoni fiskali Portugiża tipprovdi għall-aggregazzjoni tad-dħul miksub u l-qligħ kapitali li jirriżulta f'sena fiskali waħda. B'kuntrast ma' dan, l-Artikolu 72(1) taċ-CIRS jipprovdi li qligħ magħmul minn persuna residenti fi Stat terz huwa suġġett għal rata ta' taxxa fissa.

31. Dawn id-dispożizzjonijiet jindikaw li l-kwistjoni ta' jekk il-leġiżlazzjoni Portugiża tistabbilixxix xi forma ta' tassazzjoni diskriminatorja għall-finijiet tal-Artikoli 63, 64 u 65 TFUE ma tiddependix daqstant fuq ir-riduzzjoni ta' 50 % tal-bażi taxxabbli stabbilita fl-Artikolu 43(2) taċ-CIRS għar-residenti iżda tiddependi iżjed fuq id-differenza attwali fir-rata ta' taxxa effettiva li tista' tirriżulta minħabba f'dan. Għaldaqstant, li jrid jiġi investigat huwa jekk il-qligħ kapitali minn proprjetà immobbli magħmul minn persuni li ma humiex residenti ġiex intaxxat b'rata waħda li kienet ogħla mir-rata marġinali effettiva applikata għal dan il-qligħ kapitali magħmul mir-residenti.

32. Għaldaqstant, kieku l-qorti tar-rinviju fil-kawża Patrício Teixeira ddeskriviet is-sistema applikabbli għal persuni li ma humiex residenti fil-globalità tagħha, nemmen li l-probabbiltà hi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma kinitx tasal għall-konklużjoni li l-fatt li l-Artikolu 43(2) taċ-CIRS ma kienx jagħmel distinzjoni bejn residenti u persuni li ma humiex residenti fil-31 ta' Diċembru 1993 ma setax jiġi kkunsidrat bħala suffiċjenti biex tikkonkludi li ma kienx hemm ġustifikazzjoni oġġettiva fis-sitwazzjoni taż-żewġ kategoriji ta' persuni taxxabbli inkwistjoni f'dik il-kawża f'dik id-data. Nemmen li kien ikun neċessarju li l-Qorti tal-Ġustizzja, minflok, teżamina jekk din id-differenza kinitx fil-fatt ir-riżultat tal-effett kombinat ta' din id-dispożizzjoni flimkien ma' dispożizzjonijiet oħra li jiffurmaw is-sistema fiskali applikabbli għal persuni li ma humiex residenti.

33. F'dawn iċ-ċirkustanzi, filwaqt li l-konklużjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Patrício Teixeira hija naturalment korretta fid-dawl tal-premessa stabbilita mill-qorti nazzjonali f'dak ir-rinviju (jiġifieri li s-sitwazzjoni ta' residenti u ta' persuni li ma humiex residenti hija differenti *biss* peress li dawk tal-ewwel jibbenefikaw minn riduzzjoni ta' 50 % fuq il-bażi taxxabbli tagħhom), għandu madankollu jiġi aċċertat jekk din il-premessa effettivament tikkorrispondix mas-sitwazzjoni legali li kienet tipprevali fil-Portugall fis-sena fiskali 2007 (u fis-snin sussegwenti). Wieħed għandu wkoll jistaqsi jekk huwiex xieraq li jittieħdu inkunsiderazzjoni dispożizzjonijiet oħra, bħalma huma dawk iċċitati fil-kawża preżenti [14]. Għaldaqstant, dawn l-elementi jridu jiġu eżaminati f'iżjed dettall sabiex jiġi ddeterminat, b'mod partikolari, jekk l-applikazzjoni possibbli tal-Artikolu 64(1) TFUE tistax tiġi eskluża.

34. F'dan ir-rigward, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, huwa madankollu l-kompitu esklużiv tal-qorti nazzjonali li tiddetermina l-kontenut tal-leġiżlazzjoni eżistenti f'data stabbilita minn att tal-Unjoni Ewropea, filwaqt li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha biss il-kompitu li tipprovdi l-elementi ta' interpretazzjoni tal-kunċett tal-Unjoni Ewropea li jikkostitwixxi l-bażi għall-applikazzjoni ta' sistema derogatorja Komunitarja għal leġiżlazzjoni nazzjonali eżistenti f'data speċifika [15].

14 F'dan ir-rigward, irrid nindika li, sabiex japplika l-Artikolu 64 TFUE, il-miżura kellha tifforma parti mill-ordinament ġuridiku tal-Istat Membru kkonċernat b'mod mhux interrott, mill-31 ta' Diċembru 1993, mhux fid-dettall tagħha, iżda biss fl-essenza. Ara s-sentenza tas-26 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi) (C-135/17, EU:C:2019:136, punt 38).

15 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 191).

### *C. Dwar l-eżistenza ta' restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital*

#### *1. Prinċipji applikabbli*

35. Qabelxejn, jista' jitfakkar li tassazzjoni diretta għadha essenzjalment taqa' fil-kompetenza tal-Istati Membri. Huwa l-kompitu tagħhom li jiddeterminaw il-portata tal-ġurisdizzjoni fiskali tagħhom kif ukoll il-prinċipji bażiċi tas-sistema fiskali tagħhom. Fl-istat attwali ta' armonizzazzjoni ta' leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali, huma liberi li jistabbilixxu s-sistema ta' tassazzjoni li jikkunsidraw bħala xierqa inkluż, b'mod partikolari, li jipprovdu għal sistema ta' tassazzjoni progressiva jew għal taxxa fissa [16]. F'dan il-kuntest, l-Istati Membri jistgħu jimponu dawk l-obbligi ta' dikjarazzjoni u ta' amministrazzjoni li jikkunsidraw bħala neċessarji sabiex jiżguraw il-ħlas effettiv tat-taxxa [17].

36. Libertajiet fundamentali relatati mas-suq intern ma jistgħux, għalhekk, jiġu interpretati fis-sens li Stat Membru għandu l-obbligu li jassimila r-regoli fiskali tiegħu ma' dawk ta' Stati Membri oħrajn sabiex jiżgura li tiġi eliminata kull diskrepanza li tirriżulta mill-applikazzjoni ta' dawn ir-regoli fiskali nazzjonali [18]. Għaldaqstant, żewġ Stati Membri jistgħu saħansitra jintaxxaw l-istess tranżazzjoni abbażi ta' kriterju ta' rabta differenti [19]. Dan kollu jfisser li libertajiet tal-moviment – importanti kemm huma importanti – ma humiex intiżi li jsolvu l-problemi ta' interoperabbiltà bejn is-sistemi fiskali nazzjonali differenti [20]. Dawn għandhom biss il-għan li jiżguraw li Stati Membri jeżerċitaw il-kompetenzi tagħhom b'mod nondiskriminatorju. B'mod partikolari, ma huwiex kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tiddetermina kif għandha tkun is-sistema fiskali tal-Istati Membri.

37. L-Istati Membri għandhom madankollu jeżerċitaw il-kompetenza fiskali tagħhom b'mod li jkun konsistenti mal-prinċipju tal-libertà tal-moviment. Dan ifisser li l-Istati Membri għandhom joqogħdu lura milli jadottaw miżuri diskriminatorji għad-detriment ta' persuni li jkunu eżerċitaw id-dritt tagħhom għal moviment liberu [21].

38. F'setturi apparti t-tassazzjoni, kwalunkwe miżura nazzjonali li tipprojbixxi, tostakola jew tagħmel inqas attraenti l-eżerċizzju minn ċittadini tal-Unjoni ta' libertà tal-moviment iggarantita mit-Trattat tikkostitwixxi restrizzjoni fuq dan id-dritt għal moviment liberu, anki jekk din il-miżura tkun tidher li tapplika *prima facie* [22].

16 Ara s-sentenza tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 49). Id-dritt tal-Unjoni ma jirrikjedix li l-Istati Membri jikkonsultaw ma' xulxin sabiex tiġi evitata taxxa doppja tal-istess qligħ jew, *vice versa*, li qligħ ma jiġix intaxxat. Ara s-sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 47).

17 Ara s-sentenza tat-30 ta' April 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punt 37). Fir-rigward tal-oneru amministrattiv, l-Istati Membri naturalment iridu jittrattaw lir-residenti u lill-persuni li ma humiex residenti b'mod identiku, iżda dan sal-punt li huma suġġetti għall-istess sistema, peress li, jekk dan ma jkunx il-każ, id-differenza fl-oneru amministrattiv tkun biss estensjoni tad-differenza fis-sistema u, għalhekk, ma għandhiex tiġi kkunsidrata individwalment. Ara s-sentenza tal-14 ta' April 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punt 25).

18 Sentenza tas-27 ta' Frar 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punt 32).

19 Kwistjonijiet dwar taxxa doppja huma fil-prinċipju rregolati minn konvenzjonijiet bilaterali u multilaterali.

20 Huwa minnu li, fis-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, punt 47), il-Qorti tal-Ġustizzja qalet li "l-libertà tal-Istati Membri, fl-assenza ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni mid-dritt tal-Unjoni, li jqassmu bejniethom l-eżerċizzju tal-kompetenzi fiskali tagħhom, b'mod partikolari sabiex jiġi evitat il-kumulu ta' vantaġġi fiskali, għandu jkun jaqbel man-neċessità li l-persuni taxxabbli tal-Istati Membri kkonċernati jkollhom il-garanzija li, fl-aħħar nett, is-sitwazzjoni personali u familjari kollha tagħhom tkun ser tittieħed inkunsiderazzjoni, ikun xi jkun il-mod kif l-Istati Membri kkonċernati jkunu qassmu bejniethom dan l-obbligu". Madankollu, f'dak l-istess punt, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li dan kien japplika għall-inugwaljanzi fit-trattament li ma jirriżultawx minn differenzi li jkunu jeżistu bejn id-dispożizzjonijiet tad-dritt fiskali nazzjonali. Il-punt ta' wara jispeċifika wkoll li persuna taxxabbli trid tkun kapaċi tistrieħ fuq iċ-ċirkustanzi personali u familjari tagħha "f'kull wieħed mill-Istati Membri ta' attività li jagħtu dan it-tip ta' vantaġġ fiskali". Għaldaqstant, jekk l-Istati Membri ma humiex obbligati li jistabbilixxu regoli intiżi sabiex jevitaw kumulu ta' vantaġġi u żvantaġġi fiskali, meta jagħmlu dan, iridu japplikawhom kemm għar-residenti kif ukoll għall-persuni li ma humiex residenti.

21 Ara, pereżempju, is-sentenzi tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 40).

22 Ara, pereżempju, is-sentenza tal-14 ta' Novembru 2018, Memoria u Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, punt 48).

39. Fi kwistjonijiet fiskali, madankollu, il-kunċett ta' "restrizzjoni" huwa applikat b'mod kemxejn iżjed limitat. Fil-fatt, is-sempliċi impożizzjoni ta' taxxa fuq attività jew tranżazzjoni neċessarjament tagħmel din it-tranżazzjoni inqas attraenti. Sabiex, għaldaqstant, ma tippreġudikax l-abbiltà ta' Stati Membri li jimponu taxxi[23], il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja sal-lum tindika li l-miżura nazzjonali inkwistjoni trid *ukoll* toħloq diskriminazzjoni diretta jew indiretta sabiex tiġi kkunsidrata bħala "restrizzjoni" f'dan is-sens. Għaldaqstant, l-eżami li għandu jsir sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' restrizzjoni fi kwistjonijiet fiskali huwa identiku għal dak li għandu jsir fi kwistjonijiet apparti t-tassazzjoni[24].

40. Il-ħtieġa għal eżami ta' nondiskriminazzjoni – u, għaldaqstant, għall-evalwazzjoni tal-komparabbiltà taż-żewġ sitwazzjonijiet sabiex miżura tiġi kklassifikata bħala "restrizzjoni" f'dan is-sens – għandha tiġi kkunsidrata bħala li ġiet stabbilita b'mod definittiv fis-sentenza tas-17 ta' Lulju 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). F'dan il-każ, l-Avukat Ġenerali Kokott kienet ipproponiet l-abbandun tal-eżami ta' nondiskriminazzjoni u, minflok, ħeġġet li għal kwistjonijiet fiskali jiġi applikat l-istess eżami bħalma jiġi applikat f'oqsma oħrajn[25]. Il-Qorti tal-Ġustizzja, madankollu, ma segwietx il-konklużjonijiet tagħha f'dan ir-rigward[26]. Barra minn hekk, fejn, bħal fil-kawża preżenti, il-moviment liberu tal-kapital ikun inkwistjoni, il-ħtieġa għal tali paragun issegwi mill-formulazzjoni tal-Artikolu 65 TFUE.

41. Jekk wieħed jieħu s-sentenza fil-kawża Nordea Bank bħala l-punt tat-tluq, nemmen li wieħed għandu jistaqsi jekk hemmx diskriminazzjoni li tammonta għal restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital fil-każ tal-Artikolu 63 TFUE.

42. Qabel inkompli, għandi nieqaf biex nosserva li essenzjalment hemm żewġ problemi li huma partikolari għall-kwistjoni ta' tassazzjoni diskriminatorja u, għalhekk, ta' restrizzjonijiet fuq il-moviment liberu fil-qasam tat-tassazzjoni. L-ewwel waħda tikkonċerna l-mod kif il-kunċett ta' diskriminazzjoni għandu jinftiehem f'dan il-kuntest.

43. L-ewwel approċċ jissuġġerixxi li kull miżura li għandha, fil-każ ta' diskriminazzjoni diretta, bħala l-oġġett tagħha jew, fil-każ ta' diskriminazzjoni indiretta, bħala l-effett tagħha, li tittratta sitwazzjonijiet komparabbli b'mod differenti jew, bil-maqlub, li tittratta sitwazzjonijiet differenti b'mod identiku, tikkostitwixxi diskriminazzjoni[27].

44. Skont it-tieni approċċ, fejn il-liġi tipprojbixxi l-użu ta' kriterju speċifiku, diskriminazzjoni diretta sseħħ fejn persuna tiġi ttrattata b'mod inqas favorevoli b'riferiment għat-termini espressi ta' tali kriterju. B'kuntrast ma' dan, diskriminazzjoni indiretta teżisti meta dispożizzjoni jew kriterju li jidher newtrali jiġi madankollu applikat b'mod li jpoġġi xi persuni fi żvantaġġ ikkomparati ma' oħrajn b'riferiment għal xi kriterju pprojbit[28].

23 Ara, pereżempju, is-sentenzi tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punt 53), u tas-26 ta' Mejju 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 47).

24 Ara, pereżempju, is-sentenza tat-12 ta' April 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127 punt 15), u tad-19 ta' Novembru 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punt 29).

25 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott f'Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punt 22).

26 Is-sentenza tas-17 ta' Lulju 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punti 23 u 24). Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Għal iktar eżempji reċenti ta' sentenzi mill-Awla Manja li ssostni dan l-approċċ, ara s-sentenzi tal-5 ta' Frar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 41); tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 54); jew tat-3 ta' Marzu 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, punt 44).

27 Ara, pereżempju, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punt 45).

28 Ara, pereżempju, is-sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punt 17), u tat-13 ta' Marzu 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, punt 18).

45. Storikament, it-tieni approċċ, li jista' jidher, madankollu, bħala applikazzjoni tal-ewwel wieħed, rebaħ fil-każistika ta' libertà tal-moviment. Għalhekk, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, diskriminazzjoni diretta sseħħ meta miżura tistabbilixxi distinzjoni minħabba n-nazzjonalità [29] u diskriminazzjoni indiretta sseħħ meta miżura, għalkemm ibbażata fuq kriterju ieħor, bħalma hi r-residenza, fil-fatt twassal għall-istess riżultat [30]. Madankollu jista' jiġi osservat li, għal dawn l-aħħar madwar għaxar snin, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikorriet iktar ta' spiss għall-ewwel definizzjoni tal-kunċett ta' "diskriminazzjoni", u warrbet kull riferiment għan-nazzjonalità [31].

46. Fil-fehma tiegħi, peress li l-libertajiet tal-moviment huma mmirati għat-tlestija tas-suq intern, mingħajr ma jċaħħdu lill-Istati Membri mill-awtonomija fiskali tagħhom, it-tieni approċċ ibbażat fuq l-eżistenza ta' kriterju pprojbit għandu madankollu jibqa' jintuża sabiex jiġi ddeterminat jekk miżura tikkostitwixxix restrizzjoni fil-forma ta' miżura fiskali diskriminatorja [32].

47. Barra minn hekk, l-ewwel approċċ huwa ekwivalenti għal eżami tal-koerenza ta' liġi, peress li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-komparabbiltà għandha tiġi analizzata fid-dawl tal-għan li għandu jintlaħaq permezz tat-taxxa inkwistjoni [33]. Għaldaqstant, dan l-approċċ jidher li hu rilevanti fejn, bħal fil-VAT [34], in-newtralità ta' din il-miżura, hawnhekk mifhuma bħala l-konsistenza tagħha mal-għanijiet tagħha, tiġi kkontestata [35]. Fir-rigward tal-libertajiet tal-moviment, il-konsistenza tal-leġiżlazzjoni mal-għanijiet tagħhom ma għandhiex għalfejn tiġi eżaminata sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' diskriminazzjoni [36], iżda pjuttost jekk, permezz tagħha, il-leġiżlatur nazzjonali ppruvax jipproteġi ċ-ċittadini tiegħu.

29 Ara, pereżempju, is-sentenza tal-14 ta' Diċembru 2006, Denkavit Internationaal u Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punt 19). Ċerti sentenzi ssuġġerew li miżura fiskali bbażata fuq il-post ta' residenza tikkostitwixxi diskriminazzjoni diretta. Ara, pereżempju, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punt 17). Madankollu, il-maġġoranza tas-sentenzi jikkunsidrawha bħala diskriminazzjoni indiretta. Ara, pereżempju, is-sentenza tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 29). Dan l-approċċ għandu, fil-fehma tiegħi, jiġi approvat, sal-punt li l-Qorti tal-Ġustizzja b'mod sistematiku teżamina, fejn hemm differenzi fit-trattament minħabba residenza, jekk dawn id-differenzi jistgħux ikunu ġġustifikati minn kunsiderazzjonijiet imperattivi, filwaqt li diskriminazzjoni diretta tista' tkun iġġustifikata biss minn kunsiderazzjonijiet li huma espressament stabbiliti fit-Trattat. Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Tizzano fil-kawża SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, punt 55). Minbarra dan, il-kunċetti ta' "residenza fiskali" u dawk ta' "uffiċċju reġistrat" jew "kwartieri tal-kumpannija", li jistgħu jintużaw sabiex tiġi stabbilita n-nazzjonalità ta' kumpannija meta Stat japplika t-teorija tas-sede statutorja, huma differenti. Kumpannija tista' tiġi kkunsidrata bħala residenti għall-finijiet fiskali fi Stat mingħajr ma jkollha ċ-ċittadinanza ta' dak l-Istat fis-sens tat-tifsira tad-dritt tal-kumpanniji. Ara s-sentenza tat-13 ta' Lulju 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punt 15).

30 Ara, pereżempju, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 26); tal-20 ta' Jannar 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-155/09, EU:C:2011:22, punt 46); tad-19 ta' Novembru 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punt 28); u tat-18 ta' Ġunju 2020, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (Trasparenza tal-assoċjazzjoni) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 62).

31 Ara Lenaerts K. u Bernardeau L., "L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, Bruylant, 2007, vol. 1, pp. 19 sa 109, pp. 36 *et seq.* Huwa minnu li l-kriterju tan-nazzjonalità jista' jidher restrittiv, iżda fil-prattika għandu biss l-effett li jassimila diskriminazzjoni minħabba r-residenza ma' diskriminazzjoni indiretta. B'kuntrast ma' dan, l-ewwel approċċ, sal-punt li ma jikkunsidrax kriterju speċifiku, jista' jitqies li qiegħed joħloq ir-riskju li l-kontroll tal-Qorti tal-Ġustizzja jibda jitmexxa minn kunsiderazzjonijiet tas-soċjetà u li, meta dan iseħħ, il-Qorti tal-Ġustizzja tibda tikkunsidra l-possibbiltà li tirrevedi mhux biss l-eżistenza ta' diskriminazzjoni, iżda b'mod iżjed ġenerali l-mod li bih l-eżerċizzju tal-ġurisdizzjoni minn Stati Membri huwa artikolat, u dan minkejja li kumulu ta' ġurisdizzjonijiet ma għandux jiġi kkunsidrat bħala impediment, iżda bħala konsegwenza tal-eżerċizzju fl-istess ħin minn żewġ Stati tal-kompetenzi tagħhom.

32 Minbarra dan, skont it-tieni approċċ, diskriminazzjoni tista' tinħoloq ukoll permezz tal-applikazzjoni tal-istess regola għal sitwazzjonijiet differenti. Ara s-sentenza tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punt 41).

33 Ara, pereżempju, is-sentenzi tas-26 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi) (C-135/17, EU:C:2019:136, punt 64), u tat-13 ta' Novembru 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punt 65). Il-Qorti tal-Ġustizzja xi kultant tirreferi wkoll għall-oġġett u l-kontenut tad-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni. Ara s-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, punt 22).

34 Ara, pereżempju, is-sentenza tas-7 ta' Marzu 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 51).

35 Applikat fil-preżenza ta' kriterju pprojbit, l-ewwel approċċ jista' anki jwassal għal riżultat paradossali. Fil-fatt, peress li f'dan l-approċċ, il-komparabbiltà għandha tiġi analizzata fid-dawl tal-għanijiet li jridu jintlaħqu permezz tal-miżura inkwistjoni, jekk din il-miżura għandha bħala l-għan tagħha preċiżament li tittratta żewġ kategoriji ta' nies b'mod differenti abbażi ta' kriterju pprojbit, ma jista' jkun hemm ebda diskriminazzjoni peress li, fid-dawl ta' dan l-għan, dawn iż-żewġ kategoriji għandhom jitqiesu bħala mhux komparabbli.

36 In-nuqqas ta' konsistenza tal-leġiżlazzjoni nazzjonali ma jimplikax neċessarjament l-eżistenza ta' restrizzjoni għal waħda mil-libertajiet ta' moviment. Tassew, miżura tista' tkun inkonsistenti mal-għanijiet tagħha mingħajr ma neċessarjament tpoġġi lil nonċittadini jew nonresidenti fi żvantaġġ. Madankollu, filwaqt li l-konsistenza tal-leġiżlazzjoni mal-għanijiet tagħha ma għandhiex tkun deċiżiva fl-istadju fejn tiġi evalwata l-eżistenza ta' restrizzjoni, din hija, madankollu, rilevanti fl-eżami tal-ġustifikazzjoni ta' din il-miżura. Fil-fatt, sabiex restrizzjoni tkun kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, trid mhux biss tkun iġġustifikata, iżda trid tkun ukoll proporzjonata għal dik il-ġustifikazzjoni, li jirrikjedi li leġiżlazzjoni ssegwi tali għan b'mod koerenti u sistematiku. Ara, pereżempju, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (Trasparenza tal-assoċjazzjoni) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 76).

48. Dan iwassalni għat-tieni kwistjoni, senjatament, il-punt ta' referenza li għandu jintuża sabiex tiġi analizzata l-eżistenza ta' restrizzjoni. Wieħed għandu jħares lejn id-dispożizzjoni fiskali individwali? Jew (kif jien nemmen li għandu jkun il-każ) għandu wieħed iħares lejn is-sistema fiskali fil-globalità tagħha? Għalkemm huwa minnu li hemm element ta' inċertezza fil-ġurisprudenza fis-sens li xi sentenzi jistgħu jagħtu l-impressjoni li t-terminu "miżura" għandu jinftiehem bħala li jirreferi għal kull element li x'aktarx jinfluwenza l-kalkolu tat-taxxa dovuta, ħarsa iktar mill-qrib lejn il-ġurisprudenza turi li dan jirreferi għas-sistema fiskali inkwistjoni, ikkunsidrata fil-globalità tagħha [37].

49. Barra minn hekk, jidher li dan huwa konsistenti mal-approċċ adottat fil-każ ta' għajnuna mill-Istat. Fil-fatt, f'dan id-dominju [38], fir-rigward tal-evalwazzjoni tal-kriterju ta' selettività ta' miżura fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja, wara li inizjalment eżaminat il-komparabbiltà fid-dawl tal-għanijiet li allegatament iridu jintlaħqu permezz tal-allegata għajnuna mill-Istat [39], finalment iddeċidiet, abbażi ta' sentenza ewlenija tal-Awla Manja, li l-eżami tal-komparabbiltà jrid isir fuq in-natura u l-iskema ġenerali tas-sistema fiskali kkonċernata [40]. Minn dak iż-żmien lil hawn, sabiex miżura fiskali tiġi kklassifikata bħala "selettiva", huwa neċessarju, l-ewwel nett, li tiġi identifikata s-sistema fiskali komuni jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat u, it-tieni nett, li jintwera li t-taxxa ineżami hija deroga minn dik is-sistema, sa fejn din tiddistingwi bejn operaturi li, fid-dawl tal-għanijiet li trid tilħaq is-sistema fiskali ordinarja, huma f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli [41].

50. Fil-fehma tiegħi, l-istess jew simili għandu japplika għal kwalunkwe libertà ta' moviment, b'mod partikolari, rigward l-applikazzjoni tal-eżami tal-komparabbiltà. Fil-fatt, kif qal l-Avukat Ġenerali Wahl, l-eżerċizzju tal-eżami tal-komparabbiltà fid-dawl tal-qafas ta' referenza jiżgura li "miżura tat-taxxa tiġi evalwata fil-konfront ta' kuntest li jinkludi d-dispożizzjonijiet rilevanti kollha, u mhux fil-konfront ta' dispożizzjonijiet li ġew misluta b'mod artifiċjali minn kuntest leġiżlattiv usa" [42], li jikkostitwixxi tħassib li kellu wkoll jipprevali fir-rigward tal-moviment liberu. Barra minn hekk, fiż-żewġ kwistjonijiet, huwa biss ladarba jiġi stabbilit il-qafas ta' referenza li jkun possibbli li jiġu identifikati r-regoli potenzjalment diskriminatorji li jwasslu li sitwazzjonijiet transkonfinali jitqiegħdu fi żvantaġġ meta kellhom jiġu ttrattati b'mod identiku fid-dawl tal-għanijiet li jrid jilħaq il-qafas ta' referenza.

51. Ħarsa lejn id-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali individwalment – mingħajr, madankollu, ma jsir paragun globali tal-effetti ta' kull dispożizzjoni – toħloq riskju li ċittadini tal-Unjoni jistgħu jippruvaw jutilizzaw il-vantaġġi mogħtija lilhom flimkien ma' dawk mogħtija lir-residenti mingħajr ma, fl-istess waqt, tingħata l-attenzjoni dovuta lill-piżijiet partikolari li jistgħu jkunu suġġetti għalihom dawk

37 Ara, pereżempju, is-sentenza tat-30 ta' Ġunju 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punt 27). Sentenzi oħrajn jgħidu li l-komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet inkwistjoni trid tiġi eżaminata fid-dawl tad-"dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni". Ara s-sentenza tas-27 ta' Frar 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punt 37).

38 L-eżami li għandu jsir sabiex jiġi ddeterminat jekk għajnuna hijiex selettiva jew sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' restrizzjoni huwa relattivament simili għal eżami ta' nondiskriminazzjoni. Il-kundizzjoni għas-selettività tikkonsisti fid-determinazzjoni ta' "jekk, fil-kuntest ta' sistema ġuridika partikolari, miżura tal-Istat tkunx tali li tiffavorixxi ċerti impriżi jew ċerti produtturi fis-sens tal-Artikolu [107](1) [TFUE], meta mqabbla ma' impriżi oħra li jinsabu f'sitwazzjoni fattwali u ġuridika paragunabbli fir-rigward tal-għan tal-miżura kkonċernata." Is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 41). Fil-fehma tiegħi, madankollu, hemm differenza bejn dawn it-tnejn, senjatament li, fir-rigward tal-għajnuna mill-Istat, il-komparabbiltà għandha tiġi evalwata mil-lat ekonomiku u mhux mil-lat legali. Għalhekk, abbażi tal-għan li trid tikseb il-miżura inkwistjoni, jew il-qafas ta' referenza, l-operaturi li għandhom jiġu kkunsidrati li huma f'sitwazzjoni komparabbli huma l-operaturi kollha li huma attivi fis-suq fejn il-miżura inkwistjoni tista' tipproduċi l-effetti tagħha.

39 Ara s-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punti 80 sa 87).

40 Sentenzi tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 76), u tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 37).

41 Sentenza tas-7 ta' Novembru 2019 fil-kawżi magħquda UNESA *et* (C-105/18 sa C-113/18, EU:C:2019:935 punt 61).

42 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punt 109), u s-sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Proċedura ta' falliment ta' Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 103).

l-istess persuni taxxabbli residenti[43]. Filwaqt li d-dritt tal-Unjoni jirrikjedi trattament ugwali, dan ma jfissirx li persuni li ma humiex residenti jistgħu jagħżlu karatteristiċi tas-sistema fiskali ta' Stat Membru ieħor sabiex jakkwistaw dak li jammonta għal status privileġġjat vis-à-vis ir-residenti ta' dak l-Istat. Għaldaqstant, pereżempju, fil-kawża preżenti, jidher li r-rikorrent qiegħed jipprova jikkombina l-allowance ta' 50 % mal-applikazzjoni tar-rata ta' taxxa medja, liema talba (jekk tintlaqa') tkun iżjed favorevoli minn dik applikata għar-residenti.

*2. Applikazzjoni*

52. Biex nibdew, għandu jitfakkar li l-leġiżlazzjoni fiskali Portugiża, kif deskritta mill-qorti nazzjonali fis-sentenza Hollmann – li kienet tikkonċerna t-tassazzjoni ta' qligħ kapitali minn proprjetà immobbli fil-Portugall fir-rigward tas-sena fiskali 2007 – ġiet iddikjarata mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala li tmur kontra d-dritt tal-Unjoni Ewropea.

53. Minkejja li numru ta' punti mis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jidher li jindikaw li r-restrizzjoni inkwistjoni kienet ir-riżultat tal-applikazzjoni għar-residenti biss ta' riduzzjoni ta' 50 % tal-bażi taxxabbli fil-valur tal-qligħ kapitali li jrid jittieħed inkunsiderazzjoni, din forsi ma hijiex l-istampa sħiħa. Eżami tal-punti 37, 38, 51 u 54 ta' dik is-sentenza juri li, sabiex tistabbilixxi li din kienet restrizzjoni fuq il-moviment liberu fis-sens li ddeskrivejt, il-Qorti tal-Ġustizzja ma llimitatx ruħha għall-konstatazzjoni li l-bażi taxxabbli ma kinitx l-istess għar-residenti u għal persuni li ma humiex residenti. Minflok, l-essenza tal-oġġezzjoni kienet tikkonċerna l-piż fiskali ikbar fuq il-qligħ kapitali li ġie impost fuq persuni li ma humiex residenti b'riżultat tat-tranżazzjoni inkwistjoni. Kif osservat il-Qorti tal-Ġustizzja: "qligħ kapitali li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru [...] fejn dan it-trasferiment isir minn persuna residenti fi Stat Membru ieħor, [kien suġġett] għal *piż fiskali* akbar minn dak li jkun applikat għal din l-istess tip ta' tranżazzjoni fuq il-qligħ kapitali magħmul minn persuna residenti fl-Istat li fih tinsab din il-proprjetà immobbli"[44].

54. Bir-riskju li jiġi ddikjarat l-ovvju, il-forma vera ta' diskriminazzjoni hija l-ammont finali ta' taxxa li jkunu jridu jħallsu l-persuni li ma humiex residenti fuq il-qligħ kapitali miksub minn beni immobbli jekk dan ikun iżjed mill-ammont li jiġi impost fuq persuni li huma residenti fir-rigward tal-istess tranżazzjoni. Konsegwentement, dak li kien rilevanti ma kienx daqstant in-nuqqas ta' applikazzjoni tar-riduzzjoni ta' 50 % fil-bażi taxxabbli, iżda r-rata ta' taxxa effettiva fil-globalità tagħha li fil-fatt ġiet applikata kif tirriżulta mill-effett kombinat tal-perċentwali tal-bażi taxxabbli li ttieħdet inkunsiderazzjoni u r-rata ta' taxxa applikabbli.

55. Anki fin-nuqqas tar-riduzzjoni ta' 50 % fuq il-bażi taxxabbli, il-leġiżlazzjoni deskritta mill-qorti tar-rinviju fil-kawża Hollmann kienet ser tkun fi kwalunkwe każ meqjusa bħala li tistabbilixxi differenza fit-trattament, peress li kienet tissuġġetta qligħ kapitali magħmul minn persuna li ma hijiex residenti u li għandha dħul baxx għal rata fissa ta' taxxa ta' 28 %, filwaqt li l-istess qligħ kapitali magħmul minn resident bl-istess dħul baxx jista' jiġi intaxxat skont skala ta' kategorija li l-inqas rata ta' taxxa tagħha kienet inqas minn 28 %.

43 Madankollu, l-approċċ irid ikun differenti fejn is-sitwazzjoni ineżami fil-kawża prinċipali hija l-konsegwenza tal-karatterizzazzjoni ta' tranżazzjoni u fejn, sabiex dan isir, l-awtoritajiet fiskali eżaminaw diversi dispożizzjonijiet sabiex suċċessivament jeskludu l-applikazzjoni ta' sistemi fiskali oħrajn, bħal fil-kawża Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (kawża li fiha ser nippreżenta l-konklużjonijiet tiegħi llum ukoll). Tabilħaqq, ladarba, f'dik is-sitwazzjoni, kull waħda minn dawk id-dispożizzjonijiet tiddetermina l-kamp ta' applikazzjoni ta' dawk is-sistemi rispettivi u mhux l-ammont ta' taxxa li għandu jitħallas, kull waħda minn dawk id-dispożizzjonijiet trid tiġi kkunsidrata bħala li tikkostitwixxi miżura awtonoma u, għalhekk, għandha tiġi eżaminata individwalment.

44 Punt 61. Enfasi miżjuda. Huwa minnu li, fil-punt 40 ta' dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja qalet li "l-istabbiliment ta' bażi ta' stima ta' 50 % għall-qligħ kapitali magħmul minn persuni taxxabbli residenti fil-Portugall biss, u mhux minn persuni taxxabbli li mhumiex residenti, jammonta għal restrizzjoni għall-moviment tal-kapital projbita fl-Artikolu 56 KE". Il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu ma waqfitx f'din il-konstatazzjoni, iżda żiedet li din ir-restrizzjoni kienet tikkonsisti fil-fatt li persuni taxxabbli li ma humiex residenti kienu konsegwentement suġġetti għal tassazzjoni ogħla. Ara, pereżempju, punt 51. Wieħed jista' forsi jiddeduċi minn dan li punt 40 kien biss konklużjoni provviżorja. Fil-fatt, dak li probabbilment ser jippenalizza lill-persuna taxxabbli li ma hijiex residenti huwa l-ammont finali ta' taxxa pagabbli. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 68).

56. Fil-fatt, minħabba l-użu mill-Portugall ta' rata progressiva imposta fuq id-dħul kollu (inkluż qligħ kapitali) (li hija s-sistema li ġeneralment tapplika għar-residenti) minn naħa waħda, u rata fissa ta' qligħ kapitali min-naħa l-oħra (li hija s-sistema li ġeneralment tapplika għal persuni li ma humiex residenti u ma għandhomx dħul taxxabbli ieħor fil-Portugall fir-rigward tal-qligħ kapitali ta' darba), huwa kważi inevitabbli li f'ċerti sitwazzjonijiet komparabbli, xi persuni taxxabbli li ma humiex residenti jiġu ttrattati b'mod inqas favorevoli minn persuni taxxabbli li huma residenti [45]. Tabilħaqq, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, kwalunkwe restrizzjoni li ma hijiex iġġustifikata, anki jekk ta' importanza minuri, fuq il-moviment liberu tal-kapital, għandha titqies bħala diskriminatorja. Għalhekk, ġeneralment huwa biżżejjed li liġi fiskali tintroduċi diskriminazzjoni diretta jew indiretta fir-rigward ta' mqar persuna taxxabbli waħda f'sitwazzjoni transkonfinali sabiex dik il-leġiżlazzjoni tista' titqies inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni [46].

57. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għall-kuntrarju ta' dak li qiegħed isostni r-rikorrent, is-sentenza Hollmann ma tistax tiġi interpretata [47] bħala li tfisser li, sabiex titneħħa r-restrizzjoni li ġiet identifikata mill-Qorti tal-Ġustizzja, il-Gvern Portugiż kellu neċessarjament jippermetti li persuni li ma humiex residenti – anki meta jkunu intaxxati bir-rata ta' 28 % – jibbenefikaw minn riduzzjoni ta' 50 % tal-bażi taxxabbli tagħhom [48]. Kif diġà osservajt, id-dritt tal-Unjoni jeħtieġ biss li Stati Membri jippermettu li r-residenti ta' Stati Membri oħrajn jibbenefikaw mill-istess trattament, u mhux minn trattament aħjar, bħal dak applikabbli għaċ-ċittadini [49]. Konsegwentement, il-Gvern Portugiż kien obbligat biss li jiżgura li r-rata tat-taxxa globali effettiva tkun ekwivalenti għall-istess tip ta' tranżazzjoni mwettqa minn persuni taxxabbli f'sitwazzjonijiet paragunabbli.

58. Skont il-fajl tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-leġiżlazzjoni fiskali Portugiża ġiet emendata b'żewġ modi wara s-sentenza fil-kawża Hollmann.

59. L-ewwel nett, il-Gvern Portugiż iddeċieda li joffri liċ-ċittadini tal-Unjoni l-għażla li jiġu intaxxati jew bħala residenti jew bħala persuni li ma humiex residenti. Fl-osservazzjonijiet tiegħu, il-Gvern Portugiż indika li pprefera li jħalli din l-għażla f'idejn iċ-ċittadini tal-Unjoni milli jimponi sistema ta' taxxa partikolari fuqhom. Dan sar sabiex dawk il-persuni interessati jiġu meħlusa mill-obbligu li jinformaw lill-awtoritajiet fiskali Portugiżi bl-ammont tad-dħul globali tagħhom u biex jinħelsu mill-ispejjeż addizzjonali ta' konformità li kieku kienu jinkorru.

60. It-tieni nett, ir-rati ta' tassazzjoni applikabbli taħt l-iskema għar-residenti fil-Portugall u taħt l-iskema għall-persuni residenti fl-Unjoni Ewropea, rispettivament, tbiddlu. B'mod partikolari, ġiet introdotta taxxa addizzjonali ta' solidarjetà li tapplika biss għal persuni residenti fil-Portugall.

61. Minn dan isegwi għalhekk li, għas-sena fiskali 2017, 50 % biss tal-qligħ kapitali magħmul minn persuni residenti fil-Portugall ittieħed inkunsiderazzjoni fid-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli. Għal dan l-ammont ġiet applikata skala għal kull kategorija. L-ogħla kategorija, applikabbli għall-proporzjon ta' dħul li jeċċedi EUR 80 640 kienet intaxxata bir-rata ta' 48 %, li magħha żdiedet, għal ċerti persuni taxxabbli, taxxa addizzjonali – it-taxxa ta' solidarjetà – li r-rata tagħha kienet 5 % fuq

45 Ara s-sentenza tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punt 47).

46 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-1 ta' April 2008, Gvern tal-Komunità Franċiża u Gvern tal-Vallonja (C-212/06, EU:C:2008:178, punt 52). Għaldaqstant, il-kunsiderazzjoni li jista' jkun hemm diskriminazzjoni minħabba li l-metodi ta' kalkolu differenti li jiġu applikati jwasslu għal riżultat "globalment" ekwivalenti, fil-fehma tiegħi ma hijiex konsistenti la ma' din il-linja ta' każistika u lanqas mal-essenza stess tad-dritt individwali li ċ-ċittadini tal-Unjoni jieħdu mil-libertajiet ta' moviment.

47 F'dan ir-rigward, il-Gvern Portugiż jissottometti, *inter alia*, li jekk ir-rikorrent xtaq jagħżel l-iskema tar-residenti u għalhekk jibbenefika minn dik l-allowance, hu seta' rrettifika d-dikjarazzjoni tiegħu, fil-kuntest ta' applikazzjoni ta' pagament *ex gratia*, taħt l-Artikolu 140 taċ-CIRS, moqri flimkien mal-istruzzjonijiet li jinsabu fl-Ittra Ċirkulari Nru 20162 tad-29 ta' Ottubru 2012 maħruġa mill-ATA.

48 Is-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fid-digriet tagħha tas-6 ta' Settembru 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, mhux ippubblikat, EU:C:2018:694) tista' tidher li tappoġġja talba bħal din. Fil-fatt, f'dak id-digriet, il-Qorti tal-Ġustizzja straħet unikament fuq il-fatt li r-regolamenti inkwistjoni kien jipprovdu għal tnaqqis ta' 50 %, mingħajr ma eżaminat il-leġiżlazzjoni applikabbli fil-globalità tagħha, u kkonkludiet li kien hemm restrizzjoni. Madankollu, kif ġie spjegat, din is-soluzzjoni trid tpoġġi l-informazzjoni kkomunikata lill-Qorti tal-Ġustizzja mill-qorti tar-rinviju f'kuntest, li rreferiet biss għat-tnaqqis ta' 50 % fil-valur tal-qligħ kapitali li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni għall-benefiċċju tar-residenti biss.

49 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' April 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punt 20).

il-kategorija ta' dħul li jeċċedi EUR 250 000. B'riżultat ta' dan, ir-rata ta' taxxa marġinali fuq qligħ kapitali minn beni immobbli kienet 26.5 %. Taħt l-iskema ta' persuni li ma humiex residenti, qligħ kapitali miksub ma bbenefikax mill-allowance ta' 50 %. Dan il-qligħ kapitali kien minflok intaxxat b'rata waħda ta' 28 %.

62. Peress li r-rata marġinali applikabbli kienet ogħla għal ċittadini tal-Unjoni li ma kinux residenti għall-finijiet ta' taxxa milli għar-residenti, jista' jidher li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni introduċiet differenza fit-trattament għad-detriment ta' persuni taxxabbli tal-Unjoni li ma humiex residenti billi ppermettiet piż fiskali globali ogħla fuq il-kisba ta' qligħ kapitali. F'ċirkustanzi oħrajn, il-konklużjoni li dan kien jammonta għal forma ta' trattament fiskali diskriminatorju għal persuni li ma humiex residenti kienet tidher inevitabbli, b'mod simili għal dak li seħħ fil-kawża Hollmann.

63. Madankollu għandu jiġi nnotat li l-leġiżlazzjoni Portugiża issa tippermetti l-possibbiltà li kull persuna li tirrisjedi fi Stat Membru ieħor tista' tagħżel is-sistema applikabbli għar-residenti. Id-disponibbiltà ta' din l-għażla teskludi, fil-fehma tiegħi, kwalunkwe trattament fiskali diskriminatorju sakemm, naturalment, il-persuni taxxabbli li ma humiex residenti ġew informati fil-ħin u b'mod effettiv li jistgħu jeżerċitaw din l-għażla. Tabilħaqq, ir-regoli dwar il-libertajiet tal-moviment jirrikjedu biss li ċittadini tal-Unjoni li jirrisjedu fi Stat Membru ieħor jiġu offruti l-possibbiltà li jibbenefikaw mill-istess regoli fiskali bħar-residenti ta' dak l-Istat Membru [50].

64. Għaldaqstant, sakemm ċittadin tal-Unjoni li jirrisjedi fi Stat Membru ieħor kellu l-possibbiltà reali u effettiva li jagħżel l-istess sistema applikabbli għar-residenti, li jippreżupponi li ġew informati debitament b'din l-għażla b'mod fil-ħin u effettiv, ma għandha tinstab ebda diskriminazzjoni [51]. Fejn dan huwa l-każ, il-kwistjoni dwar jekk din l-għażla ġietx eżerċitata mill-persuna taxxabbli kkonċernata jew le, fil-fehma tiegħi, hija irrilevanti, peress li l-Istati Membri huma intitolati li jippermettu lill-persuni taxxabbli tagħhom jagħżlu bejn diversi sistemi [52].

65. Jista' jiġi enfasizzat li, kif intqal hawn fuq, fl-istat attwali ta' armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali jew fin-nuqqas tagħha, l-Istati Membri huma liberi li jistabbilixxu s-sistema ta' tassazzjoni li huma jqisu l-iktar xierqa, bħal, pereżempju, sistema ta' tassazzjoni progressiva b'pagamenti ikkalkolata abbażi tad-dħul globali tal-persuna kkonċernata. Għalhekk, il-Portugall seta' sempliċement iddeċieda, b'applikazzjoni tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Hollmann, li jirrikjedi li persuni li ma humiex residenti jiddikjaraw, kif inhuma meħtieġa li jagħmlu r-residenti, id-dħul kollu tagħhom sabiex tiġi ddeterminata r-rata li biha għandu jiġi intaxxat il-qligħ kapitali li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli. Huwa minnu li dan kien ikun ifisser li l-persuni kkonċernati kellhom jimlew żewġ dikjarazzjonijiet fiskali, iżda din kienet tkun il-konsegwenza inevitabbli, għalkemm mhux mixtieqa, tal-eżerċizzju fl-istess ħin tas-setgħat ta' tassazzjoni ta' żewġ Stati Membri fin-nuqqas ta' armonizzazzjoni [53]. Tabilħaqq, kwalunkwe soluzzjoni oħra tammonta fis-sustanza għal sfida għall-awtonomija fiskali ta' kull Stat Membru.

50 Fil-fehma tal-Kummissjoni, li ssemmiet waqt is-seduta, ir-rikorrent kien ikollu għażla bejn sistema illegali u sistema legali. Madankollu, irid jingħad li l-allegata illegalità tal-għażla ta' intaxxar abbażi ta' rata fissa hija bbażata fuq in-natura diskriminatorja tagħha. Għaldaqstant ma huwiex min-natura tagħha, iżda b'paragun mas-sistema applikata għar-residenti, li din is-sistema tkun illegali. Għalhekk, peress li, fil-fehma tiegħi, mill-mument li persuni li ma humiex residenti jistgħu jagħżlu li jiġu intaxxati b'mod identiku għar-residenti, ma tista' tiġi aċċettata ebda diskriminazzjoni, irid loġikament jiġi kkunsidrat li r-rikorrent għandu għażla bejn żewġ għażliet validi.

51 Meta ġiet mistoqsija dwar dan il-punt waqt is-seduta, il-Kummissjoni rrikonoxxiet id-diffikultajiet fid-deċiżjoni dwar jekk il-Portugall messux applika s-sentenza Hollmann. Il-Kummissjoni osservat, madankollu, li kieku l-Portugall kellu japplika l-istess sistema ta' tassazzjoni bbażata fuq it-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul kollu għar-residenti u persuni li ma humiex residenti sabiex jistabbilixxi r-rata ta' tassazzjoni, kieku ma setgħet tinsab ebda diskriminazzjoni.

52 L-Istati Membri ma humiex obbligati li jimponu l-applikazzjoni ta' sistema; huma jistgħu jħallu f'idejn individwi li jagħżlu liema waħda jixtiequ li tapplika għalihom. Ara, b'analoġija, is-sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 73).

53 Ara, pereżempju, is-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punt 38). Tabilħaqq, kwalunkwe soluzzjoni għall-kuntrarju tammonta għal sfida għall-possibbiltà li Stati jeżerċitaw is-setgħat tagħhom fl-istess ħin. F'dan ir-rigward, irrid nagħmilha ċara li, sal-punt li jiena nikkunsidra li ma ġiet stabbilita ebda diskriminazzjoni, ma jrid isir ebda eżami ta' proporzjonalità taħt id-dritt tal-Unjoni. Tabilħaqq, eżami ta' proporzjonalità huwa meħtieġ biss fl-istadju tal-ġustifikazzjoni. Ara, pereżempju, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (Trasparenza tal-assoċjazzjoni) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 76).

66. Ir-raġuni għalfejn il-Gvern Portugiż ma rrikorriex għal din l-għażla tidher ovvja, senjatament, li xtaq inaqqas il-formalitajiet tat-taxxa li kieku kienu jiġu imposti fuq persuni li ma humiex residenti għall-finijiet ta' taxxa [54].

67. Fil-fehma tiegħi, il-Portugall huwa għalhekk perfettament intitolat li jipproċedi b'dan il-mod *sakemm* – u din hija riżerva vitali – jippermetti lil persuni li ma humiex residenti li jagħżlu li jiġu intaxxati għal finijiet ta' taxxa fuq il-qligħ kapitali preċiżament bl-istess mod bħar-residenti. Dan jirrikjedi li l-qligħ magħmul fil-Portugall ma jiġix intaxxat skont il-kategorija marġinali, iżda jinqasam fil-kategoriji differenti li kienu jiġu applikati kieku d-dħul taxxabbli kollu kien intaxxat fil-Portugall fi proporzjon mal-qligħ miksub f'dak l-Istat Membru bħala perċentwali tad-dħul globali. Tabilħaqq, ma jistax jiġi preżunt li l-qligħ miksub fil-Portugall neċessarjament jikkorrispondi ma' dak li kien jaqa' fl-aħħar kategorija f'dan ix-xenarju. Dan ifisser li, għal persuna taxxabbli bi dħul ta' EUR 25 000 minn Stati Membri oħra u EUR 5 000 fil-Portugall, dawn il-EUR 5 000 ma għandhomx jiġu intaxxati bir-rata ta' 37 % għas-sena fiskali 2017, iżda bir-rata medja li kienet tkun applikabbli kieku d-dħul kollu kien intaxxat fil-Portugall, senjatament, u skont l-informazzjoni li tinsab fil-fajl, bir-rata ta' 27.95 %.

68. Fl-espressjoni ta' din il-fehma, ma injorajtx il-fatt li l-Qorti ddeċidiet fil-punt 162 tas-sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation u fil-punt 53 tas-sentenza Gielen li "sistema nazzjonali restrittiva fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment xorta tibqa' inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni anki meta l-applikazzjoni tagħha ma hijiex obbligatorja" [55]. Għandu jiġi enfasizzat, madankollu, li l-Qorti tal-Ġustizzja, komposta bħala Awla Manja, ħadet approċċ differenti fil-kawża Bevola u Jens W. Trock [56] u eżaminat jekk il-possibbiltà li persuni li ma humiex residenti jagħżlu reġim ieħor tagħmilx differenza sa fejn il-kwistjoni tan-nondiskriminazzjoni hija kkonċernata.

69. Huwa diffiċli li wieħed jikkonkludi mod ieħor għajr li, bis-sentenza tagħha fil-kawża Bevola u Jens W. Trock, il-Qorti tal-Ġustizzja effettivament tbiegħdet minn din il-ġurisprudenza preċedenti sa fejn din kienet tikkonsisti fl-eżami għal dan il-għan ta' kull dettall tal-leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru b'mod individwali. Jista' wkoll jiġi nnotat li l-approċċ adottat mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Test Claimants in the FII Group Litigation u fil-kawża Gielen jista' jiġi spjegat bl-alternattivi li kienu jeżistu f'dawk iż-żewġ kawżi.

70. Fil-kawża Test Claimants in the FII Group Litigation, il-persuni taxxabbli kkonċernati kellhom l-għażla bejn żewġ sistemi li *t-tnejn li huma* kienu inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni [57].

71. Fir-rigward tal-kawża Gielen, l-għażla kienet bejn sistema li kienet favorevoli fiċ-ċirkustanzi kollha u waħda li kienet dejjem ta' żvantaġġ għall-persuna taxxabbli [58]. Peress li ma kien hemm ebda vantaġġ li persuna tagħżel it-tieni alternattiva, il-fatt li Stat Membru kien qiegħed joffri għażla bejn it-tnejn ma seta' kellu ebda għan ieħor għajr li jiżgwida ċerti persuni taxxabbli. Min-naħa l-oħra, kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Hirvonen, fejn iċ-ċittadini tal-Unjoni Ewropea jistgħu jagħżlu sistema li globalment tkun iktar favorevoli mis-sistema fiskali ordinarja u tirrikjedi inqas sforz minn persuni taxxabbli li ma humiex residenti minn dak mitlub minn persuni taxxabbli residenti, ġie deċiż li l-approċċ adottat fil-kawża Gielen ma japplikax [59].

54 Huwa minnu li, f'sitwazzjoni bħal din, ir-residenti huma żvantaġġati peress li ma jgawdux il-possibbiltà li jibbenefikaw minn dan it-tnaqqis tal-formalitajiet. Madankollu, kif ġie indikat, id-dritt tal-Unjoni Ewropea ma jipprojbixxix diskriminazzjoni retroattiva. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Ġunju 1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, punt 11).

55 Sentenzi tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 162), u tat-18 ta' Marzu 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), punt 53).

56 Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2018, Bevola u Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 25).

57 Fil-kawża Test Claimants in the FII Group Litigation, l-għażla l-oħra li sar riferiment għaliha f'dik is-sentenza kienet dik deskritta fil-punt 15 tagħha u li fir-rigward tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja kienet diġà ddeċidiet li kienet ukoll ta' żvantaġġ. Ara s-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punti 61 sa 65).

58 Ara s-sentenza tat-18 ta' Marzu 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punt 40). Tabilħaqq, l-unika differenza bejn iż-żewġ sistemi, kif deskritta mill-Qorti tal-Ġustizzja, kienet li waħda kienet tippermetti li s-sigħat maħduma fi Stat Membru ieħor jittieħdu inkunsiderazzjoni.

59 Sentenza tad-19 ta' Novembru 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punt 43).

72. Fid-dawl ta' dawn il-kurrenti trażversali ta' opinjonijiet ġudizzjarji, kieku l-Qorti tal-Ġustizzja ma kellhiex issegwi l-approċċ meħud mill-Awla Manja fis-sentenza Bevola u Jens W. Trock, inqis li l-mistoqsija li għandha ssir fil-kawża preżenti hija jekk sistema fiskali tistax tinstab li hija diskriminatorja fir-rigward ta' sitwazzjonijiet transkonfinali fejn ċittadini tal-Unjoni għandhom għażla bejn żewġ għażliet, kull waħda b'vantaġġi u żvantaġġi, iżda li waħda minnhom tikkorrispondi eżattament għas-sistema applikabbli għar-residenti.

73. Fil-fehma tiegħi, ir-risposta għal din id-domanda tista' tkun biss fin-negattiv. Tabilħaqq, f'ekonomija tas-suq ħieles għandu jiġi preżunt li l-individwi jaġixxu b'mod razzjonali[60]. Għaldaqstant, Stati Membri ma jistgħux jinżammu responsabbli għall-fatt li persuna taxxabbli ma għażlitx is-sistema li kienet timminimizza l-piż fiskali tagħha[61]. Barra minn hekk, il-fatt li persuni li ma humiex residenti kellhom jagħżlu, skont is-sitwazzjoni tagħhom, liema sistema kienet l-aħjar għalihom, minflok ikollhom sistema speċifika imposta fuqhom, ma jistax *fih innifsu* jikkostitwixxi forma ta' restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital. Sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' restrizzjoni, għandu jkun hemm diskriminazzjoni. Għaldaqstant, kif semmejt qabel, dak li huwa importanti huwa li l-persuni li ma humiex residenti għandhom l-għażla, jekk jixtiequ, li jagħżlu li jiġu intaxxati għall-finijiet tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali eżattament fuq l-istess bażi bħal dik li tapplika għar-residenti.

74. Filwaqt li, kif previst fl-Artikolu 65(1)(a) TFUE, ugwaljanza sħiħa u perfetta ma tistax tkun mistennija fi kwistjonijiet ta' tassazzjoni, hija s-sustanza tat-talba dwar diskriminazzjoni li għandha tiġi kkunsidrata f'każijiet bħal dawn. F'dan il-kuntest, wieħed ma jistax iħares lejn dispożizzjoni partikolari tal-leġiżlazzjoni nazzjonali individwalment, mingħajr ma jikkunsidra wkoll il-possibbiltajiet kollha disponibbli għall-persuni kkonċernati. Kif diġà spjegajt, is-sempliċi fatt li persuni li ma humiex residenti jibbenefikaw minn riduzzjoni tal-bażi taxxabbli *fih innifsu* ma huwiex biżżejjed biex tiġi evalwata l-eżistenza ta' differenza fit-trattament: għandhom jiġu kkunsidrati wkoll ir-regoli kollha li jikkompetu biex jiffurmaw ir-rata ta' taxxa effettiva[62].

75. Fil-kawża preżenti, huwa veru li r-rata *effettiva* tat-taxxa applikabbli (jiġifieri, meta jittieħdu inkunsiderazzjoni d-differenzi fil-bażijiet taxxabbli) hija dejjem ogħla għal ċittadini tal-Unjoni li ma humiex residenti milli għar-residenti. Jista' jiġi osservat, madankollu, li sa fejn hija kkonċernata r-rata marġinali effettiva, din id-differenza kienet ta' 1.5 % fl-2017 (minħabba l-ħolqien ta' imposta ta' solidarjetà addizzjonali), filwaqt li kienet ta' 4 % fl-2007, li hija s-sena fiskali msemmija fil-kawża Hollmann[63].

76. Forsi iżjed importanti minn hekk, deher ċar b'mod li forsi ma kienx fil-kawża Hollmann – li persuni li ma humiex residenti, għalkemm għandhom jagħmlu dikjarazzjoni, ma humiex meħtieġa jiddikjaraw id-dħul kollu tagħhom lill-awtoritajiet fiskali Portugiżi. B'differenza mir-residenti, għalhekk, persuni li ma humiex residenti ma humiex obbligati jimlew l-annessi kollha tad-dikjarazzjoni u jipprovdulhom dokumenti ta' sostenn. Peress li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-piżijiet amministrattivi addizzjonali mġarrba minn persuni li ma humiex residenti taħt sistema fiskali jistgħu jikkostitwixxu restrizzjoni, min-naħa l-oħra, il-fatt li persuni li ma humiex residenti ma għandhomx għalfejn jerfgħu dawn il-piżijiet għandu wkoll jiġi kkunsidrat sabiex jiġi ddeterminat jekk dawn il-persuni taxxabbli humiex żvantaġġati minn miżura fiskali jew le[64].

60 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-4 ta' Ottubru 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punt 38).

61 Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-30 ta' Jannar 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punti 64 u 65).

62 Sentenza tad-9 ta' Marzu 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, punt 56).

63 Ara s-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punti 7, 9 u 38).

64 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-31 ta' Jannar 1984, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (74/82, EU:C:1984:34, punt 51); tat-18 ta' Ottubru 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 32); u tat-30 ta' Jannar 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punt 62). Madankollu dan ma huwiex il-każ jekk dawn l-imposti jkunu ġġustifikati fid-dawl tas-sitwazzjoni partikolari tal-persuni li ma humiex residenti u proporzjonati għal dak li huwa neċessarju għall-ġbir tat-taxxa. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' April 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punt 37).

77. Jekk wieħed jeżamina, pereżempju, is-sitwazzjoni ta' persuna li tkun qalgħet iktar minn EUR 250 000 matul is-sena fiskali 2017 u li, minbarra d-dħul tagħha, tagħmel ukoll qligħ kapitali ta' EUR 5 000 fuq il-bejgħ ta' garaxx, din id-differenza tammonta biss bejn wieħed u ieħor għal EUR 153[65]. Minħabba li, jekk din il-persuna tagħżel li tiġi ttrattata bħala residenti, hija jkollha tiddikjara, bħar-residenti kollha, id-dħul kollu tagħha, inkluż dak li ġej minn sorsi li ma jinsabux fit-territorju tal-Istat inkwistjoni u, fejn xieraq, tiġġustifika dan tal-aħħar, wieħed jimmaġina li f'tali ċirkustanzi tali persuna li ma hijiex residenti ser tippreferi tagħżel is-sistema għall-persuni li ma humiex residenti.

78. Minn dan isegwi li s-sistema ta' persuni li ma humiex residenti, li tapplika fuq bażi kontinġenti[66], tista', f'ċerti ċirkustanzi, tkun iktar vantaġġuża għar-residenti ta' Stat Membru ieħor milli għar-residenti tal-Istat Membru ta' tassazzjoni. Huwa minnu li din l-assunzjoni tista' tidher marġinali ħafna, iżda hija madankollu reali. Għaldaqstant, ma jistax jiġi eskluż li d-deċiżjoni li wieħed jagħżel is-sistema ta' persuni li ma humiex residenti tista' tkun ir-riżultat ta' għażla razzjonali.

79. Jiena tal-fehma li, fi kwalunkwe każ, is-sejbiet tal-Qorti tal-Ġustizzja magħmula fil-kawża Test Claimants in the FII Group Litigation u fil-kawża Gielen, anki jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li dawn id-deċiżjonijiet xorta jirrappreżentaw liġi tajba, ma jistgħux jiġu trasposti mingħajr kwalifika għal leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni quddiem il-qorti tar-rinviju fil-kawża preżenti. Il-punt veru, madankollu, huwa li l-persuni li ma humiex residenti għandhom jingħataw għażla fil-kwistjoni: għandhom ikunu informati bid-dritt tagħhom li – u sussegwentement jitħallew – jieħdu vantaġġ mill-istess trattament bħal persuni residenti għall-iskopijiet ta' qligħ kapitali.

## V. Konklużjoni

80. Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, nipproponi għalhekk li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tirrispondi għad-domanda magħmula lilha mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (it-Tribunal ta' Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall) kif ġej:

L-Artikolu 63 TFUE għandu jiġi interpretat bħala li ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tagħmel it-tassazzjoni tal-qligħ kapitali derivat mill-bejgħ ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru minn residenti ta' Stat Membru ieħor, suġġett għal sistema fiskali differenti minn dik applikabbli għar-residenti, sakemm din l-istess leġiżlazzjoni toffri lil persuni li ma humiex residenti l-possibbiltà li jagħżlu s-sistema fiskali applikabbli għar-residenti. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-awtoritajiet tal-Istat Membru inkwistjoni jridu jiżguraw li l-persuni li ma humiex residenti jiġu informati bil-possibbiltà li ssir din l-għażla b'mod ċar, f'waqtu u intelliġibbli u li l-konsegwenzi marbuta mal-fatt li d-dħul globali tal-persuna kkonċernata ma jiġix intaxxat f'dan l-Istat jiġu nnewtralizzati. Il-konformità mar-rekwiżiti tal-aħħar hija, madankollu, kwistjoni li għandha tivverifika l-qorti nazzjonali.

65 Kif ġie spjegat iżjed kmieni, ir-rata medja (f'dak l-eżempju 44.9 % li magħhom tiżdied 5 % ta' taxxa ta' solidarjetà), u mhux ir-rata marġinali, trid tittieħed inkunsiderazzjoni. Id-differenza hija għalhekk ta' EUR 152.32 u mhux EUR 75.

66 Rigward ir-rilevanza ta' din iċ-ċirkustanza, ara s-sentenza tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 72).