



## Ġabra tal-ġurisprudenza

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

18 ta' Marzu 2021\*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni diretta – Taxxa fuq qligħ kapitali minn proprjeta immobbli – Moviment liberu tal-kapital – Bażi taxxabbli – Diskriminazzjoni – Għażla ta' tassazzjoni skont l-istess modalitajiet bħar-residenti – Konformità mad-dritt tal-Unjoni”

Fil-Kawża C-388/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (il-Qorti tal-Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv – CAAD), il-Portugall), permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' April 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Mejju 2019, fil-proċedura

**MK**

vs

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

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

komposta minn J.-C. Bonichot, President tal-Awla, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, u N. Jääskinen (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: G. Hogan,

Reġistratur: M. Longar, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-1 ta' Ottubru 2020,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal MK, minn A. Gaspar Schwalbach, advogado,
- għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Gomes Magno u P. Barros da Costa, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Afonso, N. Gossement u W. Roels, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-19 ta' Novembru 2020,

tagħti l-preżenti

\* Lingwa tal-kawża: il-Portugiż.

## Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 18 u 63 sa 65 TFUE.
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn MK u l-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Awtorità Fiskali u Doganali, il-Portugall) (iktar 'il quddiem l-“AT”) dwar l-avviż ta' taxxa maħruġ minn din tal-aħħar fir-rigward tad-dhul ta' MK għas-sena 2017.

### Il-kuntest ġuridiku

- 3 L-Artikolu 43, intitolat “Qligh kapitali”, tal-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (il-Kodiċi dwar it-Taxxa fuq id-Dhul ta' Persuni Fiziċi), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti fil-kawza prinċipali (iktar 'il quddiem iċ-“CIRS”) kien jipprovdi, fil-paragrafi 1 u 2 tiegħu:

“1. – L-ammont ta' dhul ikklassifikat bħala qligh kapitali huwa rappreżentat mill-bilanċ tad-differenza bejn qligh 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 jittiehed inkunsiderazzjoni sal-punt ta' 50 % biss tal-ammont tiegħu.”

- 4 L-Artikolu 68(1) ta' dan il-kodiċi jstabbilixxi l-iskala progressiva ta' kategoriji ta' taxxa. Fl-2017, ir-rata massima ta' taxxa ta' 48 % kienet tapplika għad-dhul taxxabbli ta' iktar minn EUR 80 640.
- 5 Skont l-Artikolu 68a tal-imsemmi kodiċi, taxxa addizzjonali ta' solidarjetà ta' 2.5 % kienet tapplika għad-dhul taxxabbli bejn EUR 80 000 u EUR 250 000 u, lil hinn minn dan l-ammont, l-imsemmija taxxa kienet ta' 5 %.
- 6 L-Artikolu 72 taċ-CIRS, intitolat “Rati speċjali”, kien jipprevedi b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet li ġejjin:

“1. – Huma intaxxati bir-rata awtonoma ta' 28 %:

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

[...]

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

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

[...]”

## It-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

- 7 MK huwa resident fiskali fi Franza.
- 8 Fis-17 ta' Jannar 2002, MK xtara proprjetà immobbli li tinsab fil-Portugall għall-prezz ta' EUR 79 807.66.
- 9 Fis-17 ta' Lulju 2017, MK biegh din il-proprjetà immobbli bil-prezz ta' EUR 180 000.
- 10 Fil-31 ta' Meju 2018, MK ipprezenta d-dikjarazzjoni perjodika tad-dhul tiegħu, li fiha, minbarra d-dhul minn proprjetà immobbli fl-ammont ta' EUR 8 800, huwa ddikjara t-trasferiment tal-imsemmija proprjetà immobbli kif ukoll l-ispejjeż ta' xiri u ta' bejgħ tagħha.
- 11 Fuq quddiem tad-dikjarazzjoni fiskali, fit-tabella 8B MK immarka l-kaxxa 4 (għal "persuni li ma humiex residenti"), il-kaxxa 6 (għal "residenti fi Stat tal-Unjoni Ewropea") u l-kaxxa 7 (fejn għażel li jkun sugġett għas-sistema fiskali applikabbli għal persuni li ma humiex residenti) u ma għażilx il-kaxxa 9 (li jkun intaxxat skont ir-rati ġenerali stabbiliti fl-Artikolu 68 taç-CIRS) u l-kaxxa 10 (li jkun intaxxat taht il-leġizlazzjoni applikabbli għar-residenti).
- 12 Fil-5 ta' Lulju 2018, l-AT harġet avviz ta' taxxa fl-ammont ta' EUR 24 654.22 bħala taxxa fuq id-dhul għas-sena 2017, billi applikat għall-bilanċ pożittiv kollu tal-qligh kapitali minn proprjetà immobbli magħmul ir-rata unika ta' 28 % applikabbli għall-persuni mhux residenti abbażi tal-Artikolu 72(1) taç-CIRS, skont l-għażla magħmula minn MK fuq id-dikjarazzjoni tat-taxxa tiegħu.
- 13 Fit-30 ta' Novembru 2018, MK ikkontesta dan l-avviz ta' taxxa quddiem il-qorti tar-rinviju, it-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (il-Qorti tal-Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv – CAAD), il-Portugall), għar-raġuni li dan l-avviz huwa vvizzjat b'illegalità sa fejn huwa bbażat fuq leġizlazzjoni li tiddiskrimina kontra l-persuna taxxabli residenti fit-territorju ta' Stat Membru li ma huwiex ir-Repubblika Portugiża (iktar 'il quddiem il-"persuni mhux residenti"), meta mqabbla mal-persuni taxxabli residenti fil-Portugall, u sostna li, konformement mad-deċizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), dan il-qafas ġuridiku jikkostitwixxi restrizzjoni tal-libertà ta' moviment tal-kapital stabbilita fl-Artikolu 63(1) TFUE.
- 14 Quddiem il-qorti tar-rinviju, l-AT issostni li l-qafas ġuridiku applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali huwa differenti minn dak applikabbli għall-fatti li taw lok għas-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600). Hija tfakkar li huwa minnu li, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet li l-Artikolu 43(2) taç-CIRS, li kien jipprevedi li kien biss il-qligh kapitali magħmul minn persuni taxxabli residenti fil-Portugall li kellu jiġi kkunsidrat sa 50 % tal-ammont tiegħu, kien iwassal għal piż fiskali ikbar għall-persuni mhux residenti, u minhabba f'hekk kien jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment tal-kapital ipprojbita mill-Artikolu 63 TFUE.
- 15 Madankollu, l-AT tippreċiża li, wara s-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), il-leġizlatur Portugiż emenda l-qafas leġizlattiv applikabbli billi introduċa, fl-Artikolu 72(9) u (10) taç-CIRS, il-possibbiltà għall-persuni mhux residenti li jagħzlu sistema ta' tassazzjoni analoga għal dik li tapplika għar-residenti Portugiżi, u li b'hekk jibbenefikaw mit-tnaqqis ta' 50 % previst fl-Artikolu 43(2) taç-CIRS kif ukoll minn rati progressivi, bil-kundizzjoni li jagħmlu dikjarazzjoni fiskali fil-Portugall fuq id-dhul globali tagħhom. Issa, f'dan il-każ, MK għażel is-sistema ta' tassazzjoni prevista fl-Artikolu 72(1) taç-CIRS u mhux dik prevista fl-Artikolu 72(9) u (10) taç-CIRS.

- 16 MK ifakkar, madankollu, li l-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet, f'kawża li tirrigwarda l-libertà ta' stabbiliment, li għażla bejn sistema fiskali diskriminatorja u sistema fiskali oħra li ma tkunx diskriminatorja ma tistax teskludi l-effetti diskriminatorji tal-ewwel waħda minn dawn iż-żewġ sistemi fiskali (sentenza tat-18 ta' Marzu 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punti 50 u 51).
- 17 Għalhekk, il-qorti tar-rinviju għandha dubju dwar jekk l-emendi magħmula fid-dritt fiskali Portugiż wara s-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), jiġifieri, b'mod partikolari, l-introduzzjoni tal-possibbiltà għall-persuni mhux residenti li jagħzlu, skont l-Artikolu 72(9) u (10) ta' CIRS, sistema ta' tassazzjoni analoga għal dik li tapplika għar-residenti, u li b'hekk jibbenefikaw mit-tnaqqis ta' 50 % previst fl-Artikolu 43(2) ta' dan il-kodiċi, humiex suffiċjenti sabiex jirrimedjaw ir-restrizzjoni għall-moviment tal-kapital identifikata mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dik is-sentenza.
- 18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (il-Qorti tal-Arbitraġġ fil-Qasam Fiskali (Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv – CAAD), iddecidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja din id-domanda preliminari:

“L-Artikoli [18 u 63 sa 65 TFUE] ikkunsidrati flimkien, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġislazzjoni nazzjonali, bhal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali (Artikolu 43(2) [ta' CIRS]), li giet emendata [bl-introduzzjoni tal-paragrafi 9 u 10 fl-Artikolu 72 tal-imsemmi kodiċi], b'tali mod li l-apprezzamenti fil-valur [il-qligh kapitali] li jirriżultaw mit-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tkun tinsab fi Stat Membru (il-Portugall), minn resident ta' Stat Membru ieħor tal-Unjoni [...] (Franza) ma jkunx sugġetti, bis-saħħa tal-għażla tal-persuna sugġetta għat-taxxa, għal oneru fiskali oġġla li jiġi applikat fir-rigward ta' dan l-istess tip ta' tranzazzjoni għall-apprezzamenti fil-valur magħmula minn resident tal-Istat fejn din il-proprjetà immobbli tkun tinsab?”

### **Fuq id-domanda preliminari**

- 19 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikoli 18 u 63 sa 65 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġislazzjoni ta' Stat Membru li, sabiex tippermetti li l-qligh kapitali magħmul mit-trasferiment ta' beni immobbli li jinsabu f'dan l-Istat Membru, minn persuna taxxabli residenti fi Stat Membru ieħor, ma jkunx sugġett għal piż fiskali oġġla minn dak li jiġi applikat għal dan l-istess tip ta' tranzazzjoni fuq il-qligh kapitali mwettaq minn resident tal-ewwel Stat Membru, tissugġetta s-sistema ta' tassazzjoni applikabbli għall-għażla tal-imsemmija persuna taxxabli.

### ***Fuq il-prinċipji u l-libertajiet applikabbli***

- 20 Preliminarjament, għandu jifakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, l-Artikolu 18 TFUE huwa intiż li japplika b'mod awtonomu biss f'sitwazzjonijiet irregolati mid-dritt tal-Unjoni li fir-rigward tagħhom it-Trattat FUE ma jipprevedi regoli speċifiċi ta' nondiskriminazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 21 Issa, it-Trattat FUE jipprevedi b'mod partikolari, fl-Artikolu 63 tiegħu, regola speċifika ta' nondiskriminazzjoni fil-qasam li jikkonċerna l-libertà ta' moviment tal-kapital (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 22 Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li tranzazzjoni li tikkonċerna l-likwidazzjoni ta' investiment fi proprjetà immobbli, bhal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tikkostitwixxi moviment tal-kapital (sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 23 Minn dan jirrizulta li t-trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju ta' Stat Membru, imwettaq bi ħlas minn persuni fiżiċi mhux residenti, jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE.
- 24 Barra minn hekk, sa fejn fid-deċizzjoni tar-rinviju ma jissema ebda element li jista' jdahhal tali tranzazzjoni fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 64 TFUE, ma hemmx lok, f'dan il-każ, li d-domanda tiġi eżaminata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet ta' dan l-artikolu.

### *Fuq il-moviment liberu tal-kapital*

- 25 Għandu jtifakkur li l-Artikolu 63 TFUE jipprojbixxi kull restrizzjoni għall-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri, bla ħsara għall-gustifikazzjonijiet previsti fl-Artikolu 65 TFUE.
- 26 F'dan ir-rigward, mit-talba għal deċizzjoni preliminari jirrizulta li l-Artikolu 43(2) u l-Artikolu 72(1) taċ-CIRS kienu jipprevedu, fil-każ ta' qligħ kapitali magħmul fil-kuntest tat-trasferiment bi ħlas ta' beni immobbli li jinsab fil-Portugall, regoli ta' tassazzjoni differenti skont jekk il-persuni taxxabli sugġetti għat-taxxa fuq id-dhul kinux jirrisjedu jew le fit-territorju ta' dan l-Istat Membru.
- 27 B'mod partikolari, skont l-Artikolu 43(2) taċ-CIRS, il-qligħ kapitali magħmul minn residenti fil-kuntest tat-trasferiment ta' beni immobbli li jinsabu fil-Portugall kien jittiehed inkunsiderazzjoni sa 50 % biss tal-ammont tiegħu. Għall-kuntrarju, fil-każ ta' persuni mhux residenti, l-Artikolu 72(1) taċ-CIRS kien jipprevedi t-tassazzjoni ta' dan l-istess qligħ kapitali fuq l-ammont kollu tiegħu bir-rata awtonoma ta' 28 %.
- 28 Minn dan jirrizulta li, b'applikazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet, il-bażi taxxabli ta' dan it-tip ta' qligħ kapitali ma kinitx l-istess għall-persuni residenti u għall-persuni mhux residenti. B'hekk, fir-rigward tal-bejgħ tal-istess beni immobbli li jinsab fil-Portugall, fil-każ li jsir qligħ kapitali, il-persuni mhux residenti kienu sugġetti għal piż fiskali ikbar minn dak applikabbli għall-persuni residenti u, għaldaqstant, kienu jinsabu f'sitwazzjoni inqas favorevoli minn dawn tal-aħħar (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punt 37).
- 29 Fil-fatt, filwaqt li, skont l-Artikolu 72(1) taċ-CIRS, persuna mhux residenti kienet sugġetta għal rata ta' 28 % applikata fuq bażi li tirrappreżenta l-qligħ kapitali magħmul kollu, it-teħid inkunsiderazzjoni ta' nofs biss tal-bażi tal-qligħ kapitali magħmul minn persuna residenti kien jippermetti lil din tal-aħħar tibbenefika sistematikament minn piż fiskali iżgħar f'dan ir-rigward, tkun xi tkun ir-rata ta' taxxa applikata fuq id-dhul tagħha kollu, peress li, skont l-osservazzjonijiet ipprezentati mill-Gvern Portugali, id-dhul tal-persuni residenti kien sugġett għal taxxa skont skala ta' rati progressivi li l-iktar rata għolja tagħha kienet ta' 48 %, u dan minkejja li taxxa addizzjonali ta' solidarjetà ta' 2.5 % tista' tiġi applikata għad-dhul taxxabli inkluż bejn EUR 80 000 u EUR 250 000 u ta' 5 % lil hinn minn dan l-ammont.
- 30 Issa, il-Qorti tal-Gustizzja diġà kellha l-okkażjoni tiddeċiedi, fis-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punt 40), li l-iffissar, mill-Artikolu 43(2) taċ-CIRS, ta' bażi taxxabli ta' 50 % għall-qligħ kapitali magħmul biss minn persuni taxxabli residenti fil-Portugall u mhux minn persuni taxxabli mhux residenti kien jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment tal-kapital ipprojbata mill-Artikolu 63 TFUE.
- 31 Din il-konstatazzjoni ma tiddahhalx inkwistjoni mill-punt 44 tas-sentenza tad-19 ta' Novembru 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), fejn il-Qorti tal-Gustizzja ddeċidiet li differenza fit-trattament bejn il-persuni taxxabli mhux residenti u l-persuni taxxabli residenti, li tikkonsisti fil-fatt li d-dhul gross tal-persuni taxxabli mhux residenti jiġi sugġett għal tassazzjoni definittiva b'rata unika permezz ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, filwaqt li d-dhul nett tal-persuni taxxabli residenti jiġi ntaxxat skont skala progressiva bi tnaqqis tal-bażi taxxabli, hija kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, u dan sa fejn din



il-konstatazzjoni hija sugġetta, madankollu, għall-kundizzjoni li r-rata unika ma tkunx oġhla mir-rata li tirriżulta mill-applikazzjoni effettiva għall-persuna kkonċernata tal-iskala progressiva għad-dhul nett li hinn mit-tnaqqis tal-bażi taxxabbli. Issa, f'dan il-każ, kif jirriżulta mill-punt 29 ta' din is-sentenza, is-sistema ta' tassazzjoni ddifferenzjata inkwistjoni twassal sabiex il-persuni mhux residenti jkunu sistematikament sugġetti għal piż fiskali oġhla minn dak applikat għall-persuni residenti fil-każ li jagħmlu qligħ kapitali fuq il-bejgħ ta' proprjetà immobbli.

- 32 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-iffissar ta' bażi taxxabbli ta' 50 % għall-qligħ kapitali magħmul mill-persuni taxxabbli kollha residenti fil-Portugall u mhux għall-persuni taxxabbli mhux residenti li għażlu s-sistema ta' tassazzjoni prevista fl-Artikolu 72(1) taċ-CIRS jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment tal-kapital ipprojbita mill-Artikolu 63(1) TFUE.
- 33 Għaldaqstant, għandu jiġi vverifikat jekk tali restrizzjoni tistax titqies li hija oġġettivament iġġustifikata, fid-dawl tal-Artikolu 65(1) u (3) TFUE.

***Fuq l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni għar-restrizzjonijiet tal-libertà ta' moviment tal-kapital fid-dawl tal-Artikolu 65(1) u (3) TFUE***

- 34 Mill-Artikolu 65(1) TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 65(3) TFUE, jirriżulta li l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom, distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli residenti u l-persuni taxxabbli mhux residenti sakemm din id-distinzjoni ma tikkostitwixxi mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu tal-kapital.
- 35 Għaldaqstant, għandha ssir distinzjoni bejn it-trattament mhux ugwali li huwa awtorizzat taħt l-Artikolu 65(1)(a) TFUE u d-diskriminazzjoni arbitrarja li hija pprojbita mill-Artikolu 65(3) TFUE. F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, sabiex dispożizzjonijiet fiskali nazzjonali, bħalma huma l-Artikolu 43(2) u l-Artikolu 72(1) taċ-CIRS, ikunu jistgħu jitqiesu li huma kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, huwa meħtieġ li d-differenza fit-trattament tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragonabbli jew li din id-differenza tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punti 44 u 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 36 Issa, f'dan il-każ, id-differenza fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli residenti u l-persuni taxxabbli mhux residenti prevista fil-leġiżlazzjoni Portugiża tikkonċerna sitwazzjonijiet li huma oġġettivament paragonabbli. Barra minn hekk, din id-differenza fit-trattament ma hijiex iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.
- 37 F'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, in-natura paragonabbli tas-sitwazzjonijiet, għandu jifakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddecidiet, fil-punt 50 tas-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), l-ewwel, li t-tassazzjoni tal-qligħ kapitali li jirriżulta mit-trasferiment ta' beni immobbli tirrigwarda, skont l-Artikolu 43(2) u l-Artikolu 72(1) taċ-CIRS, kategorija waħda ta' dhul tal-persuni taxxabbli, kemm jekk ikunu residenti jew mhux residenti, it-tieni, li din it-tassazzjoni tikkonċerna dawn iż-żewġ kategoriji ta' persuni taxxabbli u, it-tielet, li l-Istat Membru li fih jinsab is-sors tad-dhul taxxabbli huwa dejjem ir-Repubblika Portugiża.
- 38 Mill-punti preċedenti u, b'mod partikolari, mill-punt 29 ta' din is-sentenza, jirriżulta li ma teżisti ebda differenza oġġettiva fis-sitwazzjoni bejn il-persuni taxxabbli residenti u l-persuni taxxabbli mhux residenti ta' natura li tiġġustifika inugwaljanza fit-trattament fiskali bejniethom skont l-Artikolu 43(2) u l-Artikolu 72(1) taċ-CIRS f'dak li jikkonċerna t-tassazzjoni tal-bilanċ pożittiv tal-qligħ kapitali magħmul fil-kuntest tat-trasferiment ta' beni immobbli li jinsabu fil-Portugall. Għaldaqstant, is-sitwazzjoni li fiha tinsab persuna taxxabbli mhux residenti, bħal MK, hija paragonabbli ma' dik ta' persuna taxxabbli residenti.

- 39 Din il-konstatazzjoni ma hijiex ikkontestata mir-*ratio legis* tal-Artikolu 43(2) tač-CIRS, li jipprevedi t-tnaqqis ta' 50 % applikabbli għall-qligh kapitali magħmul mill-persuni residenti, li, skont il-Gvern Portugiż, jikkonsisti f'li tiġi evitata t-tassazzjoni eċċessiva ta' dan id-dhul meqjus li huwa dhul mhux normali u okkażjonali, sa fejn ma hemm xejn li jippermetti li jiġi eskluż li din il-kunsiderazzjoni qatt ma tista' tikkonċerna lill-persuni taxxabblu mhux residenti.
- 40 F'dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, l-eżistenza ta' ġustifikazzjonijiet ibbażati fuq raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, għandu jiġi rrilevat li l-Gvern Portugiż ma jinvokax l-eżistenza ta' tali raġunijiet. Madankollu, huwa jsostni li, fil-kuntest tat-tassazzjoni tal-bilanċ pożittiv tal-qligh kapitali fuq proprjetà immobbli magħmul fil-Portugall, l-Artikolu 43(2) tač-CIRS għandu l-għan li jevita li jippenalizza lill-persuni taxxabblu residenti fil-Portugall jew lill-persuni taxxabblu mhux residenti li jagħzlu li jiġu ntaxxati bħala tali skont l-Artikolu 72(9) u (10) tač-CIRS minhabba l-applikazzjoni ta' rata progressiva fir-rigward tagħhom.
- 41 Issa, fil-punti 58 sa 60 tas-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li l-vantaġġ fiskali mogħti lill-persuni residenti, li jikkonsisti fi tnaqqis ta' nofs il-baži taxxabblu tal-qligh kapitali magħmul, kien fi kwalunkwe każ imur lil hinn mill-korrispettiv tiegħu, li jikkonsisti fl-applikazzjoni ta' rata progressiva għat-tassazzjoni tad-dhul tagħhom. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset, fil-kawza li tat lok għal dik is-sentenza, li ma kinitx stabbilita rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u t-tpaciġja ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari u li r-restrizzjoni li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni ma setgħetx għalhekk tiġi ġġustifikata min-neċessità li tiġi ggarantita l-koerenza tas-sistema fiskali.

#### ***Fuq l-għażla ta' tassazzjoni skont l-istess modalitajiet bħar-residenti***

- 42 Għandu jiġi rrilevat qabel kollox li l-possibbiltà għall-persuni residenti fl-Unjoni jew fiż-ŻEE li jagħzlu, skont l-Artikolu 72(9) u (10) tač-CIRS, sistema ta' tassazzjoni analoga għal dik li tapplika għar-residenti Portugiżi, u li b'hekk jibbenefikaw mit-tnaqqis ta' 50 % previst fl-Artikolu 43(2) ta' dan il-kodiċi, tippermetti lil persuna taxxabblu mhux residenti, bħal MK, għażla bejn sistema fiskali diskriminatorja, jiġifieri dik prevista fl-Artikolu 72(1) tač-CIRS, u oħra li ma hijiex diskriminatorja.
- 43 Issa, f'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li, f'dan il-każ, tali għażla ma tistax teskludi l-effetti diskriminatorji tal-ewwel waħda minn dawn iż-żewġ sistemi fiskali.
- 44 Fil-fatt, fl-eventwalità li jiġi rrikonoxxut li l-imsemmija għażla għandha tali effett, dan iwassal sabiex tiġi vvalidata sistema fiskali li tibqa', fiha nnifisha, kuntrarja għall-Artikolu 63 TFUE minhabba n-natura diskriminatorja tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Marzu 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punt 52).
- 45 Barra minn hekk, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-opportunità tippreċiżar, sistema nazzjonali restrittiva fir-rigward ta' libertà fundamentali ggarantita mit-Trattat FUE, f'dan il-każ il-moviment liberu tal-kapital, xorta waħda tibqa' inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni anki meta l-applikazzjoni tagħha tkun fakultattiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Marzu 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 46 Minn dan isegwi li l-għażla disponibbli, fit-tilwima fil-kawza prinċipali, għall-persuna taxxabblu mhux residenti li tiġi ntaxxata bl-istess modalitajiet bħal dawk applikabbli għall-persuni taxxabblu residenti ma hijiex ta' natura li tagħmel ir-restrizzjoni kkonstatata fil-punt 32 ta' din is-sentenza kompatibbli mat-Trattat.
- 47 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 63 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 65 TFUE, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li, sabiex tippermetti li l-qligh kapitali magħmul

mit-trasferiment ta' beni immobbli li jinsabu f'dan l-Istat Membru, minn persuna taxxabli residenti fi Stat Membru ieħor, ma jkunx suġġett għal piż fiskali oġhla minn dak li jiġi applikat fir-rigward ta' din l-istess tip ta' tranzazzjoni fuq il-qligh kapitali magħmul minn persuna residenti fl-ewwel Stat Membru, tissuġġetta s-sistema ta' tassazzjoni applikabbli għall-għażla tal-imsemmija persuna taxxabli.

### **Fuq l-ispejjeż**

- <sup>48</sup> Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

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

**L-Artikolu 63 TFUE, moqri flimkien mal-Artikolu 65 TFUE, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi l-leġislazzjoni ta' Stat Membru li, sabiex tippermetti li l-qligh kapitali magħmul mit-trasferiment ta' beni immobbli li jinsabu f'dan l-Istat Membru, minn persuna taxxabli residenti fi Stat Membru ieħor, ma jkunx suġġett għal piż fiskali oġhla minn dak li jiġi applikat fir-rigward ta' din l-istess tip ta' tranzazzjoni fuq il-qligh kapitali magħmul minn persuna residenti fl-ewwel Stat Membru, tissuġġetta s-sistema ta' tassazzjoni applikabbli għall-għażla tal-imsemmija persuna taxxabli.**

Firem