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

17 ta’ Settembru 2015 *

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni diretta — Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE — Moviment liberu tal-kapital — Intaxxar tad-dividendi ta’ portafolli ta’ ishma — Taxxa f’ras il-għajn — Restrizzjoni — Oneru fiskali definittiv — Kriterji għall-finijiet tal-paragun tal-oneri fiskali tal-persuni taxxabbli residenti u tal-persuni taxxabbli mhux residenti — Paragunabbiltà — Teħid inkunsiderazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul jew tat-taxxa fuq il-kumpanniji — Konvenzjonijiet intiżi biex tiġi evitata t-taxxa doppja — Newtralizzazzjoni tar-restrizzjoni permezz ta’ ftehim”

Fil-Kawżi magħquda C-10/14, C-14/14 u C-17/14,

li għandhom bħala suġġett talbiet għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Qorti Suprema (Hoge Raad der Nederlanden, il-Pajjiżi l-Baxxi), b’deċiżjonijiet tal-20 ta’ Diċembru 2013, li waslu fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-13 ta’ Jannar 2014, fil-15 ta’ Jannar 2014 u fis-16 ta’ Jannar 2014, fil-kawżi

J. B. G. T. Miljoen (C-10/14),

X (C-14/14),

Société Générale SA (C-17/14)

vs

Staatssecretaris van Financiën,

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

komposta minn A. Ó Caoimh (Relatur), li qed jaġixxi bħala President tat-Tielet Awla, K. Lenaerts, Viċi President tal-Qorti tal-Ġustizzja, li qed jaġixxi bħala Mħallef tat-Tielet Awla, C. Toader, E. Jarašiūnas u C. G. Fernlund, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Jääskinen,

Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-18 ta’ Marzu 2015,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal J. B. G. T. Miljoen, minn E. Nijkeuter,

— għal X, minn N. de Haan kif ukoll minn G. Meussen u S. Baum-Sillé, avukati,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

— għal Société Générale SA, minn M. Sanders u A. Breuer, avukati,

— għall-Gvern Olandiż, minn M. Bulterman, M. Gijzen u M. de Ree, bħala aġenti, assistiti minn I. Siemonsma u minn H. Guiljam,

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

— għall-Gvern Svediż, minn A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren u K. Sparrman, kif ukoll minn L. Swedenborg, E. Karlsson u F. Sjövall, bħala aġenti,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn J. Beeko, bħala aġent, assistita minn S. Ford, barrister,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u A. Cordewener, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-25 ta' Ġunju 2015,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE.

2 Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta' kawżi bejn J. B. G. T. Miljoen, X u Société Générale SA (iktar 'il quddiem "Société Générale"), u s-Staatssecretaris van Financiën (Segretarju tal-Istat għall-Finanzi), fir-rigward tat-taxxa f'ras il-għajn imnaqqsa minn din l-amministrazzjoni fuq id-dividendi li joriġinaw mill-Pajjiżi l-Baxxi mqassma lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali.

Il-kuntest ġuridiku

Il-liġi tal-Pajjiżi l-Baxxi

Il-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dividendi

3 L-Artikolu 1 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dividendi (Wet op de dividendbelasting), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, tipprovdi s-segwenti:

"1. Taħt l-isem ta' 'taxxa fuq id-dividendi' għandha tiġi imposta taxxa diretta fuq dawk li — direttament jew permezz ta' ċertifikati — jibbenefikaw minn dħul minn ishma, minn ċertifikati ta' dividendi u minn self, bħal dawk imsemmija fl-Artikolu 10(1)(d) tal-liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji tal-1969 [(Wet op de vennootschapsbelasting 1969, iktar 'il quddiem il-'Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji')], ta' kumpanniji anonimi, kumpanniji privati b'responsabbiltà limitata, kumpanniji in akkomandita u kumpanniji oħrajn stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi li l-kapital tagħhom huma maqsum totalment jew parzjalment f'ishma.

2. Għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' din il-liġi, it-titoli li jirrappreżentaw fondi komuni ta' investiment msemmija fl-Artikolu 2(3) tal-[Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji], għandhom jiġu pparagunati ma' ishma f'kumpanniji li l-kapital tagħhom huwa maqsum totalment jew parzjalment f'ishma, u l-fondi għandhom jiġu pparagunati ma' kumpanniji.

[...]"

4 Abbażi tal-Artikolu 5 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dividendi, din it-taxxa tammonta għal 15 % tad-dħul.

5 Skont l-Artikolu 10(1) tal-imsemmija liġi:

"Persuna ġuridika stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi u mhux suġġetta għat-taxxa fuq il-kumpanniji tista' titlob li l-ispettur jadotta deċiżjoni, li tista' tkun is-suġġett ta' lment, intiża biex jinkiseb ir-rimbors tat-taxxa fuq id-dividendi imposta fuqha matul sena kalendarja […]"

Il-Liġi IR 2001

6 Il-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul tal-2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001, iktar 'il quddiem il-"Liġi IR 2001"), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, tiddefinixxi s-sistema tat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi.

7 L-Artikolu 2.13 ta' din il-liġi jiffissa għal 30 % ir-rata ta' taxxa fuq d-dħul provenjenti mit-tfaddil u mill-investimenti, li taqa' taħt il-kategorija tad-dħul taxxabbli li huwa kkwalifikat bħala tal-"każ 3" jew tal-"intestatura 3".

8 L-Artikolu 5.1 tal-liġi msemmija jiddikjara li d-dħul li jirriżulta mit-tfaddil u minn investimenti huwa kkostitwit mill-"benefiċċju miksub mit-tfaddil u mill-investimenti mnaqqas bit-tnaqqis personali".

9 Skont l-Artikolu 5.2 ta' din l-istess liġi, id-dħul miksub mit-tfaddil u mill-investimenti huwa stabbilit b'rata fissa għal 4 % tal-medja bejn il-bażi tad-dħul fil-bidu tas-sena kalendarja u l-bażi tad-dħul fit-tmiem tas-sena kalendarja, sakemm din il-medja tkun ogħla mill-kapital eżentat tat-taxxa.

10 L-Artikolu 5.3(1) tal-Liġi IR 2001 jistabbilixxi l-bażi tad-dħul hija "l-valur tal-assi mnaqqas bil-valur tad-dejn". Fl-Artikolu 5.3(2) tal-Liġi IR 2001, l-assi huma ddefiniti bħala:

"a. il-proprjetajiet immobbli;

b. id-drittijiet li jirrigwardaw direttament jew indirettament lil beni immobbli;

c. il-beni mobbli mhux użati jew ikkunsmati għal finijiet personali mill-persuna taxxabbli jew mill-persuni li jifformaw parti mid-dar tiegħu, kif ukoll il-beni mobbli li jintużaw jew jiġu kkunsmati għal finijiet personali iżda li madankollu jservu b'mod prinċipali bħala investiment;

d. id-drittijiet fuq il-beni mobbli;

e. id-drittijiet mhux reali, bħall-flus;

f. id-drittijiet patrimonjali l-oħra li għandhom valur ekonomiku."

11 Fl-Artikolu 5.3(3) tal-Liġi IR 2001 hemm ippreċiżat li "[d]-dejn jikkostitwixxi obbligazzjonijiet b'valur ekonomiku".

12 L-Artikolu 5.5 tal-Liġi IR 2001, intitolat "Kapital eżentat mit-taxxa", jipprovdi, fil-paragrafu 1 tiegħu, li l-kapital eżentat mit-taxxa jammonta għal EUR 20 014. Il-paragrafi 2 sa 4 ta' dan l-artikolu jadattaw din ir-regola fil-każ partikolari ta' persuna taxxabbli li jkollha sieħeb.

13 L-Artikolu 5.19(1) tal-Liġi IR 2001, dwar l-evalwazzjoni tal-assi u tad-dejn, jipprevedi li dawn għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni skont il-valur ekonomiku tagħhom.

14 L-Artikolu 7.1 tal-Liġi IR 2001 jipprovdi:

"Għall-persuna taxxabbli barranija, it-taxxa fuq id-dħul titħallas fuq:

[…]

b. id-dħul taxxabbli provenjenti minn sehem sostanzjali f'kumpannija stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi u

[…]

li din kisbet matul is-sena kalendarja."

15 L-Artikolu 9.2 tal-Liġi IR 2001, dwar it-tnaqqis f'ras il-għajn, jipprovdi, fil-paragrafu 1 tiegħu, li, għall-persuni taxxabbli residenti, it-taxxa fuq id-dividendi titnaqqas f'ras il-għajn. Il-paragrafu 8 ta' dan l-artikolu jipprovdi li, għall-persuni taxxabbli barranin, "titqies bħala tnaqqis f'ras il-għajn it-taxxa fuq id-dividendi riċevuta b'relazzjoni mal-elementi li jikkostitwixxu d-dħul globali".

Il-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji

16 Skont l-Artikolu 17(3)(a) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, id-dħul mill-Pajjiżi l-Baxxi huwa s-somma totali tad-dħul taxxabbli miksub minn impriża tal-Pajjiżi l-Baxxi, jiġifieri l-benefiċċji kollha miksuba minn impriża jew minn parti ta' impriża operata fi stabbiliment stabbli fil-Pajjiżi l-Baxxi jew permezz ta' rappreżentant stabbli stabbilit fil-Pajjiżi l-Baxxi (impriża tal-Pajjiżi l-Baxxi).

17 L-Artikolu 25 tal-imsemmija liġi jipprovdi dan li ġej:

"1. 'Tnaqqis f'ras il-għajn' tfisser it-taxxa mnaqqsa fuq id-dividendi, bl-eċċezzjoni tat-taxxa mnaqqsa skont l-Artikolu 12(1) tal-[Liġi dwar it-taxxa fuq id-dividendi], u t-taxxa mħallsa fuq il-premji tal-logħob tal-azzard, sa fejn dawn it-taxxi jitħallsu fuq id-dħul jew il-premji li ma jifformawx parti mid-dħul taxxabbli jew mid-dħul fil-Pajjiżi l-Baxxi tas-sena.

2. B'deroga mill-paragrafu 1, it-taxxa fuq id-dividendi ma titteħidx inkunsiderazzjoni bħala tnaqqis f'ras il-għajn jekk il-persuna taxxabbli li mingħandha titnaqqas it-taxxa fuq id-dividendi ma tkunx ukoll il-benefiċjarju effettiv tad-dħul li minnu titnaqqas it-taxxa fuq id-dividendi. Ma jitqiesx li huwa benefiċjarju effettiv min, fil-kuntest tad-dħul li jkun ibbenefika minnu, ikun ipprovda korrispettiv li jifforma parti minn numru ta' operazzjonijiet, li minnhom jista' jitqies li:

a. id-dħul kien totalment jew parzjalment, direttament jew indirettament, favur persuna fiżika jew ġuridika inqas kapaċi li tibbenefika minn tnaqqis, minn rimbors jew minn kumpens tat-taxxa fuq id-dividendi mill-persuna li pprovdiet il-korrispettiv; u li:

b. din il-persuna fiżika jew ġuridika żżomm jew tikseb, b'mod dirett jew indirett, pożizzjoni f'ishma, ċertifikati jew self imsemmija fl-Artikolu 10(1)(d) tal-[Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji] paragunabbli mal-pożizzjoni li din kellha f'dawn l-ishma, ċertifikati jew self qabel il-bidu tal-operazzjonijiet kollha.

3. Għall-għanijiet tal-applikazzjoni tal-paragrafu 2:

a. jistgħu jkunu involuti wkoll numru ta' operazzjonijiet meta l-operazzjonijiet jitwettqu f'suq irregolat fis-sens tal-Artikolu 1(1) tal-Liġi dwar il-kontroll finanzjarju jew f'borża ta' valuri rregolata li tinsab jew li hija attiva fi Stat mhux membru tal-Unjoni Ewropea;

b. hija pparagunata ma' numru ta' operazzjonijiet dik l-operazzjoni li tirrigwarda s-sempliċi xiri ta' kupun jew ta' diversi kupuni ta' dividendi jew il-kostituzzjoni ta' ċertifikati fuq ishma għal terminu qasir.

4. It-taxxa fuq id-dividendi li, skont l-Artikolu 9.2(4) tal-[Liġi IR 2001], ma titteħidx inkunsiderazzjoni bħala tnaqqis f'ras il-għajn, titqies bħala tnaqqis f'ras il-għajn għall-istabbiliment ta' kreditu msemmi fl-Artikolu 19 g(3) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq is-salarju tal-1964, jekk dan l-istabbiliment jittrasferixxi ammont ekwivalenti għal din it-taxxa fuq id-dividendi fuq il-kont blokkat tal-persuna li għaliha din it-taxxa fuq id-dividendi ma titteħidx inkunsiderazzjoni bħala tnaqqis f'ras il-għajn. It-taxxa fuq id-dividendi li, skont l-Artikolu 9.2(4) tal-[Liġi IR 2001], ma titteħidx inkunsiderazzjoni bħala tnaqqis f'ras il-għajn, titqies li hija tnaqqis f'ras il-għajn għall-operatur tal-fond tal-investimenti msemmi fl-Artikolu 19 g(3) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq is-salarju tal-1964, jekk dan l-operatur jiddedika ammont ekwivalenti għat-taxxa fuq id-dividendi għax-xiri ta' sehem blokkat wieħed jew iktar f'dan il-fond favur il-persuna li għaliha din it-taxxa fuq id-dividendi ma titteħidx inkunsiderazzjoni bħala tnaqqis f'ras il-għajn."

Il-Liġi ġenerali dwar it-Taxxi tal-Istat

18 L-Artikolu 15 tal-Liġi ġenerali dwar it-Taxxi tal-Istat (Algemene wet inzake rijksbelastingen), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, jipprovdi li t-tnaqqis f'ras il-għajn jista' jitnaqqas mit-taxxa fuq id-dħul globali. Meta dan tal-aħħar ma jkunx biżżejjed biex jikkumpensa t-taxxa fuq id-dividendi li tnaqqset f'ras il-għajn, it-taxxa fuq id-dividendi għandha tiġi rrimborsata.

Il-ftehim Belġju-Pajjiżi l-Baxxi

19 Il-ftehim konkluż bejn ir-Renju tal-Belġju u r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi bil-għan li jiġu evitati t-taxxa doppja u l-evażjoni fiskali fir-rigward ta' taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital, iffirmat fil-Lussemburgu fil-5 ta' Ġunju 2001 (iktar 'il quddiem il-"ftehim Belġju-Pajjiżi l-Baxxi"), jipprovdi fl-Artikolu 10 tiegħu:

"1. Id-dividendi mħallsa minn kumpannija residenti fi Stat kontraenti lil resident tal-Istat kontraenti l-ieħor huma taxxabbli f'dan l-Istat tal-aħħar.

2. Madankollu, dawn id-dividendi huma taxxabbli wkoll fl-Istat kontraenti li hija residenti fih il-kumpannija li tħallas id-dividendi, u skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat, iżda jekk il-benefiċjarju effettiv tad-dividendi huwa resident tal-Istat kontraenti l-ieħor, it-taxxa stabbilita b'dan il-mod ma tistax taqbeż:

[...]

b) 15 % tal-ammont gross tad-dividendi [...]"

20 L-Artikolu 23 tal-konvenzjoni msemmija, intitolat "Metodi biex tiġi eliminata t-taxxa doppja", jipprovdi, fil-paragrafu 1(b) tiegħu:

"Suġġett għad-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni Belġjana dwar l-imputazzjoni fuq it-taxxa Belġjana tat-taxxi mħallsa barra l-pajjiż, meta resident tal-Belġju jirċievi elementi ta' dħul li huma inklużi fid-dħul globali tiegħu suġġett għat-taxxa Belġjana u li jikkonsistu f'dividendi li ma humiex eżentati mit-taxxa Belġjana skont c) iktar 'il quddiem, f'interessi jew fid-dħul imsemmi fl-Artikolu 12(5), it-taxxa tal-Pajjiżi l-Baxxi miġbura fuq dan id-dħul hija imputata fit-taxxa Belġjana li tappartjeni għal dan id-dħul."

Il-ftehim Franza-Pajjiżi l-Baxxi

21 Il-ftehim bejn il-Gvern tar-Repubblika Franċiża u l-Gvern tar-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi intiż sabiex jevita t-taxxa doppja u jipprevjeni l-evażjoni fiskali fir-rigward ta' taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital, iffirmat f'Pariġi fis-16 ta' Marzu 1973 (iktar 'il quddiem il-"ftehim Franza-Pajjiżi l-Baxxi"), jistabbilixxi, fl-Artikolu 10 tiegħu:

"1. Id-dividendi mħallsa minn kumpannija li għandha uffiċċju rreġistrat f'wieħed mill-Istati kontraenti lil azzjonista residenti fl-Istat l-ieħor huma taxxabbli f'dan l-aħħar Stat.

2. Madankollu, dawn id-dividendi, jistgħu jiġu ntaxxati fl-Istat kontraenti meta l-kumpannija li tagħti d-dividendi hija residenti u skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat, iżda t-taxxa hekk stabbilita ma tistax teċċedi:

[...]

b) 15 % tal-ammont gross tad-dividendi [...]"

22 L-Artikolu 24 tal-ftehim imsemmi huwa intitolat "Dispożizzjonijiet biex jiġi eleiminat l-intaxxar doppju". L-Artikolu 24B(b) jipprovdi:

"F'dak li jikkonċerna d-dħul imsemmi [fl-Artikolu] 10 [...] li ġie ssuġġettat għat-taxxa tal-Pajjiżi l-Baxxi konformement mad-dispożizzjonijiet ta' [dan l-artikolu], Franza tagħti lill-persuni residenti fi Franza u li jirċievu tali dħul, kreditu ta' taxxa f'ammont ugwali għat-taxxa tal-Pajjiżi l-Baxxi.

Dan il-kreditu ta' taxxa, li ma jistax jeċċedi l-ammont tat-taxxa mnaqqsa fi Franza fuq id-dħul inkwistjoni, għandu jiġi imputat fuq it-taxxi msemmija fl-inċiż (b) tal-Artikolu 2(3) li d-dħul imsemmi huwa inkluż fil-bażi tagħhom."

Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

Il-Kawża C-10/14

23 J. B. G. T. Miljoen, ċittadin tal-Pajjiżi l-Baxxi residenti fil-Belġju, kellu ishma fi tliet kumpanniji kkwotati fil-borża fil-Pajjiżi l-Baxxi.

24 Matul l-2007, dividendi f'ammont ta' EUR 4 852 tqassmu lil J. B. G. T. Miljoen abbażi tal-ishma msemmija. Din is-somma ġiet issuġġettata, fil-Pajjiżi l-Baxxi, għat-taxxa fuq id-dividendi bir-rata ta' 15 %, għal ammont ta' EUR 729.

25 Fid-dikjarazzjoni tiegħu relattiva għat-taxxa fuq id-dħul għall-2007 fil-Pajjiżi l-Baxxi, J. B. G. T. Miljoen iddikjara dħul globali ugwali għal Euro 0 u ma semmiex l-ammont tat-taxxa fuq id-dividendi li kellu jiġi imputat fuq it-taxxa fuq id-dħul.

26 Fid-dawl ta' din id-dikjarazzjoni, l-awtoritajiet fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi fasslu avviż ta' taxxa fuq id-dħul. J. B. G. T. Miljoen ippreżenta, quddiem dawn l-awtoritajiet, ilment kontra dan l-avviż u talab ir-rimbors tat-taxxa fuq id-dividendi f'ammont ta' EUR 438 għar-raġuni li kien issuġġettat, bħala persuna taxxabbli mhux residenti, għal trattament diskriminatorju pprojbit mill-Artikolu 63 TFUE. Wara dan l-ilment, dawn l-awtoritajiet adottaw deċiżjoni li tikkonferma l-avviż ta' taxxa msemmi.

27 J. B. G. T. Miljoen ippreżenta rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-qorti ta' Breda (Rechtbank te Breda) li, b'mod partikolari, kien jikkonċerna l-kwistjoni jekk id-differenza fit-trattament fiskali invokata minnu, bejn persuni residenti u mhux residenti, tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE. Peress li din il-qorti ddeċidiet li ma kienx hemm restrizzjoni fil-kawża li tressqet quddiemha, J. B. G. T. Miljoen ippreżenta rikors fil-kassazzjoni quddiem il-Qorti Suprema.

Il-Kawża C-14/14

28 X, ċittadina tal-Pajjiżi l-Baxxi residenti fil-Belġju, kellha 2 mill-95 sehem li jikkostitwixxu l-kapital azzjonarju ta' A Holding BV, kumpannija stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi, li jikkorrispondi għal 2.1 % ta' dan il-kapital. Matul l-2007, tqassmu lilha dividendi f'ammont totali ta' EUR 107 372 abbażi tas-sehem tagħha. Fuq dan l-ammont, EUR 16105.80 tnaqqsu abbażi tat-taxxa fuq id-dividendi.

29 Bħala residenti Belġjana, X ġiet ntaxxata, fil-Belġju, abbażi tat-taxxa tal-persuni fiżiċi, b'rata ta' 25 % u għal ammont ta' EUR 22816.22, fuq l-ammont nett tad-dividendi. Madankollu, fil-kuntest ta' din it-taxxa, hija setgħet tikseb tnaqqis parzjali tat-taxxa fuq id-dividendi mħallsa fil-Pajjiżi l-Baxxi. Mill-fajl jirriżulta li ammont ta' EUR 4 026 ġie rrimborsat lilha fuq din il-bażi.

30 X ippreżentat, quddiem l-awtoritajiet fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi, ilment kontra t-tnaqqis tat-taxxa fuq id-dividendi minħabba li hija ġiet issuġġettata għal trattament diskriminatorju bħala persuna taxxabbli mhux residenti. Dawn l-awtoritajiet ċaħdu dan l-ilment permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Marzu 2010.

31 X ippreżentat rikorsi quddiem il-qorti ta' Breda kontra d-deċiżjoni msemmija. Din il-qorti kkunsidrat li dawn ir-rikorsi kienu, parzjalment, fondati. X u s-Segretarju tal-Istat għall-Finanzi appellaw kontra s-sentenza tal-qorti msemmija quddiem il-Qorti tal-Appell ta' Bois-le-Duc (Gerechtshof te's-Hertogenbosch), li, fis-sentenza tagħha, ikkonfermat parzjalment din is-sentenza. X u s-Segretarju tal-Istat għall-Finanzi ppreżentaw appelli fil-kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju.

Il-Kawża C-17/14

32 Société Générale hija kumpannija stabbilita fi Franza. Din kellha, bl-intermedjarju tal-fond ta' investiment tagħha wkoll stabbilit fi Franza, mill-2000 sal-2008, pakketti ta' azzjonijiet li jirrappreżentaw inqas minn 5 % tal-kapital azzjonarju ta' kumpanniji tal-Pajjiżi l-Baxxi kkwotati fil-borża. Matul dawn is-snin tqassmu dividendi lil Société Générale, wara tnaqqis f'ras il-għajn ta' 15 % mill-awtoritajiet fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi abbażi tat-taxxa fuq id-dividendi.

33 Għall-perijodu mill-2000 sal-2007, Société Générale kisbet l-imputazzjoni sħiħa tat-taxxa fuq id-dividendi mnaqqsa fil-Pajjiżi l-Baxxi fuq it-taxxa fuq il-kumpanniji mħallsa fi Franza.

34 Peress li Société Générale batiet telf matul is-sena finanzjarja 2008, it-taxxa fuq id-dividendi mnaqqsa fil-Pajjiżi l-Baxxi din is-sena ma ġietx imputata fuq it-taxxa fuq il-kumpanniji mħallsa fi Franza. Société Générale tqis li l-ammont sħiħ tat-taxxa fuq id-dividendi mnaqqas fil-Pajjiżi l-Baxxi għandu jiġi restitwit lilha, peress li l-kumpanniji residenti f'dan l-Istat Membru għandhom id-dritt li jnaqqsu din it-taxxa mit-taxxa fuq il-kumpanniji, liema possibbiltà ma teżistix għall-azzjonijiet mhux residenti. B'hekk, Société Générale tqis li ġiet issuġġettata għal trattament diskriminatorju bħala persuna taxxabbli mhux residenti.

35 F'dak li jikkonċerna t-talba intiża għall-kisba tal-imputazzjoni jew tar-rimbors tat-taxxa fuq id-dividendi mnaqqsa matul l-2007 u l-2008, il-Qorti ta' Haarlem (Rechtbank te Haarlem) ċaħdet ir-rikors ippreżentat mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, għar-raġuni li, fir-rigward tas-sena finanzjarja 2007, l-awtoritajiet fiskali Franċiżi imputaw b'mod sħiħ l-ammont tat-taxxa tal-Pajjiżi l-Baxxi fuq id-dividendi fuq dak tat-taxxa fuq il-kumpanniji u għar-raġuni li, f'dak li jikkonċerna s-sena finanzjarja

2008, Société Générale ma stabbilixxietx li l-oneru fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi impost fuq id-dividendi kien ogħla minn dak li kieku kien ikun f'sitwazzjoni interna. Il-Qorti tal-Appell ta' Amsterdam (Gerechtshof te Amsterdam) ukoll qieset li l-paragun bejn is-sitwazzjoni fiskali ta' persuna taxxabbli residenti ma' dik ta' persuna taxxabbli mhux residenti kellu jkun limitat għat-taxxa fuq id-dividendi u li ma kienx ġie pprovat li Société Générale kienet suġġetta għat-taxxa fuq id-dividendi b'mod differenti minn persuna taxxabbli residenti. Société Générale ppreżentat, quddiem il-qorti tar-rinviju, appell fil-kassazzjoni kontra s-sentenza tal-Qorti tal-Appell ta' Amsterdam.

Id-domandi preliminari

36 Fit-tliet kawżi prinċipali, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-punt jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali twettaqx trattament fiskali differenti bejn azzjonisti mhux residenti, persuni fiżiċi jew kumpanniji, li jirċievu d-dividendi li huma s-suġġett ta' tnaqqis f'ras il-għajn, u tali azzjonisti residenti, li d-dividendi mqassma lilhom huma wkoll is-suġġett ta' tali tnaqqis iżda li jistgħu jimputaw dan fuq it-taxxa fuq id-dħul tagħhom jew fuq it-taxxa fuq il-kumpanniji, u jekk din il-leġiżlazzjoni tikkostitwixxix restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital.

37 B'mod partikolari, il-qorti msemmija tispjega li t-taxxa fuq id-dividendi tiġi applikata fuq l-azzjonisti residenti u fuq l-azzjonisti mhux residenti bl-istess rata fissa. Għal dawn tal-aħħar, din hija taxxa definittiva, filwaqt li, fil-każ tal-azzjonisti residenti, it-taxxa fuq id-dividendi tiġi imputata fuq it-taxxa fuq id-dħul jew fuq it-taxxa fuq il-kumpanniji. L-istess qorti tosserva li, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet tal-persuni residenti u ta' dawk mhux residenti, il-kwistjoni jekk għandhiex tittieħed inkunsiderazzjoni din l-imputazzjoni hija essenzjali.

38 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar il-mod li bih għandha tiġi ffissata l-bażi taxxabbli tat-taxxa fuq id-dħul fil-każ fejn ikollha tittieħed inkunsiderazzjoni l-imputazzjoni msemmija.

39 Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li għandhom jiġu pparagunati s-sitwazzjonijiet tal-azzjonisti residenti u tal-azzjonisti mhux residenti fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul, il-qorti tar-rinviju tistaqsi ruħha, fl-ewwel lok, fuq il-perijodu ta' riferenza li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni sabiex jitwettaq dan il-paragun. Fil-fatt, persuna residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi tiġi ntaxxata b'mod fiss abbażi tat-taxxa fuq id-dividendi, inklużi fis-snin meta din ma tiksibx dividendi. B'hekk, din l-aħħar qorti trid tkun taf jekk għandux jiġi evalwat l-oneru fiskali fil-Pajjiżi l-Baxxi billi jittieħdu inkunsiderazzjoni t-taxxi li ġew issuġġettati għalihom id-dividendi kollha tal-azzjonijiet fil-Pajjiżi l-Baxxi mħallsa lil persuna mhux residenti matul perijodu ta' riferenza ta' sena jew iktar jew, billi jittieħdu inkunsiderazzjoni separatament, għal kull impriża tal-Pajjiżi l-Baxxi li tqassam dividendi, it-taxxi li ġew issuġġettati għalihom dawn id-dividendi mħallsa matul dan il-perijodu ta' riferenza. Fit-tieni lok, fil-Kawża C-14/14, il-qorti msemmija tistaqsi ruħha dwar jekk għandhiex tittieħed inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-paragun imsemmi, l-eżenzjoni tat-taxxa, favur il-persuna taxxabbli residenti, mill-kapital, prevista fl-Artikolu 5.5 tal-Liġi IR 2001. Fit-tielet lok, fil-Kawża C-17/14, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni, għall-istess finijiet, l-ispejjeż kollha li huma ekonomikament marbuta mal-azzjonijiet li minnhom jirriżultaw id-dividendi jew, fin-nuqqas, l-eventwali tnaqqis mid-dividend inkluż fil-prezz tax-xiri tal-azzjonijiet kif ukoll l-eventwali spiża tal-finanzjament li jirriżulta mill-azzjonijiet ikkonċernati.

40 Barra minn hekk, fil-Kawżi C-14/14 u C-17/14, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk in-natura diskriminatorja ta' tnaqqis f'ras il-għajn tistax tiġi validament innewtralizzata minn ftehim intiż biex tiġi evitata t-taxxa doppja, bħal dawk inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, li jipprevedi jew tnaqqis tat-taxxa fl-Istat Membru ta' residenza permezz tal-imputazzjoni fuq din it-taxxa tat-taxxa mnaqqsa f'ras il-għajn, jew li t-taxxa dovuta mill-persuna taxxabbli mhux residenti ma tkunx ogħla minn dik li għandha tħallas il-persuna taxxabbli residenti.

41 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Qorti Suprema ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

— fil-Kawża C-10/14:

"1) Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE, il-paragun bejn persuna mhux residenti u persuna residenti f'sitwazzjoni bħal din li fiha taxxa fuq id-dividendi tinġabar mill-Istat tal-oriġini fuq id-distribuzzjoni ta' dividendi għandu jiġi estiż għat-taxxa fuq id-dħul li tolqot id-dħul li ġej minn dividendi li minnhom titnaqqas it-taxxa fuq id-dividendi għar-residenti?

2) Jekk tingħata risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-fatt [jekk] l-oneru fiskali [piż fiskali] reali fuq persuna mhux residenti huwa ogħla mill-oneru fiskali fuq persuna residenti, jeħtieġ li tiġi pparagunata t-taxxa Olandiża fuq id-dividendi miġbura fuq persuna mhux residenti mat-taxxa Olandiża fuq id-dħul dovut minn persuna residenti stabbilita abbażi ta' dħul fiss li jista' jiġi imputat għas-sena ta' riċeviment tad-dividendi mal-azzjonijiet kollha miżmuma f'kumpanniji Olandiżi, jew id-dritt tal-Unjoni Ewropea jipprekludi t-teħid inkunsiderazzjoni ta' element ieħor ta' paragun?"

— fil-Kawża C-14/14:

"1) Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE, il-paragun bejn persuni mhux residenti u persuni residenti f'sitwazzjoni bħal dik preżenti li fiha taxxa fuq id-dividendi hija miġbura mill-Istat tal-oriġini fuq id-distribuzzjoni ta' dividendi għandu jiġi estiż għat-taxxa fuq id-dħul imposta fuq id-dħul li ġej minn dividendi li minnha, fil-każ ta' residenti, ikun hemm tnaqqis tat-taxxa fuq id-dividendi?

2) Jekk tingħata risposta pożittiva għall-ewwel domanda, sabiex jiġi ddeterminat [jekk i]l-piż fiskali li għandha persuna mhux residenti huwa ikbar mill-piż fiskali ta' persuna residenti, għandu jsir paragun bejn it-taxxa Olandiża fuq id-dividendi mħallsa f'ras il-għajn ta' persuna mhux residenti u t-taxxa Olandiża fuq id-dħul dovuta minn persuna residenti ffissata abbażi ta' dħul b'rata fissa li, għas-sena li fiha jiġu rċevuti d-dividendi, tiġi attribwita lill-holding kollu miżmum minn kumpanniji Olandiżi, jew id-dritt tal-Unjoni Ewropea jeħtieġ li jittieħdu inkunsiderazzjoni elementi oħra ta' paragun? F'dan il-paragun, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-kapital eżentat mit-taxxa li jibbenefikaw minnu l-persuni residenti u, jekk ikun il-każ, sa liema punt (sentenza Welte, C-181/12, EU:C:2013:662)?

3) Jekk tingħata risposta pożittiva għall-ewwel domanda, sabiex jiġi ddeterminat [jekk] ħlas possibbilment diskriminatorju ta' taxxa f'ras il-għajn [huwiex i]nnewtralizzat b'mod validu permezz ta' ftehim intiż li tiġi evitata taxxa doppja konkluż mill-Istat tal-oriġini, huwa suffiċjenti li (i) il-ftehim ikkonċernat jipprevedi tnaqqis tat-taxxa fl-Istat ta' residenza permezz tat-tpaċija [imputazzjoni] tat-taxxa imħallsa f'ras il-għajn u li minkejja li din il-possibbiltà ma tkunx mingħajr kundizzjonijiet, (ii) b'mod konkret, peress li huwa biss id-dividend nett miksub li huwa ntaxxat, it-tnaqqis tat-taxxa mogħti mill-Istat ta' residenza jwettaq kumpens komplet tal-parti diskriminatorja tat-taxxa mħallsa f'ras il-għajn?"

— fil-Kawża C-17/14:

"1) Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE, il-paragun bejn persuna mhux residenti u persuna residenti f'sitwazzjoni li fiha taxxa fuq id-dividendi tinġabar mill-Istat ta' oriġini fuq it-tqassim [distribuzzjoni] ta' dividendi għandha tiġi estiża għat-taxxa fuq il-kumpanniji li magħha tiġi paċuta [imputata] t-taxxa fuq id-dividendi għall-persuni residenti?

2) a) Jekk l-ewwel domanda tingħata risposta affermattiva, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-paragun, l-ispejjeż kollha li huma marbuta ekonomikament mal-azzjonijiet li minnhom jirriżultaw id-dividendi?

2) b) Jekk id-domanda preċedenti tingħata risposta negattiva, għandhom minflok jittieħdu inkunsiderazzjoni t-tnaqqis eventwali tad-dividend inkluż fil-prezz tal-akkwist tal-azzjonijiet u l-ispiża eventwali tal-finanzjament li tirriżulta mill-azzjonijiet ikkonċernati?

3) Jekk l-ewwel domanda tingħata risposta affermattiva, għall-finijiet li jiġi ddeterminat jekk ġbir f'ras il-għajn eventwalment diskriminatorju huwiex validament innewtralizzat bis-saħħa ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż mill-Istat ta' oriġini, huwa suffiċjenti li i) tali dispożizzjoni tkun prevista għal dan l-iskop fil-ftehim ikkonċedrnat u, minkejja li din il-possibbiltà ma tkunx inkondizzjonata, ii) fil-każ inkwistjoni timplika li l-piż fiskali Olandiż ma jkunx itqal għal persuna mhux residenti milli għal persuna residenti? Fil-każ ta' tpaċija [imputazzjoni] insuffiċjenti għas-sena li matulha jitqassmu d-dividendi, hija rilevanti, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tan-newtralizzazzjoni, il-possibbiltà li defiċit jiġi ttrasferit għas-snin ta' wara u li tiġi invokata t-tpaċija f'dawk is-snin?"

42 Permezz ta' deċiżjonijiet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-2 ta' April 2014, il-Kawżi C-10/14, C-14/14 u C-17/14 ingħaqdu għall-finijiet tal-proċedura bil-miktub u orali kif ukoll tas-sentenza.

Fuq id-domandi preliminari

43 Bid-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li timponi tnaqqis f'ras il-għajn fuq id-dividendi mqassma minn kumpannija residenti kemm lill-persuni taxxabbli residenti kif ukoll lill-persuni taxxabbli mhux residenti, billi tipprovdi mekkaniżmu ta' tnaqqis jew ta' rimbors ta' dan it-tnaqqis biss għall-persuni taxxabbli residenti, filwaqt li, għall-persuni taxxabbli mhux residenti, persuni fiżiċi u kumpanniji, dan it-tnaqqis jikkostitwixxi taxxa definittiva.

Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE

44 Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-miżuri pprojbiti mill-Artikolu 63(1) TFUE, bħala restrizzjonijiet għall-movimenti ta' kapital, jinkludu dawk li huma ta' natura li jiddisswadu lill-persuni mhux residenti milli jinvestu fi Stat Membru jew li jiddisswadu lir-residenti tal-imsemmi Stat Membru milli jinvestu fi Stati oħra (sentenza Santander Asset Management SGIIC *et*, C-338/11 sa C-347/11, EU:C:2012:286, punt 15 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Fir-rigward tal-kwistjoni jekk leġiżlazzjoni ta' Stat Membru bħal din inkwistjoni fil-kawżi prinċipali tikkostitwixxix restrizzjoni għall-movimenti tal-kapital, għandu jiġi rrilevat li, abbażi ta' din il-leġiżlazzjoni, kemm id-dividendi mqassma lil persuna taxxabbli mhux residenti kif ukoll dawk imqassma lil persuna taxxabbli residenti, huma suġġetti għal tnaqqis f'ras il-għajn bir-rata ta' 15 %. Madankollu, f'dak li jikkonċerna lil persuna taxxabbli mhux residenti li tibbenefika mid-dividendi, dan it-tnaqqis jittieħed b'mod definittiv, filwaqt li, għall-persuna taxxabbli residenti li tibbenefika mid-dividendi, kemm jekk tkun persuna fiżika jew kumpannija, dan ikun, rispettivament, tnaqqis f'ras il-għajn mit-taxxa fuq id-dħul tagħha jew tnaqqis f'ras il-għajn mit-taxxa fuq il-kumpanniji tagħha.

46 Fil-fatt, f'dak li jikkonċerna, minn naħa, lid-dividendi mqassma lil persuna fiżika residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi, mid-dokumenti tal-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li t-tnaqqis f'ras il-għajn jikkostitwixxi tnaqqis tat-taxxa fuq id-dħul taħt l-"intestatura 3", li r-rata tiegħu hija ffissata għal 30 % u li l-bażi taxxabbli tiegħu tikkorrispondi għad-dħul stabbilit, b'mod fiss, għal 4 % tal-medja tal-valur

tal-azzjonijiet imnaqqas bil-valur tad-dejn ikkalkolat fil-bidu u fl-aħħar tas-sena kalendarja kkunsidrata. Minn dawn id-dokumenti jirriżulta wkoll li persuna residenti tista' tikseb restituzzjoni ta' dan it-tnaqqis jew billi tnaqqas dan it-tnaqqis f'ras il-għajn mid-dħul, jew billi tikseb ir-rimbors ta' dan it-tnaqqis f'ras il-għajn, meta l-ammont tat-taxxa fuq id-dħul li din tkun suġġetta għaliha jkun inqas minn dak tat-tnaqqis.

47 Min-naħa l-oħra, fir-rigward tad-dividendi mqassma lil kumpannija stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi, mid-dokumenti msemmija jirriżulta li din tiġi ntaxxata fuq dawn id-dividendi, wara li jitnaqqsu l-ispejjeż, b'rata ta' 25.5 % għall-ogħla parti taxxabbli. F'dan il-każ, din il-kumpannija tista', konformement mal-Artikolu 25 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, timputa t-taxxa fuq id-dividendi, imnaqqsa bħala tnaqqis f'ras il-għajn, fuq it-taxxa fuq il-kumpanniji li din hija suġġetta għaliha fil-Pajjiżi l-Baxxi. Meta l-ammont ta' din tal-aħħar ma jkunx biżżejjed biex jikkumpensa dak tat-taxxa fuq id-dividendi, il-kumpannija msemmija tista' tikseb ir-rimbors ta' din it-taxxa. B'mod kuntrarju, meta l-kumpannija li żżomm l-ishma soċjali jew l-azzjonijiet ma tkunx residenti, it-taxxa fuq id-dividendi, imnaqqsa bħala tnaqqis f'ras il-għajn, tkun definittiva.

48 Għall-finijiet li jiġi evalwat jekk leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, hijiex kompatibbli mal-Artikolu 63 TFUE, hija l-qorti tar-rinviju, li waħedha tista' tevalwa l-fatti li jinsabu quddiemha, li għandha tivverifika jekk, fir-rigward tad-dividendi inkwistjoni, l-applikazzjoni għar-rikorrenti fil-kawża prinċipali tat-tnaqqis f'ras il-għajn ta' 15 % previst mil-leġiżlazzjoni nazzjonali jwassalx biex dawn ir-rikorrenti jbatu, definittivament, oneru fiskali itqal, fil-Pajjiżi l-Baxxi, minn dak li jbatu l-persuni residenti għall-istess dividendi.

49 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tistaqsi ruħha dwar l-elementi li għandha tieħu inkunsiderazzjoni għall-finijiet li tipparaguna l-oneri fiskali rispettivi tal-persuni residenti u tal-persuni mhux residenti fl-Istat Membru tas-sors tad-dividendi, u b'hekk tiddistingwi l-oneri li jinsabu fuq il-persuni fiżiċi taxxabbli (Kawżi C-10/14 u C-14/14) u dawk li jinsabu fuq il-kumpanniji (Kawża C-17/14).

Fuq l-elementi li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni għall-finijiet tal-paragun tal-oneri fiskali tal-persuni fiżiċi taxxabbli residenti u tal-persuni fiżiċi taxxabbli mhux residenti

50 Fil-kawżi C-10/14 u C-14/14, il-qorti tar-rinviju tistaqsi qabel kollox, għall-finijiet li tipparaguna l-oneri fiskali definittivi tal-persuni taxxabbli residenti u dawk mhux residenti, dwar it-tul, ta' sena jew iktar, tal-perijodu ta' riferenza. Sussegwentement, din il-qorti tistaqsi jekk id-dividendi riċevuti matul dan il-perijodu għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni flimkien, billi jiġu kkunsidrati l-azzjonijiet kollha li l-persuna taxxabbli żżomm f'kumpanniji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi, jew billi jiġu distinti skont il-kumpannija fil-Pajjiżi l-Baxxi li tkun qassmithom. Finalment, fil-Kawża C-14/14, il-qorti msemmija tixtieq tkun taf jekk għandux jittieħed inkunsiderazzjoni l-kapital eżentat mit-taxxa fuq id-dħul.

51 L-ewwel nett, fir-rigward tat-tul tal-perijodu ta' riferenza biex jiġu pparagunati l-oneri fiskali definittivi tal-persuni taxxabbli residenti u tal-persuni taxxabbli mhux residenti li huma persuni fiżiċi, għandu jiġi kkonstatat li, fir-rigward tal-ewwel, il-perijodu ta' teħid inkunsiderazzjoni għall-intaxxar huwa dak tas-sena kalendarja, konformement mal-Artikolu 5.2 tal-Liġi IR 2001. Għalhekk, għandu jintuża dan il-perijodu għall-finijiet tal-paragun.

52 It-tieni nett, fir-rigward tat-teħid inkunsiderazzjoni flimkien jew separatament tad-dividendi mqassma matul il-perijodu msemmi, bil-għan li jiġu pparagunati l-oneri fiskali definittivi tal-persuni taxxabbli residenti u mhux residenti, mill-fajl ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-intaxxar tal-persuni fiżiċi residenti jsir abbażi tad-dħul fiss tal-azzjonijiet kollha miżmuma f'kumpanniji tal-Pajjiżi l-Baxxi. Għaldaqstant, dawn l-azzjonijiet għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni flimkien bil-għan li jiġu pparagunati l-oneri msemmija.

53 It-tielet nett, f'dak li jikkonċerna l-kwistjoni jekk, għal dan il-għan, għandux jittieħed inkunsiderazzjoni l-kapital eżentat mit-taxxa fuq id-dħul, il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli fil-Kawża C-14/14 tipprovdi li d-dħul, li huwa stabbilit, konformement mal-Artikolu 5.2 tal-Liġi IR 2001, b'mod fiss, jittieħed inkunsiderazzjoni biss jekk ikun superjuri għall-kapital eżentat tat-taxxa msemmija li jammonta għal EUR 20 014. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li ma tikkostitwix vantaġġ individwali marbut mas-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli eżenzjoni, bħal dik inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, li hija vantaġġ mogħti lill-persuni taxxabbli residenti kollha, indipendentement mis-sitwazzjoni personali tagħhom. Hekk kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 83 tal-konklużjonijiet tiegħu, sa fejn tali eżenzjoni tbiddel il-bażi taxxabbli tad-dħul miksub mill-persuni taxxabbli residenti, dan għandu jittieħed inkunsiderazzjoni għall-finijiet tal-paragun tal-oneri fiskali definittivi tal-persuni taxxabbli residenti u ta' dawk tal-persuni taxxabbli mhux residenti.

54 Minn dak li ntqal jirriżulta li, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, l-oneru fiskali tal-persuna fiżiċi taxxabbli residenti u ta' dawk mhux residenti, fir-rigward tal-intaxxar tad-dħul mill-azzjonijiet miżmuma f'kumpanniji tal-Pajjiżi l-Baxxi, għandu jiġi evalwat, fuq sena kalendarja, billi jittieħdu inkunsiderazzjoni d-dividendi kollha flimkien, filwaqt li tittieħed inkunsiderazzjoni l-eżenzjoni tal-kapital prevista mil-liġi nazzjonali.

Fuq l-elementi li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni għall-finijiet tal-paragun tal-oneri fiskali tal-kumpanniji residenti u tal-kumpanniji mhux residenti

55 Fil-Kawża C-17/14, għall-finijiet tal-paragun tal-oneru fiskali tal-kumpanniji residenti u dak tal-kumpanniji mhux residenti, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-punt jekk għandhomx jittieħdu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż kollha li huma ekonomikament marbuta mal-azzjonijiet li minnhom jirriżultaw id-dividendi, jew, fin-nuqqas, jekk għandux jitnaqqas mid-dħul taxxabbli jew id-dividend inkluż fil-prezz tax-xiri tal-azzjonijiet, jew l-eventwali spiża tal-finanzjament li tirriżulta miż-żamma tal-azzjonijiet ikkonċernati.

56 Société Générale ssostni li, fil-każ ta' kopertura ta' riskju finanzjarju ("hedging"), għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni mhux biss l-ispejjeż direttament imputabbli lid-dividendi, iżda wkoll ir-riżultati negattivi tar-rati u tat-tranżazzjonijiet fuq azzjonijiet jew pożizzjonijiet differenti minn dawk li jirriżultaw minnhom id-dividendi iżda li madankollu huma marbuta magħhom.

57 F'dan ir-rigward, hija ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li, f'dak li jikkonċerna l-ispejjeż, bħal spejjeż professjonali direttament marbuta ma' attività li ġġenerat dħul taxxabbli fi Stat Membru, il-persuni residenti u dawk mhux residenti ta' dan tal-aħħar jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli, b'tali mod li leġiżlazzjoni tal-Istat imsemmi li tirrifjuta lill-persuni mhux residenti, fil-qasam tat-taxxa, it-tnaqqis ta' tali spejjeż, konċess lill-persuni residenti, tirriskja li taġixxi prinċipalment għad-detriment taċ-ċittadini ta' Stati Membri oħra u toħloq għalhekk diskriminazzjoni indiretta skont in-nazzjonalità (sentenza Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

58 B'mod partikolari, fir-rigward ta' dħul miksub taħt forma ta' dividendi, tali rabta teżisti biss jekk l-ispejjeż imsemmija, li jistgħu, jekk ikun il-każ, jintrabtu direttament ma' ammont imħallas fl-okkażjoni ta' operazzjoni ta' tranżazzjoni ta' titoli, ikunu direttament marbuta mar-riċeviment, fih innifsu, ta' dan id-dħul (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-600/10, EU:C:2012:737, punt 20).

59 Minn dan jirriżulta li huma biss l-ispejjeż li huma direttament marbuta mar-riċeviment, fih innifsu, tad-dividendi li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni għall-finijiet tal-paragun tal-oneru fiskali li jinsab fuq il-kumpanniji.

60 L-ispejjeż imsemmija mill-qorti tar-rinviju fid-domanda preliminari tagħha fil-Kawża C-17/14 ma għandhomx tali rabta. Fil-fatt, fir-rigward, minn naħa, tat-tnaqqis tad-dividend inkluż fil-prezz tax-xiri tal-azzjonijiet, mill-fajl ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li dan it-tnaqqis imsemmi huwa intiż biex jistabbilixxi l-prezz tax-xiri reali tagħhom. B'hekk, it-tnaqqis imsemmi ma huwiex relatat ma' spejjeż li huma direttament marbuta mar-riċeviment, fih innifsu, tad-dividendi provenjenti minn dawn l-azzjonijiet. Min-naħa l-oħra, l-ispejjeż ta' finanzjament imsemmija wkoll mill-qorti tar-rinviju huma relatati maż-żamma tal-azzjonijiet bħala tali u għalhekk lanqas dawn ma huma direttament marbuta mar-riċeviment, fih innifsu, tad-dividendi provenjenti minnhom.

61 Finalment, fil-każ li l-qorti tar-rinviju tasal għall-konklużjoni li, fil-kawżi prinċipali, l-applikazzjoni ta' tnaqqis f'ras il-għajn ta' 15 % fuq id-dividendi tal-persuni taxxabbli mhux residenti twassal biex dawn tal-aħħar ibatu, fil-Pajjiżi l-Baxxi, oneru fiskali definittiv itqal minn dak li jbatu l-persuni residenti għall-istess dividendi, għandu jitqies li tali differenza fit-trattament fiskali tal-persuni taxxabbli skont il-post ta' residenza tagħhom tista' tiddisswadi lill-persuni taxxabbli mhux residenti milli jwettqu investimenti f'kumpanniji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi u, għalhekk, tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital, li hija, fil-prinċipju, ipprojbita mill-Artikolu 63 TFUE.

Fuq l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni għar-restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital abbażi tal-Artikolu 65 TFUE

62 Skont l-Artikolu 65(1)(a) TFUE, "[i]d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 63 [TFUE] m'għandhomx jippreġudikaw id-dritt ta' l-Istati Membri [...] li japplikaw id-dispożizzjonijiet relevanti tal-liġi fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn persuni li jħallsu t-taxxa li mhumiex fl-istess sitwazzjoni rigward il-post ta' residenza tagħhom jew rigward il-post fejn il-kapital tagħhom ikun investit".

63 Din id-dispożizzjoni, sa fejn tikkostitwixxi deroga mill-prinċipju fundamentali tal-moviment liberu tal-kapital, għandha tkun is-suġġett ta' interpretazzjoni stretta. Għalhekk, din ma tistax tiġi interpretata fis-sens li kull leġiżlazzjoni fiskali li tinvolvi distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli skont il-post fejn jirrisjedu jew l-Istat Membru li fih dawn jinvestu l-kapital tagħhom hija awtomatikament kompatibbli mat-Trattat FUE. Fil-fatt, id-deroga stess stabbilita fl-Artikolu 65(1)(a) TFUE hija limitata mill-paragrafu 3 tal-istess artiklu, li jipprovdi li d-dispożizzjonijiet nazzjonali msemmija fl-imsemmi paragrafu 1 "m'għandhomx jikkostitwixxu mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu ta' kapital u ħlasijiet kif definit fl-Artikolu 63 [TFUE]" (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punti 42 u 43 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

64 Għalhekk, id-differenzi fit-trattament awtorizzati mill-Artikolu 65(1)(a) TFUE għandhom jiġu distinti mid-diskriminazzjonijiet ipprojbiti mill-Artikolu 65(3) TFUE. Issa, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, sabiex leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tkun tista' titqies li hija kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, jeħtieġ li d-differenza fit-trattament tkun tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex paragunabbli b'mod oġġettiv jew li tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (ara s-sentenza Santander Asset Management SGIIC *et*, C-338/11 sa C-347/11, EU:C:2012:286, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

Fuq il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet inkwistjoni

65 Għall-finijiet li tiġi evalwata l-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk għandhiex tittieħed inkunsiderazzjoni biss it-taxxa fuq id-dividendi mnaqqsa f'ras il-għajn, jew anki t-taxxa fuq id-dħul jew it-taxxa fuq il-kumpanniji li fuqhom hija imputata, għall-persuni taxxabbli residenti, it-taxxa fuq id-dividendi.

66 Il-gvernijiet tal-Pajjiżi l-Baxxi, tal-Isvezja u tar-Renju Unit josservaw li, f'dak li jikkonċerna t-taxxa fuq id-dħul jew it-taxxa fuq il-kumpanniji, l-intaxxar tad-dividendi ta' persuna mhux residenti huwa oġġettivament distint mill-intaxxar tad-dividendi li jibbenefikaw minnu l-persuni residenti, peress li l-persuna taxxabbli residenti tiġi ntaxxata fuq id-dħul kollu tagħha filwaqt li persuna mhux residenti tiġi ntaxxata, fl-Istat Membru tas-sors tad-dividendi, biss fuq id-dħul provenjenti mid-dividendi mqassma f'dan l-Istat.

67 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, mill-mument meta Stat Membru jissuġġetta, unilateralment jew permezz ta' ftehim, għat-taxxa fuq id-dħul mhux biss lil persuni taxxabbli residenti, iżda wkoll lil persuni taxxabbli mhux residenti, għad-dividendi li dawn jirċievu mingħand kumpannija residenti, is-sitwazzjoni tal-imsemmija persuni taxxabbli mhux residenti toqrob għal dik tal-persuni taxxabbli residenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Denkavit Internationaal u Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punt 35; Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-540/07, EU:C:2009:717, punt 52; Il-Kummissjoni vs Spanja, C-487/08, EU:C:2010:310, punt 51; Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-284/09, EU:C:2011:670, punt 56; kif ukoll id-digriet Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punt 31).

68 Fil-fatt, huwa s-sempliċi eżerċizzju minn dan l-istess Stat tal-kompetenza fiskali tiegħu li, indipendentement minn kull intaxxar fi Stat Membru ieħor, joħloq riskju ta' sensiela ta' ntaxxar jew ta' tassazzjoni ekonomika doppja. F'tali każ, sabiex il-persuni taxxabbli benefiċjarji mhux residenti ma jkunux ikkonfrontati minn restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital ipprojbita, bħala prinċipju, mill-Artikolu 63 TFUE, l-Istat Membru ta' residenza tal-kumpannija distributriċi għandu jħares li, fir-rigward tal-mekkaniżmu previst mid-dritt nazzjonali tiegħu sabiex jipprevjeni jew inaqqas is-sensiela ta' ntaxxar jew it-tassazzjoni ekonomika doppja, il-persuni taxxabbli mhux residenti jiġu ssuġġettati għal trattament ekwivalenti għal dak li jibbenefikaw minnu l-persuni taxxabbli residenti (ara, f'dan is-sens, id-digriet Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punt 32, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

69 Fil-kawżi prinċipali, għandu jiġi kkonstatat li r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi għażel li jeżerċita l-kompetenza fiskali tiegħu fuq id-dividendi mqassma minn kumpanniji residenti lil persuna taxxabbli residenti fi Stati Membri oħra. Konsegwentement, il-persuni taxxabbli mhux residenti li jibbenefikaw minn dawn id-dividendi jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli ma' dik tal-persuni taxxabbli residenti f'dak li jikkonċerna r-riskju ta' sensiela ta' ntaxxar tad-dividendi mqassma mill-kumpanniji residenti (ara, b'analoġija, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Spanja, C-487/08, EU:C:2010:310, punt 53, u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-284/09, EU:C:2011:670, punt 58, kif ukoll id-digriet Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punt 33).

70 L-argument tal-gvernijiet li ppreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom lill-Qorti tal-Ġustizzja, ibbażat fuq is-sentenza Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), li jgħid li d-differenza fit-trattament tal-persuni taxxabbli residenti u tal-persuni taxxabbli mhux residenti sempliċement tirrifletti d-differenza tas-sitwazzjonijiet li jinsabu fihom dawn il-persuni taxxabbli peress li tal-ewwel jistgħu jimputaw it-taxxa fuq id-dividendi fuq taxxa oħra filwaqt li din it-taxxa fuq id-dividendi tikkostitwixxi oneru ta' natura definittiva għat-tieni għandu jiġi miċħud. Ċertament, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża li wasslet għal din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li jiġu applikati, għall-benefiċjarji ta' dħul ta' kapital, tekniki ta' tassazzjoni differenti skont jekk dawn il-benefiċjarji humiex residenti jew le, peress li din id-differenza fit-trattament kienet tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punt 41). Peress li barra minn hekk id-differenza fit-trattament imsemmija ma kinitx neċessarjament tikseb vantaġġ lill-benefiċjarji residenti, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li din ma kinitx tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punti 49 u 50).

71 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li, minn naħa, fil-kawżi prinċipali, ir-restrizzjoni allegata ma tirriżultax minn differenza bejn it-teknika ta' rkupru applikata għall-persuni taxxabbli residenti u dik applikata għall-persuni taxxabbli mhux residenti, iżda tirriżulta minn vantaġġ mogħti lill-persuni taxxabbli residenti li ma jestendix għall-persuni taxxabbli mhux residenti.

72 Min-naħa l-oħra, fil-kawża li wasslet għas-sentenza Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), it-tnaqqis f'ras il-għajn mobbli inkwistjoni ttieħed biss minn fuq l-interessi mħallsa lill-kumpanniji benefiċjarji mhux residenti. Issa, fil-kawżi prinċipali, il-leġiżlazzjoni applikabbli tissuġġetta kemm lill-persuni taxxabbli residenti kif ukoll lill-persuni taxxabbli mhux residenti għall-istess metodu ta' ħlas tat-taxxa fuq id-dividendi, jiġifieri tnaqqis f'ras il-għajn.

73 Għalhekk, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, id-differenza fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli residenti suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul jew għat-taxxa fuq il-kumpanniji u l-persuni taxxabbli mhux residenti suġġetti għal tnaqqis f'ras il-għajn tad-dividendi ma tistax tiġi ġġustifikata minn differenza ta' sitwazzjoni rilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 65(1)(a) TFUE. Fil-fatt, fid-dawl tal-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, is-sempliċi teħid inkunsiderazzjoni tat-taxxa fuq id-dividendi, bħala tali, ma hijiex biżżejjed, peress li l-analiżi għandha tinkludi fiha t-tassazzjoni kollha li tirrigwarda d-dħul tal-persuni fiżiċi jew id-dħul tal-kumpanniji provenjenti miż-żamma ta' ishma f'kumpanniji stabbiliti fil-Pajjiżi l-Baxxi.

74 Isegwi li, meta taxxa fuq id-dividendi titnaqqas f'ras il-għajn minn Stat Membru fuq id-dividendi mqassma minn kumpanniji stabbiliti f'dan l-Istat, il-paragun bejn it-trattament fiskali ta' persuna taxxabbli mhux residenti u dak ta' persuna taxxabbli residenti għandu jsir fid-dawl, minn naħa, tat-taxxa fuq id-dividendi dovuta mill-persuna taxxabbli mhux residenti u, min-naħa l-oħra, tat-taxxa fuq id-dħul jew tat-taxxa fuq il-kumpanniji dovuta mill-persuna taxxabbli residenti u inkluż, fil-bażi taxxabbli, id-dħul provenjenti mill-azzjonijiet li minnhom jirriżultaw id-dividendi.

Fuq il-ġustifikazzjoni bbażata fuq l-applikazzjoni ta' ftehim intiż biex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja

75 Bit-tielet domandi tagħha fil-kawżi C-14/14 u C-17/14, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-eventwali restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tistax tiġi ġġustifikata permezz ta' newtralizzazzjoni minn dispożizzjoni tal-Istat Membru ta' residenza tal-persuna taxxabbli jew minn ftehim bilaterali intiż biex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja konkluż minn dan l-Istat u l-Istat Membru tas-sors tad-dividendi. Barra minn hekk, fil-Kawża C-17/14, l-imsemmija qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, għall-finijiet li tevalwa jekk l-effetti ta' tali restrizzjoni humiex innewtralizzati minn tali ftehim fil-każ li l-iżvantaġġ ta' persuna mhux residenti ma jkunx jista' jiġi kkumpensat fis-sena li matulha tqassmu d-dividendi, teżistix possibbiltà li jitwettaq tali kumpens matul is-snin segwenti.

76 Għandu jitfakkar li, fin-nuqqas ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni, l-Istati Membri jibqgħux kompetenti biex jiddefinixxu, permezz ta' ftehim jew unilateralment, il-kriterji ta' tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni tagħhom, bil-għan, b'mod partikolari, li tiġi eliminata t-tassazzjoni doppja, u li l-preżervazzjoni ta' dan it-tqassim hija għan leġittimu rrikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

77 Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li Stat Membru ma jistax jinvoka l-eżistenza ta' vantaġġ mogħti unilateralment minn Stat Membru biex jevita l-obbligi tiegħu skont it-trattat (sentenza Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, punt 78).

78 Min-naħa l-oħra, ma jistax jiġi eskluż li Stat Membru jasal biex jiżgura l-osservanza tal-obbligi tiegħu li jirriżultaw mit-trattat billi jikkonkludi ftehim intiż biex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja ma' Stat Membru ieħor (sentenzi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, punt 71; Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, punt 79; u Il-Kummissjoni vs Spanja, C-487/08, EU:C:2010:310, punt 58).

79 Għal dan il-għan, huwa neċessarju li l-applikazzjoni ta' tali ftehim tippermetti li jiġu kkumpensati l-effetti tad-differenza fit-trattament li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni nazzjonali. B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li huwa biss fil-każ li fih it-taxxa mnaqqsa f'ras il-għajn b'applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tkun tista' tiġi imputata fuq it-taxxa dovuta fl-Istat Membru l-ieħor sal-ammont tad-differenza fit-trattament li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, li d-differenza fit-trattament bejn id-dividendi mqassma lil kumpanniji stabbiliti fi Stati Membri oħra u d-dividendi ddistribwiti lill-kumpanniji residenti tispiċċa (ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Spanja, C-487/08, EU:C:2010:310, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata).

80 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li, sabiex jintlaħaq l-għan ta' newtralizzazzjoni, l-applikazzjoni tal-metodu ta' tnaqqis għandha tippermetti li t-taxxa fuq id-dividendi mnaqqsa mill-Istat Membru tas-sors tad-dividendi titnaqqas b'mod sħiħ mit-taxxa dovuta fl-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli benefiċjarja ta' dawn id-dividendi, b'tali mod li, jekk id-dividendi msemmija jkunu finalment iktar ta' piż milli d-dividendi mħallsa lill-persuna taxxabbli residenti fl-Istat Membru tas-sors ta' dawn id-dividendi, dan l-oneru fiskali iktar tqil ikun jista' jiġi imputat mhux iktar f'dan l-aħħar Stat, iżda fl-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli benefiċjarja li tkun eżerċitat is-setgħa ta' tassazzjoni tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Spanja, C-487/08, EU:C:2010:310, punt 60).

81 F'dan il-każ, fir-rigward tas-sitwazzjoni inkwistjoni fil-Kawża C-14/14 li tirriżulta mill-applikazzjoni tal-ftehim Belġju-Pajjiżi l-Baxxi, huwa stabbilit li, skont l-Artikolu 23(1) ta' dan il-ftehim, l-imputazzjoni tat-taxxi mħallsa fil-Pajjiżi l-Baxxi għandha ssir mill-awtoritajiet Belġjani u ssir abbażi tal-liġi Belġjana.

82 Issa, peress li l-imputazzjoni msemmija tingħata b'mod unilaterali mir-Renju tal-Belġju, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ma jistax, skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 77 ta' din is-sentenza, jinvoka dan l-istess ftehim biex jippretendi li nnewtralizza r-restrizzjoni kkunsidrata.

83 Barra minn hekk, mid-dokumenti tal-fajl li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, għalkemm il-leġiżlazzjoni Belġjana tippermetti li jitnaqqsu, bħala spejjeż, it-taxxa mħallsa f'pajjiż barrani mill-bażi taxxabbli tad-dħul, qabel ma tiġi applikata rata ta' taxxa ta' 25 % għall-ammont nett tad-dividendi riċevuti mill-persuna taxxabbli stabbilita fil-Belġju, tali tnaqqis ma jikkumpensax b'mod sħiħ l-effetti ta' restrizzjoni eventwali għall-moviment liberu tal-kapital eżistenti fl-Istat Membru tas-sors tad-dividendi. F'dan ir-rigward, fil-Kawża C-14/14, X osservat, waqt is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, li bbenefikat minn kumpens li l-ammont tiegħu jikkorrispondi għal madwar kwart mit-taxxa fuq id-dividendi li hija ħallset fil-Pajjiżi l-Baxxi.

84 Konsegwentement, għandu jitqies li, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-Kawża C-14/14, ir-restrizzjoni allegata għall-moviment liberu tal-kapital ma tistax titqies li hija ġustifikata mill-effetti tal-ftehim Belġju-Pajjiżi l-Baxxi.

85 Fir-rigward tas-sitwazzjoni inkwistjoni fil-Kawża C-17/14 li tirriżulta mill-applikazzjoni tal-ftehim Franza-Pajjiżi l-Baxxi, mill-fajl li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li r-restrizzjoni allegata ġiet innewtralizzata b'mod sħiħ mill-imputazzjoni sħiħa, fi Franza, tat-taxxa fuq id-dividendi għas-snin fiskali mill-2000 sal-2007 inklużi. Għalhekk, għandu jitqies li d-domandi li saru mill-qorti tar-rinviju jirrigwardaw biss it-trattament fiskali tat-taxxa fuq id-dividendi mħallsa fil-Pajjiżi l-Baxxi minn Société Générale fl-2008.

86 F'dan ir-rigward, mill-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 24B(b) ta' dan il-ftehim jirriżulta li, f'dak li jikkonċerna d-dividendi li kienu s-suġġett tat-taxxa fil-Pajjiżi l-Baxxi, ir-Repubblika Franċiża tagħti lill-persuni taxxabbli residenti li rċevew tali dħul, kreditu ta' taxxa f'ammont ugwali għat-taxxa tal-Pajjiżi l-Baxxi. Issa, peress li t-tieni subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni jipprevedi li dan il-kreditu ta' taxxa ma jistax jeċċedi l-ammont tat-taxxa mnaqqsa fi Franza fuq id-dħul inkwistjoni, huwa possibbli li t-totalità tat-taxxa fuq id-dividendi mħallsa fil-Pajjiżi l-Baxxi ma tiġix innewtralizzata, liema ħaġa ma tissodisfax ir-rekwiżiti li jirriżultaw mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ċċitata fil-punt 79 ta' din is-sentenza. Madankollu, hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ fil-kawża prinċipali.

87 Konsegwentement, għandu jitqies li, fiċ-ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-Kawża C-17/14 u mingħajr preġudizzju għall-verifiki li għandha twettaq il-qorti tar-rinviju, ir-restrizzjoni allegata għall-moviment liberu tal-kapital ma tistax titqies li hija ġġustifikata mill-effetti tal-ftehim Franza-Pajjiżi l-Baxxi.

88 Finalment, fir-rigward tal-kwistjoni jekk, meta l-imputazzjoni tat-taxxa fuq id-dividendi mnaqqsa fl-Istat Membru tas-sors tad-dividendi ma tkunx tista' titwettaq b'mod sħiħ fl-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli għas-sena li matulha tqassmu dawn id-dividendi, il-possibbiltà li ssir tali imputazzjoni matul is-snin segwenti tista' twassal biex jiġu nnewtralizzati l-effetti ta' restrizzjoni, għandu jiġi kkonstatat li, fid-domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju ssostni li quddiem il-qrati tal-mertu ma ġiex eżaminat jekk kienx ingħata d-dritt għal tali imputazzjoni, fi Franza, lil Société Générale f'dak li jikkonċerna t-taxxa tal-Pajjiżi l-Baxxi mħallsa għall-2008 u jekk tali lment setax jiġi invokat utilment. F'dawn iċ-ċirkustanzi, din il-kwistjoni għandha titqies li għandha natura ipotetika u hija, għaldaqstant, inammissibbli (sentenza Pohotovosť, C-470/12, EU:C:2014:101, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

89 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li, fil-każ fejn ftehim relattiv għat-taxxa doppja ma jippermettix li jiġu nnewtralizzati l-effetti tar-restrizzjoni inkwistjoni għall-moviment liberu tal-kapital, dan xorta jista', jekk ikun il-każ, ikun iġġustifikat minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali (ara, b'mod partikolari, id-digriet Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punt 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Madankollu, għandu jiġi rrilevat li, fil-kawżi prinċipali, la l-qorti tar-rinviju u lanqas il-Gvern tal-Pajjiżi l-Baxxi ma jinvokaw tali raġunijiet.

90 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li timponi tnaqqis f'ras il-għajn fuq id-dividendi mqassma minn kumpannija residenti kemm lill-persuni taxxabbli residenti kif ukoll lill-persuni taxxabbli mhux residenti, billi tipprovdi mekkaniżmu ta' tnaqqis jew ta' rimbors ta' dan it-tnaqqis biss għall-persuni taxxabbli residenti, filwaqt li, għall-persuni taxxabbli mhux residenti, persuni fiżiċi u kumpanniji, dan it-tnaqqis jikkostitwixxi taxxa definittiva, sa fejn l-oneru fiskali definittiv relattiv għal dawn id-dividendi mħallas, f'dan l-Istat, mill-persuni taxxabbli mhux residenti jkun itqal minn dak li jinsab fuq il-persuni taxxabbli residenti, liema ħaġa għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju fil-kawżi prinċipali. Għall-finijiet li jiġu stabbiliti dawn l-oneri fiskali, il-qorti tar-rinviju għandha tieħu inkunsiderazzjoni, fil-Kawżi C-10/14 u C-14/14, it-taxxa tar-residenti relattiva għall-azzjonijiet kollha miżmuma f'kumpanniji tal-Pajjiżi l-Baxxi matul is-sena kalendarja kif ukoll il-kapital eżentat mit-taxxa skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali u, fil-Kawża C-17/14, l-ispejjeż li huma direttament marbuta mar-riċeviment, fih innifsu, tad-dividendi.

Fil-każ fejn tiġi stabbilita l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, din tista' tiġi ġġustifikata mill-effetti ta' ftehim bilaterali intiż biex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja, konkluż mill-Istat Membru ta' residenza u mill-Istat Membru tas-sors tad-dividendi, bil-kundizzjoni li d-differenza fit-trattament, relattiva għall-intaxxar tad-dividendi, bejn il-persuni taxxabbli residenti f'dan l-aħħar Stat u dawk residenti fi Stati Membri oħra jispiċċaw. F'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-Kawżi

C-14/14 u C-17/14 u mingħajr preġudizzju għall-verifiki li għandha twettaq il-qorti tar-rinviju, ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, fil-każ li din tiġi stabbilita, ma tistax titqies li hija ġġustifikata.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikoli 63 TFUE u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li timponi tnaqqis f'ras il-għajn fuq id-dividendi mqassma minn kumpannija residenti kemm lill-persuni taxxabbli residenti kif ukoll lill-persuni taxxabbli mhux residenti, billi tipprovdi mekkaniżmu ta' tnaqqis jew ta' rimbors ta' dan it-tnaqqis biss għall-persuni taxxabbli residenti, filwaqt li, għall-persuni taxxabbli mhux residenti, persuni fiżiċi u kumpanniji, dan it-tnaqqis jikkostitwixxi taxxa definittiva, sa fejn l-oneru fiskali definittiv relattiv għal dawn id-dividendi mħallas, f'dan l-Istat, mill-persuni taxxabbli mhux residenti jkun itqal minn dak li jinsab fuq il-persuni taxxabbli residenti, liema ħaġa għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju fil-kawżi prinċipali. Għall-finijiet li jiġu stabbiliti dawn l-oneri fiskali, il-qorti tar-rinviju għandha tieħu inkunsiderazzjoni, fil-Kawżi C-10/14 u C-14/14, it-taxxa tar-residenti relattiva għall-azzjonijiet kollha miżmuma f'kumpanniji tal-Pajjiżi l-Baxxi matul is-sena kalendarja kif ukoll il-kapital eżentat mit-taxxa skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali u, fil-Kawża C-17/14, l-ispejjeż li huma direttament marbuta mar-riċeviment, fih innifsu, tad-dividendi.

Fil-każ fejn tiġi stabbilita l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, din tista' tiġi ġġustifikata mill-effetti ta' ftehim bilaterali intiż biex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja, konkluż mill-Istat Membru ta' residenza u mill-Istat Membru tas-sors tad-dividendi, bil-kundizzjoni li d-differenza fit-trattament, relattiva għall-intaxxar tad-dividendi, bejn il-persuni taxxabbli residenti f'dan l-aħħar Stat u dawk residenti fi Stati Membri oħra jispiċċaw. F'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-Kawżi C-14/14 u C-17/14 u mingħajr preġudizzju għall-verifiki li għandha twettaq il-qorti tar-rinviju, ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, fil-każ li din tiġi stabbilita, ma tistax titqies li hija ġġustifikata.

Firem