Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla)

13 ta' Lulju 2016*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Artikolu 56 TFUE — Libertà li jiġu pprovduti servizzi — Restrizzjonijiet — Leġiżlazzjoni fiskali — Tassazzjoni tal-interessi miġbura — Differenza fit-trattament bejn l-istituzzjonijiet finanzjarji residenti u l-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti"

Fil-Kawża C-18/15,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mis-Supremo Tribunal Administrativo (qorti amministrattiva suprema, il-Portugall), permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Ottubru 2014, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Jannar 2015, fil-proċedura

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

vs

Fazenda Pública,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla),

komposta minn J. L. da Cruz Vilaça, President tal-Awla, F. Biltgen (Relatur), A. Borg Barthet, E. Levits u M. Berger, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-13 ta' Jannar 2016,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Brisal – Auto Estradas do Litoral SA u KBC Finance Ireland, minn J. Lampreia, R. Seabra Moura u F. Antas, avukati,

— għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes u J. Martins da Silva kif ukoll minn M. Rebelo, bħala aġenti,

— għall-Gvern Belġjan, minn J.-C. Halleux u N. Zimmer kif ukoll minn M. Jacobs, bħala aġenti,

— għall-Gvern Daniż, minn C. Thorning u M. Wolff, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Portugiż.

MT

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u P. Guerra e Andrade, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-17 ta’ Marzu 2016,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56 TFUE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ tilwima bejn Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (iktar ’il quddiem “Brisal”), stabbilita fil-Portugall, kif ukoll KBC Finance Ireland (iktar ’il quddiem “KBC”), stabbiliment bankarju li għandu s-sede tiegħu fl-Irlanda, u l-Fazenda Pública (teżor pubbliku, il-Portugall), rigward il-kalkolu tat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni ġuridiċi (iktar ’il quddiem l-“IRC”), dwar id-dħul ta’ interessi miġbura minn KBC u l-ġbir f’ras il-għajn ta’ din it-taxxa.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt Portugiż

3 Skont l-Artikolu 4(2) tal-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (kodiċi tat-taxxa dwar id-dħul ta’ persuni ġuridiċi), approvat mid-Decreto-Lei n.º 442-B/88 (Digriet-Liġi Nru 442-B/88), tat-30 ta’ Novembru 1988 (*Diário da República* I, série I-A, nº 277, tat-30 ta’ Novembru 1988), fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mid-Decreto-Lei nº211/2005 (Digriet-Liġi Nru 211/2005), tas-7 ta’ Diċembru 2005 (*Diário da República* I, série I-A, nº 234, tas-7 ta’ Diċembru 2005) (iktar ’il quddiem il-“CIRC”), il-persuni ġuridiċi u l-entitajiet l-oħra li ma għandhomx is-sede jew it-tmexxija effettiva tagħhom fit-territorju Portugiż huma suġġetti għall-IRC unikament f’dak li jikkonċerna d-dħul miksub f’dan it-territorju. Fost id-dħul ikkonċernat hemm, skont l-Artikolu 4(3)(c) tal-CIRC, l-interessi mħallsa minn debituri li jirrisjedu, li għandhom is-sede jew it-tmexxija effettiva tagħhom fit-territorju Portugiż, jew li l-pagament tagħhom jitħallas minn stabbiliment stabbli stabbilit f’dan l-Istat.

4 Fl-assenza ta’ ftehim intiż għall-ħelsien minn taxxa doppja, tali dħul, skont l-Artikolu 80(2)(c) tal-CIRC, bħala prinċipju huwa ntaxxat bir-rata ta’ 20% u l-bażi taxxabbli hija kkostitwita minn dħul gross miksub fil-Portugall. L-IRC, skont l-Artikolu 88(1)(c), l-Artikolu 88(3)(b) kif ukoll l-Artikolu 88(5) tal-CIRC, titnaqqas minn ras il-għajn u din it-taxxa hija ta’ natura definittiva.

5 Id-dħul minn interessi miġbura mill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti huwa, skont l-Artikolu 80(1) tal-CIRC, impost bir-rata ta’ 25 %. Madankollu, il-bażi taxxabbli hija kkostitwita biss mill-ammont nett tal-interessi miġbura. Minbarra dan, skont l-Artikolu 90(1)(a) tal-CIRC, l-IRC ma titnaqqasx minn ras il-għajn, f’dak li jikkonċerna dawn l-istituzzjonijiet finanzjarji.

Ftehim dwar it-taxxa doppja bejn ir-Repubblika Portugiża u l-Irlanda

6 L-Artikolu 11 tal-Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (ftehim bejn ir-Repubbblika Portugiża u l-Irlanda intiż għall-ħelsien minn taxxa doppja u għall-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali fil-qasam ta' taxxa fuq id-dħul), konkluż f'Dublin fl-1 ta' Ġunju 1993 (*Diário da República* I, série I-A, n° 144, tal-24 ta' Ġunju 1994, p. 3310), jipprovdi:

"1 – L-interessi miġbura fi Stat kontraenti u mħallsa lil resident ta' Stat kontraenti ieħor jistgħu jiġu ntaxxati f'dan l-Istat l-ieħor.

2 – Għalhekk, dawn l-interessi jistgħu wkoll jiġu ntaxxati fl-Istat kontraenti minn fejn joriġinaw u skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat, iżda jekk il-persuna li tirċievi dawn l-interessi hija l-benefiċjarja effettiva tagħhom, it-taxxa hekk stabbilita ma għandhiex taqbeż il-15 % tal-ammont gross ta' dawn l-interessi.

L-awtoritajiet kompetenti tal-Istati kontraenti ser jistabbilixxu, permezz ta' ftehim komuni, il-mod kif jiġi applikat dan il-limitu.

[...]"

Il-fatti fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

7 Fit-30 ta' Settembru 2004, Brisal ikkonkludiet kuntratt ta' finanzjament estern, imsejjaħ *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, għal ammont ta' EUR 262 726 055, intiż sabiex jiggarantixxi l-iżvilupp tal-attivitajiet kollha li jaqgħu taħt kuntratt ta' konċessjoni li kien sar preċedentement mal-Istat Portugiż. Dan il-kuntratt ta' finanzjament estern ġie konkluż ma' konsorzju ta' banek fejn uħud minnhom biss kienu residenti fit-territorju Portugiż.

8 Fid-29 ta' Marzu 2005, dan il-konsorzju ġie estiż għal istituzzjonijiet oħra, fosthom KBC, permezz ta' trasferiment ta' kuntratt.

9 Fir-rigward tal-parti tal-kuntratt dwar KBC, Bristal naqqset minn ras il-għajn u ħallset lill-Istat Portugiż, bħala IRC, ammont ta' EUR 59 386. Dan l-ammont kien ikkalkolat skont interessi dovuti lil KBC bejn ix-xahar ta' Settembru 2005 u x-xahar ta' Settembru 2007, li kienu jammontaw għal 350806.07.

10 Fit-28 ta' Settembru 2007, Brisal u KBC ippreżentaw appell amministrattiv kontra din it-taxxa quddiem iċ-ċentru tat-taxxi kompetenti, minħabba li din it-taxxa kienet tmur kontra l-Artikolu 56 TFUE.

11 Peress li dan l-appell amministrattiv ġie miċħud, Brisal u KBC ippreżentaw rikors quddiem it-Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (qorti amministrattiva u fiskali ta' Sintra, il-Portugall), li wkoll ġie miċħud. Din il-qorti kkunsidrat li kien jirriżulta mis-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), li l-fatt għal leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi differenza fit-trattament bejn il-kumpanniji residenti u l-kumpanniji mhux residenti fir-rigward tal-obbligu ta' tnaqqis minn ras il-għajn tat-taxxa dwar id-dħul ma jikkostitwixxix, waħdu, ksur tal-prinċipju tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi, peress li dawn iż-żewġ kategoriji ta kumpanniji ma kinux jinsabu f'sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli. Minbarra dan, din il-qorti żiedet li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet diġà ċaħdet rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ppreżentat mill-Kummissjoni Ewropea kontra r-Repubblika Portugiża, rikors li kien ibbażat fuq l-istess raġunijiet bħal dawk invokati minn Brisal u KBC fil-kuntest tal-kawża prinċipali.

12 Insostenn tal-appell ippreżentat quddiem is-Supremo Tribunal Administrativo (qorti amministrattiva suprema, il-Portugall), Brisal u KBC isostnu li l-interessi miksuba fil-Portugall mill-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti huma suġġetti għal taxxa f'ras il-għajn b'rata finali ta' 20 %, jew b'rata iktar baxxa f'każ ta' applikazzjoni ta' ftehim intiż għall-ħelsien minn taxxa doppja, rata li tolqot id-dħul gross, filwaqt li l-interessi miksuba mill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti, li ma humiex suġġetti għal taxxa f'ras il-għajn, huma intaxxati fuq il-valur nett tagħhom bir-rata ta' 25 %. L-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti huma għalhekk suġġetti għal piż fiskali ikbar minn dak li l-istituzzjonijiet finanzjarji residenti huma suġġetti għalih, li jmur kontra l-libertà li jiġu pprovduti servizzi u l-moviment liberu tal-kapital, previsti rispettivament fl-Artikoli 56 u 63 TFUE.

13 Is-Supremo Tribunal Administrativo (qorti amministrattiva suprema) tirrileva li l-kawża prinċipali tikkonċerna l-libertà li jiġu pprovduti servizzi u li l-effetti restrittivi fuq il-moviment liberu tal-kapital kif ukoll fuq il-libertà tal-pagamenti huma biss il-konsegwenza diretta u naturali ta' eventwali restrizzjonijiet għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi. Għalhekk għandu jiġi eżaminat biss jekk l-Artikolu 80(2)(c) tas-CIRC huwiex konformi mal-Artikolu 56 TFUE, kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja b'mod partikolari fis-sentenzi tagħha tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), tat-3 ta' Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), u tal-15 ta' Frar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Fil-fehma ta' din il-qorti, kien hemm lok li jsir riferiment mhux għas-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), għas-soluzzjoni ta' din il-kawża, iżda pjuttost għas-sentenza tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Madankollu, minkejja li l-loġika li hija l-bażi ta' din l-aħħar sentenza tista' titqies li tippreżenta xebh ma' dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja ma tatx deċiżjoni espliċita dwar l-intaxxar tal-pagamenti transkonfinali ta' interessi li jimplikaw istituzzjonijiet finanzjarji.

15 Tibqa' għalhekk miftuħa l-kwistjoni jekk l-istituzzjonijiet finanzjarji residenti u l-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli u jekk l-intaxxar ikkonċernat għandux jieħu inkunsiderazzjoni, kemm għall-ewwel minn dawn l-istituzzjonijiet kif ukoll għall-oħrajn, l-ispejjeż ta' finanzjament tas-self mogħti u l-ispejjeż direttament marbuta mal-attività ekonomika eżerċitata kif ukoll, fl-affermattiv, liema hija d-differenza li tippermetti li jiġi konkluż li l-istituzzjonijiet mhux residenti jinsabu, bħala fatt, f'sitwazzjoni sfavorevoli meta pparagunati mal-istituzzjonijiet residenti. Din il-problematika lanqas ma kienet ġiet deċiża fis-sentenza tas-17 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 F'dawn iċ-ċirkustanzi, is-Supremo Tribunal Administrativo (qorti amministrattiva suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 56 TFUE jipprekludi leġiżlazzjoni fiskali interna li tipprovdi li istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti fit-territorju Portugiż jiġu ssuġġettati għat-taxxa fuq id-dħul ta' interessi li jirriżultaw f'dan it-territorju u intaxxati f'ras il-għajn b'rata definittiva ta' 20 % (jew b'rata inqas fil-każ ta' ftehim għal ħelsien minn taxxa doppja), rata applikabbli fuq id-dħul gross, mingħajr il-possibbiltà ta' tnaqqis tal-ispejjeż professjonali direttament marbuta mal-attività finanzjarja eżerċitata, filwaqt li l-interessi li jirriżultaw mill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti huma inkorporati fid-dħul globali taxxabbli, fejn isir it-tnaqqis tal-ispejjeż assoċjati mal-attività eżerċitata fil-mument tal-kalkolu tal-profitt għall-finijiet tal-issuġġettar [għall-IRC], fejn b'hekk, ir-rata ġenerali ta' 25 % tapplika għad-dħul ta' interessi nett?

2) Din l-oppożizzjoni teżisti wkoll meta ssir il-konstatazzjoni li l-bażi taxxabbli tal-istituzzjonijiet finanzjarji residenti tibqa' jew tista' tibqa' suġġetta, wara t-tnaqqis tal-ispejjeż ta' finanzjament assoċjati mad-dħul ta' interessi jew mat-tnaqqis tal-ispejjeż b'relazzjoni ekonomika diretta ma' dan id-dħul, għal bażi taxxabbli ogħla minn dak li huwa intaxxat f'ras il-għajn mill-istituzzjonijiet mhux residenti u li jkollu effett fuq id-dħul gross?

3) F'dan ir-rigward, l-ispejjeż ta' finanzjament assoċjati mas-self mogħti jew mal-ispejjeż li jippreżentaw rabta ekonomika diretta mad-dħul ta' interessi li jirriżultaw, jistgħu jiġu kkonfermati permezz tad-data pprovduta mill-EURIBOR ('Euro Interbank Offered Rate') u mil-LIBOR ('London Interbank Offered Rate') – entitajiet li jirrappreżentaw ir-rati ta' interess medji mitluba fil-finanzjamenti interbankarji li għalihom jirrikorru l-banek sabiex jeżerċitaw l-attività tagħhom?"

Fuq id-domandi preliminari

17 L-ewwel nett, hemm lok li jiġi kkonstatat li, fir-rigward taċ-ċirkustanza li l-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali seħħew qabel l-1 ta' Diċembru 2009, jiġifieri qabel id-dħul fis-seħħ tat-Trattat FUE, l-interpretazzjoni mitluba mill-qorti tar-rinviju għandha titqies li tirrigwarda l-Artikolu 49 KE u mhux l-Artikolu 56 TFUE.

18 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi, minn naħa, jekk l-Artikolu 49 KE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tintaxxa l-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti, permezz ta' taxxa f'ras il-għajn, fuq id-dħul minn interessi miksuba ġewwa l-pajjiż mingħajr possibbiltà ta' tnaqqis tal-ispejjeż professjonali, filwaqt li l-istituzzjonijiet finanzjarji residenti ma humiex suġġetti għal tali taxxa f'ras il-għajn u jistgħu jnaqqsu l-ispejjeż professjonali direttament marbuta mal-attività finanzjarja eżerċitata, u, min-naħa l-oħra, kif dawn l-ispejjeż għandhom jiġu stabbiliti.

19 Sabiex tingħata risposta għal dawn id-domandi, hemm lok, l-ewwel nett, li jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 49 KE jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li taxxa f'ras il-għajn tiġi applikata għar-remunerazzjoni tal-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti, filwaqt li r-remunerazzjoni mħallsa lill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti ma hijiex suġġetta għal tali taxxa. Għalhekk, għandu jiġi stabbilit jekk iċ-ċirkustanza li tal-ewwel, bid-differenza minn tat-tieni, ma jistgħux inaqqsu l-ispejjeż professjonali direttament marbuta mal-attività finanzjarja inkwistjoni tikkostitwixxix restrizzjoni fis-sens ta' din id-dispożizzjoni u, fl-affermattiv, jekk tali restrizzjoni tistax tiġi ġġustifikata. Fl-aħħar nett, għandu jiġi ppreċiżat jekk rati ta' interessi medji, bħal dawk li hemm riferiment għalihom fit-talba għal deċiżjoni preliminari, jistgħux jitqiesu li jikkostitwixxu spejjeż professjonali direttament marbuta mal-attività finanzjarja inkwistjoni.

20 Fir-rigward tal-ewwel minn dawn l-aspetti, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-qorti tar-rinviju tikkunsidra hija stess li d-differenza ta' trattament inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tirriżultax tant mill-applikazzjoni ta' żewġ tekniki ta' ntaxxar differenti iżda mir-rifjut li lill-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti tingħata l-possibbiltà li jnaqqsu l-ispejjeż professjonali filwaqt li l-istituzzjonijiet finanzjarji residenti għandhom tali possibbiltà. Minbarra dan, il-fajl ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja ma jinkludi ebda element ieħor relatat ma' dan l-ewwel aspett tat-talba għal deċiżjoni preliminari.

21 F'dawn iċ-ċirkustanzi, huwa biżżejjed li jitfakkar, hekk kif irrilevat l-Avukat Ġenerali fil-punt 22 tal-konklużjonijiet tagħha, li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-applikazzjoni għall-fornituri ta' servizzi mhux residenti tat-taxxa f'ras il-għajn bħala teknika ta' tassazzjoni, filwaqt li l-fornituri residenti ma humiex suġġetti għal tali taxxa f'ras il-għajn, filwaqt li tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi, tista' tiġi ġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, bħal, pereżempju, in-neċessità li tiġi ggarantita l-effettività tal-irkupru tat-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 35, u tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 39).

22 Għalhekk, l-Artikolu 49 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li skont din proċedura ta' tnaqqis f'ras il-għajn tat-taxxa tiġi applikata għar-remunerazzjoni tal-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti fl-Istat Membru li fih jiġu

pprovduti s-servizzi, filwaqt li r-remunerazzjoni mħallsa lill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti ta' dan l-Istat Membru ma hijiex suġġetta għal tali taxxa f'ras il-għajn, bil-kundizzjoni li l-applikazzjoni lill-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti tat-taxxa f'ras il-għajn tiġi ġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan imfittex.

23 F'dak li jikkonċerna t-tieni aspett tat-talba għal deċiżjoni preliminari, hemm lok li jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, fir-rigward tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-ispejjeż professjonali li għandhom rabta diretta mal-attività eżerċitata, li l-fornituri residenti u l-fornituri mhux residenti jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punt 27; tas-6 ta' Lulju 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punt 20; u tal-15 ta' Frar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 23).

24 Il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeduċi minn dan li l-Artikolu 49 KE jipprekludi leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali li, bħala regola ġenerali, tieħu inkunsiderazzjoni, matul l-intaxxar ta' persuni mhux residenti, id-dħul gross mingħajr tnaqqis tal-ispejjeż professjonali, filwaqt li r-residenti jiġu ntaxxati fuq id-dħul nett tagħhom wara tnaqqis ta' dawn l-ispejjeż (sentenzi tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punti 29 u 55; tat-3 ta' Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 42; u tal-15 ta' Frar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 23).

25 F'dan il-każ, u fir-rigward tal-argument, invokat b'mod partikolari mir-Repubblika Portugiża, li l-provvisti ta' servizzi mwettqa mill-istituzzjonijiet finanzjarji għandhom, fir-rigward tal-prinċipju tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi msemmi fl-Artikolu 49 KE, bħala prinċipju jiġu ttrattati b'mod differenti minn provvisti ta' servizzi mogħtija f'oqsma ta' attività oħra, peress li jkun impossibbli li tiġi stabbilita kwalunkwe rabta karatteristika bejn l-ispejjeż sostnuti u d-dħul ta' interessi miksuba, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-ġurisprudenza ċċitata fil-punt preċedenti tistax tiġi trasposta fil-kawża prinċipali.

26 F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi ppreċiżat li l-Qorti tal-Ġustizzja ma stabbilixxietx distinzjoni bejn il-kategoriji differenti ta' provvisti ta' servizzi. Minbarra dan, l-Artikolu 49 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 50 KE, ma jagħmilx distinzjoni bejn il-kategoriji kollha ta' provvisti ta' servizzi elenkati f'din l-aħħar dispożizzjoni. Huwa biss l-Artikolu 51(2) KE li jipprovdi li l-libertà li jipprovdu servizzi ta' banek li huma marbuta ma' movimenti ta' kapital għandha titwettaq b'armonija mal-libertà tal-moviment tal-kapital. Issa, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat KE dwar il-moviment liberu tal-kapital ma jinkludu ebda element ta' natura li jikkorrobora l-argument li s-servizzi tal-banek għandhom jiġu ttrattati b'mod differenti minn provvisti ta' servizzi oħra minħabba l-fatt li jkun impossibbli li tiġi stabbilita kwalunkwe rabta karatteristika bejn l-ispejjeż sostnuti u d-dħul ta' interessi miksuba.

27 Għaldaqstant, il-provvisti ta' servizzi mwettqa minn istituzzjonijiet finanzjarji ma jistgħux, fir-rigward tal-prinċipju tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi msemmi fl-Artikolu 49 KE, bħala prinċipju jiġu ttrattati b'mod differenti minn provvisti ta' servizzi mogħtija f'oqsma ta' attività oħra.

28 Isegwi li leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li skont din l-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti huma ntaxxati fuq id-dħul ta' interessi miksuba ġewwa l-Istat Membru kkonċernat mingħajr ma jingħataw il-possibbiltà li jnaqqsu l-ispejjeż professjonali direttament marbuta mal-attività inkwistjoni, filwaqt li tali possibbiltà hija rikonoxxuta lill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti, tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi li bħala prinċipju hija projbita, skont l-Artikolu 49 KE.

29 Madankollu, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi tista' tiġi aċċettata jekk din tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. F'każ bħal dan, ikun meħtieġ ukoll li l-applikazzjoni ta' din

ir-restrizzjoni tkun xierqa sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-għan imfittex u li din ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex dan jintlaħaq (sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 36).

30 Għalhekk, għandu jiġi vverifikat jekk restrizzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistax validament tiġi ġġustifikata mir-raġunijiet invokati f'dan il-każ.

31 F'dan ir-rigward, minn naħa, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-ġustifikazzjoni mressqa quddiem il-qorti tar-rinviju hija bbażata fuq l-applikazzjoni lill-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti ta' rata ta' taxxa iktar favorevoli minn dik applikata għall-istituzzjonijiet finanzjarji residenti.

32 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ripetutament iddeċidiet li trattament fiskali sfavorevoli li jmur kontra libertà fundamentali ma jistax jitqies li huwa kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni minħabba l-eżistenza eventwali ta' vantaġġi oħra (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-1 ta' Lulju 2010, Dijkman u Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punt 41, kif ukoll tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 31).

33 Isegwi li restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tistax tiġi ġġustifikata miċ-ċirkustanza li l-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti huma suġġetti għal rata ta' taxxa inqas għolja minn dik tal-istituzzjonijiet finanzjarji residenti.

34 Min-naħa l-oħra, fil-kuntest tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-Repubblika Portugiża sostniet li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija ġġustifikata kemm mir-rekwiżit li jinżamm it-tqassim ekwilibrat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, mir-rieda ta' ħelsien mit-tnaqqis doppju tal-ispejjeż professjonali inkwistjoni u min-neċessità li tiġi ggarantita l-effettività tal-irkupru tat-taxxa.

35 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tat-tqassim ekwilibrat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, hemm lok li jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ċertament irrikonoxxiet li ż-żamma tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri tikkostitwixxi għan leġittimu u li, fl-assenza ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni Ewropea, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti sabiex jiddefinixxu, permezz ta' ftehim jew unilateralment, il-kriterji għat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni tagħhom, sabiex tiġi eliminata t-taxxa doppja (sentenza tal-21 ta' Mejju 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punt 42).

36 Madankollu, jirriżulta wkoll mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li, meta l-Istati Membru jagħmlu użu minn din il-libertà u jistabbilixxu, fil-kuntest ta' ftehimiet bilaterali intiżi għall-ħelsien minn taxxa doppja, il-fatturi ta' rabta għall-finijiet tat-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali, dawn huma marbuta li josservaw il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament u l-libertajiet ta' moviment iggarantiti mid-dritt primarju tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Novembru 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 37).

37 Issa, hekk kif irrilevat l-Avukat Ġenerali fil-punti 59 sa 62 tal-konklużjonijiet tagħha, f'dan il-każ ma jeżisti ebda element ta' natura li jispjega kif it-tqassim tas-setgħat ta' tassazzjoni jeħtieġ li l-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti għandhom, f'dak li jikkonċerna t-tnaqqis tal-ispejjeż professjonali direttament marbuta mad-dħul taxxabbli tagħhom f'dan l-Istat Membru, jiġu ttrattati inqas favorevolment mill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti.

38 F'dak li jikkonċerna, it-tieni nett, ir-rieda ta' prevenzjoni tat-tnaqqis doppju tal-ispejjeż professjonali, li tista' tintrabat mal-ġlieda kontra l-frodi fiskali, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li, billi llimitat ruħha sabiex tevoka, mingħajr preċiżjoni oħra, l-eżistenza eventwali ta' riskju li l-ispejjeż inkwistjoni jistgħu jitnaqqsu t-tieni darba fl-Istat ta' residenza tal-fornitur tas-servizzi, mingħajr ma ġie stabbilit kif l-implementazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta

(ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2001/106/KE tas-16 ta' Novembru 2004 (ĠU L 333M, p. 266) fis-seħħ fil-mument tal-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma kinitx ippermettiet li jiġi evitat dan ir-riskju, ir-Repubblika Portugiża ma tagħmilx lill-Qorti tal-Ġustizzja fil-pożizzjoni li tevalwa l-portata ta' dan l-argument (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-24 ta' Frar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 52).

39 Fir-rigward, fit-tielet lok, tan-neċessità li tiġi ggarantita l-effettività tal-irkupru tat-taxxa, hemm lok li jitfakkar li, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li tali għan jikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punti 35 u 36, kif ukoll tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 39), l-applikazzjoni ta' din ir-restrizzjoni wkoll għandha tkun xierqa sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-għan imfittex u li hija ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex dan jintlaħaq (sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 36).

40 Issa, fir-rigward ta' restrizzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi kkonstatat li din ma hijiex neċessarja sabiex tiġi żgurata l-effettività tal-irkupru tal-IRC.

41 Fil-fatt, hekk kif l-Avukat Ġenerali rrilevat fil-punti 70 sa 72 tal-konklużjonijiet tagħha, għandu l-ewwel nett jiġi sostnut li l-argument, imressaq mir-Repubblika Portugiża, li l-għoti lill-persuni parzjalment suġġetti għat-taxxa tal-possibbiltà li jnaqqsu l-ispejjeż professjonali direttament marbuta mal-provvisti mwettqa fit-territorju ta' dan l-Istat Membru joħloq piż amministrattiv għall-awtoritajiet fiskali nazzjonali, japplika wkoll, *mutatis mutandis*, għall-persuni kompletament suġġetti għat-taxxa.

42 Sussegwentement, il-piż amministrattiv supplimentari li eventwalment jaqa' fuq id-destinatarju tas-servizz meta dan tal-aħħar għandu jipproċedi għat-teħid inkunsiderazzjoni tal-ispejjeż professjonali li l-fornitur jitlob it-tnaqqis tagħhom jeżisti biss f'sistema li tipprevedi li dan it-tnaqqis għandu jseħħ qabel ma t-taxxa f'ras il-għajn tiġi applikata u jista' għalhekk jiġi evitat meta l-fornitur huwa awtorizzat sabiex isostni d-dritt għal tnaqqis tiegħu direttament mal-amministrazzjoni u ladarba l-IRC titnaqqas. F'każ simili, id-dritt għal tnaqqis iseħħ bir-rimbors ta' parti mit-taxxa mnaqqsa f'ras il-għajn.

43 Fl-aħħar nett, huwa l-fornitur ta' servizzi li għandu jiddeċiedi jekk iqisx opportun li jinvesti riżorsi fl-istabbiliment u fit-traduzzjoni ta' dokumenti intiżi sabiex juru r-realtà u l-ammont effettiv tal-ispejjeż professjonali li tagħhom huwa jitlob it-tnaqqis.

44 Fir-rigward tat-tielet aspett tat-talba għal deċiżjoni preliminari, jiġifieri l-mod kif għandhom jiġu stabbiliti l-ispejjeż professjonali direttament marbuta mad-dħul ta' interessi bbażati fuq kuntratt ta' self finanzjarju bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hemm lok li jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li Stat Membru li jagħti lir-residenti l-possibbiltà li jnaqqsu tali spejjeż ma jistax, bħala prinċipju, jeskludi t-teħid inkunsiderazzjoni ta' dawn l-istess spejjeż għall-persuni mhux residenti (sentenza tal-15 ta' Frar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 23).

45 Isegwi li, f'dak li jikkonċerna t-teħid inkunsiderazzjoni ta' dawn l-ispejjeż, il-persuni mhux residenti bħala prinċipju għandhom jiġu ttrattati bl-istess mod bħar-residenti u għandhom ikunu jistgħu jnaqqsu l-ispejjeż tal-istess natura bħal dawk li dawn tal-aħħar huma awtorizzati li jnaqqsu.

46 Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, bi spejjeż professjonali marbuta direttament mad-dħul miġbur fl-Istat Membru fejn l-attività hija eżerċitata, għandhom jinftiehmu l-ispejjeż li jirriżultaw minn din l-attività u, għalhekk, huma neċessarji għall-eżerċizzju tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-24 ta' Frar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

47 Fir-rigward tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri, l-għoti ta' self finanzjarju, hemm lok li jiġi kkonstatat li t-twettiq ta' tali provvista jagħti neċessarjament lok għal spejjeż professjonali bħal pereżempju, spejjeż tal-ivvjaġġar, spejjeż għal akkomodazzjoni f'lukandi kif ukoll ta' konsulenza legali jew fiskali, fejn huwa relattivament faċli li tiġi stabbilita kemm ir-rabta diretta mas-self inkwistjoni kif ukoll li jiġi ppruvat l-ammont effettiv. Peress li l-persuni parzjalment suġġetti għat-taxxa għandhom ikunu jistgħu jibbenefikaw mill-istess trattament bħall-persuni kompletament suġġetti għat-taxxa, huma għandhom jingħataw, f'dak li jikkonċerna dawn l-ispejjeż, l-istess possibbiltajiet ta' tnaqqis, filwaqt li jkunu suġġetti għall-istess rekwiżiti f'dak li jikkonċerna, b'mod partikolari, l-oneru tal-prova.

48 Għandu jingħad ukoll li l-eżerċizzju ta' din l-attività joħloq ukoll spejjeż ta' finanzjament li bħala prinċipju għandhom jitqiesu li huma neċessarji għall-eżerċizzju ta' din l-attività, iżda jista' jirriżulta iktar diffiċli li tiġi stabbilita r-rabta diretta tagħhom ma' self finanzjarju partikolari jew l-ammont effettiv. L-istess osservazzjoni tapplika, hekk kif l-Avukat Ġenerali rrilevat fil-punt 39 tal-konklużjonijiet tagħha, f'dak li jikkonċerna l-parti tal-ispejjeż ġenerali tal-istituzzjoni finanzjarja li tista' titqies li hija neċessarja għall-għoti ta' self finanzjarju partikolari.

49 Madankollu, iċ-ċirkustanza biss li din il-prova hija iktar diffiċli sabiex tiġi prodotta ma tistax tawtorizza Stat Membru li jirrifjuta, b'mod assolut, lill-persuni mhux residenti, persuni parzjalment suġġetti għat-taxxa, tnaqqis li huwa jagħti lir-residenti, persuni għal kollox suġġetti għat-taxxa, peress li ma jistax jiġi eskluż *a priori* li persuna mhux residenti tkun fil-pożizzjoni li tipprovdi d-dokumenti ta' sostenn rilevanti li jippermettu lill-awtoritajiet fiskali tal-Istat Membru ta' tassazzjoni li jivverifikaw, b'mod ċar u preċiż, ir-realtà u n-natura tal-ispejjeż professjonali li t-tnaqqis tagħhom huwa mitlub (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-27 ta' Jannar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 53, kif ukoll tas-26 ta' Mejju 2016, Kohll u Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 55).

50 Fil-fatt, xejn ma jipprekludi lill-awtoritajiet fiskali kkonċernati li jeħtieġu mill-persuna mhux residenti l-provi li huma jqisu neċessarji sabiex jiġi evalwat jekk il-kundizzjonijiet għal tnaqqis ta' spejjeż previsti mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni humiex issodisfatti u, bħala konsegwenza, jekk hemmx lok jew le li jingħata t-tnaqqis mitlub (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-27 ta' Jannar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 54, kif ukoll tas-26 ta' Mejju 2016, Kohll u Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 56).

51 F'dan il-kuntest, hemm lok li jiġi kkonstatat li l-Gvern Portugiż ma pprovda ebda indikazzjoni fir-rigward tar-raġunijiet li jistgħu jipprekludu li l-awtoritajiet fiskali nazzjonali jieħdu inkunsiderazzjoni provi prodotti mill-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti.

52 Hija l-qorti tar-rinviju, li hija adita bit-tilwima fil-kawża prinċipali, u li għandha tieħu r-responsabbiltà tad-deċiżjoni ġudizzjarja li għandha tingħata, li għandha tistabbilixxi, fil-kuntest ta' din it-tilwima, minn naħa, liema huma, fost l-ispejjeż iddikjarati minn KBC, dawk li jistgħu jitqiesu li huma spejjeż professjonali direttament marbuta mal-attività finanzjarja inkwistjoni, fis-sens tal-leġiżlazzjoni nazzjonali, u, min-naħa l-oħra, liema hija l-parti mill-ispejjeż ġenerali li tista' titqies li hija direttament marbuta ma' din l-attività (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-15 ta' Frar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 26).

53 F'dan ir-rigward, għandu jingħad ukoll li, sakemm il-leġiżlazzjoni nazzjonali tawtorizza lill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti li japplikaw, għall-kalkolu tal-ispejjeż ta' finanzjament sostnuti, rati ta' interessi bħal dawk imsemmija mill-qorti tar-rinviju fit-tielet domanda preliminari tagħha, din il-qorti ma tistax, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tieħu inkunsiderazzjoni dawn ir-rati.

54 Fil-fatt, dawn jikkostitwixxu biss rati medji pprattikati fil-kuntest ta' finanzjamenti interbankarji u ma jikkorrispondux mal-ispejjeż ta' finanzjament effettivament sostnuti. Minbarra dan, hekk kif jirriżulta mill-fajl ippreżentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, is-self inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kienx esklużivament iffinanzjat minn fondi mislufa mill-kumpannija omm ta' KBC u minn banek oħra, iżda kien iffinanzjat ukoll permezz ta' fondi ddepożitati mill-klijenti ta' KBC.

55 Għalhekk, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, ir-risposti għad-domandi preliminari magħmula għandhom ikunu li:

— l-Artikolu 49 KE ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li skont din proċedura ta' tnaqqis f'ras il-għajn tat-taxxa tiġi applikata għar-remunerazzjoni tal-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti tal-Istat Membru li fih jiġu pprovduti s-servizzi, filwaqt li r-remunerazzjoni mħallsa lill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti ta' dan l-Istat Membru ma hijiex suġġetta għal tali taxxa, bil-kundizzjoni li l-applikazzjoni lill-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti tat-taxxa f'ras il-għajn tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan imfittex;

— l-Artikolu 49 KE jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali li, bħala regola ġenerali, tintaxxa l-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti fuq id-dħul ta' interessi miksub ġewwa l-Istat Membru kkonċernat mingħajr ma tagħtihom il-possibbiltà li jnaqqsu l-ispejjeż professjonali direttament marbuta mal-attività inkwistjoni, filwaqt li tali possibbiltà hija rikonoxxuta lill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti;

— hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa, abbażi tad-dritt nazzjonali tagħha, liema huma l-ispejjeż professjonali li jistgħu jitqiesu li huma direttament marbuta mal-attività inkwistjoni.

Fuq l-ispejjeż

56 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 (Il-Ħames Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 49 KE ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li skont din proċedura ta' tnaqqis f'ras il-għajn tat-taxxa tiġi applikata għar-remunerazzjoni tal-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti tal-Istat Membru li fih jiġu pprovduti s-servizzi, filwaqt li r-remunerazzjoni mħallsa lill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti ta' dan l-Istat Membru ma hijiex suġġetta għal tali taxxa, bil-kundizzjoni li l-applikazzjoni lill-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti tat-taxxa f'ras il-għajn tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan imfittex;

L-Artikolu 49 KE jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali li, bħala regola ġenerali, tintaxxa l-istituzzjonijiet finanzjarji mhux residenti fuq id-dħul ta' interessi miksub ġewwa l-Istat Membru kkonċernat mingħajr ma tagħtihom il-possibbiltà li jnaqqsu l-ispejjeż professjonali direttament marbuta mal-attività inkwistjoni, filwaqt li tali possibbiltà hija rikonoxxuta lill-istituzzjonijiet finanzjarji residenti;

Hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa, abbażi tad-dritt nazzjonali tagħha, liema huma l-ispejjeż professjonali li jistgħu jitqiesu li huma direttament marbuta mal-attività inkwistjoni.

Firem