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

18 ta' Marzu 2010 *

Fil-Kawża C-440/08,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi), permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' Settembru 2008, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta' Ottubru 2008, fil-proċedura

F. Gielen

vs

Staatssecretaris van Financiën,

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

komposta minn A. Tizzano, President ta' Awla, li qed jaġixxi bħala President tal-Ewwel Awla, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (Relatur) u J.-J. Kasel, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

Avukat Ġenerali: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-17 ta' Settembru 2009,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal F. Gielen, minn F. A. Engelen u S. C. W. Douma, belastingadviseurs,

— għall-Gvern Olandiż, minn C. Wissels, C. ten Dam u M. Noort, bħala aġenti,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn M. Lumma u C. Blaschke, bħala aġenti,

— għall-Gvern Estonjan, minn L. Uibo, bħala aġent,

— għall-Gvern Portugiż, minn C. Guerra Santos kif ukoll minn L. Inez Fernandes u J. Menezes Leitão, bħala aġenti,

— għall-Gvern Svediż, minn A. Falk, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal u W. Roels, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-27 ta' Ottubru 2009,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 43 KE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn F. Gielen u Staatssecretaris van Financiën dwar it-taxxa fuq id-dħul għas-sena 2001.

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

3 Il-Liġi tal-2001 dwar it-taxxa fuq id-dħul (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001, iktar 'il quddiem il-"liġi tal-2001") tipprevedi fl-Artikolu 2.1(b) tagħha, li l-persuni fiżiċi mhux residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi iżda li jirċievu dħul Olandiż huma suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul.

4 Skont l-Artikolu 3.2 tal-liġi tal-2001, il-profitt taxxabbli huwa l-profitt magħmul mill-persuna taxxabbli bħala imprenditur ta' impriża waħda jew iktar, imnaqqas bit-tnaqqis favur il-persuni li jaħdmu għal rashom.

5 Skont l-Artikolu 3.76(2) tal-liġi tal-2001, l-ammont tal-imsemmi tnaqqis jiddependi mill-ammont tal-profitt skont skala digressiva li tinsab f'din id-dispożizzjoni. Hija titla' sa EUR 6 084 għal profitt ta' inqas minn EUR 11 745 u tinżel fi stadji sa EUR 2 984 għal profitt ta' iktar minn EUR 50 065.

6 Skont l-Artikolu 3.76(1), id-dritt għat-tnaqqis favur il-persuni li jaħdmu għal rashom huwa suġġett, b'mod partikolari, għal "kriterju tas-sigħat".

7 Dan jikkorrispondi, skont l-Artikolu 3.6 tal-liġi tal-2001, għall-prestazzjoni, matul is-sena kalendarja, ta' mill-inqas 1 225 siegħa xogħol ma' impriża waħda jew iktar li minnha l-persuna taxxabbli ddaħħal profitt bħala imprenditur.

8 Sabiex jiġi evalwat jekk persuna taxxabbli mhux residenti tissodisfax dan il-kriterju, is-sigħat biss li huma relatati mal-attivitajiet ta' parti ta' impriża operata minn stabbiliment permanenti fil-Pajjiżi l-Baxxi jittieħdu inkunsiderazzjoni.

9 Madankollu, persuna taxxabbli mhux residenti li hija suġġetta għas-sistema ta' tassazzjoni ta' Stat Membru ieħor fejn hija tirrisjedi tista' tagħżel, skont l-Artikolu 2.59(1) tal-liġi tal-2001, is-sistema applikabbli għall-persuni taxxabbli

residenti (iktar 'il quddiem il-"possibbiltà li persuna titqies li hija persuna taxxabbli residenti"). L-imsemmija dispożizzjoni ma teħtieġx li d-dħul tal-persuna taxxabbli mhux residenti jkun kompletament jew kważi kompletament iġġenerat fil-Pajjiżi l-Baxxi. Hija fformulata kif ġej:

"Kull persuna taxxabbli nazzjonali li tirrisjedi biss fil-Pajjiżi l-Baxxi matul parti mis-sena kalendarja u kull persuna taxxabbli barranija li tirrisjedi fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea jew fi Stat terz indikat permezz ta' digriet ministerjali, li miegħu [ir-Renju tal-]Pajjiżi l-Baxxi ffirma ftehim dwar il-ħelsien minn taxxa doppja li jipprevedi l-iskambju ta' informazzjoni, u li tiġi ntaxxata fl-imsemmi Stat Ewropew jew Stat terz, jistgħu jagħżlu li jkunu suġġetti għall-sistema fiskali li din il-liġi tipprevedi għall-persuni taxxabbli nazzjonali [...]"

10 Skont l-Artikoli 2 sa 10 tad-digriet ta' eżekuzzjoni tal-liġi tal-2001 (Het Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting 2001), tnaqqis tat-taxxa fuq id-dħul jingħata lil dak li jagħżel li jiġi assimilat bħala persuna taxxabbli residenti għat-taxxa relatata mal-elementi tad-dħul li ma humiex suġġetti għat-taxxa fil-Pajjiżi l-Baxxi jew li huma taxxabbli biss b'rata limitata.

11 Skont l-Artikolu 3 tal-imsemmi digriet:

"1. It-tnaqqis minħabba l-preżenza ta' elementi mhux taxxabbli fil-Pajjiżi l-Baxxi [...] fid-dħul li ġej minn xogħol jew proprjetà għandu jkun ugwali għall-ammont li jippreżenta mat-taxxa li, mingħajr l-applikazzjoni tal-Artikolu 2 sa 10, tkun dovuta skont il-liġi fuq id-dħul taxxabbli li ġej minn xogħol jew proprjetà, l-istess rapport ma'

bħal dak li l-ammont akkumulat tal-elementi mhux taxxabbli fil-Pajjiżi l-Baxxi [...] tad-dħul li jidher fid-denominatur jippreżenta mad-dħul li jidher fid-denominatur.

[...]

5. 'dħul li jidher fid-denominatur' ifisser id-dħul li ġej minn xogħol jew proprejtà [...]".

12 L-Artikolu 9 tal-istess digriet dwar il-ħelsien minn taxxa doppja (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) jipprevedi:

"1. Id-dħul barrani li ġej minn xogħol jew proprjetà provenjenti minn Stat ieħor huwa kkostitwit mill-ammont akkumulat tal-elementi tad-dħul li l-persuna taxxabbli tibbenefika minnu li ġej minn xogħol jew proprjetà f'dan l-Istat bħala:

a) profitt magħmul minn impriża barranija, jiġifieri impriża jew parti minn impriża li hija operata bl-għajnuna ta' stabbiliment permanenti jew rappreżentant permantenti fit-terrtorju tal-Istat l-ieħor;

[...]".

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

13 F. Gielen huwa resident Ġermaniż li jopera fil-Ġermanja impriża ta' koltivazzjoni fis-serer flimkien ma' żewġ persuni oħra. Huwa stabbilixxa fil-Pajjiżi l-Baxxi stabbiliment permanenti fejn jiġu kkoltivati pjanti ornamentali abbażi ta' kuntratti.

14 Matul is-sena 2001, huwa wettaq għall-imsemmija impriża iktar minn 1 225 siegħa xogħol fil-Ġermanja, filwaqt li fil-Pajjiżi l-Baxxi, huwa wettaq għall-imsemmi stabbiliment inqas minn 1 225 siegħa xogħol.

15 Għalhekk, l-awtorità fiskali Olandiża qieset li F. Gielen ma kienx issodisfa l-"kriterju tas-sigħat". Ir-Rechtbank Breda (Tribunal ta' Breda) ikkonferma din l-interpretazzjoni.

16 Min-naħa l-oħra, il-Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Qorti tal-Appell ta' Bois-le-Duc) qieset li tali applikazzjoni tal-imsemmi kriterju twassal għal diskriminazzjoni pprojbita mill-Artikolu 43 KE, peress li dan joħloq distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli residenti u l-persuni taxxabbli mhux residenti. Fil-fatt, skont il-Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, meta jiġi applikat dan il-kriterju, il-persuni taxxabbli residenti jistgħu jiġu ntaxxati skont il-profitt tagħhom, indipendentement mill-pajjiż li fih dan ġie ġġenerat.

17 Il-Gerechtshof te 's-Hertogenbosch qieset li din id-distinzjoni u dan l-ostakolu ma humiex iġġustifikati minn differenza ta' sitwazzjoni oġġettiva bejn il-persuni taxxabbli mhux residenti u l-persuni taxxabbli residenti, b'mod partikolari peress li t-tnaqqis favur il-persuni li jaħdmu għal rashom huwa direttament marbut mal-attivitajiet tal-persuni taxxabbli.

18 F. Gielen ippreżenta appell fuq punt ta' liġi mid-deċiżjoni tal-Gerechtshof te 's-Hertogenbosch quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden. F. Gielen iqis li l-fatt li ġie rrifjutat, bħala persuna taxxabbli mhux residenti, id-dritt għal tnaqqis favur persuni li jaħdmu għal rashom, jikkostitwixxi diskriminazzjoni li hija pprojbita mill-Artikolu 43 KE.

19 Il-Hoge Raad der Nederlanden tosserva li d-diskriminazzjoni fis-sens tal-Artikolu 43 KE tirriżulta mill-fatt li, bħala persuna taxxabbli mhux residenti, ma tittieħidx kont tas-sigħat kollha li huwa ddedika lill-impriża tiegħu, inklużi s-sigħat imwettqa fuq attivitajiet għal impriża jew stabbiliment li jinsab fi Stat Membru ieħor.

20 Madankollu, hija tistaqsi fuq il-kwistjoni dwar jekk tali diskriminazzjoni tistax tiġi evitata permezz tal-possibbiltà li persuna titqies li hija persuna taxxabbli residenti. Skont din, l-iskala li skontha l-persuna taxxabbli mhux residenti huwa ntaxxat fil-Pajjiżi l-Baxxi fil-każ fejn huwa jagħżel it-tassazzjoni ta' persuni taxxabbli residenti timplika l-applikazzjoni tal-progressività.

21 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Hoge Raad der Nederlanden iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikolu 43 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix l-applikazzjoni ta' dispożizzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru fuq il-profitt li ċittadin ta' Stat Membru ieħor (persuna taxxabbli barranija) għamel minn parti tal-impriża tiegħu stabbilita fl-ewwel Stat Membru jekk, meta tiġi interpretata b'ċertu mod, din id-dispożizzjoni toħloq effettivament diskriminazzjoni kuntrarja fiha nfisha għall-Artikolu 43 KE bejn il-persuni taxxabbli nazzjonali u l-persuni taxxabbli barranin, iżda l-persuna taxxabbli barranija kellha l-possibbiltà tagħżel bejn li tiġi ttrattata bħala persuna taxxabbli nazzjonali u, minħabba raġunjiet personali, ma użatx din il-possibbiltà?"

Fuq id-domanda preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

22 Il-Gvern Ġermaniż u l-Gvern Portugiż jesprimu dubji fir-rigward tal-possibbiltà għall-Qorti tal-Ġustizzja li tiddeċiedi fuq id-domanda magħmula mill-qorti nazzjonali.

23 Skont il-Gvern Ġermaniż, is-sistema fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tinvolvi, essenzjalment, l-ebda diskriminazzjoni pprojbita fis-sens tal-Artikolu 43 KE, b'mod li ma hemmx lok li wieħed jistaqsi jekk id-diskriminazzjoni tistax tiġi eskluża permezz tal-possibbiltà li persuna titqies li hija persuna taxxabbli residenti. Konsegwentement, ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domanda preliminari hija nieqsa minn kull utilità għall-eżitu tal-kawża prinċipali.

24 Il-Gvern Portugiż isostni essenzjalment li d-domanda prinċipali tiddependi fuq ċerta interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

25 Fil-fatt, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-Artikolu 3.6 tal-Liġi tal-2001 jista' wkoll jiġi interpretat fis-sens li, għall-finijiet tat-tnaqqis inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jistgħu jittieħdu inkunsiderazzjoni għal persuna taxxabbli mhux residenti s-sigħat imwettqa għal stabbiliment li jinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi kif ukoll dawk imwettqa għal stabbiliment li jinsab fi Stat Membru ieħor, u dan irendi din id-dispożizzjoni kompatibbli mal-Artikolu 43 KE u r-risposta għad-domanda preliminari superfluwa.

26 Peress li l-qorti tar-rinviju għandha l-possibbiltà li tinterpreta s-sistema fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali bħala li ma fiha ebda diskriminazzjoni li tmur kontra l-Artikolu 43 KE, il-Gvern Portugiż iqis li d-domanda preliminari hija ipotetika u li,

konsegwentement, ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex vinkolanti għall-qorti tal-rinviju.

27 Għandu jitfakkar f'dan ir-rigward li, skont ġurisprudenza stabbilita, fil-kuntest tal-proċedura stabbilita mill-Artikolu 267 TFUE, hija biss il-qorti nazzjonali, li hija adita bil-kawża u li għandha tassumi r-responsabbiltà tad-deċiżjoni ġudizzjarja li għandha tittieħed, li għandha tevalwa, fid-dawl taċ-ċirkustanzi partikolari tal-kawża, kemm in-neċessità ta' deċiżjoni preliminari sabiex tkun f'pożizzjoni li tagħti d-deċiżjoni tagħha, kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja. Konsegwentement, meta d-domandi magħmula jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha, bħala regola, tagħti deċiżjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-23 ta' April 2009, Rüffler, C-544/07, Ġabra p. I-3389, punt 36 u tad-19 ta' Novembru 2009, Filipiak, C-314/08, Ġabra p. I-11049, punt 40).

28 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li, f'ċirkustanzi eċċezzjonali, hija għandha teżamina l-kundizzjonijiet li fihom tressqet kawża quddiemha mill-qorti nazzjonali sabiex tivverifika l-ġurisdizzjoni tagħha stess (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-16 ta' Diċembru 1981, Foglia, 244/80, Ġabra p. 3045, punt 21; Rüffler, iċċitata iktar 'il fuq, punt 37 u Filipak, iċċiatat iktar 'il fuq, punt 41).

29 Ir-rifjut li tingħata deċiżjoni fuq domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mitluba ma għandha ebda relazzjoni mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema hija ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex għad-dispożizzjoni tagħha l-elementi ta' fatt u ta' liġi meħtieġa sabiex tagħti risposta utli għad-domandi li jkunu sarulha (sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Rüffler, punt 38 u Filipak, punt 42).

30 Għandu jiġi kkonstatat f'dan ir-rigward li jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li l-kawża prinċpali kif ukoll id-domanda preliminari jikkonċernaw essenzjalment l-interpretazzjoni tal-Artikolu 49 TFUE fir-rigward ta' leġiżlazzjoni nazzjonali li għandha effetti potenzjalment diskriminatorji fir-rigward ta' persuni taxxabbli mhux

residenti għal dak li jikkonċerna vantaġġ fiskali, bħat-tnaqqis miftuħ għal persuni li jaħdmu għal rashom, anki jekk l-imsemmija persuni taxxabbli jistgħu, fir-rigward tal-imsemmi vantaġġ, jirrikorru, skont l-imsemmija leġiżlazzjoni, għall-possibbiltà li jitqiesu bħala persuni taxxabbli residenti.

31 Barra minn hekk, sabiex tingħata risposta għall-imsemmija domanda, għandu jiġi ddeterminat jekk il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipproduċix effetti diskriminatorji fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE, u dan jikkostitwixxi kwistjoni ta' dritt tal-Unjoni li l-interpretazzjoni tagħha taqa' taħt il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja.

32 Fir-rigward ta' dawn il-konstatazzjonijiet, ma jidhirx b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba m'għandha l-ebda relazzjoni mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, b'mod li l-eċċezzjonijiet ta' inammissibbiltà mqajma mill-Gvern Ġermaniż u l-Gvern Portugiż għandhom jiġu esklużi.

33 Għaldaqstant, it-talba għal deċiżjoni preliminari hija ammissibbli.

Fuq il-mertu

34 Permezz tad-domanda tagħha, li għandha tiġi eżaminata f'żewġ partijiet, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 49 TFUE jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li, fir-rigward tal-għoti ta' vantaġġ fiskali, bħat-tnaqqis favur persuni li jaħdmu għal rashom, għandha effetti potenzjalment diskriminatorji fir-rigward ta' persuni taxxabbli mhux residenti, anki jekk dawn il-persuni taxxabbli jistgħu, fir-rigward ta' dan il-vantaġġ, jirrikorru, skont l-imsemmija leġiżlazzjoni, għall-possibbiltà li jitqiesu bħala persuni taxxabbli residenti.

Fuq l-effetti diskriminatorji tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża nazzjonali fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE

35 Sabiex tingħata risposta għad-domanda magħmula, hemm lok li jiġi vverifikat l-ewwel nett, hekk kif jirriżulta wkoll mill-punt 36 ta' din is-sentenza, jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tinvolvix effettivament diskriminazzjoni kontra l-Artikolu 49 TFUE.

36 Għandu jitfakkar li għalkemm it-tassazzjoni diretta taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn xorta għandhom jeżerċitaw din il-kompetenza inkonformità mad-dritt tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen, C-319-02, Ġabra p. I-7477, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Għandu jitfakkar ukoll li r-regoli tat-trattament ugwali jipprojbixxu mhux biss id-diskriminazzjonijiet ċari bbażati fuq iċ-ċittadinanza iżda wkoll kull forma moħbija ta' diskriminazzjoni li, permezz tal-użu ta' kriterji oħra ta' distinzjoni, iwasslu fil-fatt għall-istess riżultat (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker, C-279/93, Ġabra p. I-225, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Barra minn hekk, diskriminazzjoni tista' tikkonsisti biss fl-applikazzjoni ta' regoli differenti għal sitwazzjonijiet paragunabbli jew inkella fl-applikazzjoni tal-istess regola għal sitwazzjonijiet differenti (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, punt 30, u tal-14 ta' Settembru 1999, Gschwind, C-391/97, Ġabra p. I-5451, punt 21).

39 F'dan il-każ, jirriżulta qabel kollox mill-proċess li, matul is-sena 2001, F. Gielen, li jirrisjedi fil-Ġermanja, wettaq fir-rigward tal-istabbiliment tiegħu fil-Pajjiżi l-Baxxi inqas minn 1 225 siegħa xogħol, filwaqt li huwa wettaq iktar minn 1 225 siegħa xogħol fir-rigward tal-istabbiliment tiegħu fil-Ġermanja.

40 Il-qorti tar-rinviju tindika li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, imprenditur taxxabbli residenti jista' jinkludi, għall-finijiet tal-kalkolu tal-kriterju tas-sigħat li jagħti d-dritt għat-tnaqqis favur il-persuni li jaħdmu għal rashom, kemm is-sigħat ta' xogħol imwettqa fi Stat Membru ieħor kif ukoll dawk imwettqa fil-Pajjiżi l-Baxxi, filwaqt li imprenditur taxxabbli mhux residenti jista' jinkludi biss, għall-finijiet ta' dan il-kalkolu, is-sigħat ta' xogħol imwettqa fil-Pajjiżi l-Baxxi.

41 Barra minn hekk, il-Gvern Olandiż jirrikonoxxi, fin-nota ta' osservazzjonijiet tiegħu, li l-kwistjoni tikkonċerna, f'dan ir-rigward, diskriminazzjoni minħabba l-post ta' residenza.

42 Għaldaqstant, għandu jiġi kkonstatat li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fir-rigward ta' meta jiġi sodisfatt il-"kriterju tas-sigħat" għall-finijiet tat-tnaqqis favur il-persuni li jaħdmu għal rashom, tittratta b'mod differenti l-persuni taxxabbli skont jekk dawn humiex residenti jew le fil-Pajjiżi l-Baxxi. Tali trattament differenti jirriskja li jolqot ħażin prinċipalment iċ-ċittadini ta' Stati Membri oħra peress li l-persuni mhux residenti huma spiss persuni li ma humiex ċittadini.

43 Ċertament, għal dak li jikkonċerna, b'mod iktar partikolari, il-kawżi relatati mat-tassazzjoni tad-dħul ta' persuni fiżiċi, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li s-sitwazzjoni tar-residenti u dik ta' dawk mhux residenti fi Stat Membru partikolari ma hijiex, bħala regola ġenerali, paragunabblii, minħabba li fihom differenzi oġġettivi kemm mill-perspettiva tas-sors tad-dħul kif ukoll minn dik tal-kapaċità kontributtiva personali tal-persuna taxxabbli jew tat-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Marzu 2007, Talotta, C-383/05, Ġabra p. I-2555, punt 19 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata u tas-16 ta' Ottubru 2008, Renneberg, C-527-06, Ġabra p. I-7735, punt 59).

44 Il-Qorti tal-Ġustizzja speċifikat madankollu li, fil-każ ta' vantaġġ fiskali li l-benefiċċju tiegħu huwa rrifjutat lil dawk mhux residenti, din id-differenza fit-trattament bejn iż-żewġ kategoriji tista' tiġi kkwalifikata bħala diskriminazzjoni fis-sens tat-Trattat

sakemm ma jkunx hemm xi differenza oġġettiva fis-sitwazzjoni ta' natura tali li tiġġustifika differenza fit-trattament fuq dan il-punt bejn l-imsemmija kategoriji (sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Talotta, punt 19 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata,u Renneberg, punt 60).

45 Issa, il-qorti tar-rinviju tindika li t-tnaqqis favur persuni li jaħdmu għal rashom huwa marbut mhux mal-kapaċità personali tal-persuni taxxabbli, iżda pjuttost man-natura tal-attività tagħhom. Fil-fatt, dan it-tnaqqis jingħata lill-imprendituri li l-attività ta' imprendituri tagħhom tikkostitwixxi l-attività prinċipali, u dan jidher, b'mod partikolari, meta jiġi sodisfatt il-"kriterju tas-sigħat".

46 Sakemm l-imsemmi tnaqqis jingħata lill-imprendituri taxxabbli kollha li jissodisfaw, b'mod partikolari, l-imsemmi kriterju, hemm lok li jiġi kkonstatat li huwa irrilevanti f'dan ir-rigward li ssir distinzjoni dwar jekk l-imsemmija persuni taxxabbli wettqux is-sigħat ta' xogħol fil-Pajjiżi l-Baxxi jew fi Stat Membru ieħor.

47 Min dan isegwi, hekk kif l-Avukat Ġenerali jirrileva fil-punt 39 fil-konklużjonijiet tiegħu, li l-persuni taxxabbli residenti u l-persuni taxxabbli mhux residenti jinsabu, għall-finijiet tat-tnaqqis favur il-persuni li jaħdmu għal rashom, f'sitwazzjoni paragunabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse, C-234/01, Ġabra p. I-5933, punt 27, u tas-6 ta' Lulju 2006, Conijn, C-346/04, Ġabra p. I-6137, punt 20).

48 F'dawn iċ-ċikrustanzi, għandu jiġi konkluż li leġiżlazzjoni nazzjonali li, għall-finijiet ta' vantaġġ fiskali, bħat-tnaqqis favur persuni li jaħdmu għal rashom fil-kawża prinċipali, tuża "kriterju tas-sigħat" b'mod li timpedixxi lill-persuni taxxabbli mhux residenti li jgħoddu s-sigħat ta' xogħol imwettqa fi Stat Membru ieħor, tirriskja li tolqot b'mod ħażin prinċipalment lil dawn il-persuni taxxabbli. Għaldaqstant, tali leġiżlazzjoni tikkostitwixxi diskriminazzjoni indiretta minħabba ċittadinanza fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE.

Fuq il-possibbiltà li persuna titqies il hija persuna taxxabbli residenti

49 Din il-konklużjoni ma hijiex invalidata mill-argument li l-possibbiltà li persuna titqies li hija persuna taxxabbli residenti tista' teskludi d-diskriminazzjoni inkwistjoni.

50 Qabel kollox għandu jiġi rrelevat li l-possibbiltà li persuna titqies li hija persuna taxxabbli residenti tippermetti lil persuna taxxabbli mhux residenti, bħal F. Gielen, għażla bejn sistema fiskali diskriminatorja u oħra li allegatament ma hijiex hekk.

51 Issa, huwa importanti, f'dan ir-rigward, li jiġi enfasizzat li tali għażla ma tistax, f'dan il-każ, teskludi l-effetti diskriminatorji tal-ewwel waħda minn dawn iż-żewġ sistemi fiskali.

52 Fil-fatt, jekk jiġi rrikonoxxut tali effett tal-imsemmija għażla, dan ikollu bħala konsegwenza, hekk kif ikkonstata, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punt 52 tal-konklużjonijiet tiegħu, li jivvalida sistema fiskali li tibqa' fiha nnifisha, kuntrarja għall-Atikolu 49 TFUE minħabba n-natura diskriminatorja tagħha.

53 Barra minn hekk, hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-opportunità tippreċiża, sistema nazzjonali restrittiva fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment xorta tibqa' inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni anki meta l-applikazzjoni tagħha ma hijiex obbligatorja (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Ġabra p. I-11753, punti 161 u 162).

54 Minn dan isegwi li l-għażla miftuħa, fil-kawża prinċipali, għall-persuna taxxabbli mhux residenti permezz tal-possibbiltà li persuna titqies li hjia persuna taxxabbli residenti hija nieqsa minn effett newtralizzanti fir-rigward tad-diskriminazzjoni kkonstatata fil-punt 53 ta' din is-sentenza.

55 Minn dan kollu li jippreċedi, jirriżulta li l-Artikolu 49 TFUE jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li, fir-rigward tal-għoti ta' vantaġġ fiskali, bħat-tnaqqis favur persuni li jaħdmu għal rashom inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandha effetti diskriminatorji fir-rigward ta' persuni taxxabbli mhux residenti, anki jekk dawn il-persuni taxxabbli jistgħu, fir-rigward ta' dan il-vantaġġ, jagħżlu s-sistema applikabbli għall-persuni taxxabbli residenti.

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 (L-Ewwel Awla), taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 49 TFUE jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li, fir-rigward tal-għoti ta' vantaġġ fiskali, bħat-tnaqqis favur persuni li jaħdmu għal rashom inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandha effetti diskriminatorji fir-rigward ta' persuni taxxabbli mhux residenti, anki jekk dawn il-persuni taxxabbli jistgħu, fir-rigward ta' dan il-vantaġġ, jagħżlu s-sistema applikabbli għall-persuni taxxabbli residenti.

Firem