KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
MENGOZZI
ppreżentati fit-12 ta' Lulju 2012 [1]

Kawża C-168/11

Manfred Beker,
Christa Beker
vs
Finanzamt Heilbronn

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja)]

"Moviment liberu tal-kapital — Prevenzjoni tat-taxxa doppja permezz tas-sistema tal-imputazzjoni — Imputazzjoni limitata għat-taxxa nazzjonali li tkun dovuta fuq dħul magħmul barra — Metodi ta' kalkolu"

1. Huwa magħruf sew li l-kwistjoni tat-taxxi diretti hija waħda mill-iktar kumplessi u delikati fejn tidħol il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Fin-nuqqas ta' armonizzazzjoni sinjifikanti fil-livell tal-Unjoni, id-deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja huma bbażati essenzjalment fuq it-Trattati u fuq preċedenti tal-ġurisprudenza li jitilqu mill-prinċipju bażiku li l-kompetenza f'dan il-qasam tibqa' tal-Istati Membri, għalkemm dawn huma obbligati li jeżerċitawha b'rispett lejn id-dritt tal-Unjoni. Barra minn hekk, il-problemi li jridu jiġu ttrattati huma ta' spiss ta' natura teknika ħafna u dan iżid, mad-diffikultajiet tal-interpretazzjoni ġuridika, dawk marbutin ma' kif wieħed jifhem il-funzjonament tal-mekkaniżmi tal-kalkolu u tal-applikazzjoni tat-taxxi li huma, minn żmien għal żmien, is-suġġett ta' eżami.

2. F'din il-kawża, li tirrigwarda l-metodi ta' kalkolu tal-limitu massimu ta' kreditu ta' taxxa li jagħti Stat Membru, sabiex tiġi limitata t-taxxa legali doppja, lill-kontribwenti li jkunu għamlu dħul minn barra, hemm miġbura d-diffikultajiet kollha li għadni kemm indikajt.

I – Il-kuntest ġuridiku

3. L-unika dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li hija rilevanti għal dan il-każ partikolari hija l-Artikolu 63 TFUE, li qabel kien l-Artikolu 56 KE, dwar il-moviment liberu tal-kapital. Fl-ewwel paragrafu tiegħu, dan jistabbilixxi, kif inhu magħruf, li "kull restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri u bejn l-Istati Membri u pajjiżi terzi tkun projbita".

1 — Lingwa oriġinali: it-Taljan.

4. Is-sitwazzjoni li tikkostitwixxi s-suġġett tal-kawża prinċipali tirrigwarda każ ta' taxxa legali doppja [2], fejn żewġ kontribwenti residenti fil-Ġermanja, u li f'dak l-Istat għandhom responsabbiltà fiskali illimitata, għamlu xi dħul, derivanti mit-tqassim ta' dividendi, fi Stati oħrajn, kemm tal-Unjoni kif ukoll minn dawk terzi.

5. Sabiex jiġu rregolati sitwazzjonijiet simili, il-Ġermanja kkonkludiet sensiela ta' ftehim għall-ħelsien mit-taxxa doppja. B'mod partikolari, f'dan il-każ, fid-digriet tagħha, il-qorti tar-rinviju tindika bħala rilevanti dawk mal-Pajjiżi l-Baxxi, l-Isvizzera, Franza, il-Lussemburgu, il-Ġappun u l-Istati Uniti. Kull ftehim minn dawn jistabbilixxi li, sabiex titnaqqas it-taxxa legali doppja, għandha tintuża, għal dħul magħmul barra u intaxxat hemmhekk minn ras il-għajn, l-hekk imsejħa "sistema tal-imputazzjoni". Dan il-mekkaniżmu jintuża ta' spiss f'ċirkustanzi simili, u fil-fatt ġie sanċit ukoll bħala wieħed miż-żewġ sistemi possibbli [3] biex tiġi evitata t-taxxa doppja, fil-mudell tal-OECD ta' Ftehim Fiskali fuq id-Dħul u fuq il-Patrimonju (iktar 'il quddiem, il-"mudell OECD") [4].

6. Iktar 'il quddiem ser niddeskrivi d-dettalji tal-funzjonament ta' dan il-mekkaniżmu, hekk kif ġie implementat mil-leġiżlatur Ġermaniż. Madankollu, b'mod ġenerali, is-sistema tal-imputazzjoni taħdem kif ser jingħad. Il-bażi taxxabbli tiġi kkalkolata fl-Istat ta' residenza billi jiġi kkunsidrat id-dħul kollu tal-kontribwent inkluż dak li jkun sar barra. Sussegwentement tiġi kkalkolata t-taxxa dovuta, skont id-dritt nazzjonali, fir-rigward tal-bażi taxxabbli kollha li għadha kif ġiet indikata. Din it-*taxxa teoretika* mbagħad titnaqqas billi titnaqqas minnha t-taxxa mħallsa barra (imputazzjoni). Fil-prattika, il-kontribwent jingħata kreditu ta' taxxa intiż biex jikkumpensa l-fatt li jkunu diġà tħallsu, barra, taxxi fuq id-dħul li jkun sar hemmhekk. L-ammont tal-kreditu ta' taxxa, skont l-Artikolu 23 B tal-mudell OECD, huwa fil-prinċipju daqs it-taxxa mħallsa barra, iżda ma jistax jeċċedi t-taxxa li, fuq id-dħul barrani, tkun dovuta skont id-dritt tat-tassazzjoni tal-Istat ta' residenza. B'mod partikolari, l-Artikolu 23 B tal-mudell OECD jistabbilixxi, fil-parti li tinteressana hawnhekk:

"1. Meta resident ta' Stat parti jirċievi dħul [...] li, skont id-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim, huwa taxxabbli fl-Istat parti l-ieħor, l-ewwel Stat għandu jirrikonoxxi:

a) fuq it-taxxa li huwa jirċievi fuq dħul ta' dan ir-resident, tnaqqis ta' ammont li huwa daqs dak tat-taxxa fuq id-dħul imħallsa fl-Istat l-ieħor;

[...]

[...] madankollu, dan it-tnaqqis ma jistax jaqbeż il-parti tat-taxxa fuq id-dħul [...], qabel it-tnaqqis, li jikkorrespondi mad-dħul [...] taxxabbli fl-Istat l-ieħor.

[...]."

2 — Kif inhu magħruf, ikun hemm *taxxa legali doppja* meta l-istess persuna tiġi intaxxata darbtejn għall-istess sors ta' dħul li jżomm il-kwalifikazzjoni legali tiegħu: f'dan il-każ, pereżempju, id-dividendi li rċevew ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali huma intaxxati – dejjem bħala dividendi, u dejjem billi jappartjenu lill-istess persuna – l-ewwel fl-Istat fejn jitqassmu, u wara fl-Istat ta' residenza tar-rikorrenti stess. Min-naħa l-oħra, ikun hemm *taxxa ekonomika doppja* meta l-istess sors ta' dħul jiġi intaxxat darbtejn fil-konfront ta' żewġ persuni differenti: pereżempju fil-każ ta' dħul intaxxat l-ewwel b'taxxa fuq il-kumpanniji u b'hekk, wara t-tqassim tiegħu bħala dividendi, permezz ta' taxxa fuq id-dividendi jew fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi.

3 — Is-sistema l-oħra possibbli prevista mill-mudell ta' ftehim OECD tikkonsisti fil-mekkaniżmu tal-eżenzjoni. Skont dan il-mekkaniżmu, id-dħul intaxxat barra ma jiġix intaxxat fil-pajjiż ta' residenza tal-kontribwent. Jeżistu wkoll diversi varjanti possibbli taż-żewġ sistemi fundamentali li għadhom kif ġew indikati.

4 — Dan il-mudell ta' ftehim naturalment ma huwiex vinkolanti, iżda jikkostitwixxi r-riferiment użat l-iktar spiss għall-abbozzar ta' ftehim bilaterali f'dan il-kuntest. Il-verżjoni l-iktar reċenti tal-mudell OECD huwa tal-2010, u jinsab fuq is-sit tal-Internet tal-organizzazzjoni, www.oecd.org.

7. Il-mudell OECD ma jistabbilixxix il-metodi preċiżi kif għandu jsir il-kalkolu tal-limitu massimu tal-imputazzjoni. Il-Ġermanja implementat b'mod konkret il-mekkaniżmu inkwistjoni permezz tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 34 (c) tal-Einkommensteuergesetz (iktar 'il quddiem anki l-"EStG"), il-liġi dwar it-taxxi fuq id-dħul. Fil-verżjoni applikabbli għall-fatti tal-kawża, jiġifieri fl-2007, ir-regola inkwistjoni kienet tistabbilixxi, b'mod partikolari, dan li ġej:

"Fil-każ ta' persuni li għandhom responsabbiltà fiskali illimitata, li għad-dħul tagħhom minn barra, ġew suġġetti fl-Istat ta' provenjenza tad-dħul għal taxxi li jikkorrispondu mat-taxxi Ġermaniżi fuq id-dħul, it-taxxa mħallas barra […] għandha tiġi imputata mat-taxxa Ġermaniża fuq id-dħul dwar dħul magħmul f'dak l-Istat. It-taxxa Ġermaniża dwar dan id-dħul barrani għandha tiġi kkalkolata billi tinqasam it-taxxa Ġermaniża fuq id-dħul fir-rigward tad-dħul taxxabbli, inkluż id-dħul barrani […] proporzjonalment mar-relazzjoni bejn id-dħul barrani msemmi u s-somma tad-dħul […]".

8. Iktar 'il quddiem, ser niddeskrivi fid-dettall il-funzjonament konkret tas-sistema, waqt li niddiskuti d-domanda preliminari.

II – Il-fatti, il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

9. Il-konjuġi Beker, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, huma residenti fil-Ġermanja, pajjiż fejn għandhom responsabbiltà fiskali illimitata. Huma qalgħu l-parti l-kbira tad-dħul tagħhom fil-Ġermanja, iżda anki rċevew ċerti dividendi f'diversi Stati barranin, kemm tal-Unjoni kif ukoll terzi.

10. Id-dividendi kollha rċevuti barra ġew intaxxati fl-Istati rispettivi ta' provenjenza permezz ta' taxxa miżmuma f'ras il-għajn. Mill-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li hemm diversi ftehim kontra t-taxxa doppja bejn il-Ġermanja u l-Istati kollha ta' provenjenza tad-dividendi rċevuti mill-konjuġi Beker. Kull ftehim jistabbilixxi li, f'każijiet bħal dawn, it-taxxi miġburin barra fuq dividendi jiġu kkunsidrati, fil-Ġermanja, għat-tnaqqis tat-taxxa doppja bl-użu ta' metodu tal-imputazzjoni: kif rajna iktar 'il fuq, dan ifisser li jiġi rikonoxxut kreditu ta' taxxa għat-taxxi mħallsin barra, iżda mhux iktar mit-taxxa li, fuq dħul barrani, kienet tkun dovuta kieku dan kien ġie intaxxat fil-Ġermanja, il-pajjiż ta' residenza tal-kontribwenti.

11. Skont il-metodu Ġermaniż għall-kalkolu tal-limitu massimu tal-imputazzjoni, imfisser fl-Artikolu 34(c) tal-EStG imsemmi iktar 'il fuq, f'dan ir-rigward għandha tintuża l-formula li ġejja:

imputazzjoni massima = taxxa teoretika Germanica totali × (dħul barrani.somma tad-dħul)

12. It-taxxa teoretika Ġermaniża totali indikata fil-formula hija kkalkolata fuq id-dħul taxxabbli totali, li jinkludi kemm id-dħul irċevut fil-Ġermanja kif ukoll dak irċevut barra. Għalhekk, din hija t-taxxa li l-kontribwent kellu jħallas kieku d-dħul kollu sar fil-Ġermanja. Biex jiġi ddeterminat id-dħul taxxabbli totali tittieħed is-somma tad-dħul, irċevut minn kullimkien, u jsir it-tnaqqis kollu permess mid-dritt Ġermaniż.

13. It-tieni parti tal-formula għandha l-għan li tiddetermina liema hija l-"parti" tad-dħul totali li jiġi mid-dħul barrani: għaldaqstant, il-multiplikazzjoni għandha tippermetti li jiġi individwat liema parti tat-taxxa teoretika Ġermaniża totali hija marbuta mad-dħul barrani inkwistjoni. Dik il-parti tikkostitwixxi l-limitu massimu tal-imputazzjoni li tista' tiġi rikonoxxuta għat-taxxi diġà mħallsin barra.

14. Madankollu, kif jista' jiġi nnotat, għad-denominatur tal-frazzjoni ma jintużax id-dħul taxxabbli (li minflok jintuża għall-kalkolu tal-ewwel element tal-formula, jiġifieri t-taxxa Ġermaniża teoretika totali), iżda s-somma tad-dħul, li rriferejt għaliha fil-punt 12. Naturalment, is-somma tad-dħul hija ta' ammont ikbar fir-rigward tad-dħul taxxabbli, peress li dan jinkiseb, kif rajna, *billi wieħed jibda*

mis-somma tad-dħul u jsir tnaqqis minnha ta' sensiela ta' oġġetti. Fil-każ tal-konjuġi Beker, b'mod partikolari, it-tnaqqis li ġie kkunsidrat biex jinkiseb id-dħul taxxabbli mis-somma tad-dħul kien jirrigwarda ċerti premiums tal-assigurazzjoni, ċerti donazzjonijiet għal għanijiet imħarsa mil-liġi u t-taxxa ekkleżjastika.

15. L-użu, għad-denominatur tal-frazzjoni li tinsab fil-formula, tas-somma tad-dħul minflok tad-dħul taxxabbli għandu, bħala konsegwenza ovvja, tnaqqis tal-ammont tal-limitu massimu tal-imputazzjoni li tista' tingħata lill-kontribwent.

16. F'dan il-każ, il-konjuġi Beker ħallsu barra, permezz ta' taxxa f'ras il-għajn, iktar minn EUR 2 850 f'taxxi. Madankollu, bl-applikazzjoni tal-formula msemmija iktar 'il fuq, l-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi rrikonoxxew limitu massimu, għall-imputazzjoni, ta' EUR 1 282. Jekk, għad-denominatur tal-frazzjoni jintuża, minflok is-somma tad-dħul, id-dħul taxxabbli, il-kreditu ta' taxxa jista' jwassal, minn dak li wieħed jista' jifhem, għal madwar EUR 1 650.

17. Il-kwistjoni li nqalgħet wara l-kontestazzjoni tad-deċiżjoni tal-awtoritajiet fiskali waslet sal-qorti tar-rinviju li, peress li kellha dubji dwar il-kompatibbiltà tar-regoli nazzjonali mad-dritt tal-Unjoni, issospendiet il-kawża u ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja t-talba għal deċiżjoni preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 56 KE jipprekludi leġiżlazzjoni fi Stat Membru li permezz tagħha – skont ftehim dwar ħelsien minn taxxa dopjja – fil-każ ta' persuni taxxabbli li għandhom responsabbiltà fiskali illimitata li d-dħul tagħhom minn pajjiż ieħor huwa suġġett għal taxxa li tikkorrispondi għat-taxxa nazzjonali fuq id-dħul fl-Istat fejn dan id-dħul joriġina, ikun hemm tpaċija tat-taxxa barranija mat-taxxa nazzjonali fuq id-dħul imposta fuq id-dħul minn dak l-Istat l-ieħor b'mod li t-taxxa nazzjonali fuq id-dħul li tirriżulta mill-istima tad-dħul taxxabbli – inkluż id-dħul barrani – titqassam proporzjonalment skont il-proporzjon li d-dħul barrani għandu mad-dħul totali – u għalhekk mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż speċjali jew straordinarji bħalma huma spejjeż personali u dawk marbuta ma' ċirkustanzi personali u tal-familja?".

III – Analiżi

A – *Osservazzjonijiet preliminari*

1. Fuq il-portata tad-domandi tar-rikorrenti quddiem il-qorti nazzjonali

18. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ssottomettew, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, li t-talba tagħhom imressqa fil-kawża prinċipali kellha l-għan li tikseb, essenzjalment, imputazzjoni kważi integrali, fuq it-taxxa Ġermaniża, tat-taxxa mħallsa barra permezz ta' taxxa f'ras il-għajn. Il-qorti tar-rinviju, meta kkonċentrat id-domanda tagħha fuq in-nuqqas ta' kunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-kalkolu, ta' ċertu tnaqqis, poġġiet lilha nfisha f'kuntest iktar ristrett minn dak tar-rikorrenti.

19. Din iċ-ċirkustanza, anki jekk jiġi ammess li hija vera, hija irrilevanti għall-finijiet ta' din il-kawża. Fil-fatt, kif inhu magħruf, fil-kuntest tal-proċedura għal rinviju preliminari hemm bejn il-qorti nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja kollaborazzjoni vera u proprja fejn, fil-prinċipju, tal-ewwel biss għandha tiddefinixxi l-fatti, id-dritt applikabbli u d-domandi li r-risposta għalihom hija meħtieġa

għad-definizzjoni tal-kwistjoni [5]. F'dan il-kuntest, huwa biss f'każijiet eċċezzjonali li l-Qorti tal-Ġustizzja tpoġġi fid-dubju l-analiżi tal-qrati nazzjonali. B'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' ma tirrispondix domandi ta' natura ipotetika jew li jkunu neqsin minn kull rabta mal-kwistjoni li trid tiġi solvuta [6].

20. F'din il-kawża, ma hemm l-ebda element biex jingħad li l-qorti nazzjonali fformulat domanda ipotetika jew li ma hijiex rilevanti għall-finijiet tas-soluzzjoni tal-kwistjoni: għall-kuntrarju, ir-rilevanza tar-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-definizzjoni tal-qorti nazzjonali tidher evidenti. Għandu jingħad ukoll li, fl-aħħar parti tad-digriet tar-rinviju tagħha, il-qorti nazzjonali tindika espliċitament li t-talba mressqa quddiemha mir-rikorrenti hija limitata għall-korrezzjoni tad-denominatur tal-frazzjoni użata fil-formula, bl-inklużjoni fih tat-tnaqqis li semmejt iktar 'il fuq.

21. F'dawn iċ-ċirkustanzi, id-domanda preliminari hija, fil-fehma tiegħi, mhux biss ammissibbli, iżda lanqas biss ma għandha bżonn ta' preċiżazzjoni u/jew riformulazzjoni [7].

2. Fuq id-dispożizzjonijiet invokati

22. Il-qorti tar-rinviju fformulat id-domanda tagħha billi rriferiet biss għall-Artikolu 56 KE, illum l-Artikolu 63 TFUE, dwar il-moviment liberu tal-kapital. Matul il-kawża tqajjem ċertu dubju dwar il-korrettezza tal-invokazzjoni ta' din id-diżpożizzjoni, u wħud li ppreżentaw osservazzjonijiet staqsew jekk il-libertajiet fundamentali li għandhom jiġu invokati kellhomx ikunu oħrajn, u b'mod partikolari, eventwalment, il-libertà ta' stabbiliment.

23. Dawk kollha li staqsew dwar ir-rilevanza tal-Artikolu 63 TFUE waslu wkoll għall-konklużjoni li dak ir-riferiment leġiżlattiv huwa korrett u ma nistax ma naqbilx ma' dan. Fil-fatt, huwa stabbilit li l-ishma li minnhom il-konjuġi Beker irċevew dividendi jirrigwardaw esklużivament l-hekk imsejjaħ floating, jiġifieri ishma li ma jifformawx parti mill-ishma ta' kontroll tal-kumpanniji li jkunu ħarġuhom. Skont il-ġurisprudenza kostanti tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dispożizzjonijiet fuq il-libertà ta' stabbiliment jistgħu jiġu invokati biss, fil-każ ta' pussess ta' ishma, jekk dak il-pussess jippermetti li tiġi eżerċitata influwenza deċiżiva fuq id-deċiżjonijiet tal-kumpannija. Kieku ma kienx hekk – u ċertament dan ma huwiex il-każ f'din il-kawża – ikollhom jintużaw minflok ir-regoli fuq il-moviment liberu tal-kapital [8].

24. Għandu jiġi osservat ukoll, fir-rigward tal-Artikolu 63 TFUE, li dan ma japplikax biss għall-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri, iżda anki għal dak bejn l-Istati Membri u Stati terzi. Għalhekk huwa irrilevanti, għall-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' restrizzjoni pprojbita skont l-Artikolu 63 TFUE, il-fatt li wħud mill-ishma li għandhom il-konjuġi Beker jinsabu fi Stati barra mill-Unjoni [9].

5 — Ara, pereżempju, reċentement, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Ġabra p. I-11995, punt 14), u tal-1 ta' Ottubru 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, Ġabra p. I-9225, punt 19).

6 — Il-ġurisprudenza f'dan is-sens hija abbondanti ħafna u stabbilita. Ara, pereżempju, is-sentenzi reċenti tal-11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et* (C-11/07, Ġabra p. I-6845, punt 28), u tat-28 ta' Frar 2012, Inter-Environnement Wallonie u Terre wallonne (C-41/11, punt 35).

7 — Ir-riformulazzjoni tad-domandi preliminari, skont ġurisprudenza stabbilita, tirrigwarda l-każijiet fejn ir-risposta għad-domandi, kif ifformulati mill-qorti tar-rinviju, ma tippermettilhiex li ssolvi l-kwistjoni pendenti quddiemha: ara, pereżempju, is-sentenzi tas-26 ta' Ġunju 2008, Wiedemann u Funk (C-329/06 u C-343/06, Ġabra p. I-4635, punt 45), u tal-15 ta' Settembru 2011, DP grup (C-138/10, Ġabra p. I-8369 , punt 29).

8 — Sentenzi tal-21 ta' Novembru 2002, X u Y (C-436/00, Ġabra p. I-10829, punti 66 sa 68), u tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Ġabra p. I-11753, punti 37 sa 38). Ara wkoll is-sentenzi tat-13 ta' April 2000, Baars (C-251/98, Ġabra p. I-2787, punti 21 sa 22), u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Ġabra p. I-7995, punt 31).

9 — L-iktar li tista' tkun rilevanti din iċ-ċirkustanza hija fl-evalwazzjoni tal-ġustifikazzjonijiet possibbli tar-restrizzjoni, billi l-iskambju ta' informazzjoni fiskali ma' Stati terzi ma huwiex dejjem faċli bħal dak bejn l-Istati Membri. [Ara s-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2007, A (C-101/05, Ġabra p. I-11531, punti 60 sa 63), u tas-27 ta' Jannar 2009, Persche (C-318/07, Ġabra p. I-359, punt 70)]. Madankollu, f'din il-kawża, dan l-aspett lanqas biss tqajjem.

B – *Fuq id-domanda preliminari*

1. Premessa

25. F'dan l-istadju ta' min ifakkar ċerti prinċipji ewlenin li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja sostniet fir-rigward tat-tassazzjoni diretta.

26. L-ewwel nett, għandu jiġi osservat li, fih innifsu, dan is-suġġett ma jidħolx fost il-kompetenzi tal-Unjoni. Il-kompetenzi tal-Istati f'dan il-qasam għandhom madankollu jiġu *eżerċitati* b'rispett lejn id-dritt tal-Unjoni [10]. Iżda, l-Istati Membri jibqgħu liberi li jiddeċiedu fuq metodi eventwali biex jaqsmu fosthom is-setgħa tat-tassazzjoni, bil-kundizzjoni biss li ma japplikawx miżuri li jmorru kontra l-libertajiet tal-moviment iggarantiti mit-Trattati [11].

27. B'mod speċifiku, għal dak li jirrigwarda r-regoli tat-taxxa doppja, il-konsegwenza b'ċertu mod paradossali għal dak li għadni kif fakkart hija li l-Istati Membri ma għandhom, skont id-dritt tal-Unjoni, l-ebda obbligu li jadottaw miżuri għall-eliminazzjoni jew għall-limitazzjoni tal-fenomenu. Iżda jekk jiddeċiedu li jagħmlu hekk, huma obbligati li jirrispettaw id-dritt tal-Unjoni [12]. Madankollu, il-metodi konkreti ta' kif jaġixxu, apparti dan il-fatt essenzjali, jitħallew fid-diskrezzjoni tal-Istati [13].

28. Punt essenzjali ieħor tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja huwa li l-kontribwenti residenti u dawk li ma humiex residenti, fil-prinċipju, jinsabu f'sitwazzjonijiet differenti, b'mod li trattament differenti tagħhom mil-lat fiskali jista' *fil-prinċipju* jiġi ammess. Madankollu, meta s-sitwazzjoni tar-resident u dik ta' dak li ma huwiex resident ikunu għalkollox ugwali mil-lat oġġettiv, it-trattament differenti jkollu natura diskriminatorja [14]. Madankollu, il-leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru tista' tittratta b'mod differenti d-dħul li ġej minn ġewwa jew minn barra l-pajjiż min-naħa tal-istess kontribwent biss meta jkun hemm raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali li jiġġustifikawh [15].

2. L-effetti tas-sistema Ġermaniża

29. Sabiex tkun tista' tingħata evalwazzjoni tal-kompatibbiltà mal-moviment liberu tal-kapital tas-sistema Ġermaniża għat-tnaqqis tat-taxxa doppja, huwa meħtieġ li jinftiehem il-mod kif tiffunzjona fil-prattika.

30. Kif rajna iktar 'il fuq, il-punt tat-tluq jikkonsisti fid-determinazzjoni, għad-dħul irċevut barra u intaxxat hemmhekk permezz ta' taxxa f'ras il-għajn, tat-taxxa Ġermaniża teoretika li, fuq dak id-dħul, tkun dovuta jekk dan kien jiġi rċevut fil-Ġermanja. Din it-taxxa teoretika tikkostitwixxi l-limitu massimu tal-imputazzjoni li tista' tiġi rikonoxxuta għat-tpaċija ta' dak li tħallas lill-awtorità tat-tassazzjoni barranija. Fil-prattika, il-leġiżlatur Ġermaniż, li jsegwi l-mudell OECD, ried jistabbilixxi l-prinċipju li l-kontribwent ma jistax jingħata, bħala tpaċija għat-taxxi mħallsin barra, "roħs" ikbar minn dak li l-awtorità fiskali Ġermaniża tkun talbitu jħallas, għad-dħul barrani, li kieku dan ġie rċevut fil-Ġermanja.

10 — Ara, pereżempju, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, Ġabra p. I-225, punt 21); tas-6 ta' Lulju 2006, Conijn (C-346/04, Ġabra p. I-6137, punt 14), u tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Ġabra p. I-10451, punt 28).

11 — Sentenza tas-16 ta' Ottubru 2008, Renneberg (C-527/06, Ġabra p. I-7735, punti 48, 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 — Sentenza tal-20 ta' Mejju 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Ġabra p. I-3747, punt 47).

13 — Sentenzi Test Claimants in the FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 8 (punt 48), u tal-10 ta' Frar 2011, Haribo (C-436/08 u C-437/08, Ġabra p. I-305, punt 86).

14 — Sentenzi Renneberg, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11 (punt 60), u tat-18 ta' Marzu 2010, Gielen (C-440/08, Ġabra p. I-2323, punti 43 sa 44).

15 — Sentenzi tal-15 ta' Lulju 2004, Lenz (C-315/02, Ġabra p. I-7063, punti 26 sa 27); tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen (C-319/02, Ġabra p. I-7477, punt 29), u Test Claimants in the FII Group Litigation, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 8 (punt 46).

31. Biex jiġi ddeterminat liema hija t-taxxa Ġermaniża teoretika fuq id-dħul barrani tintuża formula li timmultiplika, kif intqal iktar 'il fuq, it-taxxa Ġermaniża teoretika fuq id-dħul taxxabbli totali (intern u estern) bil-frazzjoni li jkollha bħala numeratur id-dħul barrani, u bħala denominatur is-somma tad-dħul.

32. Għall-konvenjenza, qed nerġa' nuri hawnhekk il-formula inkwistjoni:

imputazzjoni massima = taxxa teoretika Germanica totali × (dħul barrani.somma tad-dħul)

33. Billi t-taxxa Ġermaniża teoretika hija kkalkolata mhux billi wieħed jitlaq mis-somma tad-dħul, iżda minn bażi taxxabbli inferjuri (id-dħul taxxabbli), ir-riżultat prattiku tal-formula huwa li t-tnaqqis ta' tip personali li l-applikazzjoni tiegħu tbiddel is-somma ta' dħul fi dħul taxxabbli (li ġie kkunsidrat għad-determinazzjoni tat-taxxa Ġermaniża teoretika totali) "jinfirex" fuq id-dħul kollu, kemm fuq il-parti Ġermaniża kif ukoll fuq dik barranija. Fil-frazzjoni li hemm fil-formula, kemm in-numeratur kif ukoll id-denominatur huma ċifri, biex ngħid hekk, "grossi": billi ma sarx tnaqqis ta' tip personali fuq id-dħul barrani, il-leġiżlatur Ġermaniż ikkunsidra li huwa korrett li dan id-dħul jinqasam bid-dħul totali (barrani + Ġermaniż), gross mit-tnaqqis personali (u għalhekk uża s-somma tad-dħul, u mhux id-dħul taxxabbli). Iżda jekk għad-denominatur ikun hemm id-dħul taxxabbli, li huwa inqas mis-somma tad-dħul, jinkiseb valur ogħla għall-parti "barranija" tat-taxxa teoretika Ġemaniża, u għaldaqstant imputazzjoni ogħla għall-kontribwent.

34. Il-loġika li apparentement tnebbaħ il-formula tidher li hija dik li l-kontribwent residenti jibbenefika għalkollox mit-tnaqqis ta' tip personali meta d-dħul kollu tiegħu jkun ġie rċevut fil-Ġermanja. Iżda, meta parti minn dan id-dħul ikun ġie rċevut barra, *it-tnaqqis personali fil-fatt jopera biss fuq il-parti Ġermaniża tad-dħul,* u eventwalment tħalli lill-Istat fejn id-dħul jiġi rċevut il-possibbiltà li jibbilanċja s-sitwazzjoni, filwaqt li tiġi rikonoxxuta lill-kontribwent l-istess possibbiltà ta' tnaqqis.

35. Forsi sempliċi eżempju jista' jgħin biex niċċara aħjar is-sitwazzjoni. Jekk wieħed jimmaġina dħul totali ta' EUR 100, li minnhom EUR 70 jinkisbu internament u EUR 30 minn barra, rata ta' 10 % kemm internament kif ukoll barra (għal raġunijiet ta' simplifikazzjoni, ser nevita hawnhekk element ta' progressività tat-taxxa, għalkemm dan fir-realtà jeżisti), u ammont ta' tnaqqis personali possibbli ta' EUR 20, jinkiseb dan li ġej. Fil-pajjiż barrani, il-kontribwent iħallas EUR 3 f'taxxa (10 % ta' EUR 30). Fil-Ġermanja tiġi kkalkolata taxxa teoretika ta' EUR 8 (10 % ta' EUR 80, li huwa d-dħul taxxabbli miksub billi jitnaqqas mis-somma tad-dħul it-tnaqqis personali), u jiġi rikonoxxut, bl-applikazzjoni tal-formula indikata iktar 'il fuq, kreditu ta' taxxa ta' EUR 2.4 (8x30/100). Għalhekk bħala total, il-kontribwent iħallas EUR 5.6 ta' taxxi lill-Istat ta' residenza (EUR 8 – EUR 2.4 ta' kreditu ta' taxxa) u EUR 3 lill-Istat barrani ta' produzzjoni ta' dħul, għal total ta' EUR 8.6. U għalhekk daqslikieku, fuq EUR 70 ta' dħul intern, jiġi rikonoxxut tnaqqis mhux ta' EUR 20, iżda ta' EUR 14, jiġifieri proporzjonat mal-parti tad-dħul (70 %) riċevuta ġewwa l-pajjiż. Bilkemm għandu għalfejn jiġi osservat li, kieku d-dħul kollu ġie rċevut fl-Istat ta' residenza, it-taxxi mħallsin ikunu EUR 8. Kieku d-dħul barrani ma kienx jeżisti, u l-uniku dħul ikun dak intern, ta' EUR 70, bi tnaqqis personali ta' EUR 20 it-taxxa li għandha titħallas fl-Istat ta' residenza tkun ta' EUR 5.

36. Kieku kellhom jiġu kkonfermati d-dubji tal-qorti tar-rinviju, u l-formula għall-kalkolu tal-imputazzjoni kellha tuża d-dħul taxxabbli minflok is-somma tad-dħul għad-denominatur tal-frazzjoni, il-kreditu ta' taxxa massimu kien ikun ta' EUR 3 (8x30/80). Għalhekk, f'sitwazzjoni ta' rati ugwali internament u barra, il-piż fiskali totali tal-kontribwent ikun l-istess indipendentement minn fejn jinsab id-dħul tiegħu.

3. Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital

37. Ma hemmx dubju dwar il-fatt li s-sistema ta' imputazzjoni limitata għat-taxxa li d-dritt nazzjonali jiġbor minn fuq il-parti barranija tad-dħul hija għalkollox leġittima fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, kif ġie kkonfermat mill-ġurisprudenza [16]. Għaldaqstant, huwa ċar li d-dritt tal-Unjoni ma jeħtieġx li Stat Membru jeżenta kontribwent mill-iżvantaġġi kollha li, mil-lat tat-tassazzjoni, jistgħu jirriżultaw mill-fatt li jirċievi dħul fi Stati differenti. Biex nerġa' niġi lura għall-eżempju numeriku li għamilt fil-punt preċedenti, jekk ir-rata applikata fl-istess Stat barrani tkun ogħla minn dik Ġermaniża, bl-ebda mod ma jista' jintalab mid-dritt Ġermaniż li jkun hemm tpaċija għal dik id-differenza. Il-kreditu ta' taxxa qatt ma jmur lil hinn minn dak li d-dritt tat-tassazzjoni Ġermaniż jeħtieġ fir-rigward tad-dħul intern ta' ammont ugwali għal dak barrani [17].

38. Fi kliem ieħor, il-mekkaniżmu li l-leġiżlatur Ġermaniż iddeċieda li juża ma joħloqx diffikultajiet fil-livell ta' prinċipju. Ma joħolqux problemi la l-għażla ta' sistema ta' imputazzjoni u lanqas il-fatt li din tal-aħħar tiġi limitata għal taxxa (fittizja) li d-dritt Ġermaniż jiġbor mid-dħul barrani. Iżda d-dubji tal-qorti nazzjonali huma l-*metodi konkreti* kif dan il-prinċipju ġie implementat, u b'mod partikolari l-għażla li tintuża, għad-denominatur tal-frazzjoni ta' proporzjonalità, is-somma tad-dħul minflok id-dħul taxxabbli.

39. F'dan ir-rigward, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ssostni b'mod kostanti li fil-prinċipju, huwa l-Istat ta' residenza tal-kontribwent li għandu jqis l-elementi li huma marbutin mas-sitwazzjoni personali u familjari ta' dan tal-aħħar [18]. Għaldaqstant, huwa l-Istat ta' residenza li għandu *jagħti lill-kontribwent il-vantaġġi fiskali kollha li huma marbutin mal-kunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari*, ħlief jekk dan ikun konkretament impossibbli minħabba ċ-ċokon jew in-nuqqas ta' dħul rċevut f'dak l-Istat: f'dak il-każ huwa l-Istat fejn il-parti essenzjali tad-dħul tiġi rċevuta li għandu jirrikonoxxi dawn il-vantaġġi [19]

40. Iżda skont id-dritt Ġermaniż, kif rajna, fil-konfront tal-kontribwent li rċieva barra parti mid-dħul tiegħu jiġu rikonoxxuti l-vantaġġi fiskali marbutin mas-sitwazzjoni personali u familjari tiegħu iżda fi proporzjon biss mal-parti nazzjonali tad-dħul. Għalhekk, skont il-ġurisprudenza, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni f'din il-kawża, fejn kontribwent jaqla' parti sostanzjali tad-dħul tiegħu fl-Istat Membru fejn joqgħod, iżda dan jirrikonoxxilu, bil-kunsiderazzjoni tad-dħul kollu tiegħu, frazzjoni biss tat-tnaqqis ta' tip personali u familjari, il-kontribwent inkwistjoni jkun f'pożizzjoni ta' żvantaġġ fir-rigward ta' kontribwent li, residenti fl-istess Stat, ikun irċieva fih id-dħul kollu tiegħu u, għaldaqstant, it-tnaqqis kollu. Għalhekk, sitwazzjoni bħal din tikkostitwixxi ksur tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat: b'mod speċifiku, f'dan il-każ, tal-libertà ta' moviment liberu tal-kapital.

41. Ma huwiex kumbinazzjoni li, diġà għal xi żmien, parti mid-duttrina Ġermaniża tqajjem dubji (fondati) fuq il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni, fid-dawl b'mod partikolari tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, tal-Artikolu 34(c) tal-EstG.

42. Huwa interessanti li jiġi osservat li sitwazzjoni kważi identika diġà ġiet eżaminata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza de Groot [20], fejn ġie rrilevat in-nuqqas ta' rikonċiljabbiltà bejn id-dritt tal-Unjoni u mekkaniżmu nazzjonali ta' tnaqqis tat-taxxa doppja bbażata fuq formula identika għal dik applikabbli fid-dritt Ġermaniż suġġett ta' din il-kawża.

16 — Sentenza tat-12 ta' Mejju 1998, Gilly (C-336/96, Ġabra p. I-2793, punt 48).

17 — Għandu jiġi enfasizzat ukoll il-fatt li, minnu nnifsu, il-kreditu ta' taxxa stabbilit fl-Artikolu 34(c) tal-EStG, billi ma huwiex eżenzjoni iżda imputazzjoni, qatt ma jista' jkun ogħla mit-taxxa effettivament imħallsa barra. Fi kliem ieħor, il-kontribwent li rċieva dħul barra qatt ma jista' jħallas inqas milli jħallas li kieku rċieva d-dħul tiegħu kollu fil-Ġermanja.

18 — Sentenzi Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10 (punt 32); tat-12 ta' Diċembru 2002, de Groot (C-385/00, Ġabra p. I-11819, punt 90), u tal-31 ta' Marzu 2011, Schröder (C-450/09, Ġabra p. I-2497, punt 37).

19 — Sentenzi Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10 (punt 36), u Renneberg, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11 (punti 61, 62 u 68).

20 — Iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18.

43. Il-kwistjoni li hija fil-bażi tas-sentenza de Groot kellha ċerti differenzi fir-rigward tas-sitwazzjoni tal-konjuġi Beker, iżda r-raġunament ċentrali jidher li huwa għalkollox applikabbli. Anki f'dak il-każ, lil kontribwent li kien irċieva dħul kemm fl-Istat ta' residenza tiegħu (il-Pajjiżi l-Baxxi) kif ukoll minn barra ġie rikonoxxut, fl-Istat ta' residenza, vantaġġ fiskali marbut mas-sitwazzjoni personali tiegħu iżda proporzjonalment biss mal-parti tad-dħul irċevuta f'dak l-Istat. B'mod konkret, il-mekkaniżmu għat-tnaqqis tat-taxxa doppja kien juża formula identika għal dik li qed tiġi msemmija hawnhekk, fejn għad-denominatur tal-frazzjoni ta' proporzjonalità tqiegħed dħul totali kkunsidrat gross mit-tnaqqis ta' natura personali jew familjari. Din is-sitwazzjoni ġiet ikkunsidrata mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala li tmur kontra l-libertajiet fundamentali sanċiti mit-Trattati [21].

44. Ma huwiex rilevanti l-fatt li s-sistema Olandiża diskussa fis-sentenza de Groot tistabbilixxi, għat-tnaqqis tat-taxxa doppja, sistema ta' eżenzjoni, u mhux ta' imputazzjoni, kif minflok jiġri fuq il-bażi tad-dritt Ġermaniż. L-ewwel nett, fil-fatt, it-tagħrif li fuqu l-Qorti tal-Ġustizzja kkonċentrat l-analiżi tagħha fis-sentenza de Groot kien il-formula użata għall-kalkolu u l-effett konkret tiegħu li kien, eżattament bħal f'dan il-każ, dak li jillimita ċerti vantaġġi fiskali, li jingħataw biss fi proporzjon mal-parti tad-dħul irċevut ġewwa l-Istat ta' residenza. Fit-tieni lok, fil-verità il-mekkaniżmu stabbilit mid-dritt Olandiż u eżaminat fis-sentenza de Groot kien varjanti tas-sistema ta' eżenzjoni mfassla b'mod tali li twettaq, fil-prattika, sistema ta' imputazzjoni, kif sostna f'dak iż-żmien l-istess Gvern tal-Pajjiżi l-Baxxi [22].

45. Il-Gvern Ġermaniż sostna, kemm fl-osservazzjonijiet bil-miktub kif ukoll fis-seduta, li s-sistema stabbilita mill-Artikolu 34(c) tal-EStG ma fiha l-ebda problema fid-dawl tal-libertajiet fundamentali stabbiliti mit-Trattat, billi tagħti lill-kontribwent it-tnaqqis kollu ta' natura personali u familjari: dan billi t-taxxa teoretika totali Ġermaniża fl-ewwel parti tal-formula hija kkalkolata billi jitqies it-tnaqqis kollu inkwistjoni, u mhux biss ta' parti waħda tiegħu proporzjonat mal-parti tad-dħul irċevut fil-Ġermanja. Madankollu, dan l-argument, minflok isaħħaħ, idgħajjef il-pożizzjoni tal-Gvern Ġermaniż. Fil-fatt, għandu jiġi nnotat li l-użu, fl-ewwel parti tal-formula, ta' taxxa teoretika totali kkalkolata billi jitqies it-tnaqqis kollu ta' natura personali u familjari *jnaqqas il-limitu massimu tal-imputazzjoni*, u għalhekk, *inaqqas il-kreditu ta' taxxa li minnu jista' jgawdi l-kontribwent.* Jekk, b'mod kuntrarju, l-imposta teoretika totali Ġermaniża tiġi kkalkolata b'mod fittizju, għall-finijiet tal-formula inkwistjoni, mingħajr ma titnaqqas il-bażi taxxabbli bl-applikazzjoni tat-tnaqqis personali u familjari, il-limitu massimu tal-imputazzjoni jkun ogħla, u l-kontribwent igawdi fl-aħħar mill-aħħar mit-tnaqqis kollu inkwistjoni, minflok biss minn parti proporzjonali mal-frazzjoni nazzjonali tad-dħul tiegħu.

46. Għandu jingħad ukoll li, b'differenza mill-kawża de Groot, hawnhekk, id-dħul irċevut barra mill-kontribwent ma huwiex dħul mix-xogħol, iżda jiġi mill-ishma. Għaldaqstant, l-Istati fejn dan id-dħul jiġi rċevut għandhom, mal-kontribwent, rabta iżjed sottili minn dik li teżisti f'każijiet fejn, bħal fil-kawża de Groot, id-dħul barrani kellu oriġini professjonali. Ma jkunx realistiku li wieħed jimmaġina li kull wieħed mill-Istati fejn il-konjuġi Beker irċevew parti mid-dħul barrani tagħhom jista' jagħtihom tnaqqis personali u familjari fuq il-parti tad-dħul magħmul fih. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, il-loġika li segwiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza de Groot tapplika f'dan il-każ b'mod iktar ċar.

21 — Sentenza de Groot, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18 (punti 89 sa 95). Fil-fatt, fil-każ de Groot, il-libertà li abbażi tagħha ġiet evalwata s-sitwazzjoni kienet dik tal-moviment liberu tal-ħaddiema.

22 — Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger ippreżentati fl-20 ta' Ġunju 2002 fil-kawża de Groot, deċiża bis-sentenza ċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18 (punt 34). Normalment, sistema ta' tnaqqis tat-taxxa doppja bbażata fuq il-mekkaniżmu tal-eżenzjoni hija kkaratterizzata mill-fatt li l-Istat ta' residenza ma jintaxxax id-dħul li diġà ġie intaxxat fl-Istat fejn ġie rċevut. Il-leġiżlazzjoni Olandiża diskussa fil-kawża de Groot kienet, fil-verità bbażata fuq mekkaniżmu tipikament ta' imputazzjoni. L-unika differenza viżibbli fir-rigward tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża suġġett ta' din il-kawża hija li, fis-sistema Olandiża, l-ammont tal-kreditu ta' taxxa rikonoxxut kien, bħala eżenzjoni, mogħti mingħajr verifika li ma kienx jaqbeż it-taxxa effettivament imħallsa barra, kif jiġri minflok skont is-sistema ta' imputazzjoni. Fil-fatt, fiha nfisha, sistema ta' imputazzjoni dejjem tiġi imputata għal (parti tat-) taxxa mħallsa diġà fl-Istat ta' fejn jiġi rċevut id-dħul.

47. Fl-aħħar nett, għal dak li jirrigwarda n-natura tat-tnaqqis fiskali mogħti lill-kontribwent, hija l-qorti nazzjonali li b'mod ġenerali, skont id-dritt nazzjonali, għandha tivverifika jekk għandux natura personali u/jew familjari jew le. F'dan il-każ, il-formulazzjoni stess tad-domanda preliminari tagħmel riferiment għall-fatt li tal-inqas parti mit-tnaqqis miċħud għandu din in-natura.

4. Fuq il-possibbiltà ta' ġustifikazzjoni

48. Issa li ġie stabbilit li s-sistema Ġermaniża li għadha kif ġiet eżaminata tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-libertà tal-moviment tal-kapital li tikser it-Trattat, naturalment jibqa' biex jiġi vverifikat jekk din is-sistema tistax tiġi ġġustifikata.

49. Il-Gvern Ġermaniż, li fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu ittratta fil-qasir ġustifikazzjoni possibbli b'mod subordinat biss, ressaq f'dan ir-rigward motiv wieħed, dak taż-żamma tat-tqassim tal-poter tat-tassazzjoni. Essenzjalment, il-Ġermanja għandha d-dritt, bħala konsegwenza ta' dan il-prinċipju, li tirrikonoxxi l-vantaġġi fiskali biss fi proporzjon mal-parti "Ġermaniża" tad-dħul, u ma tistax tiġi obbligata tikkumpensa l-fatt li dawn il-vantaġġi ma humiex rikonoxxuti fl-Istati barranin fejn ġiet irċevuta parti mid-dħul.

50. Ġeneralment, iż-żamma tat-tqassim tal-poter tat-tassazzjoni tal-Istati tista' tikkostitwixxi, skont il-ġurisprudenza, raġuni imperattiva ta' interess ġenerali xierqa biex tiġġustifika restrizzjonijiet fuq il-libertajiet fundamentali, bil-kundizzjoni li l-miżuri meħuda jkunu adegwati biex jilħqu l-iskop inkwistjoni u ma jmorrux lil hinn minn dak li huwa meħtieġ għal dan l-għan [23].

51. Madankollu, din il-linja ta' ġustifikazzjoni ġiet espliċitament miċħuda mill-Qorti tal-Ġustizzja, f'ċirkustanzi analogi għal dawk f'din il-kawża, fis-sentenza de Groot. B'mod partikolari, fiha ġie sostnut li t-tqassim tal-poter ta' tassazzjoni ma jistax jiġi invokat min-naħa tal-Istat ta' residenza ta' kontribwent biex jaħrab mir-responsabbiltà, li fil-prinċipju tinsab fuq dak l-Istat, li jiġi rikonoxxut it-tnaqqis personali u familjari li għandu dritt għalihom il-kontribwent [24]. Dan kollu sa kemm, b'mod volontarju jew minħabba ftehim speċifiku internazzjonali, l-Istati barranin fejn tiġi rċevuta parti mid-dħul ma jagħtux huma stess min-naħa tagħhom dan it-tnaqqis [25].

52. Fi kwalunkwe każ, irrispettivament minn dak li ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza de Groot, għandu jingħad li s-sitwazzjoni ta' żvantaġġ ta' kontribwent bħall-konjuġi Beker ma hijiex ir-riżultat ta' eżerċizzju parallel ta' kompetenza fiskali min-naħa ta' diversi Stati. Kif sostniet b'mod korrett il-Kummissjoni, meta jiġi rikonoxxut it-tnaqqis personali u familjari kollu lill-konjuġi Beker, l-awtorità fiskali Ġermaniża bl-ebda mod ma titlef parti mill-kompetenza fiskali tagħha favur Stati oħrajn. Jekk tiġi kkunsidrata l-parti Ġermaniża tad-dħul, hija xorta tiġi intaxxata, bl-istess tnaqqis personali u familjari, b'mod li ma tkunx inqas milli kienet tkun kieku kienet l-uniku dħul tal-kontribwent, u dan tal-aħħar ma jkunx irċieva dħul minn barra.

53. Barra minn hekk, hija stabbilita l-affermazzjoni tal-ġurisprudenza li s-sempliċi telf ta' dħul fiskali qatt ma jista' jiġġustifika miżuri li jmorru kontra libertà fundamentali [26].

54. Fl-aħħar mill-aħħar, il-qalba tal-kwistjoni hija l-interpretazzjoni li għandha tingħata, b'mod ġenerali, lit-tnaqqis personali u familjari. Fil-viżjoni li ddefenda l-Gvern Ġermaniż, il-fatt li dan huwa tnaqqis li ma jirriferix għal parti speċifika tad-dħul, iżda għall-persuna tal-kontribwent, jimplika li dan għandu jiġi kkunsidrat bħala "mifrux", attribwibbli b'mod omoġenju għad-dħul kollu, intern u estern,

23 — Sentenza Haribo, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13 (punti 121 sa 122 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 — Sentenza de Groot, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 18 (punt 98).

25 — Ibidem (punti 99 sa 100).

26 — Ibidem (punt 103). Ara wkoll is-sentenzi tal-14 ta' Settembru 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Ġabra p. I-8203, punt 59), u Haribo, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13 (punt 126).

b'mod li r-rikonoxximent tiegħu, fil-każ ta' dħul irċevut parzjalment biss fil-Ġermanja, jista' jiġi limitat għal frazzjoni proporzjonali mal-piż ta' dan id-dħul fuq id-dħul totali tal-kontribwent. Viċiversa, mill-interpretazzjoni tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-fatt li ma jkunx jista' jsir riferiment għat-tnaqqis personali u familjari għal parti speċifika tad-dħul ifisser li, mhux talli ma jistax jiġi mifrux fuq id-dħul kollu – intern u estern – b'mod uniformi, iżda talli dan għandu fil-prinċipju *jaqa' għalkollox fuq il-parti tad-dħul lokalizzata fl-Istat ta' residenza.*

55. Għalhekk, billi ż-żamma tat-tqassim tal-poter ta' tassazzjoni ma tistax tiġi invokata hawnhekk bħala ġustifikazzjoni, ma huwiex meħtieġ li jiġi vverifikat jekk humiex sodisfatti, min-naħa tar-regoli Ġermaniżi, ir-rekwiżiti tal-adegwatezza u tal-proporzjonalità tal-miżuri.

56. Fl-aħħar nett, għandu jiġi eskluż ukoll li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża tista' tkun iġġustifikata fid-dawl tal-ħtieġa li tiġi żgurata l-koerenza tas-sistema fiskali. Fil-fatt, għalkemm, din il-ħtieġa tista', fil-prinċipju, tipprovdi bażi għal limitazzjoni valida tal-libertajiet fundamentali[27], din tippresupponi li jintwera effett preċiż ta' tpaċija bejn vantaġġ fiskali u tassazzjoni speċifika, bl-iskop li jiġi ppreservat element essenzjali tas-sistema fiskali[28]. Hawnhekk ma hawnx sitwazzjoni ta' dan it-tip: il-fatt li tiġi rikonoxxuta t-totalità tat-tnaqqis personali u familjari lil kontribwent ma jmur kontra l-ebda element essenzjali tad-dritt fiskali Ġermaniż, u ma jpoġġix fid-dubju l-prinċipju ta' progressività tat-taxxa. Fuq kollox, u b'mod sinjifikattiv, din il-kawża ta' ġustifikazzjoni lanqas ma ġiet invokata mill-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tiegħu.

5. Il-possibbiltà li tintgħażel sistema alternattiva

57. Aspett tal-aħħar li għandu jiġi ċċarat jirrigwarda l-fatt li s-sistema Ġermaniża tippermetti lill-kontribwent li jeżerċita dritt ta' għażla għal sistema differenti ta' kalkolu tat-taxxa. Jekk il-kontribwent jagħmel l-għażla, ma jiġix applikat il-mekkaniżmu tal-imputazzjoni, u t-taxxa mħallsa barra titnaqqas mill-bażi taxxabbli globali.

58. Fil-prattika, l-użu tal-għażla jintroduċi sitwazzjoni "klassika" ta' taxxa doppja, fejn l-Istat ta' residenza jikkunsidra bħala taxxabbli d-dħul kollu attwalment magħmul mill-kontribwent, kemm internament kif ukoll barra. It-taxxi mħallsin barra jittieħdu inkunsiderazzjoni mhux bħala taxxi, iżda biss bħala fattur li naqqas il-parti barranija tad-dħul, u l-parti li tibqa' tiġi mbagħad intaxxata normalment fl-Istat ta' residenza.

59. Biex nerġa' nieħu l-eżempju numeriku li użajt iktar 'il fuq fil-punt 35, jekk wieħed jassumi dħul totali ta' EUR 100, li minnhom EUR 70 irċevuti internament u EUR 30 barra, b'rata ta' 10 % kemm internament kif ukoll barra u ammont ta' tnaqqis personali possibbli ta' EUR 20, bis-sistema ta' għażla, r-riżultat ikun dan li ġej. Il-kontribwent barra jħallas EUR 3 taxxa (10 % ta' EUR 30). Fil-Ġermanja tiġi kkalkolata t-taxxa fuq bażi taxxabbli ta' EUR 77, miksuba billi jitnaqqas mid-dħul totali ta' EUR 97 (EUR 70 ta' dħul "Ġermaniż" u EUR 27 ta' dħul "barrani") EUR 20 ta' tnaqqis personali. Dan jipproduċi taxxa Ġermaniża ta' EUR 7.7 li miżjudin ma' EUR 3 diġà mħallsa barra jwassal għal piż totali, għall-kontribwent, ta' EUR 10.7.

60. B'mod ġenerali, kif rajna, il-kontribwent ma jaqbillux l-eżerċizzju tal-għażla, u għalhekk l-għażla ta' mudell fejn it-taxxa doppja ma titnaqqasx. Madankollu, kif ġie mfakkar iktar 'il fuq, id-dritt tal-Unjoni ma joħloq l-ebda obbligu li tiġi eliminata jew imnaqqsa t-taxxa doppja, u jintervjeni biss fil-mument meta l-Istati jadottaw miżuri f'dan is-sens. Iżda ma humiex obbligati li jagħmlu dan, u għalhekk ma jistax jiġi eskluż, li sistema bħal dik li għadha kif ġiet deskritta għall-każ ta' eżerċizzju tal-għażla

27 — Ara, pereżempju, is-sentenza tas-27 ta' Novembru 2008, Papillon (C-418/07, Ġabra p. I-8947, punt 43 u l-ġurispridenza ċċitata).

28 — Sentenza Manninen, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15 (punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

min-naħa tal-kontribwent tista' tiġi kkunsidrata bħala kompatibbli mat-Trattati. Għalhekk, wieħed għandu jistaqsi jekk l-eżistenza ta' possibbiltà rikonoxxuta fil-konfront tal-kontribwent li jagħżel sistema ġuridika ċertament inqas vantaġġuża b'mod ġenerali, iżda madankollu mhux inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, tirrendix is-sistema tat-taxxa inkwistjoni kompatibbli fil-kumpless tagħha.

61. Ir-risposta hija negattiva. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat li l-eżistenza ta' għażla, li eventwalment tippermetti li sitwazzjoni ssir kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, ma tissanax in-natura illegali ta' sistema li tinkludi mekkaniżmu ta' tassazzjoni mhux rikonċiljabbli mat-Trattati [29]. Dan huwa, fil-fehma tiegħi, partikolarment veru fil-każ meta, bħal hawnhekk, il-mekkaniżmu illegali huwa dak li jiġi applikat awtomatikament fin-nuqqas ta' għażla min-naħa tal-kontribwent [30].

62. Għalhekk, ma huwiex meħtieġ li jsir eżami dettaljat tal-mekkaniżmu ta' tassazzjoni li jiskatta meta l-kontribwent jagħmel l-għażla indikata. L-eżistenza tal-għażla, anki meta tiftaħ il-bibien għal sistema li ma toħloqx problema ta' kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni, ma tagħmilx, madankollu, legali l-mekkaniżmu ta' tnaqqis tat-taxxa doppja li jiġi applikat fil-każ li l-għażla ma tiġix użata.

IV – Konklużjoni

63. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tirrispondi d-domanda preliminari tal-Bundesfinanzhof bil-mod li ġej:

"L-Artikolu 63 TFUE jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprovdi, fil-qafas ta' sistema għat-tnaqqis tat-taxxa doppja, li l-mekkaniżmu tal-imputazzjoni jiġi applikat billi jiġi ffissat limitu massimu ta' imputazzjoni ddeterminat billi tiġi mmultiplikata t-taxxa nazzjonali teoretika fuq id-dħul, ikkalkolata fuq il-bażi tad-dħul taxxabbli, inkluż dak barrani, għal frazzjoni li jkollha, għan-numeratur, it-total tad-dħul barrani u, għad-denominatur, is-somma tad-dħul tal-kontribwent, gross mit-tnaqqis ta' natura personali u familjari".

29 — Sentenza Gielen, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 14 (punti 49 sa 52).

30 — Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża deċiża bis-sentenza tal-1 ta' Ottubru 2009, HSBC Holdings u Vidacos Nominees (C-569/07, Ġabra p. I-9047), ippreżentati fit-18 ta' Marzu 2009 (punti 69 sa 72).