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

17 ta' Settembru 2015 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Moviment liberu tal-kapital — Artikolu 56 KE — Intaxxar provviżorju tal-qligħ kapitali u tal-qligħ mit-trasferiment ta' holdings magħmul minn fondazzjoni nazzjonali — Rifjut tad-dritt għal tnaqqis mill-valur taxxabbli tad-donazzjonijiet lil benefiċjarji mhux residenti li ma humiex suġġetti għat-taxxa fl-Istat Membru fejn tiġi ntaxxata l-fondazzjoni abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja"

Fil-Kawża C-589/13,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (qorti amministrattiva, l-Awstrija), permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Ottubru 2013, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Novembru 2013, fil-proċeduri mibdija minn

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

fil-preżenza ta'

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

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

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, C. Vajda, A. Rosas (Relatur), E. Juhász u D. Šváby, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Wathelet,

Reġistratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-21 ta' Jannar 2015,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Gvern Awstrijak, minn C. Pesendorfer kif ukoll minn J. Bauer u M. Klamert, bħala aġenti,

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

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56(1) KE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' rikors ippreżentat mill-F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (iktar 'il quddiem il-"fondazzjoni privata") kontra deċiżjoni tal-Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (tribunal fiskali indipendenti, sezzjoni ta' Vjenna, iktar 'il quddiem l-"UFS") li tirrifjutalha d-dritt li tieħu inkunsiderazzjoni d-donazzjonijiet lil benefiċjarji residenti fi Stati Membri oħra fil-kuntest tal-kalkolu ta' taxxa li għaliha ġiet suġġetta l-fondazzjoni privata abbażi tas-snin fiskali 2001 u 2002.

Id-dritt Awstrijak

3 Il-leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti għall-kawża prinċipali tirrigwarda l-intaxxar tal-fondazzjonijiet privati matul is-snin 2001 u 2002.

Is-sistema ta' ntaxxar tal-fondazzjonijiet privati ta' qabel is-sena 2001

4 Il-fondazzjonijiet privati ("Privatstiftungen") ġew stabbiliti mil-leġislatur Awstrijak fl-1993 fil-kuntest tal-liġi dwar il-fondazzjonijiet (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Il-fondazzjonijiet privati huma suġġetti għat-taxxa fuq il-kumpanniji. Madankollu, bis-saħħa tal-leġiżlazzjoni fis-seħħ sa tmiem is-sena 2000, il-qligħ kapitali u l-qligħ minn holdings, meta jsir minn fondazzjoni privata, kien ġeneralment eżentat mit-taxxa fuq il-kumpanniji fuq il-livell tal-fondazzjoni. Għalhekk, it-taxxa kienet tinġabar meta l-qligħ tal-fondazzjoni kien jiġi ttrasferit lid-diversi benefiċjarji permezz tad-donazzjonijiet mogħtija mill-fondazzjoni. Skont l-Artikolu 27(1)(7) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul tal-1988 (Einkommensteuergesetz, iktar 'il quddiem l-"EStG 1988"), dawn id-donazzjonijiet kienu meqjusa, min-naħa tal-benefiċjarju, qligħ kapitali suġġett għat-taxxa fuq il-qligħ kapitali bir-rata ta' 25 %.

Is-sistema ta' ntaxxar tal-fondazzjonijiet privati matul is-snin 2001 sa 2004

6 Is-sistema ta' ntaxxar tal-fondazzjonijiet privati ġiet emendata mis-sena 2001, permezz tal-liġi supplimentari tal-baġit 2001 (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), b'mod partikolari bl-introduzzjoni ta' diversi dispożizzjonijiet ġodda fil-liġi dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji tal-1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, iktar 'il quddiem il-"KStG 1988").

7 Skont l-espożizzjoni tal-motivi tal-liġi supplimentari tal-baġit 2001, dawn id-dispożizzjonijiet huma essenzjalment intiżi li jnaqqsu l-eżenzjoni globali mit-taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji li minnha kienu preċedentement jibbenefikaw il-fondazzjonijiet privati u li jimponu, direttament fuq il-fondazzjonijiet privati, taxxa skedata, b'rata mnaqqsa, fuq ċertu qligħ kapitali u qligħ minn holdings magħmul minn dawn il-fondazzjonijiet. Din it-taxxa diretta b'rata mnaqqsa ġiet ikklassifikata bħala "taxxa provviżorja" ("Zwischensteuer"; iktar 'il quddiem it-"taxxa provviżorja").

8 L-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, jipprevedi

"Meta l-fondazzjonijiet [privati] ma jkunux jaqgħu taħt l-Artikolu 5(6) jew (7) jew taħt l-Artikolu 7(3), dawn li ġejjin ma għandhomx jiġu inklużi fil-qliegħ jew fid-dħul, iżda għandhom jiġu ntaxxati separatament skont l-Artikolu 22(3):

1. il-qliegħ kapitali nazzjonali jew barrani li joriġina minn

— depożiti ta' fondi u krediti oħra ma stabbilimenti ta' kreditu (Artikolu 93(2)(3) tal-[EStG 1988]),

— titoli ta' kreditu fis-sens tal-Artikolu 93(3)(1) sa (3) tal-[EStG 1988] jekk meta nħarġu dawn ġew proposti, kemm legalment kif ukoll fil-prattika, lil grupp generiku ta' persuni,

— titoli ta' kreditu fis-sens tal-Artikolu 93(3)(4) u (5) tal-[EStG 1988], sa fejn dan il-qliegħ kapitali jaqa' taħt il-qliegħ kapitali fis-sens tal-Artikolu 27 tal-[EStG 1988];

2. Il-qliegħ li jirriżulta mit-trasferiment ta' holdings fis-sens tal-Artikolu 31 tal-[EStG 1988], bla ħsara għall-applikazzjoni tal-paragrafu 4.

Il-qliegħ kapitali u l-qliegħ minn trasferiment ta' holdings ma jiġix intaxxat (Artikolu 22(3)) jekk, matul is-sena fiskali, ingħataw donazzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 27(1)(7) tal-[EStG 1988], jekk fuqhom inżammet taxxa fuq il-qliegħ kapitali u jekk ma jkunx hemm eżenzjoni mit-taxxa fuq il-qliegħ kapitali skont ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja."

9 Skont l-Artikolu 22(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, it-taxxa fuq il-kumpanniji kienet tammonta għal 12.5 % fuq il-qligħ kapitali u fuq il-qligħ l-ieħor ta' fondazzjoni privata suġġetta għat-taxxa abbażi tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988.

10 Skont l-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001:

"It-taxxa fuq il-kumpanniji li taffettwa l-qliegħ kapitali u l-qliegħ l-ieħor fis-sens tal-Artikolu 13(3) u (4) għandha tiġi akkredita permezz ta' stima skont id-dispożizzjonijiet li ġejjin:

1. It-taxxa fuq il-kumpanniji tiġi kkalkolata u mħallsa meta tingħata d-dikjarazzjoni tat-taxxa wara li tiġi ddeterminata l-bażi taxxabbli tagħha.

2. Il-fondazzjoni tat donazzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 27(1)(7) tal-[EStG 1988] li ma humiex eżenti mit-taxxa fis-sens tal-aħħar sentenza tal-Artikolu 13(3).

3. Il-kreditu tat-taxxa jkun ta' 12.5 % tal-bażi tad-donazzjonijiet għall-finijiet tat-taxxa fuq il-qliegħ kapitali.

4. Il-fondazzjoni għandha żżomm kont li fih tniżżel regolarment it-taxxa fuq il-kumpanniji mħallsa fis-sena, l-ammonti akkreditati u l-bilanċ li jifdal għal kull kreditu ta' taxxa.

5. Fil-każ li l-fondazzjoni tiġi xolta, l-ammont tal-kreditu ta' taxxa fid-data tax-xoljiment jiġi akkreditat kollu kemm huwa."

Il-preċiżazzjonijiet dwar is-sistema ta' ntaxxar provviżorju fid-dritt Awstrijak

11 L-espożizzjoni tal-motivi tal-liġi supplimentari tal-baġit 2001, iċċitata mill-qorti tar-rinviju, tindika, fir-rigward tat-taxxa provviżorja:

"[...] mis-sena 2001 [, l-]interessi ġġenerati mit-titoli ta' depożitu u ta' kreditu għandhom ikunu suġġetti għal tip ta' taxxa provviżorja u dan b'rata partikolarment imnaqqsa. Din it-taxxa hija dovuta l-ewwel darba meta jiġu rċevuti l-interessi. Jekk (sussegwentement) il-fondazzjoni tagħti donazzjonijiet, madankollu, jingħata kreditu ta' taxxa skont id-dispożizzjonijiet leġiżlattivi. Għalhekk id-daqs tad-donazzjonijiet mogħtija ma jaffetwax l-oneru fiskali globali.

Din is-sistema hija implementata permezz ta' modifiki leġiżlattivi f'żewġ oqsma. L-ewwel nett, id-dispożizzjonijiet ta' eżenzjoni li attwalment jinsabu fl-Artikolu 13(2) tal-KStG 1988 huma emendati b'mod konformi. L-intaxxar tal-interessi, li sa issa kienu eżenti, huwa ta' tip skedat; dan isir bir-rata mnaqqsa ta' 12.5 % (ara l-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988) permezz ta' stima. Ma jkunx hemm intaxxar jekk ikun sar tqassim fis-sena li matulha ġew irċevuti l-interessi. It-tieni nett, kreditu ta' taxxa li jikkorrispondi għal din it-taxxa mnaqqsa huwa previst fl-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988; li jiġi attribwit permezz ta' stima. Minn naħa dan il-kreditu ta' taxxa jippreżupponi li t-taxxa mnaqqsa diġà effettivmanet tħallset fid-data tal-għoti tad-dikjarazzjoni tat-taxxa. Min-naħa l-oħra, għandu jkun hemm donazzjonijiet li fuqhom tkun inżammet it-taxxa fuq il-qliegħ kapitali. Il-kreditu ta' taxxa huwa ekwivalenti għal 12.5 % tad-donazzjoni li tikkorrispondi għar-rata mnaqqsa. Minn perspettiva formali, għandu jinżamm kont li juri l-iżilupp tal-istat tal-ammonti tal-kreditu ta' taxxa.

Eżempju: fl-2001 fondazzjoni tirċievi interessi li jammontaw għal 2 000 000 xelin Awstrijak (ATS). Matul din is-sena d-donazzjonijiet jammontaw għal ATS 500 000. Hija dovuta taxxa provviżorja korrispondenti għal 12.5 % ta' ATS 1 500 000, jiġifieri ATS 187 500. Fl-2002, l-interessi rċevuti jammontaw għal ATS 2 500 000. Matul din is-sena ma ssir l-ebda donazzjoni. It-taxxa provviżorja għall-2002 tammonta għal ATS 312 500. Fl-2003 l-interessi rċevuti kinu jammontaw għal ATS 2 000 000 u d-donazzjonijiet jammontaw għal ATS 2 100 000. L-ebda taxxa provviżorja ma tkun dovuta għal din is-sena. Jingħata kreditu ta' taxxa korrispondenti għal 12.5 % ta' ATS 100 000, jiġifieri ta' ATS 12 500, bħala korrispettiv għat-taxxa provviżorja dovuta abbażi tas-snin 2001 u 2002."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

12 Il-fondazzjoni privata, stabbilita abbażi tad-dritt Awstrijak, għamlet, matul is-snin 2001 u 2002, qligħ kapitali u qligħ mit-trasferiment ta' holdings li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001. Simultanjament, matul dawn is-sentejn, il-fondazzjoni privata tat donazzjonijiet favur persuna residenti l-Belġju u oħra residenti l-Ġermanja.

13 Matul kull waħda minn dawn is-sentejn, il-fondazzjoni privata ġabret it-taxxa fuq il-qligħ kapitali bir-rata ta' 25 % li għaliha huma suġġetti, f'ras il-għajn, il-benefiċjarji ta' dawn id-donazzjonijiet u għaddietha lill-amministrazzjoni fiskali Awstrijaka.

14 Sussegwentement, madankollu, iż-żewġ benefiċjarji barranin talbu lill-amministrazzjoni fiskali tirrimborsahom it-taxxa fuq il-qligħ kapitali miżmuma fuq id-donazzjonijiet billi invokaw il-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja fis-seħħ bejn ir-Repubblika tal-Awstrija u l-Istat ta' residenza tagħhom. Il-benefiċjarju residenti fil-Belġju ppreżenta t-talbiet tiegħu għas-snin 2001 u 2002 u kiseb ir-rimbors tat-taxxa kollha mħallsa fl-Awstrija fuq il-qligħ kapitali li kienet inżammet f'ras il-għajn fuq id-donazzjonijiet li kien irċieva. Il-benefiċjarju residenti l-Ġermanja ressaq it-talba tiegħu biss għas-sena 2001 u anki huwa kiseb ir-rimbors tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali korrispondenti.

15 Fil-kuntest tad-dikjarazzjonijiet tat-taxxa tagħha relatati mat-taxxa fuq il-kumpanniji għas-snin 2001 u 2002, il-fondazzjoni privata naqqset il-qligħ kapitali tagħha u l-qligħ tagħha minn trasferimenti, li bħala prinċipju huma suġġetti għat-"taxxa provviżorja" abbażi tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, billi mill-valur taxxabbli naqqset id-donazzjonijiet li hija tat liż-żewġ benefiċjarji msemmija iktar 'il fuq f'dawk is-snin. Peress li dawn id-donazzjonijiet kienu ikbar mill-qligħ kapitali u mit-trasferimenti, il-fondazzjoni privata ddikjarat bażi taxxabbli ta' EUR 0, u dan kellu jeżentaha mill-ħlas ta' kwalunkwe taxxa.

16 Madankollu, l-amministrazzjoni fiskali (Finanzamt) kompetenti qieset li ma kienx possibbli li d-donazzjonijiet mogħtija lill-benefiċjarji jittnaqqsu mill-ammonti taxxabbli skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, ladarba l-imsemmija benefiċjarji kienu kisbu l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-qligħ kapitali abbażi ta' ftehim dwar

ħelsien minn taxxa doppja. Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali ssuġġettat il-qligħ kapitali u l-qligħ minn holdings magħmula matul is-snin 2001 u 2002 għat-taxxa provviżorja bir-rata ta' 12.5 %, skont l-Artikolu 22(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001.

17 Il-fondazzjoni privata ppreżentat rikors quddiem l-UFS kontra d-deċiżjonijiet dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji li kienu ġew innotifikati lilha għas-snin 2001 u 2002.

18 Sussidjarjament, il-fondazzjoni privata sostniet quddiem l-UFS li hija kellha tingħata, għas-snin ta' wara, kreditu ta' taxxa korrispondenti għat-taxxa provviżorja mħallsa preċedentement, abbażi tal-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001.

19 Permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Ġunju 2010, l-UFS ikkonferma l-fondatezza tat-taxxa provviżorja li għaliha ġiet suġġetta l-fondazzjoni privata, bir-rata applikabbli dak iż-żmien ta' 12.5 % fuq il-bażi li minnha ma tnaqqsux id-donazzjonijiet lill-benefiċjarji fil-Belġju u fil-Ġermanja matul is-sena 2001 u lill-benefiċjarju fil-Belġju matul is-sena 2002.

20 L-UFS, filwaqt li kkonferma l-opinjoni tal-amministrazzjoni fiskali, qies li, fir-rigward ta' dawn id-donazzjonijiet, kien hemm eżenzjoni mit-taxxa fuq il-qligħ kapitali skont ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja, u dan kien jeskludi t-tnaqqis tagħhom mill-bażi tat-taxxa provviżorja.

21 Min-naħa l-oħra, l-UFS laqa' parzjalment it-talba sussidjarja tal-fondazzjoni privata intiża għall-ksib ta' kreditu ta' taxxa *a posteriori*, skont l-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, għat-taxxa provviżorja dovuta għas-sena 2001, abbażi tat-taxxa fuq il-kumpanniji relatata mas-sena fiskali 2002. L-UFS effettivament qies li d-donazzjonijiet mogħtija matul is-sena 2002 favur il-benefiċjarju residenti fil-Belġju kienu jagħtu lil din il-fondazzjoni privata d-dritt għall-tali kreditu ta' taxxa parzjali.

22 Il-fondazzjoni privata appellat din id-deċiżjoni tal-UFS quddiem il-Verwaltungsgerichtshof.

23 Il-fondazzjoni privata ssostni, quddiem il-qorti tar-rinviju, li l-fatt li jiġi eskluż li d-donazzjonijiet li fir-rigward tagħhom il-benefiċjarji bbenefikaw minn eżenzjoni mit-taxxa fuq il-qligħ kapitali minħabba ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja jitnaqqsu mill-bażi ta' kalkolu tat-taxxa provviżorja, imur kontra l-moviment liberu tal-kapital sanċit fl-Artikolu 56 KE u dan anki jekk l-UFS jammetti li d-donazzjonijiet tal-istess natura mogħtija matul is-snin segwenti jistgħu jagħtu dritt għal krediti ta' taxxa.

24 Il-qorti tar-rinviju, li diġà ddeċidiet li d-donazzjonijiet transkonfinali mogħtija minn fondazzjonijiet jikkostitwixxu movimenti ta' kapital fis-sens tal-Artikolu 56 KE, tqis li huwa probabbli ħafna li l-fatt li fondazzjoni tiġi ntaxxata biss meta d-donazzjonijiet isiru lil benefiċjarji barranin mingħajr l-impożizzjoni tal-istess taxxa fil-każ ta' donazzjonijiet lil benefiċjarji nazzjonali, kif iddeċidew l-amministrazzjoni fiskali u l-UFS fil-kawża prinċipali, jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, sa fejn tali miżura tkun tali li tiddiswadi l-ħolqien ta' tali strutturi transkonfinali, filwaqt li, skont il-prinċipju ta' moviment liberu, anki restrizzjoni ta' portata jew ta' daqs żgħir hija, bħala prinċipju, ipprojbita.

25 Il-qorti tar-rinviju tosserva li l-eżami ta' eventwali ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital ikkawżata mill-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, hija kkomplikata mill-fatt li l-għan imfittex minn din l-esklużjoni qatt ma ġie indikat fix-xogħlijiet preparatorji.

26 Din il-qorti tesponi, f'dan ir-rigward, li s-sistema ta' ntaxxar provviżorju kienet intiża li ssolvi żewġ problemi marbutin mas-sistema fiskali tal-fondazzjonijiet privati residenti. L-ewwel problema kienet marbuta mal-akkumulazzjoni ta' fondi għal skop ta' rendita ħielsa mit-taxxa fuq il-kumpanniji minħabba l-assenza, sal-aħħar tas-sena 2000, ta' taxxa fuq il-qligħ kapitali u l-qligħ minn trasferiment

ta' holdings magħmul mill-fondazzjonijiet. It-tieni problema kienet marbuta mal-assenza, fl-Awstrija, ta' ntaxxar ta' donazzjonijiet lil benefiċjarji residenti f'pajjiż barrani, sa fejn id-dritt ta' tassazzjoni kien biss f'idejn l-Istat Membru ta' residenza tal-benefiċjarju abbażi ta' ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja.

27 F'dan il-każ, skont il-qorti tar-rinviju, peress li t-taxxa provviżorja għandha titħallas anki jekk issir donazzjoni, is-sistema tal-intaxxar provviżorju sservi sabiex jitnaqqsu l-każijiet relatati mat-tieni waħda minn dawn il-problemi maħluqin minn din is-sistema ta' tassazzjoni, jiġifieri l-assenza ta' ntaxxar fl-Awstrija.

28 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tosserva li l-aħħar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, sempliċement taffiet din il-problema mingħajr ma eliminatha kompletament, peress li l-fondazzjoni ma tiġix intaxxata definittivament iżda tiġi suġġetta għal taxxa, it-taxxa provviżorja, li, skont l-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat, tkun is-suġġett ta' kreditu ta' taxxa u tiġi rrimborsata totalment mill-iktar tard sax-xoljiment tal-fondazzjoni. Madankollu, sal-għoti ta' dan il-kreditu ta' taxxa, il-fondazzjoni kkonċernata ma tkunx tista' tnaqqas mill-bażi fiskali tagħha l-ammonti korrispondenti għad-donazzjonijiet li fir-rigward tagħhom il-benefiċjarju jibbenefika minn eżenzjoni fiskali abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja.

29 Il-qorti tar-rinviju ma teskludix li tali restrizzjoni introdotta mil-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali tippreġudika l-moviment liberu tal-kapital sanċit fl-Artikolu 56 KE, iżda tqis li d-differenzi li jeżistu bejn is-sistema fiskali kumplessa li fir-rigward tagħha hija ntalbet tiddeċiedi u s-sistemi li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà eżaminat fil-kuntest ta' kawżi simili huma kbar wisq sabiex tali interpretazzjoni tkun evidenti.

30 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Verwaltungsgerichtshof iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"L-Artikolu 56 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi sistema ta' impożizzjoni ta' dħul mill-kapital [taxxa fuq il-qligħ kapitali] u ta' dħul mit-trasferiment ta' holdings ta' fondazzjoni Awstrijaka, li tipprovdi l-issuġġettar tal-fondazzjoni għal "taxxa provviżorja", sabiex jiġi ggarantit intaxxar uniku nazzjonali, biss fil-każ fejn, minħabba ftehim kontra t-taxxa doppja, il-benefiċjarju ta' donazzjonijiet tal-fondazzjoni jkun eżentat mit-taxxa fuq id-dħul mill-kapital li bħala prinċipju hija imposta fuq id-donazzjonijiet?"

Fuq id-domanda preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

31 Skont kliemha, id-domanda tal-qorti tar-rinviju tirrigwarda l-issuġġettar tal-fondazzjonijiet privati residenti għat-taxxa provviżorja meta l-benefiċjarju ta' donazzjoni mogħtija minn tali fondazzjoni huwa eżenti mit-taxxa fl-Awstrija minħabba ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja u tistaqsi jekk l-Artikolu 56 KE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi sistema bħal dik stabbilita fil-kuntest tal-intaxxar provviżorju tal-fondazzjonijiet sa mis-sena 2001, li hija inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

32 Kif jirriżulta mill-punti 7, 11, 26 sa 28 ta' din is-sentenza, id-deċiżjoni tar-rinviju tinkludi diversi spjegazzjonijiet dwar l-aspetti tas-sistema ta' ntaxxar provviżorju li huma inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sistema kumplessa li fid-dawl tagħha l-qorti tar-rinviju tindika li għamlet id-domanda preliminari tagħha u li għandha, għalhekk, tittieħed inkunsiderazzjoni sabiex wieħed jifhem id-domanda preliminari nnifisha.

33 Fid-dawl ta' dawn l-ispjegazzjonijiet, jidher li d-dubji tal-qorti tar-rinviju jirrigwardaw, fil-kuntest tat-taxxa provviżorja fuq il-qligħ kapitali u l-qligħ minn trasferiment ta' holdings li fondazzjoni privata residenti għamlet matul perijodu ta' taxxa speċifiku, id-dritt ta' tali fondazzjoni li tnaqqas mill-bażi taxxabbli tagħha l-ammont tad-donazzjonijiet mogħtija matul l-istess perijodu ta' taxxa. Fil-fatt dan it-tnaqqis jingħata biss jekk il-benefiċjarju tad-donazzjoni huwa taxxabbli fl-Awstrija. Min-naħa l-oħra, il-fondazzjoni ma titħalliex tagħmel tali tnaqqis meta l-benefiċjarju tad-donazzjoni huwa residenti fi Stat Membru ieħor minbarra r-Repubblika tal-Awstrija u jinvoka ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja sabiex jikseb eżenzjoni mit-taxxa Awstrijaka fuq il-qligħ kapitali.

34 Konsegwentement, permezz tad-domanda tagħha l-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 56 KE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi li, fil-kuntest tal-intaxxar provviżorju fuq il-qligħ kapitali u fuq il-qligħ minn trasferiment ta' holdings magħmulin minn fondazzjoni privata residenti, din il-fondazzjoni għandha d-dritt li tnaqqas mill-valur taxxabbli tagħha relatat ma sena fiskali partikolari biss dawk id-donazzjonijiet mogħtija matul l-istess sena fiskali u li kienu s-suġġett ta' ntaxxar tal-benefiċjarji ta' dawn id-donazzjonijiet fl-Istat Membru fejn tiġi ntaxxata l-fondazzjoni, filwaqt li din il-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali teskludi tali tnaqqis jekk il-benefiċjarju jkun residenti fi Stat Membru ieħor u jkun, fl-Istat Membru fejn tiġi ntaxxata l-fondazzjoni, eżenti mit-taxxa applikabbli, bħala prinċipju, fuq id-donazzjonijiet, u dan abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja.

Dwar l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital

35 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-Artikolu 56(1) KE jipprojbixxi b'mod ġenerali r-restrizzjonijiet fuq il-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri (sentenzi Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 23, u Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 18).

36 Fl-assenza ta' definizzjoni, fit-Trattat KE, tal-kunċett ta' "moviment tal-kapital" fis-sens tal-Artikolu 56(1) KE, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet valur indikattiv lin-nomenklatura li tikkostitwixxi l-Anness I tad-Direttiva tal-Kunsill 88/361/KEE, tal-24 ta' Ġunju 1988, għall-implimentazzjoni tal-Artikolu 67 tat-Trattat [artikolu mħassar bit-Trattat ta' Amsterdam] (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 10, Vol. 1, p. 10), minkejja li din kienet ġiet adottata fuq il-bażi tal-Artikoli 69 u 70(1) tat-Trattat KEE (li saru l-Artikoli 69 u 70(1) tat-Trattat KE, artikoli mħassra mit-Trattat ta' Amsterdam), u dan minħabba li, skont l-introduzzjoni ta' dan l-anness, il-lista inkluża fih ma hijiex ta' natura eżawrjenti. Id-donazzjonijiet u d-doti jidhru taħt it-Titolu XI, intitolat "Movimenti ta' kapital personali", li jinsab fl-imsemmi Anness I (sentenzi Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 19, u Il-Kummissjoni vs Spanja, C-127/12, EU:C:2014:2130, punt 52).

37 Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li t-trattament fiskali tad-donazzjonijiet, irrispettivament minn jekk dawn ikunux jikkonċernaw somom ta' flus, proprjetà immobbli jew proprjetà mobbli, huwa kopert mid-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment tal-kapital, ħlief fil-każijiet fejn l-elementi kostitwenti ta' dawn id-donazzjonijiet ikunu limitati fi ħdan Stat Membru wieħed (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 20, u Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punt 18).

38 Il-kawża prinċipali ma tirrigwardax direttament it-trattament fiskali tad-donazzjonijiet, fis-sens ta' trattament differenti bejn id-donazzjonijiet lil benefiċjarji residenti u d-donazzjonijiet lil benefiċjarji residenti fi Stat Membru ieħor. Din tirrigwarda t-trattament fiskali tal-fondazzjonijiet privati residenti li jkun differenti skont jekk id-donazzjonijiet li hija tagħti lil benefiċjarji residenti fl-Awstrija jew fi Stat Membru ieħor humiex jew le suġġetti għat-taxxa fl-Awstrija.

39 Fil-kawża prinċipali, matul is-snin 2001 u 2002, il-fondazzjoni privata tat donazzjonijiet b'mod partikolari favur żewġ benefiċjarji residenti fi Stat Membru ieħor li ma hijiex ir-Repubblika tal-Awstrija. Dawn kienu ħlasijiet finanzjarji mingħajr l-iċken korrispettiv min-naħa tal-benefiċjarji. Kif ġustament tindika l-Kummissjoni Ewropea, ma hijiex biss il-kontribuzzjoni inizjali magħmula mill-fondatur fl-assi tal-fondazzjoni meta din inħalqet iżda anki l-ħlasijiet sussegwenti magħmula minn dawn l-assi favur il-benefiċjarji jaqgħu taħt il-kunċett ta' "moviment tal-kapital", fis-sens tal-Artikolu 56(1) KE.

40 Minn dan jirriżulta li sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn fondazzjoni privata stabbilita fl-Awstrija tagħti donazzjonijiet lil żewġ benefiċjarji residenti wieħed fil-Belġju, l-ieħor fil-Ġermanja, taqa' taħt, kemm għas-sena 2001 kif ukoll għas-sena 2002, movimenti internazzjonali ta' kapital, protetti minn kull restrizzjoni abbażi tal-Artikolu 56(1) KE.

41 Għalhekk għandu jiġi eżaminat, qabel kollox, jekk, kif isostnu kemm il-fondazzjoni privata, fil-kuntest tal-proċedura fil-kawża prinċipali, kif ukoll il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment tal-kapital.

42 Is-sistema stabbilita bl-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, timplika differenza fit-trattament bejn il-fondazzjonijiet privati residenti fid-dritt tagħhom għal tnaqqis immedjat tat-taxxa provviżorja skont jekk il-benefiċjarji tad-donazzjonijiet mogħtija minn dawn il-fondazzjonijiet matul sena fiskali partikolari humiex jew le suġġetti għat-taxxa Awstrijaka fuq il-qligħ kapitali.

43 Għalkemm, hekk kif isostni l-Gvern Awstrijak, id-donazzjonijiet li fir-rigward tagħhom tali dritt għat-tnaqqis immedjat jew għal rimbors immedjat huwa eskluż jistgħu jinkludu wkoll donazzjonijiet magħmula favur benefiċjarji residenti fl-Awstrija, meta dawn ikunu eżenti mit-taxxa fuq il-qligħ kapitali, madankollu dawn jinkludu b'mod partikolari d-donazzjonijiet lil benefiċjarji mhux residenti sa fejn, skont il-mudell ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja stabbilit mill-Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), id-donazzjonijiet huma meqjusa dħul, fis-sens tal-Artikolu 21(1) tal-imsemmi mudell ta' ftehim, u ma humiex intaxxati fl-Awstrija, sa fejn dawn huma suġġetti għas-setgħa ta' tassazzjoni esklużiva tal-istat ta' residenza tal-benefiċjarju.

44 Kif issostni l-Kummissjoni, dawn il-movimenti tal-kapital huma limitati mir-regola stabbilita fl-aħħar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, applikabbli għall-kawża prinċipali.

45 Peress li d-donazzjonijiet mogħtija minn fondazzjoni privata residenti lil benefiċjarji nazzjonali jagħtu d-dritt għal tnaqqis, jew saħansitra għal eżenzjoni, mit-taxxa provviżorja minħabba li din it-tip ta' donazzjoni tista' titnaqqas mill-bażi ta' kalkolu ta' din it-taxxa, l-imsemmija fondazzjoni dejjem ikollha, *ceteris paribus*, mezzi finanzjarji ikbar, li hija tista' jew tuża immedjatament biex tagħti donazzjonijiet supplimentari favur benefiċjarji residenti, jew tużahom biex tikseb qligħ addizzjonali, u dan sussegwentement jippermettilha li tagħti donazzjonijiet ogħla lil dawn l-istess benefiċjarji.

46 Iktar minn hekk, it-trattament fiskali sfavorevoli li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-aħħar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, fil-każ ta' donazzjoni lil benefiċjarji eżentati mill-ħlas tat-taxxa fuq il-qligħ kapitali fl-Awstrija abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja konkluż bejn l-Istat Membru ta' residenza tagħhom u r-Repubblika tal-Awstrija jista' jwassal għal restrizzjoni fuq il-livell tal-fondazzjoni nnifisha.

47 Fondazzjoni li għandha benefiċjarji residenti fit-territorju nazzjonali u oħrajn stabbiliti fi Stat Membru ieħor tkun effettivament dissważa milli tagħti donazzjonijiet favur dawn tal-aħħar peress li, fin-nuqqas li tkun tista' tibbenefika minn tnaqqis jew minn rimbors tat-taxxa b'rabta mad-donazzjonijiet, it-taxxa provviżorja miġbura fuq il-qligħ tagħha tnaqqas il-mezzi finanzjarji globali għad-dispożizzjoni tagħha,

kemm sabiex tiġġenera dħul kif ukoll biex tagħti donazzjonijiet lill-benefiċjarji residenti. Fuq livell tal-fondazzjoni, tirriżulta distorsjoni fl-għażla li hija tagħmel bejn id-donazzjonijiet internazzjonali, fiskalment inqas avvantaġġati, u d-donazzjonijiet purament nazzjonali, fiskalment iktar vantaġġużi.

48 Barra minn hekk, sa fejn id-donazzjonijiet favur benefiċjarji residenti fi Stat Membru ieħor iwasslu għall-intaxxar provviżorju tad-dħul tal-fondazzjoni tiegħu bir-rata ta' 12.5 %, għall-fondatur, l-istabbiliment ta' fondazzjoni privata li jkollha benefiċjarji residenti fi Stat Membru ieħor tkun, sa mill-bidu, inqas interessanti mill-istabbiliment ta' fondazzjoni ekwivalenti li jkollha biss benefiċjarji stabbiliti fl-Awstrija.

49 F'dan il-kuntest għandu jiġi enfasizzat li ma huwiex neċessarju li l-oneru fiskali jkun kbir jew definittiv sabiex leġiżlazzjoni fiskali titqies li tikkostitwixxi restrizzjoni pprojbita ta' libertà fundamentali.

50 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, anki restrizzjoni għal libertà fundamentali li tkun ta' portata limitata jew ta' importanza sekondarja hija pprojbita mit-Trattat (ara, f'dan is-sens, fir-rigward tal-moviment liberu tal-kapital, is-sentenza Dijkman u Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punt 42, u, fir-rigward tal-libertà ta' stabbiliment, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza, C-34/98, EU:C:2000:84, punt 49, kif ukoll de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punt 43).

51 Żvantaġġ ta' likwidità li jseħħ f'sitwazzjoni transkonfinali jista' jikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertajiet fundamentali meta l-istess żvantaġġ ma jseħħx f'sitwazzjoni purament nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Metallgesellschaft *et*, C-397/98 u C-410/98, EU:C:2001:134, punti 44, 54 u 76; X u Y, C-436/00, EU:C:2002:704, punti 36 u 37; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punti 26 sa 30; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti 36 u 37; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punti 40 sa 43, kif ukoll Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punti 55 sa 61).

52 Differenza fit-trattament f'dak li jirrigwarda l-kalkolu tat-taxxa provviżorja tista' twassal għal żvantaġġ fil-qasam ta' likwidità għall-fondazzjoni privata residenti li tixtieq tagħti donazzjoni lil benefiċjarji residenti fit-territorju ta' Stat Membru ieħor u għalhekk tista' tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertajiet fundamentali jekk il-fondazzjoni kkonċernata ma tkunx suġġetta għal tali żvantaġġ f'sitwazzjoni purament nazzjonali. Issa, il-fondazzjoni privata inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienet suġġetta għal żvantaġġ ta' likwidità ta' dan it-tip minħabba d-donazzjonijiet li hija tat lil benefiċjarji residenti fil-Belġju u fil-Ġermanja matul is-snin 2001 u 2002, żvantaġġ li ma ġiex eliminat bil-kreditu ta' taxxa aċċettat mill-UFS li jimputa parti mit-taxxa provviżorja dovuta għas-sena 2001 fuq it-taxxa provviżorja dovuta għas-sena 2002.

53 L-applikazzjoni tal-aħħar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001 twassal, għaldaqstant, għal restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital, li hija, bħala prinċipju, ipprojbita mill-Artikolu 56 KE.

54 Madankollu, għandu jiġi eżaminat jekk din ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tistax tiġi ġġustifikata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat.

55 F'dan ir-rigward għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 58(1)(a) KE l-Artikolu 56 KE ma jippreġudikax "id-dritt tal-Istati Membri [...] li japplikaw id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-liġi fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn persuni li jħallsu t-taxxa li mhumiex fl-istess sitwazzjoni rigward il-post ta' residenza tagħhom jew rigward il-post fejn il-kapital tagħhom ikun investit".

56 Fil-fatt, sa fejn tikkostitwixxi deroga mill-prinċipju fundamentali ta' moviment liberu tal-kapital, din id-dispożizzjoni għandha tingħata interpretazzjoni stretta. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni ma tistax tiġi interpretata fis-sens li kull leġiżlazzjoni fiskali li tagħmel distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli skont

il-post fejn ikunu residenti jew skont l-Istat fejn jinvestu l-kapital tagħhom hija awtomatikament kompatibbli mat-Trattat (sentenzi Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 32, u FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 sa C-347/11, EU:C:2012:286, punt 21).

57 Fil-fatt, id-deroga prevista fl-Artikolu 58(1)(a) KE nnifisha hija limitata mill-paragrafu 3 ta' dan l-artikolu, li jipprevedi li d-dispożizzjonijiet nazzjonali msemmija fil-paragrafu 1 tal-istess artikolu "m'għandhomx jikkostitwixxu mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu tal-kapital u ħlasijiet kif definit fl-Artikolu 56" (sentenzi Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 33, u FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 sa C-347/11, EU:C:2012:286, punt 22).

58 Għalhekk jeħtieġ li ssir distinzjoni bejn it-trattamenti differenti li jippermetti l-Artikolu 58(1)(a) KE u d-diskriminazzjonijiet ipprojbiti mill-paragrafu 3 ta' dan l-istess artikolu. Issa, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, sabiex leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, tkun tista' tiġi kkunsidrata bħala kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, jeħtieġ li d-differenza fit-trattament tkun tirrigwarda sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli jew li din id-differenza tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali. Barra minn hekk, sabiex id-differenza fit-trattament bejn dawn iż-żewġ kategoriji ta' donazzjonijiet tkun iġġustifikata, din ma għandhiex tmur lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex l-għan imfittex mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni jinkiseb (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punt 29; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 34, u FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 sa C-347/11, EU:C:2012:286, punt 23).

Fuq il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet

59 Il-Gvern Awstrijak isostni li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital għaliex is-sitwazzjoni ta' fondazzjoni privata li tagħti donazzjonijiet lil benefiċjarji li huma residenti fi Stat Membru li miegħu r-Repubblika tal-Awstrija kkonkludiet ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja fuq il-mudell tal-Konvenzjoni tal-OECD ma hijiex oġġettivament paragunabbli mas-sitwazzjoni ta' fondazzjoni privata li tagħti donazzjonijiet lil benefiċjarji residenti.

60 Skont dan il-Gvern, fil-każ ta' donazzjonijiet lil benefiċjarji mhux residenti, is-sitwazzjoni ta' fondazzjoni privata residenti li hija suġġetta, prinċipalment, għas-setgħa ta' tassazzjoni tal-Istat Awstrijak tkun, l-iktar l-iktar, paragunabbli għas-sitwazzjoni ta' tali fondazzjoni fil-każ ta' donazzjonijiet lil benefiċjarji residenti meta dan l-Istat Membru jista' jeżerċita, prinċipalment, is-setgħa ta' tassazzjoni tiegħu fuq dawn id-donazzjonijiet sa fejn dawn jirrigwardaw benefiċjarji mhux residenti.

61 Issa, dan ma huwiex ġeneralment il-każ sa fejn mill-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja stabbiliti skont il-mudell tal-OECD jirriżulta li r-Repubblika tal-Awstrija ma għandhiex setgħa ta' tassazzjoni fuq id-donazzjonijiet lil benefiċjarji mhux residenti. Konsegwentement fin-nuqqas ta' paragunabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet, f'tali każ ma jkunx hemm lok li jiġi applikat, fuq livell tal-fondazzjoni, il-mekkaniżmu ta' eżenzjoni mit-taxxa provviżorja li tingħata fil-każ ta' donazzjonijiet lil benefiċjarji residenti sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja u jiġi ggarantit intaxxar uniku sistematiku fit-territorju nazzjonali.

62 F'dan ir-rigward għandu jiġi kkonstatat li, bil-kontra ta' dak li jsostni l-Gvern Awstrijak, din id-differenza fit-trattament ma hijiex spjegata minn differenza ta' sitwazzjoni oġġettiva fi ħdan il-fondazzjoni.

63 Fil-fatt, hekk kif tenfasizza l-Kummissjoni, fid-dawl tal-Artikolu 58(1)(a) KE, l-għoti ta' donazzjonijiet minn fondazzjonijiet privati Awstrijaċi lil benefiċjarji residenti hija sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli għal dik ta' dawn l-istess fondazzjonijiet li jagħtu donazzjonijiet lil benefiċjarji residenti fi Stat Membru ieħor. Fiż-żewġ każijiet, dawn huma donazzjonijiet mogħtija mill-assi tal-fondazzjoni privata jew minn żidiet f'dawn l-assi miksuba bl-użu ta' dawn l-assi.

64 Barra minn hekk għandu jiġi osservat li, fil-kuntest tal-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja li hija kkonkludiet mar-Renju tal-Belġju, minn naħa, kif ukoll mar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, min-naħa l-oħra, ftehimiet li, skont il-mudell ta' konvenzjoni tal-OECD jistabbilixxu d-dritt esklużiv, għal kull wieħed mill-Istati kontraenti, li jintaxxaw lill-benefiċjarji tad-donazzjonijiet residenti fit-territorju tagħhom, ir-Repubblika tal-Awstrija rrinunċjat li teżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tagħha fuq id-donazzjonijiet lil persuni residenti f'dawn iż-żewġ Stati Membri l-oħra. Konsegwentement hija ma tistax tinvoka differenza ta' sitwazzjoni oġġettiva bejn il-fondazzjonijiet privati residenti skont jekk il-benefiċjarji tad-donazzjonijiet li huma jagħtu jkunux residenti fl-Awstrija u hemmhekk ikunu taxxabbli, jew inkella jkunu residenti f'wieħed minn dawn iż-żewġ Stati Membri l-oħra u ma jkunux suġġetti għas-setgħa ta' tassazzjoni tagħha, sabiex tissuġġetta lill-fondazzjonijiet li jagħtu donazzjoni lil dawn tal-aħħar għal taxxa speċifika, għar-raġuni li dawn il-benefiċjarji ma humiex suġġetti għas-setgħa ta' tassazzjoni tagħha.

65 Barra minn hekk, anki li kieku għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni wkoll il-benefiċjarji tad-donazzjonijiet mogħtija minn dawn il-fondazzjonijiet, irid jiġi enfasizzat li mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li s-sistema tat-taxxa provviżorja kienet intiża, sabiex tiġġieled kontra t-tendenza tal-fondazzjonijiet privati għall-akkumulazzjoni ta' fondi għal skop ta' rendita, li tistabbilixxi taxxa tat-tip "skedata" fuq livell tal-fondazzjoni privata, filwaqt li tat biss natura temporanja lit-taxxa provviżorja li għandha tinġabar. B'mod konformi mal-klassifikazzjoni tagħha bħala "provviżorja", din it-taxxa kellha tiġi rimborsata integralment l-iktar tard sax-xoljiment tal-fondazzjoni privata għaliex kienet tagħti lok, favur il-fondazzjoni, għal kreditu ta' taxxa ekwivalenti għas-sommom li hija kienet ħallset bħala taxxa provviżorja. Il-post ta' residenza tad-destinatarju tad-donazzjoni ma kellu l-ebda effett f'dan ir-rigward.

Fuq l-eżistenza ta' raġuni imperattiva ta' interess ġenerali

66 Għandu wkoll jiġi mistħarreġ jekk ir-restrizzjoni fuq il-moviment tal-kapital li tirriżulta minn leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistax tkun oġġettivament iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali.

67 Fl-ewwel lok, għandu jiġi vverifikat jekk id-differenza fit-trattament inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistax tkun iġġustifikata min-neċessità li jiġi ppreżervat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, hekk kif isostni l-Gvern Awstrijak.

68 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li l-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri hija għan leġittimu rrikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja. Min-naħa l-oħra, minn ġurisprudenza stabbilita ta' din tal-aħħar jirriżulta li, fin-nuqqas ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni Ewropea, l-Istati Membri jżommu l-kompetenza sabiex jiddeterminaw, permezz ta' ftehim jew unilateralment, il-kriterji għat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni tagħhom, sabiex, b'mod partikolari, tiġi eliminata t-taxxa doppja (sentenzi DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punti 46 u 47; Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 64, kif ukoll Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 40).

69 Madankollu, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, din il-ġustifikazzjoni ma' tidhirx li hija stabbilita.

70 Ġustifikazzjoni relatata man-neċessità li jiġi mħares tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri tista' tiġi aċċettata, b'mod partikolari, fejn is-sistema fiskali inkwistjoni hija intiża li tipprevjeni aġiri li jistgħu jippreġudikaw id-dritt tal-Istat Membru li jeżerċita s-setgħat tat-tassazzjoni tiegħu fir-rigward tal-attivitajiet mwettqa fit-territorju tiegħu (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punt 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punt 54, u Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punt 66).

71 Issa, f'dan il-każ, kif diġà ġie indikat fil-punt 64 ta' din is-sentenza, il-kwistjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn ir-Repubblika tal-Awstrija u r-Renju tal-Belġju, minn naħa, u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, min-naħa l-oħra, ġiet irregolata fil-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja konklużi ma' dawn iż-żewġ Stati Membri, li, skont il-mudell ta' Konvenzjoni tal-OECD, jistabbilixxu d-dritt esklużiv, għal kull wieħed mill-Istati kontraenti, li jintaxxaw lill-benefiċjarji tad-donazzjonijiet residenti fit-territorju tagħhom. Fi kliem ieħor, peress li r-Repubblika tal-Awstrija rrinunċjat, f'dawn il-ftehimiet, milli teżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tagħha fuq id-donazzjonijiet lil persuni residenti f'dawn iż-żewġ Stati Membri l-oħra, hija ma tistax tinvoka t-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni sabiex tissuġġetta lill-fondazzjonijiet li jagħtu donazzjoni lil dawn il-persuni għal taxxa speċifika, minħabba li dawn il-persuni ma humiex suġġetti għall-ġurisdizzjoni fiskali tagħha. Għalhekk, dan l-Istat Membru liberament aċċetta t-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni kif tirriżulta mill-istipulazzjonijiet innifishom tal-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja li huwa rispettivament ikkonkluda mar-Renju tal-Belġju u mar-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

72 F'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, oneru fiskali jiġi impost fil-livell tal-fondazzjoni privata mingħajr il-possibbiltà ta' tnaqqis jew ta' rimbors abbażi ta' donazzjoni mogħtija jekk, abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja, il-benefiċjarju tagħha ma huwiex suġġett għall-ħlas tat-taxxa Awstrijaka fuq il-qligħ kapitali. Il-Gvern Awstrijak isostni li l-effetti restrittivi tal-aħħar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, jistgħu jkunu ġġustifikati bil-fatt li dan huwa intiż li jiggarantixxi ntaxxar uniku ta' ċertu qligħ kapitali u minn holdings magħmul minn fondazzjoni privata fl-Awstrija.

73 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li, f'diversi kawżi relatati ma' sitwazzjonijiet li fihom Stat Membru kien qed jipprova jikkumpensa l-impossibbiltà li jissuġġetta fiskalment persuna taxxabbli billi jissuġġetta lil persuna taxxabbli oħra għat-taxxa, b'mod partikolari l-kawżi li taw lok għas-sentenzi Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) u Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat il-motivi invokati bħala ġustifikazzjoni għar-restrizzjoni imposta mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni, b'mod partikolari l-argument li jgħid li l-imsemmija leġiżlazzjoni kienet isservi sabiex tiggarantixxi l-intaxxar uniku ta' ċertu qligħ fl-Istat Membru. Madankollu l-Qorti tal-Ġustizzja fl-ebda waħda minn dawn il-kawżi ma aċċettat il-prinċipju tal-uniċità tal-intaxxar bħala ġustifikazzjoni separata.

74 Barra minn hekk, fil-kawża li tat lok għas-sentenza Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), dwar trattament fiskali fil-qasam tal-intaxxar tal-kumpanniji u ta' teħid inkunsiderazzjoni tat-telf, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset, fil-punt 51 ta' din is-sentenza, li ċ-ċirkustanza li, abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja, il-profitti imputabbli lil stabbiliment permanenti li jinsab fi Stat Membru huma taxxabbli biss f'dan l-aħħar Stat Membru, u li, konsegwentement, l-Istat Membru l-ieħor parti kontraenti għall-ftehim ma jistax jeżerċita l-kompetenza ta' ntaxxar tiegħu fuq il-profitti imputabbli lil dan l-istabbiliment permanenti, ma tistax tiġġustifika sistematikament kull rifjut ta' għoti ta' vantaġġ lill-kumpannija stabbilita fit-territorju ta' dan l-aħħar Stat Membru li huwa proprjetarju ta' dan l-istabbiliment permanenti.

75 Fil-fatt, rifjut bħal dan ikun ifisser li trattament differenti jiġi ġġustifikat sempliċement minħabba l-unika raġuni li kumpannija residenti fi Stat Membru żviluppat attività ekonomika f'iktar minn pajjiż wieħed li ma għandhiex l-għan li tiġġenera dħul fiskali favur dan l-Istat Membru (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punt 52 u l-ġurisprudenza ċċitata).

76 Bl-istess mod, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-eżistenza ta' vantaġġ li jirriżulta mit-tassazzjoni baxxa li għaliha hija suġġetta sussidjarja stabbilita fi Stat Membru differenti minn dak li fih kienet ġiet stabbilita l-kumpannija parent ma tawtorizzax, minnha nnifisha, lil dan l-aħħar Stat Membru jikkumpensa dan il-vantaġġ permezz ta' trattament fiskali inqas favorevoli minn tal-kumpannija parent. In-neċessità li jiġi evitat tnaqqis tad-dħul fiskali ma tidher la fost l-għanijiet stipulati fl-Artikolu 46(1) KE u lanqas fost ir-raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali li jistgħu jiġġustifikaw restrizzjoni għal libertà stabbilita mit-Trattat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 49).

77 Tali kunsiderazzjonijiet huma wkoll rilevanti fil-kuntest tal-kawża prinċipali, peress li tirrigwarda trattament fiskali differenti tal-fondazzjonijiet skont jekk il-benefiċjarji tad-donazzjonijiet ġewx jew le ntaxxati fl-Awstrija.

78 F'kull każ, għandu jiġi kkonstatat, f'dak li jirrigwarda d-donazzjonijiet lil benefiċjarji barranin, imsemmija fl-aħħar sentenza tal-Artikolu 13(3) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, li t-taxxa provviżorja miġbura mingħand il-fondazzjoni privata nazzjonali ma tiggarantixxix l-intaxxar uniku tal-qligħ imsemmi fl-ewwel sentenza ta' din id-dispożizzjoni.

79 Fil-fatt, kif huwa indikat fil-punt 28 ta' din is-sentenza, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-oneru fiskali hekk impost fuq il-fondazzjoni privata ma huwiex definittiv. Skont il-qorti tar-rinviju, peress li s-sistema tat-taxxa provvizorja inkwistjoni fil-kawża prinċipali tapplika fil-livell tal-fondazzjoni, din sempliċement ittaffi l-problema maħluqa mill-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja fil-livell tal-benefiċjarju, mingħajr ma teliminaha totalment, peress li l-fondazzjoni ma tiġix intaxxata definittivament iżda tiġi suġġetta għal taxxa li, skont l-Artikolu 24(5) tal-KStG 1988, kif emendat bil-liġi supplimentari tal-baġit 2001, tkun is-suġġett ta' kreditu ta' taxxa mill-iktar tard sax-xoljiment tal-fondazzjoni.

80 Fit-tieni lok, id-differenza ta' trattament inkwistjoni fil-kawża prinċipali lanqas ma tista' tiġi ġġustifikata mill-ħtieġa li tiġi ggarantita l-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali.

81 Fil-fatt, sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkollu suċċess, il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi li tintwera l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u l-korrispettiv għal dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari, fejn in-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punti 43 u 44; Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 55, kif ukoll Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 47).

82 F'dan il-każ ma hemmx tali rabta diretta u dan għal diversi raġunijiet.

83 L-ewwel nett, din ir-rabta diretta ma teżistix meta jkun hemm, b'mod partikolari, taxxi distinti jew trattament fiskali ta' persuni taxxabbli differenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punt 47, kif ukoll Grünewald, EU:C:2015:109, punt 49). Dan huwa l-każ f'din il-kawża peress li t-tnaqqis tal-ammont korrispondenti għad-donazzjonijiet magħmula mill-fondazzjoni privata responsabbli għall-ħlas tat-taxxa provviżorja u l-intaxxar tagħhom akkargu tal-benefiċjarji tagħhom jirrigwardaw neċessarjament persuni taxxabbli differenti.

84 Barra minn hekk, kif osservat il-Kummissjoni, filwaqt li l-vantaġġ fiskali tal-benefiċjarju residenti fi Stat Membru ieħor jikkonsisti f'eżenzjoni fit-tul mit-taxxa Awstrijaka fuq il-qligħ kapitali, għal ammont li barra minn hekk ivarja skont kull ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja, il-fondazzjoni privata ssofri biss żvantaġġ fiskali temporanju minħabba t-taxxa provviżorja.

85 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha esposti iktar il-fuq, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 56 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi li, fil-kuntest tal-intaxxar provviżorju fuq il-qligħ kapitali u fuq il-qligħ minn trasferiment ta' holdings magħmulin minn fondazzjoni privata residenti, din il-fondazzjoni għandha d-dritt li tnaqqas mill-valur taxxabbli tagħha relatat ma' sena fiskali partikolari biss dawk id-donazzjonijiet magħmula matul l-istess sena fiskali u li kienu s-suġġett ta' ntaxxar tal-benefiċjarji ta' dawn id-donazzjonijiet fl-Istat Membru fejn tiġi ntaxxata l-fondazzjoni, filwaqt li din il-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali teskludi tali tnaqqis jekk il-benefiċjarju jkun residenti fi Stat Membru ieħor u jkun, fl-Istat Membru fejn tiġi ntaxxata l-fondazzjoni, eżenti mit-taxxa applikabbli, bħala prinċipju, fuq id-donazzjonijiet, u dan abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja.

Fuq l-ispejjeż

86 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 56 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi li, fil-kuntest tal-intaxxar provviżorju fuq il-qligħ kapitali u fuq il-qligħ minn trasferiment ta' holdings magħmulin minn fondazzjoni privata residenti, din il-fondazzjoni għandha d-dritt li tnaqqas mill-valur taxxabbli tagħha relatat ma' sena fiskali partikolari biss dawk id-donazzjonijiet magħmula matul l-istess sena fiskali u li kienu s-suġġett ta' ntaxxar tal-benefiċjarji ta' dawn id-donazzjonijiet fl-Istat Membru fejn tiġi ntaxxata l-fondazzjoni, filwaqt li din il-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali teskludi tali tnaqqis jekk il-benefiċjarju jkun residenti fi Stat Membru ieħor u jkun, fl-Istat Membru fejn tiġi ntaxxata l-fondazzjoni, eżenti mit-taxxa applikabbli, bħala prinċipju, fuq id-donazzjonijiet, u dan abbażi ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja.

Firem