KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI MENGOZZI
ippreżentati fil-25 ta' Mejju 2011 [1]

I — Introduzzjoni

1. Permezz tar-rikors tagħha ppreżentat fl-1 ta' Diċembru 2009, il-Kummissjoni Ewropea tiddikjara li, billi ntaxxat id-dividendi riċevuti minn fondi ta' pensjoni mhux residenti fit-territorju Portugiż b'rata ogħla mir-rata fuq id-dividendi riċevuti minn fondi ta' pensjoni residenti, ir-Repubblika Portugiża naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skont l-Artikolu 63 TFUE (li qabel kien l-Artikolu 56 KE) u l-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992 [2] (iktar'il quddiem il-"Ftehim ŻEE").

II — Il-kuntest ġuridiku

2. Skont l-Artikolu 16(1), tal-Liġi tal-benefiċċji tat-taxxa (Estatuto dos Benefícios Fiscais, iktar 'il quddiem l-"EBF"), id-dħul riċevut mill-fondi ta' pensjoni u entitajiet relatati li huma kkostitwiti u li joperaw f'konformità mad-dritt Portugiż huma eżenti mit-taxxa fuq il-kumpanniji (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, iktar 'il quddiem l-"IRC").

3. L-Artikolu 16(4), tal-EBF jipprovdi li f'każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet stabbiliti fl-ewwel subparagrafu ta' dan l-artikolu, it-tgawdija tal-vantaġġ previst titqies mingħajr effett għall-eżerċizzju kkonċernat, il-kumpanniji ta' mmaniġġjar tal-fondi ta' pensjoni u entitajiet relatati, inklużi l-assoċjazzjonijiet tal-mutwalitajiet, li huma prinċipalment responsabbli mit-taxxi mhux imħallsa fuq il-fondi jew fuq l-assi li l-amministrazzjoni timponi fuqhom u li għandhom jagħmlu l-pagament tat-taxxa dovuta fit-terminu previst fl-Artikolu 120(1), tal-Kodiċi tat-taxxa fuq id-dħul tal-kumpanniji (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, iktar 'il quddiem il-"CIRC").

4. L-Artikolu 4(2), tal-CIRC jipprovdi li l-persuni ġuridiċi u entitajiet oħra li la għandhom sede u lanqas amministrazzjoni effettiva fuq it-territorju Portugiż jibqgħu taxxabbli għall-IRC għad-dħul magħmul fit-territorju Portugiż. L-Artikolu 80(4) (c), tal-CIRC jispeċifika li l-IRC tammonta għal 20 %, suġġetta, jekk ikun il-każ,

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 11, Vol. 52, p. 3

għall-implementazzjoni tad-dispożizzjonijiet ta' ftehim ippjanat sabiex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja [3].

5. Skont il-punt 3 tal-Artikolu 4(3)(c) tal-CIRC, id-dħul mill-investiment ta' kapital fejn id-debitur huwa ddomiċiljat, stabbilixxa s-sede tiegħu jew għandu direttorat effettiv fuq it-territorju Portugiż, jew fejn il-ħlas jirriżulta għal stabbiliment fiss fil-Portugall, jagħmlu parti mid-dħul tal-persuni mhux residenti ntaxxati fil-Portugall.

6. Skont l-Artikolu 88(11) tal-CIRC:

"Il-benefiċċji mqassma mill-entitajiet suġġetti għall-IRC lil entitajiet li jibbenefikaw mill-eżenzjoni totali jew parzjali, inkluż, f'dan il-każ, id-dħul tal-kapital, hekk kif it-titoli li jagħtu lok għal profitti ma jkunux baqgħu kontinwament f'idejn l-istess persuna taxxabbli matul is-sena li tippreċedi d-data li fiha jitqegħdu għad-dispożizzjoni u ma jkunux inżammu matul iż-żmien meħtieġ sabiex jiġi kkompletat dan il-perijodu, huma ntaxxati b'mod awtonomu, b'rata ta' 20 %".

7. L-Artikolu 88(12) tal-CIRC iżid:

"Mill-ammont tat-taxxa stabbilit f'konformità mad-dispożizzjonijiet tas-subparagrafu 11 jitnaqqas mit-taxxa li eventwalment tnaqqset f'ras il-għajn, fejn it-taxxa mnaqqsa f'dan il-każ ma setgħetx titnaqqas skont l-Artikolu 90(2)".

8. Fl-aħħar nett, l-Artikolu 90(2), tal-CIRC jipprovdi, fir-rigward tad-dividendi mħallsa lil fondi ta' pensjoni residenti, li l-partijiet li jħallsu ma humiex marbuta jipproċedu għal tnaqqis f'ras il-għajn tal-IRC peress li ġiet ippreżentata lilhom prova tal-eżenzjoni ta' dawn il-fondi sal-iskadenza tat-terminu stabbilit għall-ħlas tat-taxxa.

III — Il-proċedura prekontenzjuża

9. Fit-23 ta' Marzu 2007, il-Kummissjoni bagħtet ittra ta' intimazzjoni lir-Repubblika Portugiża, li fiha allegat l-inkompatibbiltà mal-Artikolu 56 KE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE ta' dispożizzjonijiet fiskali Portugiżi li

3 — Skont l-ispjegazzjonijiet tal-Kummissjoni li ma humiex ikkontestati mir-Repubblika Portugiża, skont tali ftehim, ir-rata ta' taxxa hija mnaqqsa għal 10 %.

jagħtu trattament fiskali żvantaġġjuż għad-dividendi u interessi riċevuti minn fondi ta' pensjoni mhux residenti fil-Portugall.

10. Peress li l-Kummissjoni ma kinitx sodisfatta bit-tweġiba tar-Repubblika Portugiża, fit-8 ta' Mejju 2008, bagħtitilha opinjoni motivata fejn stednitha tieħu l-miżuri neċessarji sabiex tikkonforma ruħha mal-Artikolu 56 KE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE fir-rigward tal-leġiżlazzjoni relatata mat-tassazzjoni tad-dividendi mħallsa lil fondi ta' pensjoni mhux residenti [4].

11. Fit-tweġiba tagħha tal-14 ta' Awwissu 2008, ir-Repubblika Portugiża ammettiet li s-sistema fiskali inkwistjoni kienet tikkostitwixxi restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital, iżda li tali restrizzjoni hija ġġustifikata fir-rigward tad-dritt Komunitarju. B'mod partikolari, hija saħqet li s-sistema fiskali iktar favorevoli riżervata għall-fondi ta' pensjoni stabbiliti fil-Portugall tkun iġġustifikata mill-karatteristiċi partikolari tal-fondi ta' pensjoni nazzjonali kif ukoll mir-regoli speċifiċi għal liema huma suġġetti. Fit-tweġiba tiegħu, dan l-Istat Membru jisħaq dwar l-impossibbiltà prattika li jivverifika jekk entità mhux residenti tissodisfax ċirkustanzi simili għal dawk meħtieġa mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, kif ukoll dwar il-koerenza fiskali tas-sistema inkwistjoni.

4 — Kif speċifikat fir-rikors promotur tagħha, il-Kummissjoni waqqgħet l-oġġezzjonijiet tagħha rigward it-trattament fiskali tal-interessi fl-opinjoni motivata, li, skont l-ispjegazzjonijiet tagħha, huma s-suġġett ta' proċedura ta' ksur separata.

IV — Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u t-talbiet tal-partijiet

12. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-1 ta' Diċembru 2009, il-Kummissjoni ppreżentat dan ir-rikors, fejn titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— tikkonstata li, billi ntaxxat id-dividendi riċevuti minn fondi ta' pensjoni mhux residenti b'rata ogħla mir-rata fuq id-dividendi riċevuti mill-fondi ta' pensjoni stabbiliti fit-territorju Portugiż, ir-Repubblika Portugiża naqset milli twettaq l-obbligi tagħha taħt l-Artikolu 63 TFUE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE;

— tikkundanna lir-Repubblika Portugiża għall-ispejjeż.

13. Ir-Repubblika Portugiża titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiċħad ir-rikors u tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

14. Permezz ta' att ippreżentat fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fit-8 ta' April 2010 u abbażi tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 40 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea u l-Artikolu 93 tar-Regoli tal-Proċedura ta' din tal-aħħar, l-Awtorità ta' Sorveljanza tal-EFTA talbet li tiġi ammessa tintervjeni f'din il-kawża insostenn tat-talbiet tal-Kummissjoni.

15. Permezz tad-digriet tal-15 ta' Lulju 2010, il-President tal-Qorti tal-Ġustizzja ċaħad din it-talba.

16. Il-Kummissjoni u r-Repubblika Portugiża nstemgħu fit-trattazzjoni tagħhom fis-seduta li saret fl-24 ta' Marzu 2011.

V — Analiżi

17. Qabel ma tiġi eżaminata n-natura restrittiva tas-sistema kontenzjuża kif ukoll il-ġustifikazzjonijiet invokati mir-Repubblika Portugiża, nixtieq nagħmel ċerti osservazzjonijiet dwar is-suġġett tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li qed jiġi allegat mill-Kummissjoni, kwistjoni li ġiet b'mod partikolari diskussa waqt is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

A — *Fuq is-suġġett tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu allegat*

18. Is-suġġett ta' dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu jirrigwarda, hekk kif indikat il-Kummissjoni, it-trattament differenti li topera s-sistema fiskali Portugiża bejn id-dividendi riċevuti mill-fondi ta' pensjoni skont il-post ta' stabbiliment tal-imsemmija fondi. B'hekk, id-dividendi mħallsa minn kumpanniji Portugiżi lil fondi ta' pensjoni kostitwiti u li joperaw f'konformità mal-leġiżlazzjoni Portugiża huma kompletament eżenti mill-IRC, filwaqt li d-dividendi simili mħallsa lil fondi ta' pensjoni mhux residenti huma suġġetti għaliha, b'rata massima ta' 20 % tad-dividendi mħallsa.

19. Il-Kummissjoni tara f'dan it-trattament differenti restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, sa fejn l-investiment tal-fondi ta' pensjoni mhux residenti f'kumpanniji Portugiżi jsir inqas attraenti.

20. Ir-Repubblika Portugiża ssostni li s-suġġett ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu allegat huwa fformulat b'mod wisq ġenerali. Fil-fatt, skont l-Artikolu 88(11), tal-CIRC, il-benefiċċji mqassma minn entitajiet Portugiżi suġġetti għall-IRC lil fondi ta' pensjoni huma taxxabli b'rata ta' 20 % meta l-ishma li jagħtu lok għad-dividendi ma jkunux baqgħu kontinwament f'idejn l-istess persuna taxxabbli matul is-sena li tippreċedi t-tassazzjoni tagħhom u ma jkunux ser jinżammu matul iż-żmien meħtieġ sabiex jitwettaq dan il-perijodu. Din ir-rata hija identika għat-taxxa tal-fondi ta' pensjoni mhux residenti. Għalhekk, ir-Repubblika Portugiża tikkonkludi minn dan li n-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu allegat imissu kien limitat għas-sitwazzjoni tal-ishma miżmuma minn fond ta' pensjoni għal perijodu *ta' iktar* minn sena.

21. L-oġġezzjoni tar-Repubblika Portugiża ma tipperswadinix.

22. Fil-fatt, mill-kliem tad-dispożittiv tar-rikors promotur jirriżulta b'mod ċar li n-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu ma jirrigwardax il-liġijiet li jintaxxaw id-dividendi

mqassma minn kumpanniji Portugiżi għal fondi ta' pensjoni residenti u mhux residenti bl-istess rata ta' 20 %, bħal dawk li japplikaw għall-ishma miżmuma matul perijodu ta' inqas minn sena.

23. Għalhekk, il-*petitum* tal-Kummissjoni ma tinkludix is-sitwazzjonijiet fejn it-tassazzjoni tad-dividendi mħallsa lil fondi ta' pensjoni residenti hija ugwali għal dik tad-dividendi mħallsa lill-fondi ta' pensjoni mhux residenti.

26. F'dan il-każ, filwaqt li taxxa f'ras il-għajn b'rata ta' 20 % hija ta' piż fuq id-dividendi li jitħallsu f'fondi ta' pensjoni mhux residenti, tali taxxa ma hijiex sostnuta mid-dividendi mħallsa għal fondi ta' pensjoni Portugiża. L-investiment fil-kapital tal-kumpanniji Portugiżi huwa għalhekk bla dubju inqas attraenti għall-fondi mhux residenti milli għal kontroparti residenti tagħhom, jekk jitqies li dawn il-fondi kollha jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tal-leġiżlazzjoni Portugiża, billi r-Repubblika Portugiża għandha, bħala Stat Membru tas-sors tad-dħul, ġurisdizzjoni fiskali tagħha fir-rigward tad-dividendi mqassma lil dawn l-entitajiet, irrispettivament mil-lok ta' stabbiliment ta' dawn tal-aħħar.

B — *Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment ta' kapital*

27. Barra minn hekk, nixtieq niġbed l-attenzjoni li dan it-trattament inqas favorevoli ma huwiex ikkontestat mir-Repubblika Portugiża.

24. Preliminarjament, infakkar li, skont l-Artikolu 63(1) TFUE, ir-restrizzjonijiet kollha għall-moviment ta' kapital bejn l-Istati Membri huma pprojbiti.

28. Għalhekk, inqis li s-sistema fiskali inkwistjoni tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-moviment ta' kapital ipprojbita, bħala prinċipju, mill-Artikolu 63(1) TFUE.

25. B'hekk, miżuri, inklużi dawk fiskali, adottati minn Stat Membru li huma ta' natura li jiddisswadu dawk mhux residenti milli jinvestu fit-territorju tiegħu jikkostitwixxu tali restrizzjonijiet [5].

29. Sa fejn id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE għandhom l-istess portata ġuridika bħal dik tad-dispożizzjonijiet, li huma essenzjalment identiċi għall-Artikolu 63(1) TFUE, il-kunsiderazzjonijiet

5 — Ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2007, A (C-101/05, Ġabra p. I-11531, punt 40); tat-3 ta' Ġunju 2010, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-487/08, Ġabra p. I-4843, point 43) kif ukoll tal-10 ta' Frar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel u Österreichische Salinen (C-436/08 u C-437/08, Ġabra p. I-305, punt 50).

jistgħu jiġu trasposti *mutatis mutandis* għall-imsemmi Artikolu 40 [6].

30. Jibqa' għalhekk li jiġu eżaminati l-ġustifikazzjonijiet imressqa mir-Repubblika Portugiża.

C — *Fuq il-ġustifikazzjonijiet invokati mir-Repubblika Portugiża*

31. Bħala ġustifikazzjonijiet għar-restrizzjoni tal-movimenti ta' kapital spjegata iktar 'il fuq, ir-Repubblika Portugiża prinċipalment tinvoka żewġ tipi ta' ġustifikazzjonijiet, jiġifieri, minn naħa, il-ħtieġa li tiġi ppreżervata l-koerenza tas-sistema fiskali u, min-naħa l-oħra, il-ħtieġa li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali.

1. Fuq il-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-koerenza tas-sistema fiskali

32. Skont ir-Repubblika Portugiża, is-sistema fiskali relatata mal-fondi ta' pensjoni hija ġġustifikata abbażi ta' applikazzjoni wiesgħa tal-prinċipju ta' koerenza fiskali. B'hekk, l-eżenzjoni tad-dħul tal-fondi ta' pensjoni Portugiża tiġi kkumpensata bit-tassazzjoni ta' pensjonijiet ta' rtirar imħallsa lill-benefiċjarji residenti fil-Portugall fuq bażi tat-taxxa fuq id-dħul ta' persuni fiżiċi. Fil-qasam tal-pensjonijiet, tali interpretazzjoni hija meħtieġa sabiex jitneħħa kull riskju ta' theddid għall-istabbiltà finanzjarja tas-sistema tas-sigurtà soċjali. Fin-noti tagħha, ir-Repubblika Portugiża tirreferi għal prinċipju msejjaħ "EET" (eżenzjoni ta' kontribuzzjonijiet għall-fondi ta' pensjoni, l-eżenzjoni tad-dħul riċevut u ta' qligħ magħmul mill-fondi ta' pensjoni, u tassazzjoni ta' pensjonijiet imħallsa lill-persuni fiżiċi). Tali sistema timmira t-tfaddil lejn l-istrumenti ta' finanzjar tal-pensjonijiet fil-prevenzjoni ta' tassazzjoni doppja ta' dawn id-dħul.

33. Il-Kummissjoni ssostni li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, tali ġustifikazzjoni ma tistax tiġi aċċetta f'dan il-każ.

34. Jien naqbel mal-pożizzjoni tal-Kummissjoni.

35. F'dan ir-rigward, infakkar li mis-sentenzi Bachmann u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju [7], il-Qorti tal-Ġustizzja ammettiet li l-ħtieġa li tiġi ppreżervata l-koerenza ta' sistema fiskali tiġġustifika leġiżlazzjoni ta' natura

6 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tas-7 ta' April 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-20/09, Ġabra p. I-2637, punt 68 u l-ġurisprudenza ċċitata).

7 — Sentenzi tat-28 ta' Jannar 1992, Bachmann (C-204/90, Ġabra p. I-249); Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-300/90, Ġabra p. I-305).

li tirrestrinġi l-eżerċizzju tal-libertà ta' moviment iggarantit mit-Trattat [8].

36. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, sabiex argument ibbażat fuq il-ġustifikazzjoni tal-koerenza tas-sistema fiskali jkun jista' jirnexxi, il-Qorti tal-Ġustizzja tirrikjedi rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u t-tpaċija ta' dan il-vantaġġ permezz ta' taxxa stabbilita, fejn in-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi kkunsidrata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni [9].

37. Sas-sentenza Manninen [10], il-Qorti tal-Ġustizzja interpretat il-kunċett ta' rabta diretta bħala wieħed li jeħtieġ li t-tnaqqis u l-ħlas isiru fil-kuntest tal-istess taxxa u li jkunu mwettqa f'idejn l-istess persuna taxxabli [11].

38. Kif indikajt diġà fil-konklużjonijiet tiegħi ippreżentati fil-kawża li tat lok għas-sentenza Colombus Container Services [12], mill-imsemmija sentenza Manninen, il-Qorti tal-Ġustizzja rażżnet ir-riġidità tal-interpretazzjoni tal-kunċett ta' rabta diretta, li kien ibbażat fuq il-kriterji ta' identità tat-taxxa u ta' identità tal-persuna taxxabli, sa dak iż-żmien prevalenti fil-ġurisprudenza.

39. Huwa f'dan il-kuntest li r-Repubblika Portugiża tipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tadotta perspettiva "wiesgħa" tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-koerenza tas-sistema fiskali.

40. Ir-Repubblika Portugiża hija perfettament konxja li, li kieku kellha tiġi segwita l-linja ta' ġurisprudenza tradizzjonali preċedenti għas-sentenza Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, l-eżistenza, f'dan il-każ, ta' rabta diretta hija manifestament nieqsa. Fil-fatt, l-iżvantaġġ fiskali fuq il-fondi ta' pensjoni mhux stabbiliti fil-Portugall u l-eżenzjoni tal-pensjonijiet ta' rtirar imħallsa lill-persuna fiżika rtirata jikkonċernaw żewġ persuni taxxabli differenti, fil-kuntest ta' żewġ taxxi distinti, jiġifieri, minn naħa, it-tassazzjoni tal-benefiċċji ta' persuna ġuridika u, min-naħa l-oħra, it-tassazzjoni tad-dħul ta' persuni fiżiċi.

41. Fi kwalunkwe każ, anki fir-rigward tal-ġurisprudenza wara s-sentenza Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, rabta diretta ma tistax tiġi kkonstatata f'dan il-każ.

8 — Ara s-sentenzi Bachmann, iċċitati iktar 'il fuq (punt 28); Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (punt 21); tat-23 ta' Frar 2006 Keller Holding (C-471/04, Ġabra p. I-2107, punt 40) u tat-8 ta' Novembru 2007, Amurta (C-379/05, Ġabra p. I-9569, punt 46).

9 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen (C-319/02, Ġabra p. I-7477, punti 42 et 43); tat-28 ta' Frar 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Ġabra p. I-1129, punt 37); tas-27 ta' Novembru 2008, Papillon (C-418/07, Ġabra p. I-8947, punt 44); tat-18 ta' Ġunju 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Ġabra p. I-5145, punt 72) kif ukoll tal-1 ta' Lulju 2010, Dijkman u Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Ġabra p. I-6649, punt 55).

10 — Sentenza ċċitata iktar 'il fuq.

11 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta' April 2000, Baars (C-251/98, Ġabra p. I-2787, punt 40); tas-6 ta' Ġunju 2000, Verkooijen (C-35/98, Ġabra p. I-4071, punti 57 u 58); tat-18 ta' Settembru 2003, Bosal (C-168/01, Ġabra p. I-9409, punti 29 u 30) kif ukoll tal-15 ta' Lulju 2004, Lenz (C-315/02, Ġabra p. I-7063, punt 36).

12 — Punt 189 tal-konklużjonijiet ippreżentati fid-29 ta' Marzu 2007, fil-kawża li tat lok għas-sentenza tas-6 ta' Diċembru 2007 (C-298/05, Ġabra p. I-10451).

42. F'dan ir-rigward, infakkar li l-iskop u l-loġika tas-sistema fiskali kontenzjuża jiddependu fuq l-eżenzjoni tal-fondi ta' pensjoni residenti f'perspettiva li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja tal-ammonti mmirati li jitħallsu lill-persuni rtirati, li, fin-nuqqas, jimmaterjalizza ruħu, inizjalment fuq il-livell tal-fondi ta' pensjoni u, sussegwentement, fuq il-ħlas tal-pensjoni lill-persuni fiżiċi.

43. L-eżenzjoni tal-fondi ta' pensjoni hija prassi komuni fl-Istati Membri, fejn tali eżenzjoni hija mħeġġa mill-Artikolu 4 tal-mudell ta' konvenzjoni tal-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u Żvilupp Ekonomiku (OKŻE) li jirreferi għall-eżenzjoni ta' korpi ta' rtirar jew ta' karità. Il-parti l-kbira tal-Istati Membri jintaxxaw il-pensjonijiet okkupazzjonali skont is-sistema EET (kontribuzzjonijiet eżenti, dħul ta' investimenti u qligħ eżenti u pensjonijiet taxxabli). Is-sistema EET tippermetti b'ħekk li jingħata tnaqqis matul il-fażi tal-istabbiliment tar-riżerva ta' pensjoni u tintaxxa s-servizzi ta' persuni rtirati li jitħallsu matul il-pensjoni tagħhom.

44. Għar-Repubblika Portugiża, huwa inerenti fil-loġika u l-għan ta' din l-iskema li l-eżenzjoni fiskali tad-dħul tal-fondi tapplika biss għall-fondi ta' pensjoni residenti, peress li, globalment, il-pensjonijiet taxxabli sussegwentement jirriżultaw essenzjalment minn investimenti mwettqa u minn dħul iġġenerat mill-fondi ta' pensjoni li r-Repubblika Portugiża ma tissuġġettax għat-taxxa.

45. Madankollu, ma narax ir-raġunijiet għalfejn il-koerenza interna tas-sistema nazzjonali Portugiża tista' tkun affettwata mill-estensjoni ta' eżenzjoni fiskali li minnha jibbenefikaw il-fondi ta' pensjoni residenti għall-fondi ta' pensjoni stabbiliti fi Stati Membri oħra. Fl-opinjoni tiegħi, il-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali tista' perfettament tiġi ppreżervata bl-għoti tal-benefiċċju fiskali lill-fondi ta' pensjoni mhux residenti [13].

46. F'dan ir-rigward, inżid li din l-estensjoni tista', minflok, issaħħaħ il-koerenza tas-sistema nazzjonali meta l-fondi ta' pensjoni mhux residenti jħallsu l-pensjonijiet lil persuni fiżiċi residenti fil-Portugall, li, fin-nuqqas ta' tali estensjoni, jidhru li jgħaddu minn tassazzjoni doppja.

47. Barra minn hekk, ir-Repubblika Portugiża, minkejja mistoqsija magħmula dwar dan il-punt waqt is-seduta, baqgħet ma spjegatx ir-raġunijiet għaliex hija tammetti ksur tal-allegata koerenza tas-sistema nazzjonali tagħha billi ppermettiet trattament identiku għad-dividendi mħallsa lill-fondi ta' pensjoni residenti u mhux residenti li jippossjedu ishma f'kumpanniji

13 — Ara, b'analoġija, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Lenz (punt 38) u Manninen (punt 46). Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Columbus Container Services, iċċitati iktar 'il fuq (punt 194).

Portugiżi għal perijodu ta' inqas minn sena, skont l-Artikolu 88(11), tal-CIRC.

48. Għal dawn ir-raġunijiet, inqis li l-ġustifikazzjoni dwar l-ippreżervar tal-koerenza tas-sistema fiskali ma tistax tintlaqa' f'dan il-każ.

2. Fuq il-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-preżervazzjoni tal-effikaċja tal-kontrolli fiskali

49. Ir-Repubblika Portugiża ssostni wkoll li r-restrizzjoni tal-eżenzjoni tal-IRC għall-fondi ta' pensjoni residenti hija bbażata fuq rekwiżiti marbuta mal-effikaċja tal-kontrolli fiskali. Il-kundizzjonijiet legali li jippermettu li wieħed jibbenefika minn din l-eżenzjoni jirrikjedu li l-fondi li jibbenefikaw ikunu jistgħu jiġu kkontrollati direttament mill-awtoritajiet fiskali Portugiżi.

50. B'hekk, il-fondi Portugiżi ma humiex suġġetti biss għal rekwiżiti prudenzjali u ta' difiża tal-investituri partikolarment stretti skont id-Direttiva 2003/41/KE [14], iżda wkoll għal kundizzjonijiet li jikkumplimentaw id-dritt Portugiż, b'mod partikolari fis-settur ta' responsabbiltà finanzjarja. F'dan ir-rigward,

14 — Direttiva tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-3 ta' Ġunju 2003, dwar l-attivitajiet u s-supervizjoni ta' istituzzjonijiet għall-provvista ta' irtirar okkupazzjonali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 5, Vol. 4, p. 350)

ir-Repubblika Portugiża tinsisti dwar il-fatt li s-sistema ta' responsabbiltà prinċipali għaddejn tat-taxxa, stabbilità mill-Artikolu 16(4), tal-EBF, ma hijiex tali li tiġi attivata fil-każ ta' fondi ta' pensjoni mhux residenti.

51. Issa, il-kontroll ta' dawn l-elementi huwa partikolarment kumpless u jeħtieġ li l-awtoritajiet fiskali Portugiżi jkunu jistgħu jmorru direttament għall-fondi ta' pensjoni li jibbenefikaw mill-eżenzjoni tal-IRC. B'mod partikolari, f'każ ta' nuqqas ta' osservanza tar-rekwiżiti tal-leġiżlazzjoni Portugiża fir-rigward ta' eżenzjoni tal-IRC, kontroll dirett fuq il-fondi jkun indispensabbli sabiex jiġi żgurat ħlas lura ta' ammonti dovuti skont l-IRC. Tali kontroll ikun impossibli li jiġi żgurat fir-rigward tal-fondi ta' pensjoni stabbiliti fi Stat Membru ieħor, *a fortiori* fi Stat taż-Żona Ekonomika Ewropea (ŻEE), billi d-dispożizzjonijiet tal-Unjoni relatati mal-kooperazzjoni fil-qasam fiskali ma huwiex applikabbli fil-kuntest tal-imsemmi Ftehim.

52. Għall-Kummissjoni, l-argument tar-Repubblika Portugiża għandu jiġi miċħud. Is-sistema fiskali kontenzjuża tillimita l-benefiċċju tal-eżenzjoni tal-IRC għall-fondi ta' pensjoni residenti mingħajr ma tħalli possibbiltà għall-fondi mhux residenti li jipprovaw li huma joffru garanziji ekwivalenti għal dawk li huma suġġetti għalihom il-fondi residenti. Għalhekk, u sabiex tiżgura l-kisba tal-għanijiet stabbiliti mir-Repubblika Portugiża, huwa sempliċement meħtieġ li l-fondi ta' pensjoni mhux residenti jintalbu

jipprovaw il-kwalità tagħhom u l-qafas legali li fihom huma joperaw, il-mekkaniżmi ta' kooperazzjoni u ta' assistenza reċiproka previsti mid-dritt tal-Unjoni, iżda wkoll permezz tal-ftehim multilaterali u bilaterali fir-rigward tal-Istati taż-ŻEE, li jippermettu lill-awtoritajiet Portugiżi jipproċedu għall-kontrolli meħtieġa, jew saħansitra għall-irkupru ta' dejn fiskali dovut.

53. Fil-fehema tiegħi, jiena naqbel, essenzjalment, mal-argumenti żviluppati mill-Kummissjoni.

54. Fil-fatt, hekk kif ġustament indikat din tal-aħħar, taħt il-pretest tal-preżervazzjoni tal-effikaċja tal-kontroll fiskali, ir-Repubblika Portugiża tiċħad kull possibbiltà għall-fondi ta' pensjoni mhux residenti li jipprovaw li huma jistgħu jissodisfaw il-kundizzjonijiet stabbiliti mill-CIRC sabiex tibbenefika mill-eżenzjoni fiskali mogħtija lill-fondi ta' pensjoni residenti.

55. Issa, infakkar li, f'diversi okkażjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma jistgħux ikunu ġġustifikati taħt il-pretest tal-preżervazzjoni tal-effikaċja tal-kontrolli fiskali leġiżlazzjonijiet nazzjonali li *b'mod assolut* jipprekludu lill-persuna taxxabli milli tipprova li setgħet tissodisfa l-kundizzjonijiet imposti mill-Istat Membru li fir-rigward tiegħu li hija talbet sabiex tibbenefika minn benefiċċju fiskali [15]. Fil-fatt, ma jistax jiġi eskluż *a priori* li l-persuna taxxabli tinsab f'pożizzjoni li tipprovdi d-dokumenti ta' sostenn rilevanti li jippermettu lill-awtoritajiet fiskali tal-Istat Membru ta' tassazzjoni jivverifikaw, b'mod ċar u preċiż, li l-kundizzjonijiet imposti minn dan tal-aħħar ġew sodisfatti [16].

56. Din l-evalwazzjoni tapplika wkoll fir-rigward ta' persuni taxxabbli residenti fl-Istati taż-ŻEE.

57. Fil-fatt, fl-ewwel lok, b'mod iktar partikolari fir-rigward tal-argument tar-Repubblika Portugiża dwar l-osservanza tal-kundizzjonijiet tad-Direttiva 2003/41, għandu jiġi osservat li l-fondi ta' pensjoni stabbiliti fl-Istati Membri tal-Unjoni Ewropea u l-Istati taż-ŻEE għandhom josservaw l-imsemmija dispożizzjonijiet [17] u għalhekk jistgħu perfettament jiksbu mill-awtoritajiet ta' sorveljanza tagħhom id-dokumenti meħtieġa li jiċċertifikaw li jissodisfaw il-garanziji rikjesti mil-liġi Portugiża.

15 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-10 ta' Marzu 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Ġabra p. I-2057, punt 25); tal-14 ta' Settembru 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Ġabra p. I-8203, punt 49) u tas-27 ta' Jannar 2009, Persche (C-318/07, Ġabra p. I-359, punt 60).

16 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Laboratoires Fournier, iċċitati iktar 'il fuq (punt 25) u tal-11 ta' Ottubru 2007, ELISA (C-451/05, Ġabra p. I-8251, punt 96).

17 — Fir-rigward ta' dawn tal-aħħar, id-Direttiva 2003/41 ġiet estiża għar-Repubblika tal-Islanda, għall-Prinċipat tal-Liechtenstein u għar-Renju tan-Norveġja permezz tad-Deċiżjoni 88/2006 tal-Kumitat Konġunt taż-ŻEE, tas-7 ta' Lulju 2006, li jemenda l-Anness IX (Servizzi finanzjarji) tal-Ftehim ŻEE (ĠU L 289, p. 26).

58. Fit-tieni lok, fir-rigward il-kundizzjonijiet l-oħra, minbarra dawk relatati mar-responsabbiltà prinċipali tad-dejn tat-taxxa, ir-Repubblika Portugiża sempliċement tfakkar ir-rekwiżiti ġenerali enumerati mid-Digriet Liġi Nru 12/2006, tal-20 ta' Jannar 2006, li jikkostitwixxi l-att ta' traspożizzjoni tad-Direttiva 2003/41 innotifikat, f'dan ir-rigward, lill-Kummissjoni mill-awtoritajiet Portugiżi.

59. Għaldaqstant jien ma narax x'jipprekludi lill-awtoritajiet Portugiżi milli jirreferu għall-fondi ta' pensjoni mhux residenti sabiex jiksbu l-informazzjoni meħtieġa li tippermettilhom li jingħataw il-benefiċċju tal-eżenzjoni fiskali kontenzjuża, bħat-trattament mogħti lill-fondi ta' pensjoni stabbiliti fil-Portugall.

60. Barra minn hekk, għalkemm il-Kummissjoni u r-Repubblika Portugiża ddiskutew fit-tul dwar l-applikazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE [18], jidhirli li d-dispożizzjonijiet tagħha ma humiex wisq utli f'sitwazzjoni bħal dik tal-kawża preżenti.

61. Fil-fatt, il-kundizzjonijiet li r-rispett tagħhom huwa rikjest mill-awtoritajiet Portugiżi sabiex tingħata l-eżenzjoni kontenzjuża ma jikkonċernawx is-sitwazzjoni fiskali tal-fondi ta' pensjoni mhux residenti fl-Istati Membri ta' stabbiliment rispettivi iżda l-attività ekonomika ta' dawn il-fondi, b'mod partikolari l-informazzjoni relatata mal-kontroll prudenzjali tagħhom u d-diversifikazzjoni tal-assi tagħhom. Għalhekk id-Direttiva 77/799, dwar l-iskambju ta' informazzjoni fil-qasam fiskali bejn l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri, ma jikkostitwixxix, fil-fehma tiegħi, il-qafas legali xieraq sabiex tinkiseb l-informazzjoni mitluba mil-leġiżlazzjoni Portugiża.

62. Madankollu, li kieku kellu jitqies li dan huwa l-każ, ma narax, fir-rigward tar-relazzjonijiet mal-Istati Membri l-oħra, ir-raġunijiet għalfejn tali informazzjoni ma tistax tinkiseb mill-awtoritajiet fiskali Portugiżi. Fir-rigward tal-Istati taż-ŻEE, huwa minnu li d-Direttiva 77/799 ma tistax tiġi applikata. Madankollu, din iċ-ċirkustanza ma hijiex biżżejjed sabiex jiġi kkunsidrat li r-restrizzjonijiet previsti mil-liġi Portugiża huma ġġustifikati. Fil-fatt, b'konformità mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u skont dak li jirriżulta mis-sentenza riċenti Haribo Lakritzen Hans Riegel u Österreichische Salinen [19], il-leġiżlazzjoni Portugiża lanqas ma tipprovdi l-possibbiltà li tista' tingħata eżenzjoni tad-dividendi rċevuti minn fondi ta' pensjoni mhux residenti meta jeżisti ftehim

18 — Direttiva tal-Kunsill, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol 1, p. 63).

19 — Sentenza ċċitata iktar 'il fuq (punti 132 u 133).

ta' għajnuna reċiproka bejn ir-Repubblika Portugiża u l-Istati taż-ŻEE [20].

63. Fit-tielet lok, fir-rigward tal-kundizzjoni relatata mar-responsabbiltà prinċipali għad-dejn tat-taxxa, stabbilita mill-Artikolu 16(4) tal-EBF, huwa importanti li jsiru l-osservazzjonijiet li ġejjin.

64. Skont ir-Repubblika Portugiża, ladarba huwa stabbilit li l-kundizzjonijiet differenti li għalihom huwa suġġett il-beneficċju fiskali ma humiex iżjed sodisfatti, dan ma jibqax jingħata, fejn il-kumpanniji ta' amministrazzjoni ta' fondi ta' pensjoni jkollhom għalhekk responsabbiltà prinċipali għad-dejn tat-taxxa tal-fondi li huma jamministraw. Issa, skont l-Istat Membru konvenut, huwa impossibbli li jiġi rkuprat tali dejn mingħand kumpanniji mhux residenti li jamministraw tali fondi.

65. Dan l-argument ma huwiex konvinċenti.

66. Qabel kollox, diffiċli li nifhem b'liema mod mekkaniżmu li għandu bħala għan l-irkupru ta' dejn tat-taxxa jista' jirriżulta tali li jiggarantixxi l-effikaċja tal-kontrolli fiskali, sa fejn dan il-mekkaniżmu ma għandux rwol fit-twettiq tal-kontrolli fiskali stabbiliti mill-awtoritajiet nazzjonali. Fil-fatt, inqis li l-pass tal-irkupru tad-dejn ta' natura fiskali ma huwiex marbut mal-effikaċja tal-operazzjonijiet ta' kontrolli fiskali iżda mar-rimedji ta' infurzar disponibbli għall-awtoritajiet fiskali.

67. Sussegwentement, kif ġustament argumentat il-Kummissjoni fis-sottomissjonijiet bil-miktub tagħha u mingħajr ma ġiet ikkontestata mir-Repubblika Portugiża, l-awtoritajiet ta' dan l-Istat Membru jistgħu perfettament jagħmlu użu, fir-relazzjonijiet tagħhom mal-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri l-oħra, mill-mekkaniżmu previst mid-Direttiva 2008/55/KE [21] sabiex jingħataw assistenza għall-irkupru tad-dejn tat-taxxa li oriġinat fil-Portugall.

68. L-imsemmija direttiva fil-fatt tippermetti lill-Istati Membri jitolbu lill-awtoritajiet kompetenti ta' Stati Membri oħra kull talba ta' rkupru ta' kull tip ta' taxxa u ħlasijiet, inkluża t-taxxa fuq id-dħul, li tkun inġabret

20 — Għandu jiġi osservat li l-Kummissjoni tindika tali klawżoli fir-rigward tar-relazzjonijiet bejn ir-Repubblika Portugiża u r-Repubblika tal-Islanda u r-Renju tan-Norveġja rispettivament.

21 — Direttiva tal-Kunsill, tas-26 ta' Mejju 2008, dwar l-assistenza reċiproka għall-irkupru ta' talbiet rigward ċerti imposti, dazji, taxxi u miżuri oħra (ĠU L 150, p. 28). Għalkemm din id-direttiva ġiet adottata matul il-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, il-kontenut tiegħu kien madankollu applikabbli fiż-żmien li ngħata bidu għall-proċedura prekontenzjuża. Fil-fatt, id-Direttiva 2008/55 ħija sempliċement il-verżjoni kkodifikata tad-Direttiva tal-Kunsill 76/308/KEE, tal-15 ta' Marzu 1976, dwar l-għajnuna reċiproka għall-irkupru ta' talbiet li jirriżultaw minn ħidmiet li jifformaw parti mis-sistema li tiffinanzja l-Fond Agrikolu Ewropew għall-Gwida u Garanzija, u ta' imposti agrikoli u dazji doganali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol 1, p. 44), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2001/44/KE, tal-15 ta' Ġunju 2001 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol 12, p. 27), li t-traspożizzjoni tagħha kellha tiġi żgurata għat-30 ta' Ġunju 2002.

minn Stat Membru jew f'ismu kif ukoll li jsir skambju ta' informazzjoni preżumibbilment rilevanti għall-irkupru ta' tali dejn [22].

69. Fl-aħħar nett, fir-rigward tas-sitwazzjoni tal-Istati taż-ŻEE, għalkemm huwa minnu li, hekk kif ammettiet il-Kummissjoni, id-Direttiva 2008/55 ma ġietx estiża għall-Ftehim ŻEE, madankollu nqis li projbizzjoni assoluta għall-fondi ta' pensjoni mhux residenti milli jibbenefikaw mill-eżenzjoni fiskali mogħtija lill-fondi ta' pensjoni Portugiża hija, fi kwalunkwe każ, sproporzjonata fir-rigward tad-diffikultajiet allegati tal-irkupru tad-dejn tat-taxxa f'dawn l-Istati taż-ŻEE.

70. Kif issuġġeriet il-Kummissjoni, miżuri oħra inqas restrittivi jistgħu jiġu introdotti sabiex jiġi ggarantit l-irkupru ta' tali dejn tat-taxxa. Għalhekk huwa possibbli li l-awtoritajiet fiskali Portugiżi jkunu jistgħu jiżguraw irwieħhom *a priori* li l-fondi stabbiliti fl-Istati taż-ŻEE li jitolbu l-benefiċċju tal-eżenzjoni jistgħu jipprovdu l-garanziji finanzjarji meħtieġa. Alternattivament, wieħed jista' jikkunsidra li tiġi stabbilita sistema li tippermetti l-irkupru tad-dejn tat-taxxa mhux imħallsa *a posteriori* permezz ta' taxxa f'ras il-għajn fuq ir-riżultati ta' eżerċizzji fiskali futuri tal-kumpannija Portugiża miżmuma mill-fondi mhux residenti inkwistjoni, meta l-kundizzjonijiet imposti mil-leġiżlazzjoni Portugiża ma jiġux osservati.

71. Konsegwentement, għandu jiġi kkonstatat li r-restrizzjoni għal-moviment liberu tal-kapital lanqas ma jista' jiġi ġġustifikat għar-raġuni tal-preżervazzjoni tal-effikaċja tal-kontrolli fiskali.

72. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha, inqis li l-liġi Portugiża inkwistjoni tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital li ma tistax tiġi ġġustifikata.

73. Għalhekk, nipproponi li jintlaqa' r-rikors ippreżentat mill-Kummissjoni.

74. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, kull parti li titlef il-kawża għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Il-Kummissjoni talbet li r-Repubblika Portugiża tiġi kkundannata. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkondividi l-proposta tiegħi li jintlaqa' dan ir-rikors, allura jkun hemm lok li r-Repubblika Portugiża tiġi kkundannata għall-ispejjeż.

22 — Ara, b'mod partikolari, l-Artikoli 2 u 4 tad-Direttiva 2008/55.

VI — Konklużjoni

75. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha taqta' u tiddeċiedi li:

"1) Billi ntaxxat id-dividendi riċevuti minn fondi ta' pensjoni stabbiliti fl-Istati membri u fl-Istati partijiet fil-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992, b'rata ogħla mir-rata fuq id-dividendi riċevuti mill-fondi ta' pensjoni stabbiliti fil-Portugall, ir-Repubblika Portugiża naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skont l-Artikolu 63 TFUE u l-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea.

2) Ir-Repubblika Portugiża hija kkundannata għall-ispejjeż."