SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

26 ta' Mejju 2016*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Artikoli 21 u 45 TFUE — Moviment liberu u libertà ta' residenza tal-persuni kif ukoll tal-ħaddiema — Taxxa fuq id-dħul — Pensjoni tal-irtirar — Kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti — Kundizzjonijiet ta' għoti — Pussess ta' ċertifikat taż-żamma tat-taxxa maħruġ mill-amministrazzjoni nazzjonali"

Fil-Kawża C-300/15,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal administratif (il-Lussemburgu), permezz ta' deċiżjoni tas-16 ta' Ġunju 2015, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Ġunju 2015, fil-proċedura

Charles Kohll

Sylvie Kohll-Schlesser

vs

Directeur de l'administration des contributions directes

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla),

komposta minn F. Biltgen, President tal-Awla, A. Borg Barthet u E. Levits (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Campos Sánchez-Bordona

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Gvern Lussemburgiż, minn D. Holderer, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u C. Soulay, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-16 ta' Frar 2016,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 45 TFUE.

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn, minn naħa, Charles Kohll u Sylvie Kohll-Schlesser, persuni rtirati residenti fil-Lussemburgu, u, min-naħa l-oħra, id-Directeur de l'administration des contributions directes [Direttur tal-amministrazzjoni tat-taxxi diretti] fir-rigward tar-rifjut ta' dan tal-aħħar li jagħti lil C. Kohll kreditu ta' taxxa f'dak li jirrigwarda s-snin taxxabbli 2009 sa 2011.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt Lussemburgiż

3 Skont l-Artikolu 96(1) tal-Liġi emendata tal-4 ta' Diċembru 1967 dwar it-taxxa fuq id-dħul (*Mémorial* A 1967, p. 1228, iktar 'il quddiem il-"LIR"), fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fid-data ta' meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali:

"jitqies li huwa introjtu li jirriżulta minn pensjonijiet jew minn dħul:

1. il-pensjonijiet tal-irtirar u l-pensjonijiet tas-superstiti rċevuti abbażi ta' impjieg imħallas preċedenti u l-allowances u l-vantaġġi l-oħra, anki jekk mhux perjodiċi u benevoli, rċevuti abbażi tal-istess impjieg;

2. l-arretrati ta' dħul, pensjonijiet jew ta' allowances perjodiċi oħra u l-benefiċċji aċċessorji mogħtija minn fond tal-irtirar awtonomu alimentat totalment jew parzjalment minn kontribuzzjonijiet tal-persuni assigurati, kif ukoll l-allowance mogħtija lill-ġenituri jew pesuni ekwivalenti li jiddedikaw ruħhom għall-edukazzjoni tal-ulied u d-dħul imsemmi fl-Artikolu 96a;

[...]"

4 Skont l-Artikolu 139ter tal-LIR, introdott f'din il-liġi bl-Artikolu 1(24) tal-Liġi tad-19 ta' Diċembru 2008 (*Mémorial* A 2008, p. 2622):

"(1) għandu jingħata kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti (KIP) lill-persuni taxxabbli kollha li jiksbu dħul mill-pensjonijiet jew dħul fis-sens tal-Artikolu 96(1), punti 1 u 2, li huma ntaxxati fil-Lussemburgu u li jkollhom ċertifikat taż-żamma tat-taxxa fil-pussess tagħhom. Il-kreditu ta' taxxa jittieħed inkunsiderazzjoni biss darba għall-pensjonijiet u d-dħul kollhu mogħti lill-persuna taxxabbli.

(2) Il-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti huwa stabbilit għal EUR 300 fis-sena. L-ammont fix-xahar huwa ta' EUR 25. Il-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti huwa limitat għall-perijodu li matulu l-persuna taxxabbli tibbenefika minn dħul li jirriżulta minn pensjonijiet jew minn dħul fis-sens u taħt il-kundizzjonijiet [tal-paragrafu 1]. Dan jitħallas mill-fond ta' pensjonijiet jew minn kwalunkwe debitur ieħor tal-pensjoni matul is-sena taxxabbli li magħha huwa relatat, skont il-modalitajiet li għandhom jiġu ddeterminati mir-regolament Gran Dukali msemmi [fil-paragrafu] 4. Fir-rigward ta' dħul li ma jilħaqx minn tal-inqas l-ammont ta' rispettivament EUR 300 fis-sena jew EUR 25 fix-xahar, il-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti ma jingħatax. Il-kreditu ta' taxxa jista' jiġi attribwit u rrimborsat lill-pensjonant esklużivament fil-kuntest taż-żamma tat-taxxa fuq il-pagi u s-salarji, imħallas mill-fond tal-pensjonijiet jew kwalunkwe debitur ieħor tal-pensjoni, fuq il-bażi taċ-ċertifikat taż-żamma tat-taxxa.

(3) Il-fond ta' pensjonijiet jew id-debitur tal-pensjoni li jkun ħallas il-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti u l-kreditu ta' taxxa monoparentali għandu d-dritt li jpaċi l-krediti mogħtija b'żamma tat-taxxa pożittiva, jew, jekk ikun il-każ, jitlob ir-rimbors tal-krediti ta' taxxa mħallsa skont modalitajiet li għandhom jiġu ddeterminati mir-regolament Gran Dukali msemmi [fil-paragrafu] 4.

(4) Regolament Gran Dukali jista' jispeċifika l-metodi ta' applikazzjoni ta' din il-liġi."

5 Skont l-Artikolu 143(1) tal-LIR:

"Għal kull impjegat, bla ħsara għall-eċċezzjonijiet li għandhom jiġu previsti b'regolament Gran Dukali, għandu jiġi stabbilit ċertifikat taż-żamma tat-taxxa li jkun jinkludi l-indikazzjonijiet neċessarji għall-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa u intiż sabiex fuqu jiġi indikat

a) mill-Administration des contributions directes [amministrazzjoni tat-taxxi diretti], indikazzjonijiet speċifiċi li għandhom jiġu osservati matul id-determinazzjoni tat-taxxa;

b) mill-persuna li timpjega, ir-remunerazzjoni mogħtija, it-taxxa miżmuma u l-krediti ta' taxxa mogħtija.

[...]".

6 L-Artikolu 144 tal-LIR jipprevedi:

"Id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 136 sa 143 japplikaw b'analoġija għall-pensjonijiet u għall-arretrati ta' dħul imsemmija fil-punti 1 u 2 tal-Artikolu 96(1). Il-miżuri ta' aġġustament huma stabbiliti b'regolament Gran Dukali."

7 Skont l-Artikolu 1(1) tar-Regolament Gran Dukali tad-19 ta' Diċembru 2008 li jirregola l-modalitajiet ta' applikazzjoni għall-għoti tal-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti (*Mémorial* A 2008, p. 2645):

"Il-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti (KIP) jingħata mill-fond ta' pensjonijiet jew minn kwalunkwe debitur ieħor tal-pensjoni lill-pensjonati tagħhom li jkollhom ċertifikat taż-żamma tat-taxxa li fuqu jkun hemm l-indikazzjoni KIP. Jekk kreditu ta' taxxa ma jitniżżilx fuq iċ-ċertifikat taż-żamma jew jekk il-pensjonant ma għandux ċertifikat taż-żamma, il-fond ta' pensjonijiet jew kwalunkwe debitur ieħor tal-pensjoni ma għandux id-dritt li jgħati kreditu ta' taxxa.

[...]".

Il-ftehim bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi dwar ħelsien minn taxxa doppja

8 Il-ftehim bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi dwar ħelsien minn taxxa doppja u l-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul u fuq il-patrimonju, iffirmat f'Den Haag fit-8 ta' Mejju 1968, fil-verżjoni tiegħu li kienet fis-seħħ fid-data ta' meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja", jipprevedi, fl-Artikolu 19 tiegħu, li, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 20(1) ta' dan il-ftehim, il-pensjonijiet u remunerazzjonijiet oħra simili li jitħallsu lil residenti fi Stat kontraenti minħabba xi impjieg imħallas fl-imgħoddi għandhom ikunu taxxabbli biss f'dak l-Istat.

9 Skont l-Artikolu 20(1) tal-imsemmi ftehim, ir-remunerazzjonijiet, inklużi l-pensjonijiet, imħallsa minn wieħed mill-Istati kontraenti, mis-sottodiviżjonijiet politiċi tiegħu, kollettivitajiet lokali jew persuni ġuridiċi oħra rregolati mid-dritt pubbliku, kemm jekk direttament kif ukoll jekk fuq dħul minn fondi li huma stabbilixxew, lil persuna fiżika abbażi tas-servizzi mogħtija lil dan l-Istat, lil din is-sottodiviżjoni, lil din il-kollettività jew persuna ġuridika oħra rregolati mid-dritt pubbliku fl-eżerċizzju ta' funzjonijiet ta' natura pubblika, għandhom ikunu taxxabbli fl-imsemmi Stat.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

10 C. Kohll u martu, S. Kohll-Schlesser, it-tnejn li huma ta' nazzjonalità Lussemburgiża, jirresjedu fil-Lussemburgu. C. Kohll jibbenefika minn żewġ pensjonijiet li joriġinaw mill-Pajjiżi l-Baxxi, mogħtija rispettivament minn Shell International BV u mis-Sociale Verzekeringsbank (fond ta' assigurazzjoni soċjali). S. Kohll-Schlesser tirċievi wkoll pensjoni mingħand din tal-aħħar.

11 Fl-20 ta' Frar 2013, C. Kohll ressaq ilment kontra l-istimi tat-taxxa fuq id-dħul maħruġa għas-snin mill-2009 sal-2011, minħabba li l-amministrazzjoni fiskali Lussemburgiża ma kinitx tatu l-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti previst fl-Artikolu 139 ter tal-LIR (iktar 'il quddiem il-"kreditu ta' taxxa").

12 Permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Settembru 2013, id-Directeur de l'administration des contributions directes ċaħad l-ilment ta' C. Kohll, minn naħa, għaliex kien tardiv, u għaldaqstant inammissibbli, sa fejn dan kien jirrigwarda d-dħul riċevut matul is-sena 2009 u, min-naħa l-oħra, sa fejn dan kien jirrigwarda d-dħul riċevut matul is-snin 2010 u 2011, billi kkonferma li C. Kohll ma kienx eliġibbli għall-benefiċċju tal-kreditu ta' taxxa u billi imponielu korrezzjonijiet tat-taxxa fuq id-dħul fir-rigward ta' dawn is-snin.

13 Fl-10 ta' Diċembru 2013, C. Kohll u S. Kohll-Schlesser ippreżentaw quddiem il-qorti tar-rinviju, it-Tribunal administratif (il-Lussemburgu), rikors intiż għall-annullament ta' din id-deċiżjoni tad-Directeur de l'administration des contributions directes.

14 Il-qorti tar-rinviju tqis li r-rikors ta' S. Kohll-Schlesser, li ma kinitx ilmentat minn qabel f'isimha mad-Directeur de l'administration des contributions directes, huwa inammissibbli, iżda madankollu tqis li r-rikors ta' C. Kohll huwa ammissibbli. Dan tal-aħħar jikkontesta, b'mod partikolari, il-kompatibbiltà tal-Artikolu 139ter tal-LIR mal-prinċipju ta' moviment liberu tal-ħaddiema sanċit fl-Artikolu 45 TFUE.

15 Il-qorti tar-rinviju tispeċifika li l-kreditu ta' taxxa jingħata lil kull persuna taxxabbli li tirċievi dħul li jirriżulta minn pensjonijiet jew minn dħul, fis-sens tal-Artikolu 96(1), punti 1 u 2, tal-LIR, sakemm il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jkollu d-dritt li jintaxxa u sakemm il-persuna taxxabbli jkollha ċertifikat taż-żamma tat-taxxa.

16 Skont l-istess qorti, għalkemm il-pensjonijiet inkwistjoni fil-kawża mressqa quddiemha huma taxxabbli fil-Lussemburgu, madankollu huwa paċifiku li C. Kohll ma ngħatax ċertifikat taż-żamma tat-taxxa f'dak li jirrigwarda l-pensjonijiet li fir-rigward tagħhom huwa qed jinvoka d-dritt għall-kreditu ta' taxxa.

17 Fid-dawl ta' dan, il-qorti tar-rinviju tosserva li, sa fejn jissuġġetta l-għoti tal-kreditu ta' taxxa għar-rekwiżit li l-benefiċjarju potenzjali jkun fil-pussess ta' ċertifikat taż-żamma tat-taxxa, l-Artikolu 139ter tal-LIR. jista' jinvolvi diskriminazzjoni indiretta. Issa, dan il-kreditu ta' taxxa ma jingħatax lil persuni li jirċievu salarji jew pensjonijiet mhux suġġetti għat-taxxa f'ras il-għajn, bħalma huma l-pensjonijiet barranin.

18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal administratif iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Il-prinċipju tal-moviment liberu tal-ħaddiema, inkluż, b'mod partikolari, fl-Artikolu 45 TFUE, jipprekludi d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 139[ter](1), tal-liġi emendata tal-4 ta' Diċembru 1967, dwar it-taxxa fuq id-dħul, sa fejn dawn jirriżervaw, lill-persuni li għandhom ċertifikat taż-żamma tat-taxxa fil-pussess tagħhom, il-benefiċċju tal-kreditu tat-taxxa inkluż fih?"

Fuq id-domanda preliminari

19 Permezz tad-domanda tagħha l-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 45 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tirriżerva l-benefiċċju tal-kreditu ta' taxxa tal-pensjonanti biss għal persuni taxxabbli li jkollhom ċertifikat taż-żamma tat-taxxa.

Fuq il-libertà inkwistjoni

20 Preliminarjament, għandu jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 45 TFUE, li l-interpretazzjoni tiegħu hija mitluba mill-qorti tar-rinviju, jistax jiġi invokat f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali li tikkonċerna t-trattament fiskali, minn Stat Membru, tal-pensjonijiet tal-irtirar imħallsa lil resident tal-imsemmi Stat Membru minn debitur stabbilit fi Stat Membru ieħor.

21 Fil-fatt, il-Gvern Lussemburgiż jesprimi dubji dwar l-applikabbiltà ta' din id-dispożizzjoni għat-tilwima fil-kawża prinċipali u l-Kummissjoni Ewropea tqis li l-imsemmija dispożizzjoni tkun applikabbli biss li kieku C. Kohll kien sar resident Lussemburgiż qabel ma rtira, sabiex ifittex jew jokkupa impjieg f'dan l-Istat Membru. L-Artikolu 45 TFUE effettivament ma jkunx japplika għas-sitwazzjoni ta' C. Kohll jekk dan kien stabbilixxa ruħu fil-Lussemburgu meta diġà kellu l-istatus ta' persuna rtirata u ma kellux l-intenzjoni li hemmhekk jeżerċità attività professjonali.

22 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li kull ċittadin tal-Unjoni Ewropea, indipendentement mill-post ta' residenza tiegħu u min-nazzjonalità tiegħu, li jkun għamel użu mid-dritt għall-moviment liberu tal-ħaddiema u li jkun eżerċita attività professjonali fi Stat Membru ieħor li ma huwiex dak tar-residenza tiegħu, jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 45 TFUE (sentenza tat-28 ta' Frar 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 F'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, il-pensjoni mħallsa minn Shell International lil C. Kohll, huwa paċifiku li din titħallas bis-saħħa tal-impjieg imħallas preċedenti li l-persuna kkonċernata kellha fi Stat Membru, f'dan il-każ fil-Pajjiżi l-Baxxi, li ma huwiex l-Istat Membru taċ-ċittadinanza tagħha u fejn hija tirresjedi fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali.

24 Issa, peress li eżerċita impjieg imħallas fi Stat Membru ieħor, C. Kohll uża d-dritt għal moviment liberu tiegħu previst fl-Artikolu 45 TFUE.

25 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-fatt li persuna ma tkunx iktar involuta f'relazzjoni ta' xogħol ma jċaħħadhiex mill-garanzija ta' ċerti drittijiet li huma marbuta mal-kwalità ta' ħaddiem u li pensjoni tal-irtirar, li l-għoti tagħha jiddependi fuq l-eżistenza minn qabel ta' relazzjoni ta' xogħol li ntemmet, taqa' taħt din il-kategorija ta' drittijiet. Fil-fatt, id-dritt għal pensjoni huwa marbut intrinsikament mal-kwalità oġġettiva ta' ħaddiem (ara, f'dan is-sens is-sentenza tal-15 ta' Ġunju 2000, Sehrer, C-302/98, EU:C:2000:322, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 Is-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli, bħal C. Kohll, li tibbenefika minn pensjoni mħallsa abbażi tal-impjieg imħallas li hija eżerċitat fi Stat Membru li ma huwiex dak li tiegħu hija ċittadina u fejn hija tirresjedi fid-data ta' meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali, hija għalhekk differenti minn dik ta' persuna li l-karriera professjonali tagħha tkun seħħet kollha kemm hija fl-Istat Membru li tiegħu hija ċittadina u li użat id-dritt tagħha li tirresjedi fi Stat Membru ieħor biss wara li rtirat, u li għalhekk ma tistax tinvoka l-moviment liberu ggarantit mill-Artikolu 45 TFUE (ara, f'dan is-sens is-sentenza tad-9 ta' Novembru 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punt 16).

27 Barra minn hekk, din il-kunsiderazzjoni ma hijiex ikkonfutata mis-sentenza tad-19 ta' Novembru 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), peress li fil-punt 21 tal-imsemmija sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li persuna rtirata li titlaq mill-Istat Membru fejn qattgħet il-ħajja professjonali kollha tagħha

sabiex tmur toqgħod fi Stat Membru ieħor tista' tinvoka, meta s-sitwazzjoni tagħha ma taqax taħt il-moviment liberu ggarantit mill-Artikolu 45 TFUE, id-dritt ta' moviment liberu bħala ċittadina tal-Unjoni skont l-Artikolu 21 TFUE.

28 Konsegwentement, ċittadin u resident ta' Stat Membru, bħal C. Kohll, jista' jinvoka l-Artikolu 45 TFUE f'dak li jirrigwarda l-pensjoni tal-irtirar imħallsa abbażi tal-impjieg imħallas preċedenti tiegħu fi Stat Membru li la huwa dak li tiegħu huwa ċittadin u lanqas dak ta' fejn jirresjedi fid-data ta' meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali, indipendentement mill-kwistjoni ta' jekk, wara li ħadem f'dan l-Istat Membru l-ieħor, huwa ma stabbilixxiex ruħu fl-Istat Membru ta' oriġini tiegħu, sabiex hemmhekk ifittex jew jokkupa impjieg.

29 F'dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, il-pensjoni mħallsa mill-fond ta' assigurazzjoni soċjali lil C. Kohll, mill-proċess ippreżentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-partijiet fil-kawża prinċipali la jaqblu dwar il-bażi ġuridika li fuqha din il-pensjoni tingħata lill-persuna kkonċernata u lanqas fuq id-dritt tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu li jintaxxaha, fid-dawl tal-Artikolu 20(1) tal-ftehim bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi dwar ħelsien minn taxxa doppja.

30 Il-qorti tar-rinviju, filwaqt li tispeċifika li din il-pensjoni tingħata lil kull persuna li kienet residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi indipendentement mill-kwistjoni ta' jekk din il-persuna kinitx okkupat, fl-imsemmi Stat, impjieg imħallas, madankollu tqis li din taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 19 tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja, għalkemm din id-dispożizzjoni tirrigwarda l-pensjonijiet imħallsa abbażi ta' impjieg imħallas.

31 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina l-bażi ġuridika li fuqha din il-pensjoni titħallas lil C. Kohll mill-fond ta' assigurazzjoni soċjali u li għandha, b'mod partikolari, tivverifika jekk f'dan il-każ din il-pensjoni, għalkemm *a priori* tingħata lil kull resident tal-Pajjiżi l-Baxxi, kinitx madankollu ngħatat lil C. Kohll minħabba l-impjieg imħallas tiegħu fil-Pajjiżi l-Baxxi, kif ukoll jekk l-ammont tal-imsemmija pensjoni huwiex suġġett għall-kwalità ta' impjegat tal-persuna kkonċernata. Jekk ir-risposta tkun waħda affermattiva, l-Artikolu 45 TFUE jista' jiġi invokat fil-kawża prinċipali, għall-istess raġunijiet bħal dawk speċifikati fil-punti 23 sa 28 ta' din is-sentenza.

32 Min-naħa l-oħra, jekk jiġi kkonstatat li la l-obbligu impost fuq il-fond ta' assigurazzjoni soċjali li jħallas pensjoni lil C. Kohll u lanqas l-ammont ta' din il-pensjoni ma jiddependu fuq il-kwalità ta' ħaddiem tal-persuna kkonċernata, iżda fuq il-fatt li huwa kien residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi, jista' jiġi invokat l-Artikolu 21 TFUE, li jipprevedi, b'mod ġenerali, d-dritt ta' kull ċittadin tal-Unjoni li jiċċirkola u jirresjedi liberament fit-territorju tal-Istati Membri.

33 Konsegwentement, peress li kemm l-Artikolu 21 TFUE kif ukoll l-Artikolu 45 TFUE jistgħu jkunu applikabbli fil-kawża prinċipali, dawn għandhom jiġu interpretati.

34 F'dan ir-rigward, iċ-ċirkustanza li, fid-domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju semmiet biss l-Artikolu 45 TFUE ma jipprekludix lill-Qorti tal-Ġustizzja milli tipprovdi wkoll interpretazzjoni tal-Artikolu 21 TFUE.

35 Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex tingħata risposta utli lill-qorti li ressqet it-talba għal deċiżjoni preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tkun meħtieġa tieħu inkunsiderazzjoni regoli tad-dritt tal-Unjoni li ma sarx riferiment għalihom fid-domandi preliminari tagħha (sentenza tat-28 ta' Frar 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni

36 F'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, l-Artikolu 45 TFUE, għandu jitfakkar li anki jekk, skont il-formulazzjoni tagħhom, id-dispożizzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema huma intiżi, b'mod partikolari, li jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, dawn jipprekludu wkoll lill-Istat Membru tal-oriġini milli jostakola l-libertà ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu li jaċċetta u jsegwi impjieg fi Stat Membru ieħor (sentenza tat-28 ta' Frar 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 F'dan il-każ, skont id-dritt nazzjonali, il-kreditu ta' taxxa jingħata lil persuni taxxabbli li jirċievu dħul li jirriżulta minn pensjoni tal-irtirar taxxabbli fil-Lussemburgu, li l-livell tagħha jilħaq mill-inqas EUR 300 fis-sena jew EUR 25 fix-xahar, u li għandhom ċertifikat taż-żamma tat-taxxa.

38 Issa, kif tispeċifika l-qorti tar-rinviju, il-benefiċjarju ta' pensjoni tal-irtirar ma jingħatax ċertifikat taż-żamma tat-taxxa meta din il-pensjoni, għalkemm tkun taxxabbli fil-Lussemburgu, ma tkunx is-suġġett ta' taxxa f'ras il-għajn f'dan l-Istat Membru, minħabba, b'mod partikolari, il-fatt li d-debitur tal-imsemmija pensjoni huwa stabbilit fi Stat Membru ieħor.

39 Minn dan isegwi li l-vantaġġ fiskali tal-kreditu ta' taxxa ma jingħatax lill-persuni taxxabbli residenti fil-Lussemburgu li l-pensjonijiet tagħhom taxxabbli f'dan l-Istat Membru jkunu joriġinaw minn Stat Membru ieħor.

40 Billi tintroduċi differenza fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli residenti fil-Lussemburgu, skont l-Istat Membru li minnu joriġinaw il-pensjonijiet tal-irtirar, taxxabbli fil-Lussemburgu, li minnhom huma jibbenefikaw, u billi tirrifjuta l-vantaġġ fiskali tal-kreditu ta' taxxa lill-persuni taxxabbli li d-debitur tal-pensjoni tagħhom huwa stabbilit fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tiddiswadi lill-ħaddiema milli jfittxu jew jaċċettaw xogħol fi Stat Membru li ma huwiex il-Gran Dukat tal-Lussemburgu.

41 Għalhekk, leġiżlazzjoni bħal din tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-ħaddiema li hija, bħala prinċipju, ipprojbita mill-Artikolu 45 TFUE.

42 F'dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, l-Artikolu 21 TFUE, minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li leġiżlazzjoni nazzjonali li tqiegħed fi żvantaġġ ċerti ċittadini nazzjonali minħabba s-sempliċi fatt li eżerċitaw il-libertà ta' moviment u ta' residenza fi Stat Membru ieħor tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertajiet irrikonoxxuti mill-Artikolu 21(1) TFUE lil kull ċittadin tal-Unjoni (sentenza tas-26 ta' Frar 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 Fil-fatt, il-possibbiltajiet offerti mit-Trattat fil-qasam tal-moviment taċ-ċittadini tal-Unjoni ma jkunux jistgħu jipproduċu l-effetti sħaħ tagħhom li kieku ċittadin ta' Stat Membru jkun jista' jiġi dissważ milli jagħmel użu minnhom, b'ostakoli dovuti għar-residenza tiegħu fi Stat Membru ieħor, minħabba leġiżlazzjoni tal-Istat ta' oriġini tiegħu li tippenalizzah minħabba s-sempliċi fatt li huwa eżerċita dawn il-possibbiltajiet (sentenza tas-26 ta' Frar 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

44 F'dan il-każ, sa fejn il-miżura jew il-vantaġġ fiskali tal-kreditu ta' taxxa huwa rrifjutat lil persuna taxxabbli Lussemburgiża li eżerċitat il-libertà tagħha ta' moviment u ta' residenza fi Stat Membru li ma huwiex dak taċ-ċittadinanza tagħha u li tibbenefika, abbażi tar-residenza tagħha f'dan l-Istat Membru l-ieħor, minn pensjoni mħallsa minn debitur stabbilit f'dan l-aħħar stat, din il-persuna taxxabbli Lussemburgiża tkun żvantaġġata meta mqabbla ma' persuni taxxabbli li ma eżerċitawx il-libertà tagħhom ta' moviment u ta' residenza fi Stat Membru ieħor. Il-leġiżlazzjoni inkwistjoni

fil-kawża prinċipali, li twassal għal tali differenza fit-trattament, tista' tiddiswadi lil persuna taxxabbli milli teżerċita din il-libertà u tikkostitwixxi, għalhekk, restrizzjoni għal-libertajiet sanċiti fl-Artikolu 21 TFUE.

Dwar l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni

45 Tali restrizzjonijiet jistgħu jiġu ammessi biss jekk jikkonċernaw sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament komparabbli jew jekk huma ġġustifikati minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 26).

46 Għal dak li jirrigwarda l-kwistjoni ta' jekk is-sitwazzjonijiet inkwistjoni humiex oġġettivament komparabbli, għandu jitfakkar li l-komparabbiltà ta' sitwazzjoni transkonfinali ma' sitwazzjoni nazzjonali għandha tiġi eżaminata fid-dawl tal-għan tad-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-25 ta' Frar 2010, X Holding, C-337/08, Ġabra p. I-89, punt 22, u tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punt 17).

47 F'dan ir-rigward, il-Gvern Lussemburgiż isostni li l-kreditu ta' taxxa ġie stabbilit biex tiġi segwita politika fiskali selettiva favur persuni li jifformaw parti mill-istrati soċjali l-iktar vulnerabbli, billi jippermetti li jkollhom, b'konsegwenza ta' tali vantaġġ fiskali, dħul disponibbli ikbar.

48 Issa, fid-dawl ta' tali għan, persuna taxxabbli resident li tirċievi pensjoni tal-irtirar li toriġina minn Stat Membru ieħor mhux neċessarjament li tinsab f'sitwazzjoni differenti minn dik ta' persuna taxxabbli residenti li tirċievi tali pensjoni minn debitur stabbilit fl-Istat Membru ta' residenza tagħha, peress li dawn il-persuni taxxabbli jistgħu t-tnejn li huma jkunu jifformaw parti mill-istrati soċjali l-iktar vulnerabbli.

49 Il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni tista', għalhekk, tirrigwarda biss raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Huwa wkoll neċessarju, f'din l-ipoteżi, li r-restrizzjoni tkun xierqa sabiex tiggarantixxi li l-għan inkwistjoni jintlaħaq u li din ma teċċedix dak li huwa meħtieġ sabiex dan l-għan jintlaħaq (sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

50 F'dan ir-rigward, il-Gvern Lussemburgiż isostni li s-sistema ta' kreditu ta' taxxa hija ġġustifikata mill-ħtieġa li tiġi pprezervata l-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali, billi tipprevedi l-għoti ta' kreditu ta' taxxa li jkun imputabbli u restitwibbli, b'mod effikaċi, ekwu u affidabbli, mingħajr ma jkun hemm oneru amministrattiv sproporzjonat.

51 Skont dan il-Gvern, minn naħa, din is-sistema ta' kreditu ta' taxxa hija l-unika waħda implementabbli, mingħajr ma tinvolvi piżijiet amministrattivi sproporzjonati għall-amministrazzjonijiet, għad-debituri tad-dħul inkwistjoni kif ukoll għall-persuni kkonċernati. Fil-fatt, huma biss l-organi nazzjonali inkarigati mill-ħlas tal-pensjonijiet u mill-mogħdija taż-żamma tat-taxxa lit-Teżor li, minn naħa, għandhom l-informazzjoni aġġornata li tippermetti l-għoti tal-kreditu ta' taxxa b'mod effettiv, ġust u xieraq u li, min-naħa l-oħra, jinsabu f'pożizzjoni li jimputaw u jirrestitwixxu, b'mod dirett u effettiv, dan il-kreditu ta' taxxa lill-persuni taxxabbli kkonċernati.

52 Min-naħa l-oħra, l-imsemmija sistema hija neċessarja sabiex tiġi pprezervata l-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali fl-intier tagħha u fil-leġiżlazzjoni Lussemburgiża teżisti rabta bejn is-sistema ta' ġbir tat-taxxa, f'dan il-każ iż-żamma tat-taxxa fuq id-dħul minn pensjonijiet fis-sens tal-Artikolu 96(1), punti 1 u 2, tal-LIR, u l-kreditu ta' taxxa.

53 F’dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, il-kunsiderazzjonijiet ta’ natura amministrattiva u prattika li jagħmel riferiment għalihom il-Gvern Lussemburgiż, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja effettivament diġà ddeċidiet li l-Istati Membri ma jistgħux jiċċaħħdu mill-possibbiltà li jilħqu għanijiet leġittimi permezz tal-introduzzjoni ta’ regoli li jistgħu jiġu faċilment amministrati u kkontrollati mill-awtoritajiet kompetenti (sentenza tal-24 ta’ Frar 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

54 Madankollu, għandu jiġi osservat li dak li huwa kkontestat fil-kawża prinċipali la hija s-sistema bbażata fuq it-taxxa f’ras il-għajn u lanqas in-natura xierqa u prattika tal-ħruġ ta’ ċertifikat taż-żamma tat-taxxa, iżda r-rifjut assolut li jingħata vantaġġ fiskali meta l-persuna taxxabbli kkonċernata ma tkunx f’pożizzjoni li tipproduċi tali ċertifikat, minkejja li tkun tissodisfa l-kundizzjonijiet l-oħra sabiex tkun tista’ tibbenefika mill-imsemmi vantaġġ.

55 Issa, ma jistax jiġi eskluż *a priori* li persuna taxxabbli tista’ tipprovdi dokumenti rilevanti li jippermettu li l-awtoritajiet fiskali tal-Istat Membru ta’ tassazzjoni jivverifikaw, b’mod ċar u preċiż, l-awtentiċità u n-natura tad-dħul mill-pensjoni li joriġina minn Stat Membru ieħor (ara, b’analoġija, is-sentenza tas-27 ta’ Jannar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 53).

56 Fil-fatt, xejn ma jipprekludi lill-awtoritajiet fiskali kkonċernati milli jeżiġu mill-persuna taxxabbli l-provi li huma jqisu neċessarji sabiex jevalwaw jekk il-kundizzjonijiet għall-għoti tal-imsemmi vantaġġ previsti mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni humiex issodisfatti u, konsegwentement, jekk hemmx lok jew le li jingħata l-vantaġġ mitlub (ara, b’analoġija, is-sentenza tas-27 ta’ Jannar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 54).

57 F’dan ir-rigward, il-Gvern Lussemburgiż ma pprovdiex indikazzjonijiet dwar ir-raġunijiet li kienu jipprekluduh milli jibbaża ruħu fuq l-informazzjoni ppreżentata minn persuna taxxabbli li titlob li tibbenefika mill-kreditu ta’ taxxa.

58 Barra minn hekk, kif josserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 68 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-Gvern Lussemburgiż, filwaqt li jinvoka l-allegati piżijiet amministrattivi u n-natura sproporzjonata tagħhom, jibqa’ vag dwar in-natura eżatta tagħhom.

59 F’kull każ, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li diffikultajiet prattiċi ma jistgħux jiġġustifikaw, waħedhom, ostakolu għal libertà fundamentali ggarantita mit-Trattat (sentenza tal-1 ta’ Lulju 2010, Dijkman u Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punt 60 u l-ġurisprudenza ċċitata).

60 Fit-tieni lok, għandu jitfakkar li għalkemm il-ħtieġa li tiġi ppreżervata l-koerenza tas-sistema fiskali tista’ tiġġustifika restrizzjoni fuq l-eżerċizzjoni tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat, madankollu sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista’ jintlaqa’, il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi konnessjoni diretta bejn il-vantaġġ fiskali inkwistjoni u t-tpaċija ta’ 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-sentenza tal-1 ta’ Lulju 2010, Dijkman u Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punti 54 u 55 u l-ġurisprudenza ċċitata).

61 Issa, f’dan il-każ, il-Gvern Lussemburgiż ma jinvokax l-eżistenza ta’ rabta diretta bejn il-kreditu ta’ taxxa u impożizzjoni fiskali partikolari, peress li l-pensjonijiet li joriġinaw minn Stat Membru huma, l-istess bħall-pensjonijiet li joriġinaw minn sorsi Lussemburgiżi, taxxabbli fil-Lussemburgu, iżda jibbaża ruħu fuq l-eżistenza ta’ rabta bejn il-kreditu ta’ taxxa u teknika ta’ intaxxar, jiġifieri t-taxxa f’ras il-għajn, applikata biss fir-rigward ta’ pensjonijiet li d-debitur tagħhom huwa stabbilit fil-Lussemburgu. Il-vantaġġ fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali għalhekk ma huwiex impaċi permezz ta’ impożizzjoni partikolari, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt preċedenti ta’ din is-sentenza.

62 Konsegwentement, għandu jiġi kkonstatat li r-restrizzjonijiet li jirriżultaw mill-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, bħala prinċipju pprojbiti mill-Artikoli 21 u 45 TFUE, ma jistgħux ikunu ġġustifikati għar-raġunijiet invokati mill-Gvern Lussemburgiż.

63 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar ’il fuq, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikoli 21 u 45 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tirriżerva l-benefiċċju ta’ kreditu ta’ taxxa tal-pensjonanti biss għall-persuni taxxabbli li jkollhom ċertifikat taż-żamma tat-taxxa.

Fuq l-ispejjeż

64 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta’ kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Għaxar Awla) taqta’ u tiddeċiedi:

L-Artikoli 21 u 45 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tirriżerva l-benefiċċju ta’ kreditu ta’ taxxa tal-pensjonanti biss għall-persuni taxxabbli li jkollhom ċertifikat taż-żamma tat-taxxa.

Firem