SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

19 ta' Novembru 2015 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Moviment liberu tal-persuni — Ugwaljanza fit-trattament — Taxxa fuq id-dħul — Dħul ta' persuni taxxabbli mhux residenti suġġett għal taxxa f'ras il-għajn — Esklużjoni ta' kull tnaqqis fiskali marbut mas-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli — Ġustifikazzjoni — Possibbiltà għall-persuni taxxabbli mhux residenti li jagħżlu s-sistema applikabbli għal persuni taxxabbli residenti u li jibbenefikaw mill-imsemmi tnaqqis"

Fil-Kawża C-632/13,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Högsta förvaltningsdomstolen (qorti amministrattiva suprema, l-Isvezja), permezz ta' deċiżjoni tal-25 ta' Novembru 2013, li waslet il-Qorti tal-Ġustizzja fit-3 ta' Diċembru 2013, fil-proċedura

Skatteverket

vs

Hilkka Hirvonen,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn A. Borg Barthet, li qed jaġixxi bħala President tal-Awla, M. Berger (Relatur) u S. Rodin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Wathelet,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-iSkatteverket, minn T. Wallén,

— għal H. Hirvonen, minnha nnifisha,

— għall-Gvern Svediż, minn A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson u K. Sparrman, kif ukoll minn L. Swedenborg u C. Hagerman, bħala aġenti,

— għall-Gvern Belġjan, minn M. Jacobs u J.-C. Halleux, bħala aġenti,

— għall-Gvern Daniż, minn C. Thorning u M. Wolff, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Isvediż.

— għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,

— għall-Gvern Spanjol, minn L. Banciella Rodríguez-Miñón u A. Rubio González, bħala aġenti,

— għall-Gvern Olandiż, minn M. Bulterman u M. de Ree, bħala aġenti,

— għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes u J. Martins da Silva kif ukoll minn M. Rebelo, bħala aġenti,

— għall-Gvern Finlandiż, minn S. Hartikainen, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u J. Enegren, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

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

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn l-iSkatteverket (amministrazzjoni fiskali) u Hilkka Hirvonen, fir-rigward tar-rifjut tal-ewwel li jagħtiha vantaġġi fiskali fuq it-taxxa fuq id-dħul għas-sena 2005.

Il-kuntest ġuridiku

3 Skont il-Liġi (1999:1229) dwar it-taxxa fuq id-dħul [Inkomstskattelagen (1999:1229), iktar 'il quddiem il-"liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul"], il-persuni taxxabbli residenti l-Isvezja huma suġġetti għal obbligu fiskali mingħajr limitu, fis-sens li huma taxxabbli f'dan l-Istat Membru għad-dħul kollu li jiksbu kemm fit-territorju nazzjonali kif ukoll barra mill-pajjiż.

4 F'dan ir-rigward il-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul tagħmel distinzjoni bejn id-dħul professjonali, jiġifieri d-dħul mill-impjieg fil-forom differenti tiegħu, u d-dħul mill-kapital, fejn din l-aħħar kategorija ta' dħul tiġi ntaxxata separatament. Fil-kalkolu tad-dħul taxxabbli, jiġi applikat tnaqqis tal-ispejjeż sostnuti bil-għan li jiġi akkwistat u jinżamm dan id-dħul taxxabbi. Barra minn hekk jista' wkoll ikun hemm tnaqqis tal-bażi taxxabbli u ċertu tnaqqis ieħor relatat mas-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli kkonċernata.

5 Id-dħul professjonali taxxabbli huwa suġġett għal taxxa fuq id-dħul komunali u nazzjonali. Ir-rata tat-taxxa fuq id-dħul komunali hija ta' natura proporzjonali u tvarja, skont il-komun jew ir-reġjun, bejn 29 % u 34 %. Bħala medja, hija ftit iktar minn 30 %.

6 Ir-rata tat-taxxa fuq id-dħul nazzjonali hija progressiva u hija bejn 20 % u 22 %. Din it-taxxa tinġabar fuq id-dħul professjonali minn meta d-dħul taxxabbli jaqbeż ċertu ammont. Id-dħul mill-kapital taxxabbli huwa suġġett għal rata ta' taxxa nazzjonali ta' 30 %.

7 Jekk jirriżulta defiċit fil-kalkolu tad-dħul mill-kapital, jingħata tnaqqis ta' 30 % fuq il-parti tad-defiċit ta' inqas minn SEK 100 000 (madwar EUR 10 600) u ta' 21 % fuq il-kumplament.

8 Min-naħa tagħhom, il-persuni taxxabbli mhux residenti huma, bħala prinċipju, suġġetti fl-Isvezja għal obbligu fiskali limitat, fejn id-dħul mill-impjieg tagħhom ikun suġġett għal taxxa f'ras il-għajn definittiva b'rata ta' 25 % (iktar 'il quddiem is-"sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn") skont il-Liġi (1991:586) dwar it-tassazzjoni speċjali fuq id-dħul ta' persuni domiċiljati barra mill-pajjiż [Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, iktar 'il quddiem il-"liġi dwar it-tassazzjoni speċjali fuq id-dħul"].

9 Għall-persuna taxxabbli mhux residenti ma jeżistix dritt għal tnaqqis, la għall-ispejjeż relatati mal-akkwist u ż-żamma tad-dħul u lanqas għall-ispejjeż personali. Min-naħa l-oħra, ir-rata ta' tassazzjoni hija iktar baxxa minn dik applikata fil-kuntest tas-sistema tat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni taxxabbli residenti (iktar 'il quddiem is-"sistema ta' tassazzjoni ordinarja"). Peress li t-taxxa f'ras il-għajn hija definittiva, il-persuna taxxabbli mhux residenti ma għandhiex iktar l-obbligu li tiddikjara d-dħul tagħha. Skont il-qorti tar-rinviju, l-għan ta' tali taxxa f'ras il-għajn huwa li l-persuna taxxabbli tinħeles, filwaqt li jitħaffef ir-rwol ta' ġestjoni tat-teżor.

10 Skont l-Artikolu 5 tal-liġi dwar it-tassazzjoni speċjali fuq id-dħul, jagħmlu parti mid-dħul taxxabbli, b'mod partikolari, ir-remunerazzjonijiet u l-benefiċċji paragunabbli li joriġinaw minn impjieg jew apprendistat imħallas fl-Isvezja. Min-naħa l-oħra, l-obbligu fiskali fis-sens ta' din il-liġi ma japplika la għad-dħul minn attività ekonomika indipendenti eżerċitata fl-Isvezja u lanqas għad-dħul mill-kapital, peress li dawn huma suġġetti għas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja.

11 Id-dħul li jikkonsisti f'pensjonijiet jew benefiċċji tal-mard mogħtija skont il-leġiżlazzjoni dwar is-sigurtà soċjali huwa wkoll taxxabbli, meta jaqbeż ċertu ammont, skont il-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 5 tal-liġi dwar it-tassazzjoni speċjali fuq id-dħul. Madankollu, parti minn dan id-dħul huwa eżentat mit-tassazzjoni. Din l-eżenzjoni, li ġiet introdotta sabiex jiġi evitat li t-taxxa mħallsa tkun ogħla minn dik li huma suġġetti għaliha persuni suġġetti għal obbligu fiskali mhux limitat, ġiet iddeterminata b'mod li jikkorrispondi mat-tnaqqis massimu applikat fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja.

12 Sa mill-2005, wara s-sentenza Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), il-persuni taxxabbli mhux residenti għandhom il-possibbiltà li jagħżlu s-sistema ta' tassazzjoni ordinarja minflok is-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn. Meta huma jagħżlu l-ewwel sistema, dawn il-persuni jibbenefikaw minn tnaqqis li jieħu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż ta' akkwist u ta' żamma tad-dħul. Jekk ikunu akkwistaw id-dħul tagħhom kollu jew kważi kollu fl-Isvezja, huma jkollhom ukoll dritt għal ċerti eżenzjonijiet oħrajn mit-taxxa, fosthom il-possibbiltà li jnaqqsu, taħt ċerti kundizzjonijiet, l-ispejjeż fir-rigward tal-interessi fuq self li ma jistgħux jitnaqqsu fl-Istat ta' residenza.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

13 H. Hirvonen stabbilixxiet ir-residenza abitwali tagħha fil-Finlandja matul is-sena 2000 wara li ħadmet fl-Isvezja matul il-ħajja professjonali tagħha kollha. Id-dħul tagħha jiġi esklużivament mill-Isvezja u huwa kkostitwit f'pensjoni, vitalizju u benefiċċji tal-mard. Matul is-sena inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hija ddikjarat biss, fil-Finlandja, minbarra spejjeż tal-ħajja ta' kuljum, spejjeż fir-rigward ta' interessi mħallsa għal self għal proprjetà immobbli (iktar 'il quddiem l-"interessi tas-self").

14 Skont il-ftehim dwar it-tassazzjoni doppja konkluż bejn l-Isvezja u l-Finlandja, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali, id-dħul magħmul fl-Isvezja huwa esklużivament taxxabbli f'dan l-Istat Membru. Peress li H. Hirvonen ma għamlet ebda dħul fil-Finlandja, hija ma setgħetx tnaqqas l-interessi tas-self tagħha fil-kuntest ta' tassazzjoni f'dan l-Istat tal-aħħar.

15 Min-naħa tagħha, l-amministrazzjoni fiskali Svediża ntaxxat, għas-sena 2005, id-dħul ta' H. Hirvonen abbażi tal-liġi dwar it-tassazzjoni speċjali fuq id-dħul, mingħajr ma tatha t-tnaqqis tal-interessi tas-self tagħha.

16 H. Hirvonen, li kienet irrifjutat li d-dħul tagħha jiġi ntaxxat fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja, peress li tali tassazzjoni kienet tirriżulta f'piż fiskali ogħla għaliha minn dak li kien jirriżulta mis-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, inkluż billi jittieħed inkunsiderazzjoni t-tnaqqis tal-interessi tas-self tagħha, ikkontestat din id-deċiżjoni quddiem il-länsrätten i Stockholms län (qorti amministrattiva dipartimentali ta' Stokkolma), billi invokat id-dritt li tibbenefika minn tali tnaqqis fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn. Din il-qorti ċaħdet ir-rikors.

17 Il-Kammarrätten i Stockholm (qorti amministrattiva tal-appell ta' Stokkolma), li quddiemha H. Hirvonen appellat mid-deċiżjoni tal-länsrätten i Stockholms län (qorti amministrattiva dipartimentali ta' Stokkolma), tat lill-persuna kkonċernata, abbażi tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, id-dritt għal tnaqqis mitlub. L-amministrazzjoni fiskali appellat minn din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju.

18 Quddiem din il-qorti tal-aħħar, l-amministrazzjoni fiskali qieset li t-tnaqqis tal-interessi mħallsa taħt self għal proprjetà immobbli huwa possibbli biss fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja, sistema li l-persuni taxxabbli mhux residenti għandhom il-possibbiltà li jagħżlu. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat il-legalità ta' tali dritt ta' għażla fis-sentenza tagħha Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Barra minn hekk, is-sitwazzjoni fil-kawża prinċipali ma tistax tkun, skont din l-amministrazzjoni, paragunabbli għal dik li wasslet għas-sentenza Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Is-sens u l-għan tat-tassazzjoni f'ras il-għajn, tassazzjoni li l-eżistenza tagħha hija rrikonoxxuta bħala prinċipju fundamentali tad-dritt fiskali internazzjonali, jiġifieri li l-persuna taxxabbli tinħeles mill-piż u li r-rwol tal-amministrazzjoni jiġi ssemplifikat, stabbilita mil-liġi dwar it-tassazzjoni speċjali fuq id-dħul, jipprekludu l-possibbiltà li jitnaqqsu l-ispejjeż mitluba.

19 Madankollu l-qorti tar-rinviju tara ċerti punti ta' konverġenza bejn il-kawża prinċipali u dik li tat lok għas-sentenza Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), peress li, f'din il-kawża tal-aħħar, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-fatt li persuna taxxabbli mhux residenti għandha l-possibbiltà li tagħżel is-sistema fiskali tal-persuni taxxabbli residenti minflok ma tkun suġġetta għal dik applikabbli għall-persuni taxxabbli mhux residenti ma jistax ineħħi minn vantaġġ fiskali speċifiku l-karattru diskiminatorju tiegħu. Il-qorti tar-rinviju tirrileva madankollu li, kuntrarjament għaċ-ċirkustanzi tal-kawża li tat lok għas-sentenza Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), il-kawża prinċipali tirrigwarda vantaġġ fiskali li ma huwiex speċifiku u li, fl-Isvezja, persuna taxxabbli mhux residenti tista' tagħżel, għat-tassazzjoni tad-dħul tagħha, bejn "żewġ sistemi totalment differenti".

20 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Högsta förvaltningsdomstolen (qorti amministrattiva suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 45 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru tipprovdi li persuna li hija residenti fi Stat Membru ieħor – li kisbet it-totalità jew il-kważi-totalità tad-dħul tagħha fl-ewwel Stat Membru – jkollha d-dritt li tagħżel bejn żewġ skemi ta' taxxi li huma kompletament differenti, jiġifieri jew li tkun intaxxata permezz tat-taxxa f'ras il-għajn b'rata ta' taxxa iktar baxxa, iżda mingħajr ma tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis fiskali li tinvolvi l-applikazzjoni ta' skema ordinarja ta' taxxa fuq id-dħul, jew li tkun intaxxata fil-kuntest tal-imsemmija skema ordinarja u għalhekk tkun tista' tibbenefika mit-tnaqqis fiskali inkwistjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

21 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, persuna rtirata, bħal H. Hirvonen, li titlaq mill-Istat Membru fejn qattgħet il-ħajja professjonali tagħha kollha sabiex tmur toqgħod fi Stat Membru ieħor tista' tipprevalixxi ruħha, meta s-sitwazzjoni tagħha ma taqax taħt il-moviment liberu ggarantit mill-Artikolu 45 TFUE, mid-dritt ta' moviment liberu bħala ċittadina tal-Unjoni skont l-Artikolu 21 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punti 16 sa 23).

22 Is-sitwazzjoni ta' H. Hirvonen għandha għalhekk tiġi evalwata fid-dawl tal-Artikolu 21 TFUE.

23 Fir-rigward tat-tassazzjoni fuq id-dħul professjonali fl-Isvezja, mill-proċess jirriżulta li l-persuni taxxabbli mhux residenti għandhom il-possibbiltà li jagħżlu bejn żewġ sistemi fiskali distinti.

24 Bħala prinċipju, it-taxxa tagħhom hija imposta permezz ta' taxxa f'ras il-għajn li r-rata tagħha hija ta' 25 %. Il-bażi ta' din it-taxxa hija d-dħul gross kollu tal-persuna taxxabbli. Meta d-dħul gross ikun magħmul minn pensjonijiet, parti minnu tkun eżentata mit-tassazzjoni, bl-ammont ta' din l-eżenzjoni jkun jikkorrispondi mat-tnaqqis massimu li jistgħu jibbenefikaw minnu l-persuni taxxabbli residenti li jinstabu f'sitwazzjoni simili. Ma jeżistix, fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, dritt għal tnaqqis partikolari, bħal dak li jibbenefikaw minnu r-residenti fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja.

25 Madankollu, skont id-dritt ta' għażla rrikonoxxut lilhom, il-persuni taxxabbli mhux residenti għandhom il-possibbiltà li jagħżlu s-sistema ta' tassazzjoni ordinarja u, b'hekk, li jibbenefikaw minn tnaqqis relatat mas-sitwazzjoni personali u tal-familja tagħhom. B'mod partikolari, din is-sistema tawtorizza t-tnaqqis ta' interessi mħallsa taħt self għal proprjetà immobbli, meta dawn ma jkunux jistgħu jitnaqqsu fl-Istat ta' residenza.

26 F'dan ir-rigward, mill-proċess jirriżulta li, fil-kawża prinċipali, H. Hirvonen, li għażlet is-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, titlob madankollu li tibbenefika mill-possibbiltà li tnaqqas l-interessi tas-self tagħha, minkejja li din il-possibbiltà hija, fid-dritt nazzjonali, irriżervata għas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja biss.

27 B'hekk, f'dawn iċ-ċirkustanzi partikolari, id-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju għandha tinftiehem fis-sens li hija intiża, essenzjalment, biex jiġi kkonstatat jekk il-fatt li leġiżlazzjoni tirrifjuta li tagħti lill-persuni taxxabbli mhux residenti, li jagħmlu l-parti l-kbira tad-dħul tagħhom fl-Istat ta' oriġini u li għażlu s-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, l-istess tnaqqis personali bħal dak li jingħata lir-residenti fil-kuntest tal-proċedura ordinarja li tistabbilixxi l-bażi tat-taxxa, tikkostitwixxix diskriminazzjoni kuntrarja għall-Artikolu 21 TFUE.

28 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, għalkemm it-tassazzjoni diretta taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn xorta għandhom jeżerċitawha billi josservaw id-dritt tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Għandu jitfakkar ukoll li r-regoli ta' ugwaljanza fit-trattament mhux biss jipprojbixxu d-diskriminazzjoni ċara bbażata fuq in-nazzjonalità, iżda wkoll kull forma moħbija ta' diskriminazzjoni li, permezz tal-użu ta' kriterji ta' distinzjoni oħra, iwasslu fil-fatt għall-istess riżultat (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, diskriminazzjoni tista' tikkonsisti biss fl-applikazzjoni ta' regoli differenti għal sitwazzjonijiet paragunabbli jew fl-applikazzjoni tal-istess regola għal sitwazzjonijiet differenti (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 30 u Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punt 21).

31 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li, fil-qasam tat-taxxi diretti, is-sitwazzjoni tar-residenti u dik ta' persuni mhux residenti fi Stat ma humiex, bħala regola ġenerali, paragunabbli sa fejn id-dħul magħmul fit-territorju ta' Stat minn persuna mhux residenti jikkostitwixxi, normalment, parti biss mid-dħul globali tagħha, li jkun ikkonċentrat fil-post ta' residenza tagħha, u fejn il-kapaċità personali tal-persuna mhux residenti li tħallas it-taxxa, li tirriżulta mit-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul kollu tagħha u tas-sitwazzjoni personali u tal-familja tagħha, tista' tiġi evalwata iktar faċilment fil-post fejn hija jkollha ċ-ċentru tal-interessi personali u patrimonjali tagħha, li ġeneralment jikkorrispondi mar-residenza abitwali tagħha (sentenza Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punt 15 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Barra minn hekk, lanqas il-fatt li Stat Membru ma jagħtix, lil persuna mhux residenti, ċerti vantaġġi fiskali li huwa jagħti lill-persuna residenti ma huwa, bħala regola ġenerali, diskriminatorju, u dan fid-dawl tad-differenzi oġġettivi bejn is-sitwazzjoni tal-persuni residenti u dik tal-persuni mhux residenti, kemm mill-perspettiva tas-sors tad-dħul tagħhom, kif ukoll mill-perspettiva tal-kapaċità personali tagħhom li jħallsu t-taxxa jew mill-perspettiva tas-sitwazzjoni personali u tal-familja tagħhom (sentenza Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu ddeċidiet li s-sitwazzjoni hija differenti fil-każ meta l-persuna mhux residenti ma tirċevix dħul sinjifikattiv fl-Istat ta' residenza tagħha u tikseb il-parti l-kbira tar-riżorsi taxxabbli tagħha minn attività eżerċitata fl-Istat ta' impjieg, b'mod li l-Istat ta' residenza ma jkunx f'pożizzjoni li jagħtiha l-vantaġġi li jirriżultaw mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u tal-familja tagħha (sentenza Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Fil-fatt, fir-rigward ta' persuna mhux residenti li tikseb, fi Stat Membru minbarra dak tar-residenza tagħha, il-parti l-kbira tad-dħul tagħha, id-diskriminazzjoni tikkonsisti fil-fatt li s-sitwazzjoni personali u tal-familja ta' din il-persuna mhux residenti ma tittieħed inkunsiderazzjoni la fl-Istat ta' residenza u lanqas fl-Istat ta' impjieg, irrispettivament mir-rati differenti applikabbli skont liġijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri l-liġi dwar it-taxxa speċjali fuq id-dħul u l-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punt 17).

35 Dan ir-raġunament japplika, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, għall-vantaġġi fiskali kollha marbuta mal-kapaċità tal-persuna mhux residenti li tħallas it-taxxa li ma jittieħdu inkunsiderazzjoni la fl-Istat ta' residenza u lanqas fl-Istat ta' impjieg (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Lakebrink u Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punt 34) u wkoll, *mutatis mutandis*, f'sitwazzjoni fejn id-dħul taxxabbli huwa kkostitwit minn pensjoni tal-irtirar (sentenza Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punt 29).

36 F'dan il-każ, fiż-żmien inkwistjoni fil-kawża prinċipali, H. Hirvonen ma kienet tirċievi ebda dħul taxxabbli fl-Istat ta' residenza, peress li d-dħul tagħha kien ikkostitwit b'mod partikolari mill-pensjoni tal-irtirar tagħha li tirriżulta mill-attivitajiet professjonali tagħha fl-Isvezja. Huwa għalhekk, bħala prinċipju, dan l-Istat tal-aħħar li għandu jieħu inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u tal-familja ta' H. Hirvonen.

37 Issa, għandu jiġi kkonstatat li mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li r-Renju tal-Isvezja jiggarantixxi, fil-kuntest tal-liġi dwar it-tassazzjoni speċjali fuq id-dħul, li għamlet adattazzjoni tat-tassazzjoni tal-persuni taxxabbli mhux residenti billi pprevediet, b'mod partikolari, rata waħda inqas minn dik applikata għall-persuni taxxabbli residenti, li tal-ewwel ma jkunux ittrattati b'mod iktar żvantaġġjuż minn dawk tat-tieni.

38 B'hekk, dejjem skont din id-deċiżjoni, il-persuni taxxabbli mhux residenti huma suġġetti, meta jagħżlu tassazzjoni tad-dħul tagħhom fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, għal piż fiskali li huwa, bħala regola ġenerali, inqas minn dak impost, għal dħul paragunabbli, fuq il-persuni taxxabbli residenti.

39 Huwa preċiżament dan l-element li jiddistingwi l-fatti tal-kawża prinċipali minn dawk, speċifiċi, li taw lok għas-sentenza Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 Fil-fatt, f'din il-kawża tal-aħħar, fejn inkwistjoni kien hemm il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni ta' vantaġġ fiskali li jista' jkun prinċipalment ta' detriment għall-persuni taxxabbli mhux residenti, il-kwistjoni kienet dwar jekk il-possibbiltà, għal dawn tal-aħħar, li jagħżlu s-sistema fiskali tal-persuni taxxabbli residenti setgħetx tneħħi minn dan il-vantaġġ in-natura diskiminatorja tiegħu.

41 Sabiex tagħti risposta fin-negattiv għal din id-domanda, il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li l-possibbiltà ta' għażla bejn sistema fiskali diskriminatorja u oħra li allegatament ma hijiex ma tistax teskludi l-effetti diskriminatorji tal-ewwel minn dawn iż-żewġ sistemi fiskali. Li wieħed jammetti l-kuntrarju jkollu

l-konsegwenza, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, li tiġi vvalidata sistema fiskali li l-eżistenza tagħha tibqa' tikkostitwixxi, fiha nnifisha, ksur tal-Artikolu 49 TFUE minħabba n-natura diskriminatorja tagħha. Barra minn hekk il-Qorti tal-Ġustizzja indikat li sistema nazzjonali li tirrestriġi l-libertà ta' stabbiliment tibqa' wkoll inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, anki meta l-applikazzjoni tagħha tkun fakultattiva (sentenza Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punti 50 sa 53).

42 B'hekk il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li l-għażla miftuħa għall-persuni taxxabbli mhux residenti li jagħżlu s-sistema applikabbli għall-persuni taxxabbli residenti kienet nieqsa minn effett newtralizzanti fir-rigward tad-diskriminazzjoni fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE (sentenza Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punt 54).

43 Issa, b'kuntrast, fil-kawża prinċipali, minkejja li l-persuni taxxabbli mhux residenti għandhom il-possibbiltà li jagħżlu s-sistema ta' tassazzjoni ordinarja, intiża prinċipalment għall-persuni taxxabbli residenti, mill-proċess sottomess lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li s-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn hija, fit-totalità tagħha, iktar favorevoli mis-sistema ta' tassazzjoni ordinarja u tinvolvi għall-persuni taxxabbli mhux residenti sforzi inqas minn dawk rikjesti lill-persuni taxxabbli residenti.

44 Differenza fit-trattament bejn il-persuni taxxabbli mhux residenti u l-persuni taxxabbli residenti, li tikkonsisti fil-fatt li d-dħul gross tal-ewwel ikun suġġett għal tassazzjoni definittiva f'rata waħda permezz ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, filwaqt li d-dħul nett tat-tieni huwa ntaxxat skont skala progressiva bi tnaqqis tal-bażi taxxabbli, hija kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni bil-kundizzjoni li r-rata waħda ma tkunx ogħla mir-rata li tirriżulta mill-applikazzjoni effettiva għall-persuna kkonċernata tal-iskala progressiva għad-dħul nett lil hinn mit-tnaqqis tal-bażi taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punti 53 *et seq*).

45 Fil-kawża prinċipali, mill-proċess sottomess lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li H. Hirvonen kienet tħallas taxxa ogħla li kieku hija għażlet li titqies bħala persuna taxxabbli residenti u li b'hekk tkun suġġetta għas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja. Din hija r-raġuni għaliex hija għażlet is-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, irregolata mil-liġi dwar it-tassazzjoni speċjali fuq id-dħul. Sa fejn hija bbenefikat minn tassazzjoni iktar vantaġġjuża minn dik li kienet tiġi applikata fil-konfront tagħha li kieku hija kienet għażlet is-sistema ta' tassazzjoni ordinarja, H. Hirvonen ma tistax barra minn hekk tippretendi l-vantaġġ fiskali li kien jingħatalha fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja.

46 Ir-rifjut li jiġi rrikonoxxut it-tnaqqis personali inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandu, bħalma tirrileva l-amministrazzjoni fiskali fl-osservazzjonijiet tagħha, fiċ-ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, pjuttost jiġi aċċettat bħala element inerenti fis-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, peress li din hija intiża kemm li tissimplifika r-rwol ta' din l-amministrazzjoni kif ukoll li jittaffa l-piż tal-persuna taxxabbli mhux residenti. B'hekk, meta dan tal-aħħar jagħżel tali sistema, l-imsemmija amministrazzjoni tinħeles mir-rwol li tiġbor it-taxxa mill-imsemmija persuna taxxabbli, b'mod li ma huwiex neċessarju li hija jkollha stampa preċiża tas-sitwazzjoni personali u tal-familja tagħha. Bl-istess mod, din l-istess persuna taxxabbli tinħeles minn kull obbligu ta' kooperazzjoni, fis-sens li ma hijiex obbligata tibgħat dikjarazzjoni tat-taxxa bl-Isvediż għad-dħul li hija tkun daħħlet fl-Isvezja u ma hijiex, konsegwentement, obbligata li tiffamiljarizza ruħha mas-sistema fiskali ta' Stat Membru li ma jkunx l-Istat ta' residenza.

47 B'hekk, għandu jiġi kkonstatat li huwa konformi man-natura stess tas-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn li l-ispejjeż kollha li realment jintefqu minn persuna taxxabbli ma jistgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni fil-kuntest ta' din it-tip ta' tassazzjoni, peress li t-taxxa tinġabar mid-debitur ta' benefiċċji nazzjonali fl-Istat sors. Bħala regola ġenerali, dan id-debitur ma huwiex mistenni jieħu inkunsiderazzjoni ċerti spejjeż u t-teħid inkunsiderazzjoni globali tagħhom imur kontra s-semplifikazzjoni mfittxija minn din is-sistema.

48 Għaldaqstant, ir-rifjut, minn leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tagħti lil persuna taxxabbli mhux residenti l-possibbiltà ta' tnaqqis partikolari, ma għandux rilevanza fir-rigward tal-eventwali ksur tad-dritt tal-Unjoni minn din il-liġi, sakemm din il-persuna taxxabbli ma hijiex suġġetta għal piż fiskali li fit-totalità tiegħu huwa ikbar minn dak impost fuq il-persuni taxxabbli residenti u fuq il-persuni meqjusa bħalhom, li s-sitwazzjoni tagħhom hija paragunabbli għal dik tagħhom.

49 Mill-argumenti preċedenti jirriżulta li r-rifjut, fil-kuntest tat-tassazzjoni fuq id-dħul, li jingħata lill-persuni taxxabbli mhux residenti, li jirċievu l-maġġoranza tad-dħul tagħhom fl-Istat sors u li għażlu s-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, l-istess tnaqqis personali bħal dak mogħti lill-persuni taxxabbli residenti fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja, ma jikkostitwixxix diskriminazzjoni kuntrarja għall-Artikolu 21 TFUE meta l-persuni taxxabbli mhux residenti ma jkunux suġġetti għal piż fiskali li fit-totalità tiegħu huwa ikbar minn dak impost fuq il-persuni taxxabbli residenti u fuq il-persuni meqjusa bħalhom, li s-sitwazzjoni tagħhom hija paragunabbli għal dik tagħhom. **Fuq l-ispejjeż**

50 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, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Is-Sitt Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Ir-rifjut, fil-kuntest tat-tassazzjoni fuq id-dħul, li jingħata lill-persuni taxxabbli mhux residenti, li jirċievu l-maġġoranza tad-dħul tagħhom fl-Istat sors u li għażlu s-sistema ta' tassazzjoni f'ras il-għajn, l-istess tnaqqis personali bħal dak mogħti lill-persuni taxxabbli residenti fil-kuntest tas-sistema ta' tassazzjoni ordinarja, ma jikkostitwixxix diskriminazzjoni kuntrarja għall-Artikolu 21 TFUE meta l-persuni taxxabbli mhux residenti ma jkunux suġġetti għal piż fiskali li fit-totalità tiegħu huwa ikbar minn dak impost fuq il-persuni taxxabbli residenti u fuq il-persuni meqjusa bħalhom, li s-sitwazzjoni tagħhom hija paragunabbli għal dik tagħhom.

Firem