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

19 ta' Novembru 2015 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tagħha, minn naħa waħda, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-naħa l-oħra, dwar il-moviment liberu tal-persuni — Relazzjoni bejn dan il-ftehim u l-konvenzjonijiet bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja — Ugwaljanza fit-trattament — Diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità — Ċittadin ta' Stat Membru tal-Unjoni Ewropea — Ħaddiema fruntalieri — Taxxa fuq id-dħul — Tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali — Konnessjoni fiskali — Nazzjonalità"

Fil-Kawża C-241/14,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Baden-Württemberg (qorti tal-finanzi ta' Baden-Württemberg, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Diċembru 2013, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-16 ta' Mejju 2014, fil-proċedura

**Roman Bukovansky**

vs

**Finanzamt Lörrach,**

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

komposta minn M. Ilešič, President tat-Tieni Awla, li qed jaġixxi bħala President tat-Tielet Awla, C. Toader u C. G. Fernlund (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-26 ta' Frar 2015,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal R. Bukovansky, minn H. Hauswirth, avukat,

— għall-Finanzamt Lörrach, minn D. Gress u S. Parodi-Neef, bħala aġenti,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u B. Beutler, bħala aġenti,

— għall-Gvern Svediż, minn A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg u E. Karlsson, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn M. Holt, bħala aġent, assistit minn S. Ford, barrister,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u M. Wasmeier, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-30 ta' April 2015,

tagħti l-preżenti

## Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tagħha, minn naħa waħda, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-naħa l-oħra, dwar il-moviment liberu tal-persuni, iffirmat fil-Lussemburgu fil-21 ta' Ġunju 1999 (ĠU 2002, L 114, p. 6, iktar 'il quddiem il-"Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn R. Bukovansky, ċittadin Ġermaniż, u l-Finanzamt Lörrach (dipartiment tat-taxxi ta' Lörrach) dwar id-deċiżjoni li permezz tagħha dan tal-aħħar intaxxa d-dħul mis-salarju ta' R. Bukovansky fil-Ġermanja, għall-perijodu sussegwenti għat-trasferiment tar-residenza tal-persuna kkonċernata mill-Ġermanja lejn l-Isvizzera.

## Il-kuntest ġuridiku

### *Id-dritt tal-Unjoni*

3 Fil-21 ta' Ġunju 1999, il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tagħha, minn naħa waħda, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-naħa l-oħra, iffirmaw seba' ftehimiet, fosthom il-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni. Permezz tad-Deċiżjoni 2002/309/KE, Euratom tal-Kunsill u tal-Kummissjoni, tal-4 ta' April 2002 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 11, Vol. 41, p. 89), dawn is-seba' ftehimiet ġew approvati f'isem il-Komunità u daħlu fis-seħħ fl-1 ta' Ġunju 2002.

4 Skont il-preambolu tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, il-partijiet kontraenti huma "[d]eterminati li jġibu fis-seħħ il-moviment liberu tal-persuni bejniethom ibbażat fuq ir-regoli li japplikaw fil-Komunità Ewropea".

5 Skont l-Artikolu 1(a) u (d) tiegħu, l-għan tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni huwa li jingħata, għall-benefiċċju taċ-ċittadini tal-Istati Membri tal-Unjoni Ewropea u tal-Konfederazzjoni Svizzera, dritt ta' dħul, ta' residenza, ta' aċċess għal xogħol bħala persuni impjegati, ta' stabbiliment bħala persuni li jaħdmu għal rashom u d-dritt li joqogħdu fit-territorju tal-partijiet kontraenti kif ukoll li jingħataw l-istess kundizzjonijiet ta' għajxien, ta' impjieg u ta' xogħol bħal dawk mogħtija liċ-ċittadini nazzjonali.

6 L-Artikolu 2 ta' dan il-ftehim, intitolat "Non-diskriminazzjoni", jipprovdi:

"B'applikazzjoni ta' u skond id-dispożizzjonijiet tal-Annessi I, II u III għal dan il-Ftehim, iċ-ċittadini ta' Parti Kontraenti waħda li jkunu legalment residenti fit-territorju ta' Parti Kontraenti oħra m'għandhomx ikunu suġġett għal kwalunkwe diskriminazzjoni minħabba n-nazzjonalità."

7 L-Artikolu 4 tal-imsemmi ftehim, intitolat "Id-dritt ta' residenza u ta' aċċess għal attività ekonomika" jistabbilixxi:

"Id-dritt ta' residenza u ta' aċċess għal attività ekonomika għandhom jiġu ggarantiti [...] skond id-dispożizzjonijiet tal-Anness I."

8 Skont l-Artikolu 15 tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, l-annessi u l-protokolli ta' dan tal-aħħar għandhom jifformaw parti integrali minnu.

9 L-Artikolu 16 ta' dan il-ftehim, intitolat "Referenza għal-liġi Komunitarja", jaqra kif ġej:

"1. Sabiex jinkisbu l-għanijiet mixtieqa minn dan il-Ftehim, il-Partijiet Kontraenti għandhom jieħdu l-miżuri kollha neċessarji sabiex jiżguraw li d-drittijiet u l-obbligi li huma ekwivalenti għal dawk li huma inklużi fl-atti legali tal-Komunità Ewropea, li ssir referenza għalihom, ikunu applikati fir-relazzjonijiet ta' bejniethom.

2. Sakemm l-applikazzjoni ta' dan il-Ftehim tinvolvi kunċetti tal-liġi Komunitarja, għandu jittieħed kont tal-ġurisprudenza rilevanti tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Komunitajiet Ewropej qabel id-data tal-iffirmar tiegħu. L-attenzjoni tal-Iżvizzera għandha tingħibed lejn il-ġurisprudenza ta' wara dik id-data. Sabiex jiġi żgurat li l-Ftehim jiffunzjona korrettament, il-Kumitat Konġunt għandu, fuq it-talba ta' kwalunkwe waħda mill-Partijiet Kontraenti, jiddetermina l-implikazzjonijiet ta' tali ġurisprudenza."

10 L-Artikolu 21 tal-imsemmi ftehim, intitolat "Ir-relazzjoni ma' ftehim bilaterali dwar it-tassazzjoni doppja", jipprovdi fil-paragrafu 1 tiegħu:

"Id-dispożizzjonijiet ta' ftehim bilaterali bejn l-Iżvizzera u l-Istati Membri tal-Komunità Ewropea dwar it-tassazzjoni doppja m'għandhomx ikunu milquta mid-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim. B'mod partikolari, id-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim m'għandhomx jinċidu fuq id-definizzjoni fi ftehim dwar it-tassazzjoni doppja ta' 'ħaddiema tal-fruntiera'.

11 L-Artikolu 7 tal-Anness I tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, intitolat "Ħaddiema tal-fruntiera impjegati", jistabbilixxi fil-paragrafu 1 tiegħu:

"Ħaddiem tal-fruntiera impjegat huwa ċittadin ta' Parti Kontraenti li jkollhu r-residenza tiegħu fit-territorju ta' Parti Kontraenti u jeżerċita attività bħala persuna impjegata fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-oħra, fejn ġeneralment jirritorna lejn il-post ta' residenza tiegħu kuljum, jew għall-inqas darba f'ġimgħa."

12 L-Artikolu 9 tal-imsemmi anness, intitolat "Trattament ugwali", jipprovdi fil-paragrafi 1 u 2 tiegħu:

"1. Persuna impjegata li tkun ċittadina ta' Parti Kontraenti ma tistax tiġi trattata b'mod differenti fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-oħra, minħabba n-nazzjonalità tagħha, minn ċittadini impjegati fir-rigward tal-kondizzjonijiet tal-impjieg u tax-xogħol, speċjalment fir-rigward tal-paga, tat-tkeċċija, jew tal-għoti lura tal-post jew tal-impjieg jekk issir qiegħda.

2. Persuna impjegata u l-membri tal-familja tagħha li jissemmew fl-Artikolu 3 ta' dan l-Anness għandhom igawdu l-istess konċessjonijiet fiskali u l-istess benefiċċji soċjali bħaċ-ċittadini impjegati u bħall-membri tal-familja tagħhom."

*Id-dritt konvenzjonali*

13 Il-Konvenzjoni tal-11 ta' Awwissu 1971 bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja (Bundesgesetzblatt 1972 II, p. 1022), kif emendata bil-Protokoll ta' reviżjoni tat-12 ta' Marzu 2002 (Bundesgesetzblatt 2003 II, p. 67, iktar 'il quddiem il-"Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera"), hija konvenzjoni bilaterali konkluża għall-ħelsien mit-taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-patrimonju.

14 L-Artikolu 4 tal-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera jipprovdi:

"1. Fis-sens ta' din il-konvenzjoni, l-espressjoni 'resident ta' Stat kontraenti' tindika kull persuna li, skont il-leġiżlazzjoni tal-imsemmi Stat, hija suġġetta għat-taxxa b'mod illimitat f'dan l-Istat.

[...]

4. Meta persuna fiżika, li tkun residenti tal-Isvizzera, ma jkollhiex in-nazzjonalità Svizzera u tkun ġiet suġġetta għat-taxxa b'mod illimitat fir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kumplessivament għal minimu ta' ħames snin, din tal-aħħar tista' tintaxxaha matul is-sena li fiha l-issuġġettar illimitat tagħha ntemm għall-aħħar darba u matul il-ħames snin ta' wara għad-dħul li joriġina mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u għall-patrimonju li jinsab fir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, minkejja d-dispożizzjonijiet l-oħra ta' din il-konvenzjoni. It-tassazzjoni ta' dan id-dħul jew ta' dan il-patrimonju mill-Isvizzera skont id-dispożizzjonijiet ta' din il-konvenzjoni ma hijiex affettwata. Madankollu, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, b'applikazzjoni b'analoġija tad-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża dwar l-imputazzjoni tat-taxxi barranin, timputa t-taxxa Svizzera miġbura skont id-dispożizzjonijiet ta' din il-konvenzjoni fuq dan id-dħul jew dan il-patrimonju, lill-parti tat-taxxa Ġermaniża (b'eċċezzjoni tat-taxxa fuq l-impriżi) li tinġabar bis-saħħa ta' din id-dispożizzjoni fuq dan id-dħul jew dan il-patrimonju, 'il fuq mit-taxxa Ġermaniza li tapplika għalihom skont id-dispożizzjonijiet tal-[Artikoli] 6 sa 22. Id-dispożizzjonijiet ta' dan il-paragrafu ma humiex applikabbli meta l-persuna fiżika tkun saret residenti tal-Isvizzera bil-għan li twettaq impjieg b'salarju effettiv għal persuna li timpjega li magħha ma tkunx marbuta, indipendentement mir-relazzjonijiet ta' impjieg tagħha, b'interess ekonomiku sostanzjali dirett jew indirett fil-forma ta' sehem jew b'xi mod ieħor.

5. Meta persuna fiżika titqies li hija residenti ta' Stat kontraenti, fis-sens ta' dan l-artikolu, biss għal parti mis-sena u titqies li hija residenti tal-Istat kontraenti l-ieħor għall-kumplament tas-sena (bdil tal-post ta' residenza), kull Stat jista' jiġbor it-taxxi stabbiliti abbażi tal-issuġġettar fiskali illimitat biss proporzjonatament għall-perijodu li matulu din il-persuna kienet meqjusa li kienet residenti ta' dan l-Istat.

[...]"

15 L-Artikolu 15 ta' din il-konvenzjoni jistabbilixxi:

"1. Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-[Artikoli] 15 sa 19, is-salarji, il-pagi u remunerazzjonijiet oħra simili li resident ta' Stat kontraenti jirċievi minn impjieg b'salarju għandhom ikunu taxxabbli biss f'dan l-Istat, sakemm l-impjieg ma jkunx twettaq fl-Istat kontraenti l-ieħor. Jekk l-impjieg ikun twettaq hemmhekk, ir-remunerazzjonijiet irċevuti minn dan l-impjieg għandhom ikunu taxxabbli f'dak l-Istat l-ieħor.

2. Minkejja d-dispożizzjonijiet tal-[paragrafu] 1, ir-remunerazzjonijiet li resident ta' Stat kontraenti jirċievi minn impjieg b'salarju mwettaq fl-Istat kontraenti l-ieħor għandhom ikunu taxxabbli biss fl-ewwel Stat jekk:

a. Il-benefiċjarju jirrisjedi fl-Istat l-ieħor matul perijodu jew perijodi li ma jeċċedux total ta' 183 jum matul is-sena kalendarja kkonċernata;

b. Ir-remunerazzjonijiet jitħallsu minn persuna li timpjega jew f'isem persuna li timpjega li ma hijiex residenti tal-Istat l-ieħor; u

c. Il-piż tar-remunerazzjonijiet ma jiġix sostnut minn stabbiliment stabbli jew bażi fissa li jkollha l-persuna li timpjega fl-Istat l-ieħor.

[...]

4. Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-[Artikolu] 15 a, persuna fiżika li tkun residenti ta' Stat kontraenti iżda twettaq attività bħala membru tal-Bord tad-Diretturi, direttur, maniġer jew rappreżentant awtorizzat ta' kumpannija b'kapital azzjonarju li tkun residenti tal-Istat kontraenti l-ieħor, għandha tkun taxxabbli f'dan l-Istat l-ieħor għar-remunerazzjonijiet li hija tirċieve għal din l-attività, bil-kundizzjoni li l-attività tagħha ma tkunx ristretta b'mod li tinkludi biss kompiti li jipproduċu l-effetti kollha tagħhom barra minn dan l-Istat l-ieħor. Jekk dan l-Istat l-ieħor ma jintaxxax dan id-dħul, dan għandu jkun taxxabbli fl-Istat li fih il-persuna fiżika tkun residenti."

16 L-Artikolu 15 tal-imsemmija konvenzjoni jistabbilixxi:

"1. Minkejja d-dispożizzjonijiet tal-[Artikolu] 15, is-salarji, pagi u remunerazzjonijiet simili li ħaddiem fruntalier jirċievi minn impjieg b'salarju jistgħu jkunu ntaxxati fl-Istat kontraenti li fih jirrisjedi. Bħala kumpens, l-Istat kontraenti li fih jitwettaq ix-xogħol jista' jimponi taxxa f'ras il-għajn fuq dawn ir-remunerazzjonijiet. Din it-taxxa ma għandhiex teċċedi 4.5 % tal-ammont gross tar-remunerazzjonijiet jekk ir-residenza tiġi pprovata minn ċertifikat uffiċjali tal-awtoritajiet fiskali kompetenti tal-Istat kontraenti li fih hija residenti l-persuna taxxabbli. Din id-dispożizzjoni hija bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-[Artikolu] 4(4).

2. Kull persuna li hija residenti ta' Stat kontraenti, iżda li l-post tax-xogħol tagħha jinsab fl-Istat kontraenti l-ieħor, li minnu hija tirritorna regolarment lejn il-post ta' residenza tagħha, titqies li hija ħaddiem fruntalier fis-sens tad-dispożizzjonijiet tal-[paragrafu] 1. Jekk, wara x-xogħol tagħha, din il-persuna ma terġax lura regolarment lejn il-post ta' residenza tagħha, hija titlef l-istatus tagħha ta' ħaddiem fruntalier jekk, għal okkupazzjoni matul sena kalendarja sħiħa, hija ma terġax lura lejn il-post ta' residenza tagħha għal iktar minn 60 jum ta' xogħol minħabba t-twettiq tal-attività tagħha.

3. Minkejja d-dispożizzjonijiet tal-[Artikolu] 24, l-Istat kontraenti li l-ħaddiem fruntalier huwa resident tiegħu għandu jieħu inkunsiderazzjoni t-taxxa miġbura skont id-dispożizzjonijiet tat-tielet sentenza tal-[paragrafu] 1 bil-mod segwenti:

a. fir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, it-taxxa hija imputata lit-taxxa Ġermaniża fuq id-dħul skont id-dispożizzjonijiet tal-[paragrafu] 36 tal-liġi [dwar it-]taxxa fuq id-dħul ('...'), bl-esklużjoni tad-dispożizzjonjiet tal-[paragrafu] 34 c tal-imsemmija liġi. It-taxxa tittieħed inkunsiderazzjoni wkoll fl-iffissar tal-ħlasijiet akkont tat-taxxa fuq id-dħul;

[...]"

*Id-dritt Ġermaniż*

17 Skont l-Artikolu 1(1) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (Einkommensteuergesetz, iktar 'il quddiem l-"EStG"), fil-verżjoni tagħha emendata fl-20 ta' Diċembru 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, p. 3150), il-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fit-territorju nazzjonali huma suġġetti b'mod illimitat għat-taxxa fuq id-dħul.

18 L-Artikolu 1(4) tal-EStG jipprovdi:

"Bla ħsara għall-paragrafi 2 u 3 u għall-Artikolu 1(a), il-persuni fiżiċi li la għandhom id-domiċilju u lanqas ir-residenza abitwali tagħhom fil-Ġermanja huma suġġetti b'mod illimitat għat-taxxa fuq id-dħul sa fejn jirċievu dħul nazzjonali fis-sens tal-Artikolu 49."

19 L-Artikolu 49 tal-EStG, li jirrigwarda d-dħul parzjalment taxxabbli, jistabbilixxi:

"1. Jikkostitwixxi dħul nazzjonali għall-finijiet tal-issuġġettar parzjali għat-taxxa fuq id-dħul [Artikolu 1(4)]:

[...]

4) id-dħul minn impjieg (Artikolu 19)

a) li jitwettaq jew isir jew twettaq jew sar fil-Ġermanja,

[...]

c) irċevut bħala remunerazzjoni għal attività ta' maniġer, ta' rappreżentant awtorizzat jew ta' membru tal-Bord tad-Diretturi ta' kumpannija li d-direzzjoni tagħha hija stabbilita fil-Ġermanja,

[...]"

## Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

20 R. Bukovansky, li huwa ta' nazzjonalità Ġermaniża u Ċeka, għex mis-sena 1969 sax-xahar ta' Lulju 2008 fil-Ġermanja. Mix-xahar ta' Jannar 1999 sax-xahar ta' Frar 2006, huwa ħadem fl-Isvizzera, fejn kien impjegat minn diversi kumpanniji tal-grupp Novartis. Huwa għalhekk kien suġġett għat-taxxa fuq id-dħul fl-Istat ta' residenza tiegħu, jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

21 Fix-xahar ta' Marzu 2006, R. Bukovansky ġie ttrasferit mill-persuna Svizzera li timpjegah, fil-kuntest ta' ftehim ta' trasferiment, lejn kumpannija sussidjarja ta' dan il-grupp, Novartis Pharma Productions GmbH (iktar 'il quddiem "W-GmbH"), stabbilita fil-Ġermanja. Inizjalment, l-attività mwettqa minn R. Bukovansky bħala persuna impjegata fil-Ġermanja kellha tkun għal perijodu ta' sentejn, iżda hija ġiet estiża progressivament, sal-aħħar tas-sena 2012.

22 Fl-1 ta' Awwissu 2008, R. Bukovansky, filwaqt li baqa' jaħdem għal W-GmbH fil-Ġermanja, ittrasferixxa l-post ta' residenza tiegħu fl-Isvizzera. Fid-dikjarazzjoni tat-taxxa tiegħu tas-sena 2008, il-persuna kkonċernata qieset li, għall-perijodu li matulu kellha l-post ta' residenza tagħha fl-Isvizzera, jiġifieri mix-xahar ta' Awwissu sax-xahar ta' Diċembru 2008, hija kellha, skont l-Artikolu 15 a(1) tal-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera, tkun suġġetta għat-taxxa fl-Isvizzera, bħala ħaddiem fruntalier "invers", fir-rigward tad-dħul tagħha bħala persuna impjegata li joriġina minn W-GmbH.

23 Madankollu, id-dipartiment tat-taxxi ta' Lörrach qies li d-dħul inkwistjoni kellu jkun suġġett għat-taxxa fil-Ġermanja għat-totalità tas-sena fiskali 2008. Dan id-dipartiment deherlu li, għall-perijodu mix-xahar ta' Awwissu sax-xahar ta' Diċembru 2008, R. Bukovansky kien suġġett għat-taxxa fuq id-dħul fil-Ġermanja skont l-Artikoli 1(4) u 49(1) tal-EStG u li, barra minn hekk, skont l-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera, id-dħul bħala persuna impjegata mħallas minn W-GmbH lill-persuna kkonċernata kellu jiġi intaxxat fil-Ġermanja.

24 Wara lment ta' R. Bukovansky, id-dipartiment tat-taxxi ta' Lörrach, minn naħa, ikkonferma l-istima ta' taxxa stabbilita għall-finijiet tat-tassazzjoni tad-dħul ikkonċernat u, min-naħa l-oħra, ħa inkunsiderazzjoni l-ammonti ta' taxxa mħallsa minn R. Bukovansky lill-amministrazzjoni fiskali Svizzera bħala taxxa fuq id-dħul mix-xahar ta' Awwissu 2008.

25 Fil-kuntest tar-rikors tiegħu quddiem il-Finanzgericht Baden-Württemberg (qorti tal-finanzi ta' Baden-Württemberg), R. Bukovansky baqa' jsostni l-argumenti tiegħu, ibbażati fuq il-fatt li s-salarju li rċieva minħabba l-attività tiegħu mwettqa għal W-GmbH għall-perijodu mix-xahar ta' Awwissu sax-xahar ta' Diċembru 2008 kellu jkun eżenti mit-taxxa fil-Ġermanja u jkun suġġett biss għat-taxxa fl-Isvizzera. Id-dipartiment tat-taxxi ta' Lörrach talab li dan ir-rikors jiġi miċħud.

26 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li, skont l-Artikolu 15 a(1) tal-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera, il-Konfederazzjoni Svizzera għandha titqies, mix-xahar ta' Awwissu 2008 'il quddiem, li hija l-Istat ta' residenza ta' R. Bukovansky, u li għandha dritt tintaxxa d-dħul mis-salarju tal-persuna kkonċernata minn dan ix-xahar 'il quddiem.

27 Madankollu, peress li R. Bukovansky ma għandux in-nazzjonalità Svizzera, ġie suġġett għat-taxxa b'mod illimitat fil-Ġermanja kumplessivament għal minimu ta' ħames snin u żamm il-post ta' impjieg tiegħu fil-Ġermanja, wara t-trasferiment tiegħu lejn l-Isvizzera, l-Artikolu 4(4) ta' din il-konvenzjoni jipprovdi wkoll li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja setgħet tissuġġetta lill-persuna kkonċernata għat-taxxa matul is-sena li fiha l-issuġġettar illimitat tagħha kien intemm għall-aħħar darba u matul il-ħames snin ta' wara, għad-dħul li joriġina mill-Ġermanja u għall-patrimonju li jinsab f'dan l-Istat Membru, minkejja d-dispożizzjonijiet l-oħra tal-imsemmija konvenzjoni, filwaqt li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja timputa t-taxxa Svizzera miġbura fuq id-dħul inkwistjoni, lill-parti kkonċernata tat-taxxa Ġermaniża. Għal dan il-perijodu, il-piż fiskali sostnut minn R. Bukovansky jinsab fil-livell tat-taxxa stabbilita fuq id-dħul Ġermaniż.

28 Madankollu, dik il-qorti tqis li t-tassazzjoni prevista fl-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera, li tapplika għall-persuni li ma għandhomx in-nazzjonalità Svizzera, tikkostitwixxi trattament inqas favorevoli minn dak mogħti lil ċittadin Svizzeru. Fil-fatt, hija biss l-Isvizzera li għandha d-dritt tintaxxa d-dħul mis-salarju ta' ċittadin Svizzeru li jirrisjedi fil-Ġermanja, li jieqaf milli jkollu r-residenza tiegħu f'dan l-Istat filwaqt li jżomm il-post ta' impjieg tiegħu f'dan tal-aħħar. Konsegwentement, tqum il-kwistjoni jekk din id-differenza fit-trattament hijiex kompatibbli mal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, previst fl-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, u mal-projbizzjoni tad-diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità, prevista fl-Artikolu 2 ta' dan il-ftehim.

29 Skont il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 21(1) tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni ma jimpedixxix nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera dwar it-tassazzjoni, li jinsabu fl-Artikolu 4(4) ta' din il-konvenzjoni, moqri flimkien mar-raba' sentenza tal-Artikolu 15 a(1) tagħha. Huwa minnu li d-dispożizzjonijiet tal-imsemmija konvenzjoni ma humiex affettwati, bħala prinċipju, mid-dispożizzjonijiet tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni. Madankollu, id-dispożizzjonijiet tal-konvenzjonijiet għall-ħelsien mit-taxxa doppja ma jistgħux jipprekludu projbizzjonijiet stabbiliti mid-dritt tal-Unjoni fil-qasam tad-diskriminazzjoni. L-applikazzjoni ta' dawn il-konvenzjonijiet għandha titwettaq b'osservanza tal-obbligi li jirriżultaw mil-libertajiet fundamentali li jinsabu f'dan il-ftehim.

30 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Baden-Württemberg (qorti tal-finanzi ta' Baden-Württemberg) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel id-domanda preliminari li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"Id-dispożizzjonijiet tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni u, b'mod partikolari, il-premessi u l-Artikoli 1, 2 u 21 tiegħu kif ukoll l-Artikoli 7 u 9 tal-Anness I tiegħu, għandhom jiġu interpretati fis-sens li, ma għandux jiġi suġġett għat-taxxa Ġermaniża, skont l-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera, moqri flimkien mar-raba' sentenza tal-Artikolu 15 a(1) ta' [din il-konvenzjoni], ħaddiem li mill-Ġermanja mar jgħix l-Isvizzera, li ma huwiex ċittadin Svizzeru u li, minn meta mar jgħix l-Isvizzera, sar ħaddiem [fruntalier] 'invers' fis-sens tal-Artikolu 15 a(1) tal-[imsemmija konvenzjoni]?"

**Fuq id-domanda preliminari**

31 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-prinċipji ta' nondiskriminazzjoni u ta' ugwaljanza fit-trattament, stabbiliti fl-Artikoli 2 tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni u 9 tal-Anness I ta' dan tal-aħħar, għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja, bħall-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera, li permezz tagħha d-dritt li jiġi ntaxxat id-dħul mis-salarju ta' persuna taxxabbli Ġermaniża li ma għandhiex in-nazzjonalità Svizzera, minkejja li din tal-aħħar ittrasferixxiet ir-residenza tagħha mill-Ġermanja lejn l-Isvizzera, filwaqt li żammet il-post ta' impjieg tagħha fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati, huwa tal-Istat tas-sors ta' dan id-dħul, jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, filwaqt li d-dritt li jiġi ntaxxat id-dħul mis-salarju ta' ċittadin Svizzeru, f'sitwazzjoni analoga, huwa tal-Istat ta' residenza l-ġdid, f'dan il-każ il-Konfederazzjoni Svizzera.

32 F'dak li jirrigwarda ċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali u d-dispożizzjonijiet tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni li jistgħu jiġu applikati, għandu jiġi kkonstatat li, abbażi tal-formulazzjoni tiegħu, l-Artikolu 7(1) tal-Anness I ta' dan il-ftehim huwa applikabbli għas-sitwazzjoni ta' R. Bukovansky. Fil-fatt, dan tal-aħħar huwa ċittadin "ta' Parti Kontraenti", jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, għandu r-residenza tiegħu fit-territorju "ta' Parti Kontraenti", f'dan il-każ il-Konfederazzjoni Svizzera u jeżerċita attività bħala persuna impjegata fit-territorju "tal-Parti Kontraenti l-oħra", jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

33 Din id-dispożizzjoni tistabbilixxi distinzjoni bejn il-post ta' residenza, li jinsab fit-territorju ta' parti kontraenti, u l-post fejn tiġi eżerċitata attività bħala persuna impjegata, li għandu jinsab fit-territorju tal-parti kontraenti l-oħra, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni n-nazzjonalità tal-persuna kkonċernata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punt 35). Skont din id-dispożizzjoni, R. Bukovansky għandu jiġi kklassifikat bħala "ħaddiem tal-fruntiera impjegat" għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, peress li, barra minn hekk, huwa paċifiku li huwa jwettaq, bħala prinċipju, vjaġġ 'l hemm u lura kuljum jew, tal-inqas, darba fil-ġimgħa bejn il-post tar-residenza tiegħu u dak tal-attività tiegħu bħala persuna impjegata.

34 F'dak li jirrigwarda l-konvenzjonijiet bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja konklużi bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u l-Istati Membri tal-Unjoni, għandu jiġi rrilevat li, skont l-Artikolu 21(1) tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, id-dispożizzjonijiet ta' dawn il-konvenzjonijiet ma għandhomx ikunu affettwati mid-dispożizzjonijiet ta' dan il-ftehim.

35 Madankollu, għandu jiġi vverifikat jekk din id-dispożizzjoni tal-imsemmi ftehim tippermettix lill-Istati kontraenti jidderogaw mid-dispożizzjonijiet kollha tiegħu.

36 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, intitolat "Trattament ugwali", jistabbilixxi, fil-paragrafu 2 tiegħu, regola speċifika intiża sabiex il-ħaddiem impjegat u l-membri tal-familja tiegħu jgawdu l-istess vantaġġi fiskali u soċjali li għandhom il-ħaddiema impjegati nazzjonali u l-membri tal-familji tagħhom. F'dan il-kuntest, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, f'dak li jirrigwarda l-vantaġġi fiskali, il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, previst f'din id-dispożizzjoni, jista' jiġi invokat ukoll minn ħaddiem ċittadin ta' parti kontraenti, li jkun eżerċita d-dritt ta' moviment liberu tiegħu, fil-konfront tal-Istat ta' oriġini tiegħu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata, u l-punti 42 u 43).

37 Meta tressqu quddiemha talbiet għal deċiżjoni preliminari dwar il-kwistjoni jekk il-konvenzjonijiet għall-ħelsien mit-taxxa doppja konklużi bejn l-Istati Membri tal-Unjoni għandhomx ikunu kompatibbli mal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament u, b'mod ġenerali, mal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mid-dritt primarju tal-Unjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Istati Membri huma liberi, fil-kuntest ta' konvenzjonijiet bilaterali għall-ħelsien minn taxxa doppja, li jistabbilixxu l-fatturi ta' konnessjoni għall-finijiet tat-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali, iżda huma obbligati, fl-eżerċizzju tas-setgħa ta'

ntaxxar hekk imqassma, li josservaw dan il-prinċipju u dawn il-libertajiet (ara s-sentenzi Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 30; Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punti 48 sa 51, u Imfeld ut Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punti 41 u 42).

38 Konsegwentement, meta, f'konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja konkluża bejn Stati Membri, il-kriterju ta' nazzjonalità jidher f'dispożizzjoni li l-għan tagħha jkun it-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali, din id-differenzazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità ma tistax titqies li tikkostitwixxi diskriminazzjoni pprojbita (sentenza Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 30). Min-naħa l-oħra, f'dak li jirrigwarda l-eżerċizzju tal-ġurisdizzjoni fiskali mogħtija minn tali dispożizzjoni, l-Istat Membru li jkollu din il-ġurisdizzjoni għandu josserva l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament.

39 Din il-ġurisprudenza dwar ir-relazzjoni bejn id-dritt primarju tal-Unjoni u l-konvenzjonijiet għall-ħelsien mit-taxxa doppja konklużi bejn l-Istati Membri għandha tapplika b'analoġija għar-relazzjoni bejn il-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni u l-konvenzjonijiet għall-ħelsien mit-taxxa doppja konklużi bejn l-Istati Membri u l-Konfederazzjoni Svizzera.

40 Fil-fatt, kif jirriżulta mill-preambolu u mill-Artikoli 1(d) u 16(2) ta' dan il-ftehim, l-għan ta' dan tal-aħħar huwa li jitwettaq, għall-benefiċċju taċ-ċittadini tal-Unjoni u ta' dawk tal-Konfederazzjoni Svizzera, il-moviment liberu tal-persuni fit-territorji tal-partijiet kontraenti f'dan il-ftehim abbażi tad-dispożizzjonijiet applikati fl-Unjoni, li l-kunċetti tagħhom għandhom jiġu interpretati skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

41 Huwa minnu li l-Artikolu 21 tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni jistipula li l-konvenzjonijiet għall-ħelsien mit-taxxa doppja bejn l-Istati Membri tal-Unjoni u l-Konfederazzjoni Svizzera ma humiex affettwati mid-dispożizzjonijiet ta' dan il-ftehim. Madankollu, dan l-artikolu ma jistax ikollu portata li tkun f'kunflitt mal-prinċipji li fuqhom huwa bbażat il-ftehim li minnu jifforma parti (ara, b'analoġija, is-sentenza TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, punt 51). Għalhekk, l-imsemmi artikolu ma jistax jinftiehem fis-sens li jippermetti lill-Istati Membri tal-Unjoni u lill-Konfederazzjoni Svizzera jippreġudikaw it-twettiq tal-moviment liberu tal-persuni billi, fl-eżerċizzju tal-ġurisdizzjonijiet fiskali kif imqassma permezz tal-konvenzjonijiet bilaterali tagħhom għall-ħelsien mit-taxxa doppja, iċaħħdu lill-Artikolu 9(2) tal-Anness I tal-imsemmi ftehim mill-effettività tiegħu.

42 F'dak li jirrigwarda l-kawża prinċipali, għandu jiġi rrilevat li huwa paċifiku li R. Bukovansky, anki wara t-trasferiment tar-residenza tiegħu mill-Ġermanja lejn l-Isvizzera, huwa ttrattat, fuq livell fiskali, bl-istess mod, mill-Istat tas-sors tad-dħul mis-salarju tiegħu, f'dan il-każ ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, bħal persuna taxxabbli li taħdem u tirrisjedi f'dan l-Istat.

43 R. Bukovansky isostni li huwa sofra inugwaljanza fit-trattament meta mqabbel ma' ċittadin Svizzeru li, bħalu, ittrasferixxa r-residenza tiegħu mill-Ġermanja lejn l-Isvizzera, filwaqt li żamm il-post tal-impjieg tiegħu fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati, peress li l-ġurisdizzjoni sabiex jiġi ntaxxat id-dħul mis-salarju ta' dan tal-aħħar ser tkun tal-Istat ta' residenza ta' dan tal-aħħar, jiġifieri l-Konfederazzjoni Svizzera, u mhux, bħal fil-każ tiegħu, tal-Istat tas-sors tad-dħul mis-salarju, jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

44 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-għan ta' konvenzjoni għall-ħelsien mit-taxxa doppja, bħall-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera, huwa li jiġi evitat li l-istess dħul jiġi ntaxxat f'kull waħda miż-żewġ partijiet f'din il-konvenzjoni u mhux li jiġi ggarantit li t-taxxa li għaliha hija suġġetta l-persuna taxxabbli f'parti kontraenti ma tkunx ogħla minn dik li għaliha hija tkun suġġetta fil-parti kontraenti l-oħra (sentenza Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 46).

45 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li d-differenza fit-trattament li R. Bukovansky isostni li sofra tirriżulta mit-tqassim tas-setgħa ta' ntaxxar bejn il-partijiet fil-konvenzjoni kkonċernata u tirriżulta mid-diverġenzi li jeżistu bejn is-sistemi fiskali ta' dawn il-partijiet. Issa, kif issemma fil-punti 27 u 38 ta' din is-sentenza, l-għażla mill-imsemmija partijiet ta' diversi fatturi ta' konnessjoni, bil-għan li jqassmu bejniethom il-ġurisdizzjoni fiskali, ma tikkostitwixxix bħala tali diskriminazzjoni pprojbita.

46 Għaldaqstant, peress li, meta mqabbel mal-persuni taxxabbli li jirrisjedu fil-Ġermanja, R. Bukovansky ma jsofrix żvantaġġ fiskali, ma għandux jiġi konkluż li teżisti diskriminazzjoni li tirriżulta minn inugwaljanza fit-trattament li tisker l-Artikolu 9(2) tal-Anness I tal-imsemmi ftehim.

47 F'dak li jirrigwarda l-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni stabbilit fl-Artikolu 2 tal-istess ftehim, għandu jiġi rrilevat li dan l-artikolu jipprojbixxi b'mod ġenerali kull diskriminazzjoni mwettqa minħabba n-nazzjonalità. Peress li l-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni jiggarantixxi l-applikazzjoni tal-imsemmi prinċipju fil-qasam tal-moviment liberu tal-ħaddiema, lanqas ma għandu jiġi konkluż li teżisti diskriminazzjoni li tikser l-imsemmi Artikolu 2 (ara, b'analoġija, is-sentenza Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, punti 19 u 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

48 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda magħmula għandha tkun li l-prinċipji ta' nondiskriminazzjoni u ta' ugwaljanza fit-trattament, stabbiliti fl-Artikoli 2 tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni u 9 tal-Anness I ta' dan tal-aħħar, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja, bħall-Konvenzjoni Ġermanja-Svizzera, li permezz tagħha l-ġurisdizzjoni sabiex jiġi ntaxxat id-dħul mis-salarju ta' persuna taxxabbli Ġermaniża li ma għandhiex in-nazzjonalità Svizzera, minkejja li din tal-aħħar ittrasferixxiet ir-residenza tagħha mill-Ġermanja lejn l-Isvizzera filwaqt li żammet il-post ta' impjieg tagħha fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati, hija tal-Istat tas-sors ta' dan id-dħul, jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, filwaqt li l-ġurisdizzjoni sabiex jiġi ntaxxat id-dħul mis-salarju ta' ċittadin Svizzeru li jinsab f'sitwazzjoni analoga hija tal-Istat ta' residenza l-ġdid, f'dan il-każ il-Konfederazzjoni Svizzera.

## Fuq l-ispejjeż

49 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 (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

**Il-prinċipji ta' nondiskriminazzjoni u ta' ugwaljanza fit-trattament, stabbiliti fl-Artikolu 2 tal-Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tagħha, minn naħa waħda, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-naħa l-oħra, dwar il-moviment liberu tal-persuni, iffirmat fil-Lussemburgu fil-21 ta' Ġunju 1999, u fl-Artikolu 9 tal-Anness I ta' dan il-ftehim, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja, bħall-Konvenzjoni tal-11 ta' Awwissu 1971 bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, kif emendata bil-Protokoll ta' reviżjoni tat-12 ta' Marzu 2002, li permezz tagħha l-ġurisdizzjoni sabiex jiġi ntaxxat id-dħul mis-salarju ta' persuna taxxabbli Ġermaniża li ma għandhiex in-nazzjonalità Svizzera, minkejja li din tal-aħħar ittrasferixxiet ir-residenza tagħha mill-Ġermanja lejn l-Isvizzera filwaqt li żammet il-post ta' impjieg tagħha fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati, hija tal-Istat tas-sors ta' dan id-dħul, jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, filwaqt li l-ġurisdizzjoni sabiex jiġi ntaxxat id-dħul mis-salarju ta' ċittadin Svizzeru li jinsab f'sitwazzjoni analoga hija tal-Istat ta' residenza l-ġdid, f'dan il-każ il-Konfederazzjoni Svizzera.**

Firem