KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI
MENGOZZI
ippreżentati fit-29 ta' Marzu 2007 [1]

1. Bil-preżenti talba għal deċiżjoni preliminari l-*Cour administrative* tal-Lussemburgu titlob essenzjalment lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tippreċiża jekk liġi nazzjonali, bħal dik ta' l-Artikolu 157b *de la loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu* (liġi tal-Lussemburgu dwar it-taxxa fuq id-dħul, iktar 'il quddiem il-"LIR"), tmurx kontra l-prinċipji dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema (Artikolu 39 KE). Abbażi ta' din id-dispożizzjoni, sabiex tiġi stabbilita r-rata tat-taxxa applikabbli fir-rigward tad-dħul taxxabbli fil-Gran Dukat tal-Lussemburgu, m'għandux jiġi kkunsidrat dak it-telf li jirriżulta mill-kiri ta' beni immobbli li jinsabu fi Stat Membru ieħor ta' ċittadin Komunitarju li, minkejja li ma jkunx jirrisjedi fil-Gran Dukat, ikun jirċievi hemmhekk il-parti essenzjali tad-dħul taxxabbli tiegħu.

2. Fuq kwistjoni simili l-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-opportunità tiddikjara l-pożizzjoni tagħha fil-kawża Ritter-Coulais, f'liema kawża kienet ġiet mistħarrġa l-kompatibbiltà ma' l-Artikolu 39 KE ta' liġi Ġermaniża li ma kinitx tippermetti lil persuni fiżiċi, li kienu jirċievu dħul minn xogħol bħala impjegati fil-Ġermanja u li hemmhekk kienu residenti għall-iskop tat-taxxa, jinkludu, fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa fuq l-imsemmi dħul, telf ta' dħul minn kiri ta' dar għall-abitazzjoni, li huma kienu jużaw għall-finijiet personali u li kienet tinsab fi Stat Membru ieħor [2]. Madankollu, il-kawża preżenti hija differenti mill-kawża ċċitata iktar 'il fuq għal żewġ raġunijiet: fl-ewwel lok, il-liġi tal-Lussemburgu in kwistjoni, kif jirriżulta minn dak li ntqal hawn fuq, b'kuntrast ma' dik eżaminata fil-kawża Ritter-Coulais, ma tiħux in kunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-kalkolu tar-rata tat-taxxa, żidiet eventwali fid-dħul ta' persuna mhux residenti li jirriżultaw mill-kiri ta' djar li jinsabu barra mill-Istat. Fit-tieni lok, it-telf li għalih jirreferu r-rikorrenti fil-kawża prinċipali u li wassal għar-rinviju preliminari preżenti jirrigwarda immobbli mikrija u li ma jgħixux fihom personalment.

1 — Lingwa oriġinali: it-Taljan.

2 — Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, (C-152/03, Ġabra p. I-1711).

I — Il-kuntest ġuridiku

A — *Id-dritt Komunitarju rilevanti*

3. L-Artikolu 39 KE jiddisponi:

"1. Għandu jkun żgurat il-moviment liberu tal-ħaddiema fi ħdan il-Komunità.

2. Dan jimplika l-abolizzjoni ta' kull diskriminazzjoni minħabba ċittadinanza bejn il-ħaddiema ta' l-Istati Membri dwar l-impieg, il-paga u l-kundizzjonijiet l-oħra tax-xogħol.

3. Għandu jinkludi d-dritt, bla ħsara għal-limitazzjonijiet gustifikati minħabba ordni pubbliku, sigurtà pubblika u saħħa pubblika:

a) li jaċċetta offerti ta' impieg li jkunu saru,

b) li jispostja ruħu liberament għal dan l-iskop fit-territorju ta' l-Istati Membri,

ċ) li joqgħod f'kull Stat Membru sabiex jaħdem f'impieg skond il-liġijiet, regolamenti u regoli amministrattivi li jirregolaw l-impieg tal-ħaddiema ta' dak l-Istat,

d) li jgħix fit-territorju ta' Stat Membru wara li jkun okkupa impieg hemm, bil-kondizzjonijiet li l-applikazzjoni tagħhom għandha tkun soġġetta għal regolamenti li għandhom jiġi stabbiliti mill-Kummissjoni."

B — *Id-dritt nazzjonali*

4. Id-dispożizzjonijiet li jirrigwardjaw l-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-persuni fiżiċi rilevanti għall-kawża preżenti jinsabu essenzjalment fl-imsemmija LIR u fil-konvenzjoni li għandha l-għan li tevita l-impożizzjoni doppja u li tistabbilixxi regoli ta' assistenza amministrattiva reċiproka fil-qasam tat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-patrimonju, fir-rigward ta' taxxa kummerċjali u ta' taxxa fuq il-proprjetà, li kienet konkluża fit-23 ta' Awwissu 1958 bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u l-Ġermanja (iktar 'il quddiem il-"CDI").

5. B'mod partikolari, l-Artikolu 157b tal-LIR jiddisponi li l-kontribwenti li ma jirrisjedux fil-Lussemburgu, iżda li hemmhekk ikunu

taxxabbli fir-rigward ta' mill-inqas 90 % tat-total tad-dħul professjonali tagħhom, kemm dak "lokali" kif ukoll dak barra mill-Istat, jistgħu jitolbu li jkunu intaxxati fil-Lussemburgu fuq id-dħul tagħhom li jkun taxxabbli hemmhekk. F'dak il-każ, ir-rata tat-taxxa tiġi kkalkolata billi tiġi kkunsidrata r-rata tat-taxxa li tkun applikabbli fil-konfront tagħhom li kieku huma kienu residenti, billi wieħed jieħu in kunsiderazzjoni, għal dak l-iskop, id-dħul tagħhom minn sorsi fil-Lussemburgu u d-dħul *professjonali* tagħhom minn sorsi barranin [3].

II — Il-fatti, id-domanda preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

6. Iżda, mill-atti tal-kawża jirriżulta li, fil-każ ta' kontribwent li jirrisjedi fil-Lussemburgu, sabiex tiġi ddeterminata r-rata applikabbli għad-dħul taxxabbli tiegħu, tiġi kkunsidrata l-kapaċità kontributtiva globali tiegħu, u jiġi kkunsidrat ukoll telf eventwali fir-rigward ta' kiri ta' beni immobbli li jkunu jinsabu barra mill-Istat (Artikolu 134 tal-LIR).

7. Skond l-Artikolu 4 tal-CDI, id-dħul li jirriżulta minn kiri ta' beni immobbli huwa taxxabbli fl-Istat kontraenti li fih ikun jinsab dak il-beni.

8. Skond l-istess konvenzjoni, hija responsabbiltà ta' l-Istat tar-residenza li jieħu in kunsiderazzjoni d-dħul globali ta' kontribwent tiegħu, għall-finijiet li tiġi stabbilita r-rata applikabbli fir-rigward tad-dħul taxxabbli fl-istess Stat (Artikolu 24).

9. Il-konjuġi Lakebrink, it-tnejn li huma ċittadini Ġermaniżi u residenti l-Ġermanja, bi dħul taxxabbli li kien ikkostitwit fl-2002 minn dħul minn xogħol bħala impjegati fil-Lussemburgu, talbu li jiġu intaxxati flimkien fil-Lussemburgu skond l-Artikolu 157b tal-LIR.

10. Għaldaqstant, ġew intaxxati fuq id-dħul taxxabbli tagħhom fil-Lussemburgu skond ir-rata li kienet tkun applikabbli għalihom kieku kellhom ir-residenza tagħhom hemmhekk. Fil-formoli tat-taxxa relattivi kien ukoll spjegat li għall-iskop tad-determinazzjoni ta' l-imsemmija rata, bi qbil ma' dak li huwa pprovdut fl-Artikolu 157b tal-LIR, ma ttieħdux in kunsiderazzjoni, b'kuntrast ma' dak li kienu talbu l-persuni kkonċernati, it-telf li rriżulta minn kiri ta' immobbli fil-Ġermanja.

3 — Mill-proċedura tar-rinviju jirriżulta li bis-sistema hekk imfissra, skond l-Artikolu 157b, il-leġiżlatur Lussemburgiż ried li din għandha tkun konformi mal-leġiżlazzjoni Komunitarja, b'mod partikolari mal-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża ta' l-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, Ġabra p. I-225), li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja limitat l-ugwaljanza fit-trattament li tirriżulta mill-moviment liberu tal-ħaddiema biss fir-rigward ta' l-attivitajiet ekonomiċi li jiġġeneraw dħul ta' natura professjonali.

11. Din id-deċiżjoni ta' l-aħħar kienet ġiet ikkontestata permezz ta' żewġ rikorsi kontra l-imsemmija formoli tat-taxxa li l-konjuġi Lakebrink ippreżentaw quddiem id-direttur tat-taxxi diretti.

12. Fid-dawl tas-silenzju ta' l-awtoritajiet amministrattivi, il-konjuġi Lakebrink irreferew il-kwistjoni quddiem it-Tribunal administratif tal-Lussemburgu, li, wara li għaqqad iż-żewġ rikorsi li ġew imressqa, iddikjara li l-istess rikorsi kienu ammissibbli kif ukoll fondati f'dik il-parti fejn intalbet il-korrezzjoni tal-formoli tat-taxxa, u ppreċisa li, għall-finijiet tal-kalkolu tar-rata tat-taxxa applikabbli għad-dħul tar-rikorrenti, kellu jittieħed in kunsiderazzjoni t-telf minn kera fir-rigward ta' beni immobbli li jinsabu l-Ġermanja, kif ivverifikat mill-awtoritajiet fiskali tal-Ġermanja.

13. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, irrappreżentat mill-Ministru tal-Finanzi tiegħu, appella mill-imsemmija sentenza quddiem il-Cour administrative, li, filwaqt li esprimiet dubji dwar l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 39 KE, iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 39 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik adottata fil-Gran Dukat tal-Lussemburgu bl-Artikolu 157b tal-LIR, li permezz tagħha ċittadin Komunitarju, li ma jirrisjedix fil-Lussemburgu u li jirċievi, minn sorsi fil-Lussemburgu, dħul minn xogħol bħala impjegat li jikkostitwixxi l-parti prinċipali tad-dħul taxxabbli tiegħu, ma jistax jinkludi t-telf li jirriżultalu minn kiri ta' immobbli li ma jgħix fihom personalment u li jkunu jinsabu fi Stat Membru ieħor, f'dan il-każ il-Ġermanja, għall-finijiet tad-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa applikabbli għad-dħul tiegħu minn sorsi fil-Lussemburgu?"

14. Bis-saħħa ta' l-Artikolu 23 ta' l-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-konjuġi Lakebrink, il-Kummissjoni, il-Gvernijiet tal-Lussemburgu, ta' l-Iżvezja u ta' l-Olanda ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

III — Analiżi ġuridika

A — *Dwar l-eżistenza ta' diskriminazzjoni indiretta*

15. Permezz tad-domanda in kwistjoni, il-qorti tar-rinviju qiegħda titlob, essenzjalment, jekk l-Artikolu 39 KE għandux ikun interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li, fid-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa applikabbli għad-dħul taxxabbli fil-Gran Dukat tal-Lussemburgu ta' ċittadin Komunitarju mhux residenti, iżda li

hemmhekk jaqla' l-parti prinċipali tad-dħul taxxabbli tiegħu kkostitwit minn dħul minn xogħol bħala impjegat, m'għandux jittieħed in kunsiderazzjoni t-telf minn kiri ta' immobbli li jinsabu fi Stat Membru ieħor, filwaqt li l-istess kategorija ta' dħul hija rilevanti għar-rata tat-taxxa ta' persuna residenti.

16. Il-Gvernijiet tal-Lussemburgu, ta' l-Iżvezja u ta' l-Olanda jipproponu li tingħata risposta negattiva għal din id-domanda, filwaqt li l-konjuġi Lakebrink u l-Kummissjoni ddikjaraw li huma għandhom fehma oħra.

17. Jekk wieħed jikkunsidra li l-leġiżlazzjoni in kwistjoni tikkonċerna t-tassazzjoni ta' persuni fiżiċi, jirriżulta li huwa meħtieġ f'dan ir-rigward li din tkun eżaminata billi qabel xejn jiġi kkunsidrat li, skond ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, anke jekk fl-istat attwali tad-dritt Komunitarju s-suġġett tat-taxxi diretti ma jaqax fih innifsu fil-kompetenza tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom madankollu jeżerċitaw il-kompetenzi tagħhom f'dan il-qasam in osservanza tad-dritt Komunitarju, b'mod partikolari tad-drittijiet fundamentali li fuqhom huwa bbażat it-twaqqif u l-funzjonament tas-suq intern [4].

18. Billi r-rikorrenti fil-kawża prinċipali jeżerċitaw *attività bħala impjegati* fi Stat Membru, m'hemmx dubju li l-leġiżlazzjoni nazzjonali in eżami għandha tiġi eżaminata b'referenza għall-Artikolu 39 KE.

19. Din id-dispożizzjoni tistabbilixxi l-prinċipju tal-moviment liberu tal-ħaddiema u l-abolizzjoni ta' kull diskriminazzjoni, minħabba ċittadinanza, bejn il-ħaddiema ta' l-Istati Membri [5].

20. Iżda ninnota li l-leġiżlazzjoni li hija s-suġġett tal-kawża prinċipali tapplika indipendentement miċ-ċittadinanza tal-kontribwent ikkonċernat. Madanakollu, differenza fit-trattament li hija bbażata fuq il-kriterju tar-residenza jew tal-post ta' l-oriġini tista', f'ċerti ċirkustanzi, twassal għal riżultat ekwivalenti għal diskriminazzjoni bbażata fuq iċ-ċittadinanza.

21. Fil-fatt, skond ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja huma pprojbiti mhux biss dawk il-forom ta' diskriminazzjoni li huma bbażati fuq iċ-ċittadinanza, iżda wkoll kull diskriminazzjoni li, għalkemm ibbażata fuq kriterji oħra, twassal għall-istess riżultat,

4 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Schumacker (iċċitata iktar 'il fuq, punt 21); ta' l-4 ta' Ottubru 1991, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-246/89, Ġabra p. I-4585, punt 12), u tat-13 ta' Novembru 2003, Schilling u Fleck-Schilling (C-209/01, Ġabra p. I-13389, punt 22).

5 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-23 ta' Frar 1994, Scholz (C-419/92, Ġabra p. I-505, punt 7).

meta wieħed iqis bħala diskriminazzjoni l-applikazzjoni ta' regoli differenti għal sitwazzjonijiet simili, jew inkella l-applikazzjoni ta' l-istess regola għal sitwazzjonijiet differenti [6].

22. Fir-rigward ta' taxxi diretti, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li differenza fit-trattament fuq il-bażi tar-residenza mhijiex fiha nnifisha diskriminatorja, għaliex, bħala regola, dan il-kriterju jindika konnessjoni tal-kontribwent mal-pajjiż ta' l-oriġini u jista', għaldaqstant, jiġġustifika trattament fiskali differenti [7].

23. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li s-sitwazzjoni tal-persuni residenti u dik tal-persuni mhux residenti mhijiex, bħala regola ġenerali, simili, in kwantu d-dħul li persuna mhux residenti tirċievi fit-territorju ta' Stat Membru ħafna drabi jikkostitwixxi parti biss mid-dħul komplessiv tiegħu, ikkonċentrat fil-post tar-residenza tiegħu, u in kwantu l-kapaċità kontributtiva personali tal-persuna mhux residenti, li wieħed jasal għaliha billi jieħu in kunsiderazzjoni d-dħul kollu tiegħu u tas-sitwazzjoni personali u familjari tiegħu, tista' tkun evalwata b'mod aktar faċli fil-post li fih dik il-persuna jkollha ċ-ċentru ta' l-interessi personali u ekonomiċi tagħha, li ġeneralment jikkorrispondi għar-residenza abitwali tagħha [8].

24. Għaldaqstant, il-fatt li Stat Membru ma jagħtix lil persuna li mhijiex residenti ċerti vantaġġi fiskali li huwa jagħti lil persuna residenti mhuwiex, in prinċipju, diskriminatorju, meta wieħed jikkunsidra d-differenzi oġġettivi bejn is-sitwazzjoni tar-residenti u dik ta' persuni mhux residenti kemm mill-aspett tas-sors tad-dħul tagħhom kif ukoll mill-aspett tal-kapaċità personali tagħhom li jħallsu t-taxxa jew mill-aspett tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħhom [9].

25. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li s-sitwazzjoni hija differenti fil-każ fejn il-persuna mhux residenti ma tirċevix dħul sinjifikattiv fl-Istat fejn għandha r-residenza tagħha u tikseb il-parti l-kbira tad-dħul taxxabbli tagħha minn attività eżerċitata fl-Istat fejn hija impjegata, b'tali mod li l-Istat tar-residenza ma jkunx f'pożizzjoni li jkun jista' jagħtiha l-vantaġġi li jirriżultaw mit-teħid in kunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħha [10]. Fil-fatt, għal dak li jirrigwarda persuna li mhijiex residenti li tirċievi, fi Stat Membru li mhux dak fejn għandha r-residenza tagħha, il-parti l-kbira tad-dħul tagħha, id-diskriminazzjoni tikkon-

6 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Frar 1974, Sotgiu (152/73, Ġabra p. 153, punt 11), u tal-21 ta' Novembru 1991, Le Manoir (C-27/91, Ġabra p. I-5531, punt 10).

7 — Ara s-sentenzi Schumacker, iċċitata aktar 'il fuq, punti 31 sa 34; tal-11 ta' Awwissu 1995, Wielockx (C-80/94, Ġabra p. I-2493, punt 18), tas-27 ta' Ġunju 1996, Asscher (C-107/94, Ġabra p. I-3089, punt 41) kif ukoll is-sentenza tad-29 ta' April 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Ġabra p. I-2651, punt 27).

8 — Ara s-sentenzi Schumacker, iċċitata aktar 'il fuq, punti 31 u 32, ta' l-14 ta' Settembru 1999, Gschwind (C-391/97, Ġabra p. I-5451, punt 22), tas-16 ta' Mejju 2000, Zurstrassen (C-87/99, Ġabra p. I-3337, punt 21), u tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse (C-234/01, Ġabra p. I-5933, punt 43).

9 — Ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Schumacker, punt 34, Gschwind, punt 23 u Gerritse, punt 44.

10 — Ara s-sentenzi Schumacker, iċċitata aktar 'il fuq, punt 36, kif ukoll is-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2002, de Groot (C-385/00, Ġabra p. I-11819, punt 89).

sisti fil-fatt li s-sitwazzjoni personali u familjari ta' din il-persuna li mhijiex residenti ma tittieħed in kunsiderazzjoni la fl-Istat tar-residenza u lanqas fl-Istat fejn hija impjegata [11].

26. Abbażi ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, ngħaddu issa għall-każ li huwa s-suġġett ta' din id-domanda. Fil-fehma tiegħi m'hemmx dubju li f'sitwazzjoni fattwali bħal ma hija dik in kwistjoni, l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni in kwistjoni twassal għal differenza ta' trattament fil-konfront tal-konjuġi Lakebrink, li hija bbażata fuq ir-residenza tagħhom barra mit-territorju tal-Lussemburgu.

27. Fil-fatt, kif diġà ġie osservat, il-leġiżlazzjoni tal-Lussemburgu dwar id-determinazzjoni tar-rata applikabbli għad-dħul taxxabbli tar-residenti tieħu in kunsiderazzjoni d-dħul globali ta' l-istess residenti. Min-naħa l-oħra, fil-każ ta' kontribwent li għall-finijiet tat-taxxa mhuwiex residenti l-Lussemburgu, iżda li hemmhekk jaqla' t-total, jew kważi t-total, tad-dħul taxxabbli tiegħu, l-ugwaljanza fit-trattament bejnu u bejn il-kontribwenti residenti hija biss parzjali, in kwantu r-regola tal-progressività għall-kalkolu tar-rata tat-taxxa tapplika biss, minbarra fir-rigward tad-dħul minn sorsi fil-Lussemburgu, għad-dħul ta' natura professjonali ta' persuni mhux residenti li jiġi minn sorsi barra l-Istat, bl-esklużjoni, għaldaqstant, tad-dħul li mhuwiex inkluż f'dik il-kategorija, bħal per eżempju, bħal fil-kawża preżenti, dak li jirriżulta minn kiri ta' immobbli.

28. Għaldaqstant jirriżulta li, f'ipotesi bħal dik in eżami, in-nuqqas tar-rikonoxximent tat-telf minn kiri ta' immobbli li jinsabu barra l-Istat fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa applikabbli fir-rigward ta' kontribwent li, għalkemm ma jirrisjedix fil-Lussemburgu, jikseb it-total jew kważi t-total tad-dħul taxxabbli tiegħu fl-imsemmi Stat, jirrappreżenta, bla ebda dubju, trattament żvantaġġuż għal dan l-istess kontribwent meta wieħed iqabblu ma' dak it-trattament li jingħata lil kontribwent residenti li jwettaq attività simili, li fil-konfront tiegħu dawn it-tipi ta' telf jittieħdu in kunsiderazzjoni fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa.

29. Din il-konklużjoni lanqas hija kontradetta, kif sostnew il-Gvernijiet tal-Lussemburgu u ta' l-Olanda, mill-fatt li l-leġiżlazzjoni tal-Lussemburgu ma tiħux in kunsiderazzjoni żieda eventwali fid-dħul minn kiri ta' persuni mhux residenti fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa skond l-Artikolu 157b tal-LIR. Il-vantaġġ eventwali li minnu kieku jgawdu l-persuni mhux residenti fil-konfront tar-residenti kontribwenti f'ipotesi bħal din ma sservix biex tikkumpensa għall-iżvantaġġ li l-istess persuni jsofru f'każ, bħal fil-kawża preżenti, fejn la l-Istat tar-residenza — minħabba nuqqas ta' dħul li jkun taxxabbli — u lanqas l-Istat ta' mpjieg ma jieħdu in kunsiderazzjoni t-telf minn kera ta' immobbli li jkunu jinsabu fi Stat ieħor. Fil-fatt, li wieħed jikkunsidra li żvantaġġ, billi mhuwiex sistematiku, ma jistax jirriżulta f'diskrimi-

11 — Ara s-sentenza Schumacker, iċċitata aktar 'il fuq, punt 38.

nazzjoni huwa l-istess bħal li wieħed iqis bħala kompatibbli mal-prinċipju tal-moviment liberu tal-ħaddiema sistema fiskali li hija żvantaġġuża għall-kontribwenti mhux residenti biss f'ċerti każijiet, billi jingħad li l-iżvantaġġ, peress li huwa okkażjonali, huwa ta' rilevanza żgħira. B'dan il-mod, ikunu qegħdin jiġu ammessi d-diskriminazzjonijiet ta' rilevanza żgħira u l-projbizzjoni ta' natura ġenerali stabbilita fl-Artikolu 39 KE titlef kull sinjifikat [12].

30. Billi ġie stabbilit li l-leġiżlazzjoni in kwistjoni tirriżulta fi trattament differenzjat li jwassal għal żvantaġġ kontra l-persuni mhux residenti, issa jeħtieġ li jiġi verifikat jekk din id-differenza fit-trattament hijiex konkretament ta' natura diskriminatorja, jiġifieri jekk is-sitwazzjoni tar-residenti u tal-persuni mhux residenti hijiex oġġettivament paragunabbli b'referenza għal-leġiżlazzjoni in kwistjoni.

31. Billi fil-kawża preżenti l-konjuġi Lakebrink jaqalgħu fl-Istat fejn jaħdmu — il-Lussemburgu — it-total tad-dħul taxxabbli tagħhom u ma jiksbux dħul sinjifikattiv fl-Istat tar-residenza, jidhirli li l-istess persuni qegħdin f'sitwazzjoni simili għal dik ta' resident fil-Gran Dukat tal-Lussemburgu għal dak li għandu x'jaqsam mar-regoli dwar il-kalkolu tar-rata tat-taxxa.

32. Dan huwa dak li jirriżulta, fil-fehma tiegħi, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jiġifieri li — anke jekk b'mod ġenerali fir-rigward tat-taxxi diretti, il-persuni residenti u dawk li mhumiex residenti mhumiex f'sitwazzjoni simili, billi bħala regola huwa fil-pajjiż tar-residenza li hemm ikkonċentrata l-parti prinċipali tad-dħul ta' kontribwent u huwa dejjem dak l-Istat li jkollu, ġeneralment, l-informazzjoni meħtieġa kollha li tkun meħtieġa għall-evalwazzjoni tal-kapaċità kontributtiva globali tal-kontribwent ikkonċernat — tispiċċa kull differenza oġġettiva ta' sitwazzjoni li hija ta' natura li tiġġustifika differenza fit-trattament fir-rigward tal-kontribwenti residenti, fil-każ fejn persuna mhux residenti, fin-nuqqas ta' dħul sinjifikattiv fil-pajjiż tar-residenza tagħha, tirċievi l-parti prinċipali tar-riżorsi taxxabbli tagħha minn attività li twettaq fl-Istat fejn taħdem [13].

33. Għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat espressament il-pożizzjoni tagħha f'dan is-sens fir-rigward ta' sistemi fiskali għal dak li jirrigwarda t-teħid in kunsiderazzjoni tassitwazzjoni personali u familjari tal-kontribwenti mhux residenti, u affermat li "ma jeżistix bejn din il-persuna mhux residenti u persuna residenti li teżerċita mpjieg komparabbli differenza oġġettiva ta' natura li

12 — Ara., f'dan is-sens, is-sentenza de Groot, iċċitata aktar 'il fuq, punt 97; u għal dak li jirrigwarda d-dritt ta' stabbiliment, is-sentenza tal-11 ta' Marzu 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Ġabra p. I-2409, punt 43).

13 — Ara s-sentenza Schumacker, iċċitata aktar 'il fuq, punti 36 u 37.

tiġġustifika differenza ta' trattament għal dak li jikkonċerna it-teħid in kunsiderazzjoni, għall-finijiet tat-taxxa, *tas-sitwazzjoni personali u familjari* tal-persuna li tħallas it-taxxa" [14], ma jfissirx, madanakollu, li hija riedet tillimita esklużivament għal dawn l-aspetti tal-kapaċità kontributtiva globali t-tqegħid fuq l-istess livell ta' kontribwent mhux residenti li jirċievi t-total jew kważi t-total tad-dħul tiegħu fil-pajjiż fejn jaħdem u kontribwent li jirrisjedi hemmhekk u li jeżerċita attività simili bħala impjegat.

34. Jeħtieġ, f'dan ir-rigward, li tiġi evalwata l-konklużjoni li waslet għaliha l-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tal-possibbiltà li jsir paragun bejn il-kontribwenti residenti u dawk mhux residenti fid-dawl ta' l-għan tagħha sabiex jiġi vverifikat jekk huwiex possibbli li jingħad li l-imsemmija possibbiltà ta' paragun teżisti anke fil-kawża preżenti, fejn qed jiġi miċħud vantaġġ fiskali li m'għandux konnessjoni mas-sitwazzjoni personali jew familjari ta' kontribwent mhux residenti [15].

35. Skond il-ħsieb tal-Qorti tal-Ġustizzja, kontribwent mhux residenti huwa, b'mod ġenerali, f'sitwazzjoni oġġettivament differenti fil-konfront ta' persuna residenti fl-Istat fejn jaħdem, billi hemmhekk huwa jirċievi biss parti mid-dħul tiegħu u jista', għaldaqstant, teoretikament jibbenefika darbtejn mill-vantaġġi fiskali applikabbli għas-sitwazzjoni personali tiegħu, jiġifieri kemm fl-Istat tar-residenza kif ukoll fl-Istat fejn jaħdem. Quddiem dawn it-tipi ta' sitwazzjonijiet li mhumiex oġġettivament paragunabbli bejn persuni residenti u oħrajn mhux residenti, il-Qorti tal-Ġustizzja eskludiet li ċ-ċaħda minnaħa ta' l-Istat fejn taħdem il-persuna, ta' vantaġġi fiskali relatati mas-sitwazzjoni fiskali personali tal-persuna mhux residenti tikkostitwixxi trattament diskriminatorju fil-konfront ta' din l-istess persuna.

36. Iżda, fl-ipotesi fejn il-persuna mhux residenti tirċievi t-total jew kważi t-total tad-dħul taxxabbli tagħha fl-Istat fejn taħdem jintemm ir-riskju li din l-istess persuna tibbenefika darbtejn mill-vantaġġi relatati mas-sitwazzjoni fiskali tagħha — li l-Istat tar-residenza ma jkunx jista' jieħu in kunsiderazzjoni minħabba nuqqas ta' dħul sinjifikattiv li tali persuna tirċievi hemmhekk — u, għaldaqstant, ma tibqa' teżisti l-ebda differenza meta mqabbla mas-sitwazzjoni ta' kontribwent residenti. Bħala konsegwenza ta' dak li ntqal, jirriżulta li l-applikazzjoni korretta tal-prinċipju ta' non diskriminazzjoni — li dwarha l-ġurisprudenza li ġiet analizzata hawn fuq hija simplifikazzjoni — tobbliga lill-Istat li fih il-persuna tkun taħdem sabiex ipoġġi fuq l-istess livell persuna mhux residenti li jkollha dħul li joriġina fit-totalità jew kważi fit-totalità tiegħu fit-territorju ta' dan l-Istat ma' persuna residenti, mhux biss fir-rigward tal-konċessjoni ta' vantaġġi fiskali marbuta mas-sitwazzjoni *personali u familjari*, iżda wkoll fir-rigward ta' kwalunkwe aspett tal-kapaċità kontributtiva globali tagħha li jwassal għar-rikonoxximent ta' vantaġġi fiskali favur il-persuna residenti.

14 — *Ibid*, punt 37. Il-korsiv huwa enfasi tiegħi.

15 — Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Léger, ippreżentati fl-1 ta' Marzu 2005 fil-kawża Ritter-Coulais, iċċitata aktar 'il fuq, punti 91 *et seq.*

37. Jekk nerġgħu lura għall-mertu taddomanda, mill-analiżi li saret s'issa jirriżulta li l-konjuġi Lakebrink, billi ma jirċevux dħul sinjifikattiv fl-Istat tar-residenza tagħhom, huma kompletament suġġetti għat-taxxa fl-Istat fejn jaħdmu — il-Lussemburgu — li jkollu jagħtihom il-vantaġġi fiskali konnessi mal-kapaċità kontributtiva globali li huwa jirrikonoxxi fir-rigward tar-residenti tiegħu, billi l-imsemmija persuni huma f'sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli għal dawn ta' l-aħħar. Dan ifisser li l-konjuġi Lakebrink isofru diskriminazzjoni indiretta b'konsegwenza ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 157b tal-LIR, peress illi aspett mill-kapaċità kontributtiva tagħhom — jiġifieri t-telf minn kiri ta' beni immobbli — ma jiġix rikonoxxut fil-konfront tagħhom mil-Lussemburgu għall-iskop tal-kalkolu tar-rata tat-taxxa, minħabba li huma jirrisjedu barra mit-territorju tal-Lussemburgu.

38. Jeħtieġ li jiġi ppreċiżat li din is-soluzzjoni, b'kuntrast ma' dak li jsostnu l-Gvernijiet ta' l-Olanda u ta' l-Iżvezja, ma tippreġudikax il-prinċipju li ġie affermat kemm-il darba mill-Qorti tal-Ġustizzja rigward id-dritt ta' l-Istati Membri li jiddeċiedu kif għandu jinqasam bejniethom is-setgħa ta' tassazzjoni.

39. Infakkar, qabel xejn, li d-differenza fit-trattament stabbilita fil-punt 37 iktar 'il fuq hija konsegwenza esklużiva ta' l-applikazzjoni tal-liġi interna tal-Lussemburgu — l-Artikolu 157b tal-LIR — filwaqt li ma hija bl-ebda mod parti minn din il-kawża l-CDI bejn il-Ġermanja u l-Lussemburgu [16].

40. Jeħtieġ, barra minn hekk, li jiġi osservat li l-leġiżlazzjoni in kwistjoni ma tirrigwardax il-mod kif jiġi ddeterminat min huwa taxxabbli, iżda r-rikonoxximent ta' aspett tal-kapaċità kontributtiva tal-persuna mhux residenti *esklużivament għall-iskop li tiġi ddeterminata r-rata tat-taxxa*, u mhux ukoll sabiex jiġi ddeterminat min huwa taxxabbli. Għaldaqstant, li jingħad li huwa l-Istat ta' mpjieġ, fil-proċess li jiddetermina r-rata tat-taxxa, li għandu jagħti bħala eċċezzjoni l-vantaġġi fiskali konnessi mal-kapaċità kontributtiva globali tal-persuni mhux residenti, inklużi l-vantaġġi li eventwalment ikunu marbuta mal-ġestjoni ta' beni li fuq id-dħul li jirriżulta minnhom l-Istat ta' mpjieg m'għandux il-kompetenza li jimponi t-taxxa, ma jimplikax l-impożizzjoni tat-taxxa fuq dan it-tip ta' dħul minn dan ta' l-aħħar. Dan ifisser li, fil-kawża preżenti, it-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni fuq bażi territorjali kif maħsub mill-CDI bejn il-Ġermanja u l-Lussemburgu ma huwa bl-ebda mod ippreġudikat, billi l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, meta jintaxxa kontribwent mhux residenti iżda li jkun totalment suġġett għat-taxxa hemmhekk, ma jkunx marbut li jinkludi fil-bażi taxxabbli d-dħul minn kiri ta' immobbli li jinsabu fil-Ġermanja — li għalihom it-tassazzjoni tibqa', għall-kuntrarju, kompetenza ta' dan ta' l-aħħar — iżda jkollu bħala

16 — Din id-differenza toħroġ mil-leġiżlazzjoni ta' ordni ġuridiku wieħed u ma toħroġx, min-naħa l-oħra, mid-diverġenzi u mit-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn żewġ Stati Membri.

eċċezzjoni jikkunsidrahom fid-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa.

41. Fl-aħħar nett, għal dak li jikkonċerna l-mod kif għandha tiġi kkunsidrata l-kapaċità kontributtiva globali tal-kontribwent mhux residenti, li jirċievi fl-Istat ta' impjieg t-totalità jew kważi t-totalità tar-riżorsi taxxabbli tiegħu, jiena tal-fehma li d-dritt Komunitarju ma jimponi l-ebda obbligu speċifiku, sakemm ma jirriżultax li dak il-kontribwent huwa ddiskriminat meta jitqabbel ma residenti li, billi jwettaq attività simili, ikun f'sitwazzjoni oġġettivament simili [17].

hija kompetenza tal-Ġermanja abbażi tal-CDI. Kif intqal aktar 'il fuq, id-determinazzjoni ta' dan it-tip ta' dħul hija rilevanti biss għall-iskop li l-istess dħul jiġi meħud in kunsiderazzjoni mill-Istat fejn il-persuna taħdem fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa u mhux ukoll b'referenza għat-tassazzjoni ta' l-istess, li tibqa' kompetenza tal-Ġermanja u li, fil-każ ta' dħul pożittiv, isseħħ abbażi tal-liġi tal-Ġermanja.

B — *Il-ġustifikazzjonijiet eventwali*

42. B'referenza għall-kawża in kwistjoni, jirriżulta, għaldaqstant, li, għall-finijiet li jittieħed in kunsiderazzjoni, fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa, id-dħul ta' kontribwent mhux residenti li jirriżulta minn kiri barra l-Istat għandu jiġi ddeterminat bl-istess kundizzjonijiet li huma previsti għall-kontribwenti residenti fil-Gran Dukat u, għaldaqstant, skond id-dispożizzjonijiet tal-liġi fiskali tal-Lussemburgu, mingħajr ma jkollha ebda effett il-liġi tal-Ġermanja [18]. Fil-fehma tiegħi, din is-soluzzjoni mhijiex kontradetta, kif ġie ddikjarat fis-sentenza ta' l-ewwel istanza mogħtija mill-qorti tar-rinviju u kif stqarr il-Gvern tal-Lussemburgu, miċ-ċirkustanza li s-setgħa ta' tassazzjoni tad-dħul in kwistjoni

43. Fid-dawl tan-natura restrittiva tal-leġiżlazzjoni in kwistjoni fir-rigward ta' l-eżerċizzju tal-moviment liberu tal-ħaddiema, jeħtieġ li jiġi vverifikat jekk ikunx possibbli li din tiġi ġġustifikata fid-dawl tad-dritt Komunitarju.

44. Il-Gvern tal-Lussemburgu, għalkemm formalment ma ressaq l-ebda ġustifikazzjoni għad-differenza fit-trattament li rriżultat mill-leġiżlazzjoni in kwistjoni, fl-osservazzjonijiet li ppreżenta jipprova jistabbilixxi essenzjalment li l-bażi tal-leġiżlazzjoni kkontestata hija n-neċessità li tiġi mħarsa l-koerenza tas-

17 — Għal raġunament simili, ara s-sentenza de Groot, iċċitata aktar 'il fuq, punti 114 u 115.

18 — Artikoli 134 u 134b tal-LIR.

sistema fiskali tiegħu. Għaldaqstant, huwa biss b'mod sussidjarju li ser nanalizza l-imsemmija kawża ta' ġustifikazzjoni.

1. Fuq il-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali

45. Il-Gvern tal-Lussemburgu jinvoka, essenzjalment, l-eżistenza ta' "koerenza" bħala l-bażi tal-leġiżlazzjoni in kwistjoni, li, jekk minn naħa ċċaħħad lill-kontribwenti mhux residenti mit-teħid in kunsiderazzjoni tat-telf ta' dħul minn kiri, kemm fil-kuntest tal-kalkolu tal-bażi taxxabbli kif ukoll tar-rata tat-taxxa, min-naħa l-oħra ma tqisx b'mod spekulattiv iż-żidiet eventwali ta' l-imsemmija kategorija ta' dħul.

46. Il-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali huwa kunċett konsolidat fil-ġurisprudenza, sa mis-sentenzi Bachmann u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet bħala prinċipju li l-imsemmi bżonn jikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess pubbliku, ta' natura li tiġġustifika restrizzjoni għall-prinċipji fundamentali fir-rigward tal-moviment liberu [19].

19 — Sentenzi tat-28 ta' Jannar 1992, Bachmann (C-204/90, Ġabra p. I-249, punti 21 sa 28) u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-300/90, Ġabra p. I-305, punti 14 sa 21).

47. Fis-sentenzi msemmija aktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ġġustifikat, abbażi tal-koerenza tas-sistema fiskali, leġiżlazzjoni nazzjonali li kienet tissuġġetta l-possibbiltà li jitnaqqsu l-ispejjeż sostnuti in konnessjoni ma' assigurazzjoni kontra x-xjuħija u l-mewt għall-kundizzjoni li l-imsemmija spejjeż jkunu ġew sostnuti fl-Istat li jippermetti dak it-tnaqqis. Dik il-limitazzjoni kienet ġustifikata abbażi tal-bżonn li jiġi kkumpensat it-telf ta' dħul mit-taxxi li jirriżulta bħala konsegwenza tat-tnaqqis tat-taxxa mħallsa in konnessjoni ma' kuntratti ta' l-assigurazzjoni bl-impożizzjoni tas-somom riċevuti in eżekuzzjoni ta' l-imsemmija kuntratti, li ma kinux, madankollu, jistgħu jiġu intaxxati fil-każ ta' kumpanniji ta' l-assigurazzjoni stabbiliti barra t-territorju ta' l-Istat.

48. Minn meta ngħataw dawn is-sentenzi, il-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali hija l-ġustifikazzjoni l-iktar invokata mill-Istati membri fil-qasam tat-taxxi diretti. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja limitat ħafna l-kunċett ta' koerenza fiskali u f'ġurisprudenza stabbilita aċċettat li dan il-bżonn jiġġustifika miżuri restrittivi fir-rigward tal-libertajiet fundamentali fil-każ illi jkunu jeżistu tliet kundizzjonijiet distinti: a) l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-konċessjoni ta' vantaġġ fiskali u l-ikkumpensar ta' dan il-vantaġġ permezz ta' imposta fiskali, b) it-twettiq tat-tnaqqis u ta' l-imposta fil-kuntest ta' l-istess

tassazzjoni u ċ) l-applikazzjoni tagħhom fil-konfront ta' l-istess kontribwent [20].

49. Billi ż-żewġ kundizzjonijiet li jirrigwardjaw l-identità tal-kontribwent u tat-taxxa huma t-tnejn li huma sodisfatti fil-kawża in kwistjoni, jeħtieġ issa li tiġi vverifikata l-eżistenza ta' rabta diretta bejn it-tnaqqis tat-telf minn kiri u t-teħid in kunsiderazzjoni ta' żidiet fid-dħul in konnessjoni ma' dawn it-tipi ta' investiment fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa.

50. Għal dan l-iskop, għandu jingħad li l-leġiżlazzjoni in kwistjoni hija bbażata fuq ir-regola tas-simetrija, li permezz tagħha ma huwa importanti għall-fini tal-kalkolu tar-rata tat-taxxa ta' persuna mhux residenti la t-telf minn kiri barra l-Istat u lanqas iż-żieda eventwali fid-dħul li joriġina minn dawn l-investimenti immobiljari. Bħala konsegwenza ta' dan, it-teħid in kunsiderazzjoni tat-telf minn kiri tmur kontra l-loġika tal-leġiżlazzjoni in kwistjoni, billi dan il-vantaġġ fil-kalkolu tar-rata ma tkunx tista' tkun ikkumpensata billi jittieħed in kunsiderazzjoni, għall-istess għan, id-dħul pożittiv possibbli li dan it-tip ta' investiment immobiljari jkun jista' probabbilment jipproduċi fil-futur.

51. Għaldaqstant, jekk in-nuqqas tat-teħid in kunsiderazzjoni tat-telf minn kiri barra l-Istat fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa ta' persuna mhux residenti jista' jkun iġġustifikat, in prinċipju, bis-saħħa tal-bżonn li tiġi mħarsa l-koerenza tas-sistema fiskali tal-Lussemburgu, ikun imiss lil ħadd ħlief l-qorti tar-rinviju sabiex tivverifika li din il-miżura restrittiva qed tiġi applikata b'mod illi tirrispetta l-prinċipju tal-proporzjonalità. Il-miżura kkontestata trid, fil-fatt, tkun ta' natura li tiggarantixxi li l-iskop tagħha jintlaħaq, mingħajr ma jsir iktar minn dak li huwa meħtieġ għal dan l-għan [21].

52. Madanakollu, il-leġiżlazzjoni in kwistjoni ma tidhirx li hija l-miżura l-inqas restrittiva ta' natura li żżomm il-koerenza tas-sistema fiskali tal-Lussemburgu, billi l-istess skop jista' jintlaħaq ukoll u jinkiseb l-istess effett ta' kkumpensar billi jittieħdu in kunsiderazzjoni, fil-kalkolu tar-rata tat-taxxa tal-persuni mhux residenti, kemm it-telf kif ukoll iż-żieda fid-dħul minn kirjiet barra l-Istat. Sistema simili tagħmilha possibbli li jiġu evitati sitwazzjonijiet, bħal dik in kwistjoni, li fihom uħud mill-aspetti tal-kapaċità kontributtiva ta' kontribwent ma jiġux ikkunsidrati la fl-Istat tar-residenza — minħabba nuqqas ta' dħul sinjifikattiv — u lanqas f'dak fejn il-kontribwent ikun jaħdem, fejn l-imsemmi kontribwent jirċievi l-parti prinċipali tar-riżorsi tiegħu.

20 — Mingħajr ma jiġi kkunsidrat fid-dettall l-iżvilupp riċenti fil-ġurisprudenza dwar il-kunċett ta' "koerenza fiskali", peress illi mhuwiex rilevanti għall-kawża preżenti, infakkar, madankollu, li riċentement il-Qorti tal-Ġustizzja applikat b'mod flessibbli l-kundizzjonijiet li jifformaw l-bażi ta' l-imsemmi prinċipju, billi enfasizzat fuq l-aspett teknoloġiku tas-sistema fiskali eżaminata. Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet ippreżentati minni fid-29 ta' Marzu 2007, fil-kawża Colombus, (C-298/05, pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, punti 189 *et seq*).

21 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-31 ta' Marzu 1993, Kraus (C-19/92, Ġabra p. I-1663, punt 32).

IV — Konklużjonijiet

53. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet imfissra hawn fuq, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi għad-domanda magħmula mill-*Cour administrative* tal-Lussemburgu kif ġej:

"L-Artikolu 39 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru bħall-Artikolu 157b tal-LIR, ta' l-4 ta' Diċembru 1967 li bis-saħħa tagħha ċittadin Komunitarju, mhux residenti fil-Lussemburgu, li jirċievi minn sorsi fil-Lussemburgu dħul minn xogħol bħala impjegat li jikkostitwixxi l-parti prinċipali tar-riżorsi taxxabbli tiegħu, ma jistax, għad-differenza ta' persuna residenti fil-Lussemburgu, jinkludi t-telf minn dħul ta' kiri ta' immobbli li ma jkunx jgħix fihom personalment u li jkunu jinsabu fi Stat Membru ieħor, għall-finijiet tad-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa applikabbli għad-dħul tiegħu minn sorsi fil-Lussemburgu".