KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
ippreżentati fis-16 ta' Frar 2016 [1]

**Kawża C-300/15**

**Charles Kohllu**
**Sylvie Kohll-Schlesser**
**vs**
**Directeur de l'administration des contributions directes**

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunal administratif du Luxembourg (il-Lussemburgu)]

"Moviment liberu tal-persuni — Ħaddiem — Trattament ugwali — Taxxa fuq id-dħul — Pensjonijiet nazzjonali u pensjonijiet miksuba fi Stat Membru ieħor — Kreditu ta' taxxa rriżervat għal ċerti pensjonijiet — Ċertifikat taż-żamma tat-taxxa maħruġ mill-amministrazzjoni nazzjonali"

1. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-tassazzjoni diretta qed tiżdied b'mod konsistenti, minkejja li diġà kisbet volum kunsiderevoli, u għalkemm ġeneralment tirrigwarda biss il-libertajiet fundamentali stabbiliti fit-Trattat (iktar 'il quddiem, ukoll, "TFUE"). Din id-domanda preliminari tikkonċerna l-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni ta' leġiżlazzjoni Lussemburgiża li, permezz tal-emenda tat-taxxa fuq id-dħul, tipprovdi kreditu ta' taxxa lill-pensjonanti li jissodisfaw ċerti rekwiżiti.

2. Sabiex tingħata risposta għad-domanda magħmula mit-Tribunal administratif de Luxembourg għandu jiġi analizzat l-impatt tal-moviment liberu tal-ħaddiema fuq is-sistema ta' tassazzjoni diretta ta' Stat Membru. Għandhom jiġu ċċarati wkoll il-kriterji applikabbli għad-dħul riċevut mill-pensjonanti li użaw din il-libertà, kemm jekk skont l-Artikolu 45 TFUE, dwar il-ħaddiema, jew jekk bħala konsegwenza tar-regola ġenerali, jiġifieri l-Artikolu 21 TFUE. Fl-aħħar nett, ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għandha sservi biex tispjega aħjar, jekk ikun possibbli, il-punti ewlenin tal-eżami tar-regoli nazzjonali li jirrestriġu l-libertà ta' moviment u, b'mod partikolari, l-eventwali ġustifikazzjoni tagħhom.

## I – **Il-kuntest ġuridiku nazzjonali**

### A – *Id-dritt Lussemburgiż*

3. Mid-digriet tar-rinviju jirriżulta li, skont l-Artikolu 139ter(1) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (iktar 'il quddiem, "L.I.R."), fil-verżjoni tagħha applikabbli għad-dħul tal-2009 u tas-snin sussegwenti, għandu jingħata kreditu ta taxxa għall-pensjonanti lill-persuni taxxabbli kollha li jiksbu dħul mill-pensjonijiet jew dħul fis-sens tal-Artikolu 96(1), in-numri 1 u 2, tal-L.I.R., li huma ntaxxati fil-Lussemburgu u li jkollhom ċertifikat taż-żamma tat-taxxa fil-pussess tagħhom.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

4. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 139ter(2) tal-L.I.R., il-kreditu ta' taxxa jista' jiġi attribwit u rrimborsat lill-pensjonant esklużivament fil-kuntest taż-żamma tat-taxxa fuq il-pagi u s-salarji, imħallas mill-fond tal-pensjonijiet jew kwalunkwe debitur ieħor tal-pensjoni, fuq il-bażi taċ-ċertifikat taż-żamma tat-taxxa.

5. Barra minn hekk, skont il-qorti tar-rinviju, id-dokumenti Parlamentari dwar l-abbozz tal-Liġi Nru 5924 [2] juru li l-kreditu ta' taxxa għal dawk li jaqilgħu paga u l-pensjonanti ġie inkorporat fir-regoli dwar iż-żamma tat-taxxa fuq il-pagi u s-salarji, sabiex tali kreditu jitħallas biss permezz tal-impriżi, tal-fondi tal-pensjonijiet u ta' debituri oħra tal-pensjonijiet lill-persuni impjegati u lill-pensjonanti, b'kunsiderazzjoni tal-informazzjoni riflessa fiċ-ċertifikati msemmija.

6. Min-naħa tiegħu, l-Artikolu 19 tal-ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja (iktar 'il quddiem, "CDI") bejn il-Lussemburgu u l-Pajjiżi l-Baxxi jipprevedi kif ġej:

"Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 20(1), il-pensjonijiet u kumpens ieħor simili li jitħallsu lil residenti fi Stat kontraenti minħabba xi impieg fl-imgħoddi għandhom ikunu taxxabbli biss f'dak l-Istat."

## II –Il-fatti tal-kawża u l-proċedura quddiem il-qorti nazzjonali

7. Il-kawża quddiem il-qorti tar-rinviju tikkonċerna żewġ pensjonijiet li joriġinaw mill-Pajjiżi l-Baxxi, rċevuti minn C. Kohll, intaxxati fil-Lussemburgu: l-ewwel waħda ġejja direttament mill-kumpannija "Shell International B.V", impriża li għamel xi snin jaħdem magħha, u t-tieni waħda, mis-"Sociale Verzekeringsbank" (SVB) [3].

8. Peress li ż-żewġ pensjonijiet Olandiżi ma kinux ġew suġġetti għat-taxxa f'ras il-għajn fil-Lussemburgu, C. Kohll ma ngħata ebda kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti fit-tliet snin koperti mill-kawża prinċipali, jiġifieri, l-2009, l-2010 u l-2011.

9. C. Kohll, fl-20 ta' Frar 2013, ressaq ilment quddiem id-Directeur de l'administration des Contributions directes (iktar 'il quddiem, "directeur") [4] kontra l-istima tat-taxxa fuq id-dħul għall-2009, maħruġa fid-9 ta' Ġunju 2010, u l-istimi tat-taxxa fuq id-dħul tas-snin 2010 u 2011, it-tnejn maħruġa fis-6 ta' Frar 2013.

10. Permezz ta' digriet tat-23 ta' Settembru 2013, id-directeur iddikjara li l-ilment kontra l-istima għall-2009 huwa inammissibbli għaliex tardiv, u emenda *in peius* l-istimi għas-snin 2010 u 2011. B'mod partikolari, id-directeur ikkunsidra li l-lanjant, peress li kien jirċievi pensjonijiet li ma kinux suġġetti għat-taxxa f'ras il-għajn fil-Lussemburgu, ma kellux dritt għal kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti taħt l-Artikolu 139ter tal-L.I.R. għas-snin 2010 u 2011.

11. Mill-proċedura jirriżulta li t-Tribunal administratif iddikjarat inammissibbli, minħabba difett proċedurali, ir-rikors ta' S. Kohll-Schlesser, mart ir-rikorrenti, fir-rigward tal-pensjoni tagħha tal-SVB, li kienet irċeviet matul is-snin inkwistjoni. Dan l-ilment ma huwiex is-suġġett ta' kawża.

2 — Għandu jiġi mifhum li, ladarba ġiet approvata bħala Liġi tad-19 ta' Diċembru 2008, din emendat ir-regolamentazzjoni tal-krediti ta' taxxa fis-sens diskuss f'din il-kawża.

3 — L-SVB huwa organu li jamministra l-assigurazzjoni nazzjonali fil-Pajjiżi l-Baxxi. Fost benefiċċji oħra, huwa jamministra l-pensjoni statali bażika, li huma intitolati għaliha l-persuni kollha li jkunu laħqu l-età tal-irtirar u li huma jew kienu residenti f'dak l-Istat Membru.

4 — Korp tal-Amministrazzjoni Fiskali Lussemburgiża kompetenti, *inter alia*, biex jisma' l-ilmenti kontra l-istimi tat-taxxa relatati mat-taxxi diretti.

12. Fil-kawża quddiem it-Tribunal administratif ir-rikorrenti allega li ċ-ċaħda tal-għoti tal-krediti ta' taxxa lill-persuni li l-pensjonijiet tagħhom ma humiex suġġetti għat-taxxa f'ras il-għajn Lussemburgiża teskludi lill-persuni li l-pensjonijiet tagħhom ma humiex suġġetti għall-imsemmija taxxa, u għalhekk tillimita l-għoti ta' krediti ta' taxxa lill-persuni li jirċievu l-pensjoni tagħhom minn fond ta' pensjonijiet fil-Lussemburgu. F'dan ir-rigward, huwa kellu dubji jekk l-intenzjoni tal-leġiżlatur fl-2008, meta l-L.I.R. ġiet emendata fis-sens diskuss hawnhekk, kinitx li l-pensjonanti residenti fil-Lussemburgu li d-dħul tagħhom jiġi minn drittijiet għal pensjoni miksuba u miġbura minn fondi tal-pensjonijiet barranin, ma jingħatawx dritt għall-kreditu ta' taxxa. Huwa qies li din l-interpretazzjoni tikkostitwixxi ksur, *inter alia*, tal-moviment liberu tal-persuni (ħaddiema) stabbilit fl-Artikolu 45 TFUE.

13. Min-naħa tagħha, ir-rappreżentanta tal-Gvern qieset li l-Artikolu 139ter tal-L.I.R. ma jikkawża ebda problema relatata mal-moviment liberu tal-ħaddiema fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 45 TFUE. Fl-opinjoni tagħha, C. Kohll ma ġiex iddiskriminat, minħabba li s-sitwazzjoni differenti li jinsab fiha hija konsegwenza tal-karatteristiċi tal-kreditu ta' taxxa stabbilit mil-leġiżlatur.

14. Barra minn hekk, ir-rappreżentanta tal-Gvern sostniet li din id-differenza hija oġġettivament iġġustifikata fid-dawl tal-għan imfittex mir-regola. Lanqas ma nnotat ksur tal-moviment liberu tal-persuni sanċit fl-Artikolu 21 TFUE, u għalhekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali kkontestata ma taffettwax il-moviment liberu, peress li ma toħloqx ostakolu għar-residenza fi Stat Membru ieħor.

15. It-Tribunal administratif tiddikjara li, billi jissuġġetta l-għoti tal-kreditu ta' taxxa għar-rekwiżit li l-persuna taxxabbli tkun fil-pussess ta' ċertifikat taż-żamma tat-taxxa, l-Artikolu 139ter tal-L.I.R. jista' jinvolvi diskriminazzjoni indiretta, anki jekk ma jipprovdi għal ebda kundizzjoni simili fir-rigward tan-nazzjonalità tal-benefiċjarji potenzjali. Din il-fehma hija appoġġjata mill-fatt li dan il-kreditu ta' taxxa ma jingħatax lill-persuni li jirċievu pensjonijiet li ma humiex suġġetti għat-taxxa f'ras il-għajn fil-Lussemburgu, bħal ma huma dawk ta' oriġini barranija.

16. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju tindika li, minħabba d-diffikultà ta' interpretazzjoni tal-Artikolu 139ter tal-L.I.R. u fin-nuqqas ta' ġurisprudenza Komunitarja li ddeċidiet problema ġuridika simili, iddeċidiet li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

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

## III –**Il-proċedura quddiem din il-Qorti u l-argumenti tal-partijiet**

### A –*Il-proċedura*

17. Il-digriet tar-rinviju wasal fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Ġunju 2015.

18. Il-Gvern tal-Lussemburgu u l-Kummissjoni Ewropea biss ippreżentaw l-osservazzjonijiet bil-miktub fit-terminu stabbilit mit-tieni paragrafu tal-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja.

19. Ma nżammet ebda seduta peress li ma ġietx mitluba mill-ebda waħda mill-partijiet imsemmija.

B –*Is-sunt tal-argumenti ppreżentati*

20. Il-Gvern tal-Lussemburgu jesprimi d-dubju dwar jekk din il-kawża tistax tiġi inkluża fil-qasam tal-moviment liberu tal-ħaddiema. Huwa jqis li d-dispożizzjonijiet inkwistjoni ma jipprekludux u lanqas ma jiddiswadu liċ-ċittadini ta' Stat Membru milli jitlaq mill-Istat ta' oriġini tagħhom sabiex jeżerċitaw id-dritt tagħhom ta' moviment liberu. Madankollu, huwa jagħmel serje ta' osservazzjonijiet sussidjarji, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi mod ieħor.

21. Għalhekk, jindika li l-leġiżlazzjoni kkontestata ma taffettwax id-dħul kollu mill-pensjonijiet, iżda biss dawk li huma suġġetti għaż-żamma tat-taxxa, li hija l-konsegwenza tal-karatteristiċi inerenti tal-kreditu ta' taxxa. F'dan ir-rigward, huwa jispjega li l-fondi tal-pensjonijiet ġeneralment iħallsu lill-pensjonanti l-kreditu ta' taxxa fl-aħħar ta' kull xahar. Għal dan il-għan, il-liġi tawtorizza lill-fondi jpaċu l-krediti ta' taxxa b'żamma tat-taxxa pożittiva, sabiex iż-żamma tat-taxxa realment imwettqa tikkorrispondi għar-riżultat tat-tnaqqis tal-kreditu ta' taxxa mill-ammont gross taż-żamma tat-taxxa.

22. Għaldaqstant, dan il-Gvern iżid li, l-Artikolu 139ter tal-L.I.R. jaqa' strettament fil-kuntest taż-żamma tat-taxxa, fejn il-kreditu ta' taxxa jiġi allokat jew, jekk ikun meħtieġ, irrestitwit, esklużivament b'konnessjoni mad-dħul minn pensjonijiet li għalihom tapplika l-proċedura taż-żamma tat-taxxa. Għaldaqstant, huwa jqis li s-sitwazzjoni fejn l-għoti tal-vantaġġ fiskali jiġi suġġett għall-fatt li l-benefiċjarju jehmeż ċertifikat taż-żamma tat-taxxi ma toħloqx restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-ħaddiema, u lanqas għall-moviment liberu tal-persuni kopert bl-Artikolu 21 TFUE.

23. Sussidjarjament, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis li r-regola nazzjonali kkontestata tirrestrinġi l-moviment liberu tal-ħaddiema jew, b'mod iktar wiesa', tal-persuni, il-Gvern tal-Lussemburgu ppreżenta argumenti sabiex jiġġustifika tali restrizzjoni. Dawn jistgħu jinqasmu f'żewġ argumenti prinċipali.

24. Fl-ewwel lok, huwa jsostni li r-restrizzjoni għall-moviment liberu hija konsegwenza tal-karatteristiċi tal-kreditu ta' taxxa kif ġie mfassal mil-leġiżlatur, peress li l-fondi tal-pensjonijiet, peress li għandhom id-dejta meħtieġa għall-ġestjoni taċ-ċertifikati tat-taxxa, jinsabu f'pożizzjoni aħjar kemm sabiex jagħtu l-kreditu ta' taxxa, kif ukoll sabiex jallokawh jew jirrestitwuh b'mod direct u effettiv. Minn din il-perspettiva, din hija, għalhekk, l-unika sistema prattikabbli u ma għandhiex riperkussjonijiet sproporzjonati fuq l-amministrazzjonijiet, il-fondi u d-debituri oħra tal-kreditu ta' taxxa, u lanqas fuq dawk amministrati.

25. Fit-tieni lok, huwa jqis li s-sistema hija ġġustifikata minn kunsiderazzjonijiet ta' interess ġenerali li jirriżultaw mir-rabta bejn is-sistema tal-ġbir tat-taxxa (jiġifieri, it-taxxa f'ras il-għajn) u l-applikazzjoni tal-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti, li tikkostitwixxi element essenzjali sabiex tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali. Fil-fehma tiegħu, l-Artikolu 139ter huwa proporzjonat sabiex jintlaħaq l-għan tal-L.I.R. u ma jeżistux miżuri inqas restrittivi sabiex jinkiseb l-istess riżultat.

26. Għall-Kummissjoni, id-digriet tar-rinviju ma jinkludix punti ta' fatt suffiċjenti sabiex tiġi identifikata b'mod ċar ir-regola tad-dritt tal-Unjoni li possibbilment ġiet miksura mill-Artikolu 139ter tal-L.I.R. Speċifikament, huwa jilmenta li ma huwiex magħruf jekk C. Kohll irritornax lura lejn il-Lussemburgu mill-Pajjiżi l-Baxxi sabiex ifittex impjieg jew sabiex jaħdem qabel ma rtira, f'liema każ jista' jinvoka favur tiegħu l-Artikolu 45 TFUE [5], jew jekk ir-ritorn tiegħu lejn il-pajjiż tan-nazzjonalità tiegħu kienx dovut għax-xewqa li jistabbilixxi ruħu fil-Lussemburgu ladarba l-ħajja professjonali tiegħu tkun ġiet fit-tmiem, f'liema każ japplika d-dritt għall-moviment liberu tal-persuni sanċit fl-Artikolu 21 TFUE [6].

5 — Il-Kummissjoni, f'dan il-kuntest, tirreferi għas-sentenzi mogħtija fil-kawżi Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), b'mod partikolari l-punt 9 tagħha; u Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (C-150/04, EU:C:2007:69), punt 41.

6 — Il-Kummissjoni tikkowta s-sentenzi fil-kawżi Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703), punt 16; u Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258), punt 56, u l-ġurisprudenza ċċitata fihom.

27. Fid-dawl ta' dan, u minħabba x-xebh fir-raġunament applikabbli għall-analiżi tal-ksur taż-żewġ artikoli tat-TFUE, il-Kummissjoni tipproponi analiżi konġunta, li minnha tiddeduċi li t-tnejn li huma jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni f'din il-kawża.

28. Il-Kummissjoni ssib restrizzjoni kemm tal-Artikolu 45 TFUE, kif ukoll tal-Artikolu 21 TFUE, peress li jirriżulta li s-sitwazzjoni ta' C. Kohll hija paragunabbli, kif mitlub mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [7], ma' dik tal-pensjonant taxxabbli li jirċievi d-dħul tiegħu minn fond ta' pensjonijiet stabbilit fil-Lussemburgu.

29. Fil-fatt, l-għan tal-Artikolu 139ter tal-L.I.R., fid-dawl tal-preambolu tal-Liġi tad-19 ta' Diċembru 2008, huwa li jgħin lil dawk il-persuni l-iktar żvantaġġjati, li fosthom hemm inklużi l-pensjonanti kollha, billi jiżdied id-dħul disponibbli tagħhom. Madankollu, skont il-Kummissjoni, dan l-għan jista' jintlaħaq għall-pensjonanti kollha residenti fil-Lussemburgu, kemm dawk li jirċievu l-pensjoni tagħhom minn fondi jew debituri oħra tal-pensjoni fil-Lussemburgu, kif ukoll dawk li jirċevuha minn Stat Membru ieħor u huma taxxabbli fil-Lussemburgu taħt klawżoli fi ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja.

30. Madankollu, billi teskludi lil dawn tal-aħħar mill-benefiċċju tal-kreditu ta' taxxa, ir-regola kkontestata toħloq trattament mhux ugwali li: a) jista' jiskoraġġixxi lill-impjegati milli jokkupaw post fi Stat Membru ieħor u jiksbu hemmhekk drittijiet għal pensjoni; u b) joħloq żvantaġġ għall-pensjonanti li jistabbilixxi ruħu fil-Lussemburgu, billi jippenalizzahom għas-sempliċi fatt li jkunu eżerċitaw il-libertà ta' moviment fi Stat Membru ieħor.

31. Huwa preċiżament minħabba li l-pensjonanti residenti li għandhom dħul intaxxat fil-Lussemburgu ma jingħatawx il-benefiċċju tal-kreditu ta' taxxa, li d-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni ma hijiex xierqa, skont il-Kummissjoni, sabiex jintlaħaq l-għan ta' interess ġenerali mixtieq. F'dan ir-rigward, hija tindika li l-kreditu ta' taxxa jiġi applikat irrispettivament mill-ammont tal-pensjoni, ħlief għal dawk li ma jilħqux EUR 300 fis-sena jew EUR 25 kull xahar, u għalhekk ma huwiex maħsub speċifikament għall-kategoriji l-iktar dgħajfa tal-popolazzjoni minn perspettiva ekonomika u soċjali. Għalhekk, il-persuni taxxabbli residenti li jirċievu pensjoni minn Stat Membru ieħor iżda li huma ntaxxati fil-Lussemburgu, anki fil-każ ta' ammont żgħir, ma jibbenefikawx mill-kreditu ta' taxxa, peress li ma jkunux suġġetti għat-taxxa f'ras il-għajn f'dan il-pajjiż. Għalhekk l-approċċ li jorbot il-benefiċċju (il-kreditu ta' taxxa) mal-post ta' oriġini tal-pensjonijiet taxxabbli fil-Lussemburgu lanqas ma huwa konformi mal-għan imfittex mid-dritt nazzjonali.

32. Għall-Kummissjoni, ir-regola inkwistjoni lanqas ma hija ġġustifikata għal raġunijiet prattiċi ta' natura amministrattiva. B'mod partikolari, hija tinnota li l-kreditu jista' jingħata lill-pensjonanti li issa jinsabu eskluży, billi jiġu awtorizzati jnaqqsuh mill-miżata tagħhom fil-ħin tal-kalkolu tagħha permezz tal-metodu tal-evalwazzjoni tal-bażi taxxabbli, mingħajr ma jkun hemm l-iżvantaġġi sproporzjonati għall-amministrazzjoni, għall-fondi u l-kontribwenti, li jirreferi għalihom il-Gvern tal-Lussemburgu.

33. Barra minn hekk, lanqas ma tikkunsidra li tista' tiġi ġġustifikata l-ħtieġa li tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali, peress li ma jidher li hemm ebda rabta diretta bejn il-kreditu ta' taxxa kkontestat u t-tpaċija ta' dan il-benefiċċju fiskali permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari [8].

34. Finalment, il-Kummissjoni tqis li ma tistax tiġi invokata l-ġustifikazzjoni li tirriżulta mill-ħtieġa li jiġi ppreservat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri [9], peress li, f'dan il-każ, il-Lussemburgu għandu l-kompetenza fiskali fuq il-pensjonijiet li ġejjin mill-Istat Membru l-ieħor ikkonċernat, il-Pajjiż l-Baxxi.

7 — Kawża Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), punt 27.

8 — F'dan il-kuntest, il-Kummissjoni tagħmel riferiment għas-sentenza mogħtija fil-kawża Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531), punti 37 sa 39, u l-ġurisprudenza ċċitata.

9 — Ara s-sentenza Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138), punti 81 u 84 sa 86.

## IV –**Analiżi tad-domanda preliminari**

### A –*Preliminarjament: dwar id-dispożizzjoni applikabbli tat-Trattat*

35. L-osservazzjonijiet ippreżentati f'din id-deċiżjoni preliminari jaffermaw li hemm dubji dwar ir-regola li taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha taqa' s-sitwazzjoni ġuridika ta' C. Kohll. L-Artikolu 21(1) TFUE, dwar il-libertà ta' moviment u residenza taċ-ċittadini tal-Unjoni fit-territorju tal-Istati Membri, u l-Artikolu 45 TFUE, li jħaddan il-libertà ta' moviment għall-ħaddiema fl-Unjoni jiġu kkunsidrati bħala għażliet possibbli.

36. Il-Gvern tal-Lussemburgu jiċħad li r-rekwiżiti għall-applikazzjoni ta' xi wieħed miż-żewġ artikoli msemmija huma ssodisfatti, peress li l-leġiżlazzjoni kkontestata la tiddisswadi liċ-ċittadini milli jeżerċitaw id-dritt tagħhom ta' moviment liberu u lanqas ma tipprekludihom milli jagħmlu dan.

37. Min-naħa l-oħra, skont il-Kummissjoni d-dubju jirriżulta min-nuqqas ta' informazzjoni dwar jekk C. Kohll irritornax lura lejn il-pajjiż ta' oriġini tiegħu, il-Lussemburgu, biex isib impjieg qabel ma rtira, jew jekk stabbilixxiex ruħu f'pajjiżu ladarba rtira. Fl-ewwel każ, il-kwistjoni għandha tiġi ġġudikata skont l-Artikolu 45 TFUE u, fit-tieni wieħed, skont l-Artikolu 21 TFUE.

38. Għalkemm ser nitkellem dwar ir-regola applikabbli, fil-prattika din id-diskussjoni tista' tkun (jew, għall-inqas, tidher) mhux neċessarja, minħabba l-użu tal-istess metodi ta' interpretazzjoni għall-eżaminazzjoni taż-żewġ dispożizzjonijiet tad-dritt primarju inkwistjoni. Madankollu, il-fatt li sitwazzjoni fattwali tiġi kklassifikata fil-kamp ta' applikazzjoni ta' regola partikolari dejjem jista' jkun utli, pereżempju, bħala gwida għall-każijiet futuri.

39. Is-sitwazzjoni tal-pensjonanti, bħala kategorija speċifika ta' persuni, fid-dritt tal-Unjoni għandu punt ta' konnessjoni fl-aċċenn impliċitu, jew evitat, li l-Artikolu 45(3)(d) TFUE jagħmel għad-dritt tal-ħaddiem li jibqa' fit-territorju tal-Istat Membru *wara li jkun okkupa impjieg hemm*. Dan id-dritt bħalissa huwa rregolat bl-Artikolu 17 tad-Direttiva 2004/38[10], li fih diversi eċċezzjonijiet favur il-pensjonanti jew il-ħaddiema b'inkapaċità għax-xogħol, permezz tat-tnaqqis tat-terminu ġenerali ta' ħames snin ta' residenza legali kontinwata fl-Istat Membru ospitanti taċ-ċittadini tal-Unjoni u l-membri tal-familji tagħhom, bħala kundizzjoni għall-kisba tad-dritt ta' residenza permanenti f'dan l-Istat. Iżda din ma hijiex ir-regola rilevanti għal din il-kawża u din il-libertà fundamentali tat-Trattat lanqas ma hija limitata għal residenza permanenti fi Stat Membru ieħor.

40. Fil-fatt, il-fatti tal-kawża huma parti minn serje ta' deċiżjonijiet li fihom id-dritt ta' moviment liberu tal-ħaddiema, protett bl-Artikolu 45 TFUE, ġie invokat kontra regoli nazzjonali f'diversi oqsma u, b'mod partikolari, dawk tat-taxxa, jiġifieri, f'kuntesti lil hinn mid-dritt ta' residenza fl-Istat ospitanti. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament li ċerti drittijiet relatati mal-istatus ta' ħaddiem jingħataw lill-ħaddiema migranti anki meta dawn ma jibqgħux suġġetti għal relazzjoni ta' impjieg[11].

41. Madankollu, il-pensjonant mhux dejjem ġie rrikonoxxut din il-kwalità ta' ħaddiem li kienet tippermettilu jinvoka l-moviment liberu speċifiku sanċit fl-Artikolu 45 TFUE. Għalhekk, fis-sentenzi Pusa[12], Turpeinen[13] u, reċentement, Hirvonen[14], probabbilment iggwidata taċitament mill-kriterju li t-tmiem tar-relazzjoni tax-xogħol twassal, bħala prinċipju, biex il-persuna kkonċernata titlef l-istatus

10 — Id-Direttiva 2004/38/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tad-29 ta' April 2004, dwar id-drittijiet taċ-ċittadini tal-Unjoni u tal-membri tal-familja tagħhom biex jiċċaqilqu u jgħixu liberament fit-territorju tal-Istati Membri u li temenda r-Regolament (KEE) Nru 1612/68 u li tħassar id-Direttivi 64/221/KEE, 68/360/KEE, 72/194/KEE, 73/148/KEE, 75/34/KEE, 75/35/KEE, 90/364/KEE, 90/365/KEE u 93/96/KEE (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 5, Vol. 5, p. 46).

11 — Sentenzi Meints (C-57/96, EU:C:1997:564), punt 40; u Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217), punt 32, u l-ġurisprudenza ċċitata.

12 — Kawża C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Kawża C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Kawża C-632/13, EU:C:2015:765.

ta' ħaddiem fis-sens tal-Artikolu 45 TFUE [15], il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet li dan l-Artikolu jinkludi l-persuni li jkunu wettqu l-karriera kollha tagħhom fl-Istat Membru u li jkunu użaw id-dritt tagħhom li jgħixu fi Stat Membru ieħor biss wara l-irtirar tagħhom u mingħajr ebda intenzjoni li jeżerċitaw hemmhekk attività bħala impjegati [16]. Dawn il-kawżi ġew deċiżi permezz tal-applikazzjoni tal-Artikolu 21 TFUE attwali.

42. Finalment, għall-persuni li, wara li spiċċat ir-relazzjoni tax-xogħol tagħhom bħala impjegati, jibdlu biss l-Istat Membru ta' residenza tagħhom, id-dritt tal-Unjoni jkoprihom abbażi tad-dritt għal moviment liberu skont l-Artikolu 21 TFUE, iżda mhux skont l-Artikolu 45 TFUE. Ir-raġuni hija li, *strictu sensu*, fiż-żmien taċ-ċaqliq tar-residenza tagħhom lejn Stat Membru ieħor, dawn il-persuni ma jeżerċitawx il-libertà ta' moviment mogħtija lill-ħaddiema mit-Trattat, peress li ma jkollhomx iktar l-istatus ta' ħaddiem [17].

43. Fil-qosor, wara li eżerċitaw id-dritt tagħhom ta' moviment liberu bħala persuni impjegati, il-persuni li jkunu wettqu l-karriera professjonali tagħhom, parzjalment jew totalment, fi Stat Membru differenti minn dak ta' oriġini tagħhom u li jirritornaw fih sabiex jistabbilixxu ruħhom u jgħixu mingħajr l-intenzjoni li jsibu impjieg hemmhekk, jistgħu jinvokaw l-Artikolu 45 TFUE [18]. Madankollu, il-protezzjoni mogħtija mit-Trattat f'dawn il-każijiet tkopri biss, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, id-diskriminazzjonijiet u l-ostakoli li jaffettwaw id-drittijiet miksuba fil-kuntest tar-relazzjoni ta' impjieg ta' qabel [19].

44. Fil-kuntest tal-fatti pprovduti fid-digriet tar-rinviju, jirriżulta li l-pensjoni li jirċievi C. Kohll direttament mill-kumpannija "Shell International B.V", u li tirrappreżenta l-biċċa l-kbira tad-dħul tiegħu, hija dovuta għall-impjieg preċedenti tiegħu ma' din il-kumpannija fil-Pajjiżi l-Baxxi. Abbażi tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt preċedenti, inqis, għalhekk, li d-dħul minn din il-pensjoni huwa kopert mill-moviment liberu tal-ħaddiema sanċit fl-Artikolu 45 TFUE.

45. Għall-kuntrarju tal-Kummissjoni, nemmen li tista' tiġi ddeterminata r-regola tat-Trattat xierqa għall-każ kemm jekk C. Kohll ivvjaġġa lejn il-Lussemburgu sabiex isib impjieg ieħor, kif ukoll jekk għamel dan bħala pensjonant. Fil-fehma tiegħi, peress li l-pensjonijiet inkwistjoni ġejjin esklużivament mill-perijodu tal-ħajja ta' C. Kohll mgħoddi fil-Pajjiżi l-Baxxi, jikkostitwixxu drittijiet ta' ħaddiem miksuba waqt l-eżerċizzju tad-dritt tiegħu għal moviment liberu u jixirqilhom il-protezzjoni mogħtija skont l-Artikolu 45 TFUE [20]. F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma huwiex rilevanti sabiex jiġi deċiż il-każ jekk ir-rikorrenti rritornax lejn l-Istat Membru tan-nazzjonalità tiegħu sabiex ikompli jaħdem qabel jirtira, jew sabiex igawdi direttament l-irtirar tiegħu.

46. Għadu jrid jiġi ddeterminat jekk dan ir-raġunament japplikax ukoll għat-tieni pensjoni tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, li jirċeviha mill-SVB. Mid-digriet tar-rinviju jirriżulta li din hija pensjoni mhux taxxabbli li l-Istat tal-Pajjiżi l-Baxxi jagħti lil kull persuna li tkun għexet fil-Pajjiżi l-Baxxi, irrispettivament minn jekk kellhiex impjieg jew le f'dak il-pajjiż.

15 — Ara s-sentenza Leclere u Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), punt 55.

16 — Ara l-punt 60 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), li jirreferi għalihom il-punt 16 tas-sentenza.

17 — Ara, *għall-kuntrarju*, il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tgħid li "[…]d-dispożizzjonijiet kollha tat-Trattati li jirrigwardaw il-moviment liberu tal-persuni huma intiżi li jiffaċilitaw, għaċ-ċittadini tal-Unjoni, l-eżerċizzju ta' attivitajiet professjonali ta' kull tip fuq it-territorju kollu tal-Unjoni u jipprekludu miżuri li jistgħu jpoġġu fi żvantaġġ lil dawn iċ-ċittadini meta jkunu jixtiequ jeżerċitaw attività ekonomika fuq it-territorju ta' Stat Membru ieħor" [sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punt 35, u l-ġurisprudenza ċċitata].

18 — Ara s-sentenza Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322), punt 30.

19 — Sentenza Leclere u Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), punt 59.

20 — Bħal fil-kawża Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), punt 28, C. Kohll jilmenta preċiżament quddiem l-awtoritajiet tal-Istat tiegħu li r-regola inkwistjoni hija ta' preġudizzju kontrih talli eżerċita l-professjoni tiegħu fi Stat Membru ieħor.

47. Għalkemm huwa minnu li, minħabba l-karatteristiċi tal-pensjoni tal-SVB, ma hemm ebda rabta diretta mar-relazzjoni tal-impjieg, xorta jibqa' l-fatt li fil-każ ta' C. Kohll l-unika raġuni għall-pensjoni tiegħu mill-SVB tirriżulta wkoll mir-relazzjoni tal-impjieg tiegħu, għalkemm b'mod indirett, u għalhekk ir-rikorrenti qatt ma kien ikun intitolat għaliha li kieku ma kienx residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi minħabba l-obbligi tax-xogħol tiegħu. Barra minn hekk, l-eżaminazzjoni indipendenti ta' kull waħda mill-pensjonijiet inkwistjoni taħt artikolu separat tat-Trattat tirriżulta f'diviżjoni artifiċjali bejn iż-żewġ pensjonijiet, 'il bogħod mir-realtà tal-ħajja ta' C. Kohll.

48. Fil-qosor, id-dħul li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali jikseb miż-żewġ pensjonijiet jikkostitwixxi drittijiet miksuba fil-kuntest tal-istatus tiegħu ta' ħaddiem li uża l-libertà ta' moviment bħala ħaddiem u huwa protett skont l-Artikolu 45 TFUE, li fid-dawl tiegħu għandha tiġi analizzata, għalhekk, il-leġiżlazzjoni nazzjonali kkontestata.

B –*Dwar l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment liberu tal-ħaddiema*

49. Għalkemm fi wħud mill-osservazzjonijiet bil-miktub ippreżentati f'din il-proċedura jidher li l-eventwali ksur tal-libertà ta' moviment tal-ħaddiema jiġi marbut mal-obbligu li jkunu fil-pussess ta' ċertifikat taż-żamma tat-taxxa, skont l-Artikolu 139ter tal-L.I.R., nemmen li dan l-obbligu huwa biss ir-rappreżentazzjoni viżiva tat-tipi differenti ta' żamma tat-taxxa f'kull sena fiskali. Fih innifsu, iċ-ċertifikat, fl-opinjoni tiegħi, għandu biss valur *ad probationem* u mhux kostituttiv tad-dritt li jintalab il-kreditu ta' taxxa inkwistjoni. Għaldaqstant, sabiex tiġi spjegata l-eżistenza ta' ksur tal-Artikolu 45 TFUE, l-analiżi għandha tkun ibbażata fuq ir-regolamentazzjoni tar-regola inkwistjoni, minflok fuq iċ-ċertifikat tat-taxxa.

50. Ladarba ċċarajna dan l-aspett, se nibda nanalizza l-eventwali ksur ta' libertà fundamentali tat-Trattat b'mod topiku, jiġifieri billi tiġi mfakkra l-ġurisprudenza stabbilita li tipprovdi li l-Istati Membri għandhom jeżerċitaw is-setgħat tagħhom dwar kwalunkwe kwistjoni filwaqt li jirrispettaw id-dritt tal-Unjoni [21]. Minkejja li ġiet ripetuta ħafna drabi din il-premessa tibqa' valida, barra minn hekk mill-analiżi tal-ġustifikazzjoni ser tidher l-importanza li jiġu indirizzati ċerti fatturi li se jiżdiedu mal-argumenti tradizzjonali invokati sabiex jiġġustifikaw restrizzjonijiet ta' dan it-tip, bħalma huma l-koerenza tas-sistema fiskali [22], il-ħtieġa li jiġi żgurat il-kontroll fiskali u l-ġlieda kontra l-frodi [23].

51. Fir-rigward tal-moviment liberu tal-persuni, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li d-dispożizzjonijiet tat-Trattat f'dan il-qasam huma maħsuba sabiex jiffaċilitaw, għaċ-ċittadini Komunitarji, l-eżerċizzju ta' kull tip ta' attività professjonali fit-territorju tal-Unjoni u jipprekludu miżuri nazzjonali li jistgħu jqegħduhom fi żvantaġġ jekk jixtiequ jwettqu attività ekonomika fit-territorju ta' Stat Membru ieħor [24].

52. B'mod iktar konkret, fil-qasam tal-moviment liberu tal-ħaddiema, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-dispożizzjonijiet nazzjonali li jfixklu jew jiddiswadu ħaddiem ċittadin ta' Stat Membru milli joħroġ mill-Istat ta' oriġini tiegħu sabiex jeżerċita d-dritt tiegħu ta' moviment liberu, jikkostitwixxu ostakoli għal din il-libertà, anki jekk dawn huma applikabbli indipendentement min-nazzjonalità tal-ħaddiema kkonċernati [25].

21 — Ara, pereżempju, is-sentenzi deċiżi fil-kawżi Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), punt 36; Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-250/08, EU:2011:793), punt 33; kif ukoll Dijkman u Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), punt 20.

22 — Din il-ġustifikazzjoni ġiet irrikonoxxuta għall-ewwel darba fis-sentenza Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35), punt 21, u intużat b'mod frekwenti f'sentenzi sussegwenti bħal, pereżempju, is-sentenzi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), punt 43; jew Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-250/08, EU:2011:793), punt 70.

23 — Ara, pereżempju, is-sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punt 50, u l-ġurisprudenza ċċitata.

24 — Sentenzi, *inter alia*, Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463), punt 94; Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), punt 37; u Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187), punt 25.

25 — Sentenzi Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513), punt 74; u Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187), punt 26.

53. F'dan il-każ, l-Artikolu 139ter tal-L.I.R. iċaħħad lill-pensjonant li l-pensjoni tiegħu ma tkunx ġejja minn fond ta' pensjonijiet jew minn debitur ieħor Lussemburgiż, minn vantaġġ fiskali, jiġifieri l-kreditu ta' taxxa. Dan it-trattament differenti jista' għalhekk jiddiswadi kemm lill-ħaddiema fil-Lussemburgu li jixtiequ jfittxu impjieg fi Stat Membru ieħor kif ukoll lill-ħaddiema Lussemburgiżi, jew li għandhom in-nazzjonalità ta' Stat Membru ieħor, li jixtiequ jistabbilixxu ruħhom fit-territorju tal-Lussemburgu wara li jirtiraw.

54. Il-leġiżlazzjoni nazzjonali kkontestata toħloq, barra minn hekk, diskriminazzjoni indiretta [26], sa fejn in-nuqqas ta' ċertifikat taż-żamma tat-taxxa, u l-konsegwenzi ta' dan in-nuqqas, jwassal għaċ-ċaħda ta' għoti ta' kreditu ta' taxxa lil ċittadini ta' Stati Membri oħra bi proporzjon ikbar minn dawk Lussemburgiżi, peress li huma dawn tal-ewwel li l-iktar se jirċievu pensjonijiet minn pajjiżi oħra tal-Unjoni [27].

55. Ċertament, ma jkun hemm l-ebda differenza fit-trattament jekk is-sitwazzjoni ta' C. Kohll tkun differenti minn dik tal-pensjonant li jirċievi l-pensjoni tiegħu minn fond ta' pensjonijiet Lussemburgiż. L-eżami tal-kuntrast bejn is-sitwazzjonijiet inkwistjoni huwa tipiku wkoll f'kawżi ta' tassazzjoni diretta u l-moviment liberu, fejn għandu jsir, minħabba regoli dommatiċi, qabel l-analiżi tal-ġustifikazzjonijiet [28].

56. Is-sentenza dwar in-natura paragunabbli tas-sitwazzjonijiet ġiet deċiża, prinċipalment, f'kawżi li kienu jaffettwaw lil persuni mhux residenti meta mqabbla ma dawk residenti fi Stat Membru partikolari [29]. F'dan is-sens, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li persuna mhux residenti li ma tirċevix dħul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza tagħha u li tikseb il-parti l-kbira tad-dħul taxxabbli tagħha minn attività eżerċitata fi Stat Membru ieħor ma hijiex f'sitwazzjoni oġġettivament differenti minn dik tal-persuna residenti li f'dan l-aħħar Stat teżerċita attività paragunabbli ta' impjegat [30].

57. Minn dan isegwi li, jekk fiċ-ċirkustanzi deskritti fil-punt preċedenti, il-persuna residenti u dik mhux residenti jinsabu f'sitwazzjonijiet oġġettivament paragunabbli, iktar u iktar għandhom ikunu żewġ persuni taxxabbli residenti fl-istess Stat Membru, bħal ma jiġri f'dan il-każ. Peress li s-CDI bejn il-Lussemburgu u l-Pajjiżi l-Baxxi tissuġġetta d-dħul mill-pensjonijiet bħal dawk ta' C. Kohll għall-ġurisdizzjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa Lussemburgiżi, l-uniku fattur ta' distinzjoni huwa dak tal-oriġini mill-Pajjiżi l-Baxxi tal-pensjoni tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali.

58. Madankollu, peress li huwa dan l-element transkonfinali dak li speċifikament jagħti lil C. Kohll il-kopertura tal-Artikolu 45 TFUE, ikun paradossali, u saħansitra kontradittorju, li fl-istess ħin dan jintuża fl-argument ewlieni sabiex jiġi sostnut li l-pensjonant li jirċievi l-pensjoni tiegħu minn fond Lussemburgiż u dak li jirċeviha minn Stat Membru ieħor ma humiex f'sitwazzjonijiet oġġettivament paragunabbli.

26 — Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ir-regoli dwar it-trattament ugwali ma jipprojbixxux biss id-diskriminazzjonijiet ovvji bbażati fuq in-nazzjonalità, iżda wkoll kull forma moħbija ta' diskriminazzjoni li, bl-applikazzjoni ta' kriterji oħra ta' differenzazzjoni, twassal fil-fatt għall-istess riżultat (sentenza Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, punt 11).

27 — Ara, bħala paragun, is-sentenza Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), punt 14.

28 — Ara, pereżempju, is-sentenzi Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), punti 24 sa 38; u Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198), punt 37.

29 — Nibdew bis-sentenza magħrufa Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Sentenzi Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), punti 36 u 37; u Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:703), punti 28 u 29.

59. Barra minn hekk, fir-rigward tal-għan tal-L.I.R.[31] (jiġifieri, li l-persuni żvantaġġjati jiġu mgħejjuna billi jiżdied id-dħul disponibbli tagħhom) huwa possibbli li l-formulazzjoni ta' din il-leġiżlazzjoni nazzjonali ma hijiex konsistenti wisq. Għalkemm ma hijiex is-sitwazzjoni tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali[32], il-vantaġġ fiskali ma jgawdux minnu l-pensjonanti b'pensjonijiet baxxi li jirċevuhom minn Stat Membru ieħor, peress li huwa ovvju li dawn jinsabu fl-istess sitwazzjoni, mill-perspettiva fiskali u materjali, bħall-pensjonanti li l-pensjonijiet tagħhom jitħallsu mill-fondi ta' pensjonijiet Lussemburgiżi.

60. Konsegwentement, nemmen li persuni bħal C. Kohll u l-pensjonanti li jgħixu fil-Lussemburgu li jirċievu l-pensjoni tagħhom minn fondi Lussemburgiżi jinsabu fl-istess ċirkustanzi, mill-aspett fiskali ta' dan il-pajjiż.

61. Fl-aħħar nett, għalkemm il-Gvern Lussemburgiż ma semmiex dan espressament, wieħed jista' jaħseb li l-ammont limitat tal-kreditu ta' taxxa (massimu annwali ta' EUR 300) ma jkollu ebda effett dissważiv fuq il-ħaddiema fir-rigward tal-eżerċizzju tad-dritt tagħhom ta' moviment liberu. F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li, skont il-ġurisprudenza stabbilita, anki restrizzjoni fuq libertà fundamentali li tkun ta' portata limitata jew ta' importanza sekondarja hija pprojbita mit-Trattat[33].

62. Konsegwentement, u bħala l-ewwel konklużjoni intermedja, nemmen li l-leġiżlazzjoni kkontestata tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-ħaddiema sanċit fl-Artikolu 45 TFUE.

### C –*Dwar il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni tal-moviment liberu tal-ħaddiema*

63. Kif inhu magħruf, l-analiżi tal-kompatibbiltà ta' leġiżlazzjoni nazzjonali li tmur kontra l-moviment liberu tal-ħaddiema ma hijiex limitata għall-prova li din hija ostaklu għal dik il-libertà. Il-Qorti tal-Ġustizzja tuża fil-kuntest ta' din l-analiżi *rule of reason*[34] maħsuba biex timmitiga l-effetti tal-integrazzjoni ta' dawk ir-regoli nazzjonali fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 45 TFUE.

64. Għalhekk, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, miżura li tostakola l-moviment liberu tal-ħaddiema tista' tiġi aċċettata biss jekk ikollha għan leġittimu kompatibbli mat-Trattat u jekk tkun iġġustifikata minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Barra minn hekk, ikun meħtieġ ukoll li miżura b'dawn il-karatteristiċi tkun xierqa sabiex tiżgura li jintlaħaq l-għan imfittex, mingħajr ma jinqabeż dak li huwa meħtieġ sabiex jintlaħaq[35], dak li huwa magħruf bħala t-"test ta' proporzjonalità".

65. Fil-punti 24 u 25 ta' dawn il-konklużjonijiet ipprovdejt iż-żewġ argumenti mressqa mill-Gvern Lussemburgiż biex jiddefendi l-kompatibbiltà tal-miżura nazzjonali tiegħu mal-Artikolu 45 TFUE: il-konsegwenzi sproporzjonati li jwasslu għall-modifika tiegħu u l-koerenza tas-sistema fiskali.

66. Fir-rigward tal-ewwel argument, il-Gvern Lussemburgiż jirreferi għall-karatteristiċi tal-kreditu ta' taxxa, fejn jistqarr li l-ġestjoni taċ-ċertifikati taż-żamma tat-taxxa mill-fondi ta' pensjoni u mid-debituri oħra tal-pensjoni jqegħedhom f'pożizzjoni aħjar kemm sabiex jingħata l-kreditu ta' taxxa, kif ukoll sabiex jiġi allokat jew irrestitwit b'mod dirett u effettiv. Għaldaqstant, huwa jżid li, kwalunkwe bidla f'din l-istruttura tkun tinvolvi konsegwenzi amministrattivi sproporzjonati

31 — Naqbel mal-kriterju propost mill-Avukat Ġenerali Jääskinen li jgħid li anki fil-kuntest tal-eżami tal-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan imfittex mid-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni [konklużjonijiet ippreżentati fil-kawża Il-Kummissjoni vs l-Estonja (C-39/10, EU:C:2011:770), punt 73].

32 — Mid-digriet tar-rinviju jirriżulta li d-dħul tiegħu miż-żewġ pensjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jippermettux li jiġi inkluż fil-kategorija ta' dawk żvantaġġjati, mingħajr ma jkun hemm bżonn li jiġu pprovduti iktar dettalji dwar l-ammont.

33 — Kawża F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), punt 50, u l-ġurisprudenza ċċitata.

34 — Kien l-Avukat Ġenerali Léger li fil-konklużjonijiet tiegħu tal-kawża Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), punti 47 u 48, uża dawn it-termini sabiex jiddeskrivi l-pass fl-*iter* analitiku tar-restrizzjonijiet tal-moviment liberu tal-ħaddiema.

35 — Sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punt 47, u l-ġurisprudenza ċċitata.

għall-amministrazzjonijiet, għall-fondi u għall-kontribwenti. Is-sistema taċ-ċertifikati ma tippermettix li jiġu inklużi dawk il-pensjonanti li l-pensjonijiet tagħhom ikunu ġejjin minn Stati Membri oħra, peress li l-fondi u l-aġenziji Lussemburgiżi l-oħra ma għandhomx mezzi sabiex iżommu taxxa f'ras il-għajn fuq dawn il-pensjonijiet.

67. L-argument ma huwiex konvinċenti għal tliet raġunijiet. L-ewwel, minħabba li C. Kohll ma jitlobx li l-pensjonijiet mill-Pajjiżi l-Baxxi tiegħu jkunu neċessarjament suġġetti għal żamma tat-taxxa fil-Lussemburgu. Il-kritika ma tinsabx fl-esklużjoni mit-taxxa f'ras il-għajn fuq il-pensjonijiet minn Stati Membri oħra, iżda fiċ-ċaħda assoluta tal-vantaġġ fiskali, fil-forma ta' kreditu ta' taxxa, sabiex iżid id-dħul disponibbli tiegħu. Il-benefiċċju fiskali seta' tabilħaqq jingħata fi stadju ieħor tar-relazzjonijiet bejn il-persuna taxxabbli u l-amministrazzjoni tat-taxxa, bħal pereżempju fl-istadju tal-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul, permezz ta' tnaqqis tat-taxxa. Din il-possibbiltà tal-aħħar tkun tippermetti li l-pensjonanti fl-istess sitwazzjoni bħal C. Kohll igawdu minn ż-żieda parallela fid-dħul, b'mod konformi mal-għan tar-regola inkwistjoni, kif ġie deskritt mill-Gvern Lussemburgiż.

68. It-tieni raġuni li, fil-fehma tiegħi, idgħajjef id-difiża mressqa hija li l-Gvern Lussemburgiż ma offra ebda spjegazzjoni konklużiva għall-allegati riperkussjonijiet amministrattivi u n-natura sproporzjonata tagħhom. L-aċċenn vag għall-problemi operattivi tas-sistema fiskali ma huwiex biżżejjed sabiex jitqies li ngħatat prova tagħhom.

69. It-tielet raġuni, u probabbilment l-aktar waħda b'saħħitha, tirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tipprovdi li d-diffikultajiet prattiċi waħedhom ma jistgħu jiġġustifikaw ebda restrizzjoni għal libertà fundamentali ggarantita mit-Trattat [36]. Peress li l-Gvern Lussemburgiż ma għamilx konnessjoni bejn dawn l-allegati diffikultajiet u xi diffikultà oħra ta' natura differenti, li setgħet tikkontribwixxi għas-suċċess tal-ewwel argument tiegħu (dejjem fil-kuntest tal-analiżi tal-ispjegazzjoni mogħtija), ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-ħaddiema sanċit fl-Artikolu 139ter tal-L.I.R. tibqa' mhux iġġustifikata.

70. Il-Gvern Lussemburgiż isostni, bħala t-tieni argument, il-ħtieġa li tinżamm il-koerenza fis-sistema fiskali tiegħu, fejn jiffoka fuq ir-rabta bejn is-sistema ta' ġbir tat-taxxa, jiġifieri, it-taxxa f'ras il-għajn, u l-applikazzjoni tal-kreditu ta' taxxa għall-pensjonanti. Huwa jiddikjara li d-dispożizzjoni kkontestata hija adegwata sabiex jintlaħaq l-għan imfittex mil-liġi tat-taxxa u li ma jeżistux miżuri inqas restrittivi sabiex jinkiseb l-istess riżultat.

71. Il-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali, bħala allegazzjoni "li teżenta", huwa mibni fuq l-idea li t-telf ta' dħul għat-Teżor nazzjonali, li jirriżulta mill-għoti ta' vantaġġ fiskali, huwa kkumpensat mit-taxxa fuq id-dħul tal-istess persuna taxxabbli, f'kuntest marbut mill-qrib ma' dak tal-vantaġġ [37].

72. Fil-każ preżenti, madankollu, naqbel mal-Kummissjoni li l-allegata koerenza tas-sistema fiskali inkwistjoni ma ntwerietx. B'mod partikolari, ma hemm ebda rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali u t-taxxa li tpaċih. Ir-rabta li jirreferi għaliha l-Gvern Lussemburgiż taffettwa l-vantaġġ fiskali fir-rigward tat-teknika taż-żamma tat-taxxa, iżda mhux fir-rigward ta' taxxa oħra li tkun ġiet imfassla sabiex tikkumpensa t-telf ta' dħul fiskali kkawżat mill-għoti tal-kreditu ta' taxxa. Konsegwentement, anki dan it-tieni argument invokat mill-Gvern Lussemburgiż bħala difiża tal-kompatibbiltà tal-Artikolu 139ter tal-L.I.R. mal-Artikolu 45 TFUE għandu jiġi miċħud.

73. Il-firxa ta' ġustifikazzjonijiet li jistgħu jiġu invokati fil-kuntest tal-evalwazzjoni globali tal-moviment liberu tal-ħaddiema ma hijiex limitata għal dawk it-tnejn eżaminati fil-punti preċedenti. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat bħala validi, oħrajn li ser nindirizza fil-qosor, minkejja li l-Gvern tal-Lussemburgu ma pproponihomx.

36 — Sentenza Dijkman u Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), punt 60.

37 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Ruiz-Jarabo Colomer ippreżentati fil-kawża Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177), punt 62, li jispjegaw il-ġustifikazzjoni fis-sentenza Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

74. Għalhekk, jekk nillimitaw ruħna għall-qasam tat-taxxa, il-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-ħtieġa li jiġi ppreservat it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri [38] tista' tiġi aċċettata, partikolarment, meta l-għan tas-sistema kkonċernata jikkonsisti fl-evitar ta' aġiri li jipperikolaw id-dritt li Stat Membru jeżerċita l-ġurisdizzjoni fiskali tiegħu fuq l-attivitajiet imwettqa fit-territorju tiegħu [39].

75. Madankollu, kif ġustament tenfasizza l-Kummissjoni, f'dan il-każ ma hemmx lok għal din il-ġustifikazzjoni, għaliex il-Lussemburgu għandu s-setgħa tat-tassazzjoni, skont l-Artikolu 19 tas-CDI, kemm fuq il-pensjonijiet riċevuti mill-pensjonanti minn fondi ta' pensjonijiet f'dak l-Istat Membru, kif ukoll fuq il-pensjonijiet li ġejjin mill-Pajjiżi l-Baxxi.

76. Fil-kuntest li fih, skont il-Gvern Lussemburgiż, taqa' l-leġiżlazzjoni nazzjonali kkontestata, jiġifieri l-politika soċjali, ġiet irrikonoxxuta wkoll il-possibbiltà li jiġu invokati ċerti finijiet ta' natura soċjopolitika, li jistgħu jikkostitwixxu raġuni imperattiva ta' interess ġenerali; pereżempju, l-inċentivi għall-kostruzzjoni ta' djar bil-kera, sabiex jiġu ssodisfatti l-bżonnijiet ta' djar bħal dawn fil-Ġermanja [40], jew sabiex tiġi ffaċilitata l-kisba tal-ewwel dar minn persuni, fil-kuntest iktar ġenerali tal-politika soċjali tal-Istat Grieg [41], u inklużi għanijiet tal-politika ta' żvilupp [42].

77. Skont il-ġurisprudenza msemmija fil-punt preċedenti, miżura li tistabbilixxi vantaġġ fiskali u li tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-ħaddiema tista' tiġi ġġustifikata jekk għandha għan ta' politika soċjali, dejjem sakemm tkun xierqa sabiex jintlaħaq dan l-għan u ma taqbiżx dak li huwa neċessarju sabiex dan l-għan jintlaħaq.

78. Fil-każ preżenti, ir-riforma leġiżlattiva tal-2008, li introduċiet l-Artikolu 139ter fl-L.I.R., kellha l-għan — dejjem fuq il-bażi tal-ispjegazzjonijiet tal-Gvern Lussemburgiż — ta' żieda fid-dħul disponibbli tal-pensjonanti, sabiex tgħin lil dawk l-aktar żvantaġġjati. Minkejja l-fatt li dan l-għan huwa ta' min ifaħħru, għandu jiġi rrikonoxxut li l-miżura ma tidhirx kompletament xierqa sabiex jintlaħaq għan soċjali meta, minn naħa, teskludi l-pensjonanti kollha li, bħal C. Kohll, jirċievu l-pensjoni tagħhom minn Stati Membri oħra u huma ntaxxati fil-Lussemburgu u meta, min-naħa l-oħra, ma tintroduċix limitu massimu fuq il-livell tad-dħul tal-benefiċjarji, peress li hija wkoll favur pensjonanti b'livelli ta' dħul għolja. Ir-regola kkontestata għalhekk ma hijiex xierqa sabiex jintlaħaq b'mod sħiħ l-għan teoretiku li hija inspirata minnu, u għalhekk lanqas ma għandu jintuża l-argument relatat mat-tfassil tal-politika soċjali.

79. Fl-aħħar nett, sussidjarjament, u jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li l-leġiżlazzjoni kkontestata hija ġġustifikata minn xi waħda mir-raġunijiet diskussi fil-punti preċedenti, nemmen li lanqas ma hija proporzjonata mal-għan imfittex. Jeżistu forom inqas restrittivi, f'termini legali, sabiex dan jintlaħaq mingħajr ma jiġu eskluži pensjonanti li, bħal C. Kohll, jirċievu l-pensjoni tagħhom minn Stat Membru ieħor. Fost dawn, kif indikajt diġà, teżisti, pereżempju, il-possibbiltà li jiġi introdott tnaqqis mit-taxxa għall-ammont massimu tal-kreditu ta' taxxa.

80. Fil-qosor, ma nikkunsidrax li r-regola inkwistjoni fid-domanda preliminari hija ġġustifikata. Nikkonferma, għalhekk, il-konklużjoni intermedja ppreżentata preċedentement, jiġifieri li l-Artikolu 139(1)(b) tal-L.I.R. ma huwiex kompatibbli mal-prinċipju tal-moviment liberu tal-ħaddiema, sanċit fl-Artikolu 45 TFUE, sa fejn il-miżura tirriżerva l-kreditu ta' taxxa favur il-pensjonanti biss għal dawk il-persuni suġġetti għas-sistema tat-taxxa f'ras il-għajn.

38 — Il-Kummissjoni tippreżenta din il-ġustifikazzjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

39 — Sentenza Bouanich (C 375/12, EU:C:2014:138), punt 81, u l-ġurisprudenza ċċitata.

40 — Sentenza Grundstücksgemeinschaft Busley u Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625), punti 31 u 32.

41 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-155/09, EU:C:2011:22), punti 51, 52, 70 u 71.

42 — Sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punt 59.

## V –Konklużjoni

81. Fid-dawl tal-argumenti ppreżentati preċedentement, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domanda preliminari magħmula mit-Tribunal administratif du Luxembourg:

“Il-moviment liberu tal-ħaddiema, sanċit fl-Artikolu 45 TFUE, jipprekludi regola nazzjonali, bħall-Artikolu 139ter(1) tal-Liġi emendata tal-4 ta’ Diċembru 1967 dwar it-taxxa fuq id-dħul, sa fejn din tirriżerva l-kreditu ta’ taxxa favur il-pensjonanti biss għal dawk il-persuni suġġetti għas-sistema tat-taxxa f’ras il-għajn.”