SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Għaxar Awla)

22 ta' Ġunju 2017 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Moviment liberu tal-ħaddiema — Dħul irċevut fi Stat Membru barra mill-Istat Membru ta' residenza — Metodu ta' eżenzjoni b'riżerva tal-progressività fl-Istat Membru ta' residenza — Kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni għax-xjuħija u ta' assigurazzjoni għall-mard miġbura fuq id-dħul irċevut fi Stat Membru barra mill-Istat ta' residenza — Tnaqqis ta' dawn il-kontribuzzjonijiet — Kundizzjoni dwar l-assenza ta' rabta diretta mad-dħul eżentat"

Fil-Kawża C-20/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tas-16 ta' Settembru 2015, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Jannar 2016, fil-proċedura

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

vs

Finanzamt Offenburg,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Għaxar Awla),

komposta minn M. Berger, President tal-Awla, E. Levits (Relatur) u F. Biltgen, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Campos Sánchez-Bordona,

Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-1 ta' Frar 2017,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal W. Bechtel u M.-L. Bechtel, minn J. Garde, avukat,

— għall-Finanzamt Offenburg, minn E. Lehmann, bħala aġent,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze, R. Kanitz u D. Klebs, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u M. Wasmeier, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

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

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn W. Bechtel u M.-L. Bechtel u Finanzamt Offenburg (amministrazzjoni tal-finanzi ta' Offenburg, il-Ġermanja) dwar it-teħid inkunsiderazzjoni tal-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni għax-xjuħija u ta' assigurazzjoni għall-mard, imħallsa minn M.-L. Bechtel fi Franza, fil-kuntest tad-determinazzjoni tad-dħul taxxabbli tagħhom u tar-rata tat-taxxa partikolari applikabbli lid-dħul taxxabbli tagħhom skont is-snin 2005 u 2006.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt Ġermaniż

3 Konformement mal-Artikolu 1 tal-Einkommensteuergesetz (liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul) tal-2002, fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem, l-"EStG tal-2002"), il-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fit-territorju nazzjonali huma suġġetti b'mod sħiħ għat-taxxa fuq id-dħul.

4 L-Artikolu 2 tal-imsemmija liġi, li tirrigwarda l-kobor tat-taxxa u d-definizzjonijiet, jipprovdi:

"(1) Huwa suġġett għat-taxxa fuq id-dħul:

[…]

4. id-dħul (*Einkünfte*) tax-xogħol bħala impjegati

[…]

2. id-dħul (*Einkünfte*) huwa

[…]

2. l-eċċess tad-dħul fuq l-ispejjeż professjonali fil-każ ta' kategoriji oħra ta' dħul (Artikoli 8 sa 9a).

(3) Is-somma tad-dħul (*Einkünfte*), wara li jitneħħa t-tnaqqis proporzjonali għall-anzjani rtirati, l-ammont tal-eżenzjoni fiskali għal-ġenituri waħedhom u t-tnaqqis stabbilit fl-Artikolu 13(3) tikkostitwixxi l-ammont totali tad-dħul (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) L-ammont totali tad-dħul, wara li jitneħħew l-ispejjeż speċjali u l-infiq straordinarju, jikkostitwixxi d-dħul (*Einkommen*).

(5) Id-dħul, wara li jitneħħew it-tnaqqis f'daqqa msemmi fl-Artikolu 32(6) u l-ammonti l-oħra li għandhom jitneħħew mid-dħul, jikkostitwixxi d-dħul taxxabbli (*versteuernde Einkommen*); dan jikkostitwixxi l-bażi taxxabbli fuq id-dħul skont l-iskala. […]"

5 L-Artikolu 9 tal-EStG tal-2002, intitolat “Spejjeż professjonali”, jipprevedi:

“(1) L-ispejjeż professjonali huma l-ispejjeż sostnuti għall-finijiet tal-akkwist, is-salvagwardja u ż-żamma tad-dħul. Huma għandhom jitnaqqsu mill-kategorija tad-dħul li fiha ġew iġġenerati. Jikkostitwixxu wkoll spejjeż professjonali:

[…]

3. il-kontribuzzjonijiet mingħand ordnijiet professjonali u assoċjazzjonijiet professjonali li l-għan tagħhom ma hijiex iż-żamma ta’ stabbilimenti kummerċjali,

[…]”

6 L-Artikolu 10 tal-EStG tal-2002, intitolat “Spejjeż speċjali”, jipprevedi, fil-punt 1 tal-paragrafu 1 tiegħu, li jikkostitwixxu spejjeż speċjali l-piżijiet elenkati f’din id-dispożizzjoni meta huma la piżijiet ta’ użu u lanqas spejjeż professjonali. Il-punti 2 u 3 tal-Artikolu 10(1) tal-EStG tal-2002 jelenkaw il-piżijiet li jikkostitwixxu l-ispejjeż speċjali u huma b’hekk redatti:

“2.

a) il-kontribuzzjonijiet lis-sistemi legali ta’ assigurazzjoni tal-pensjonijiet jew lill-fondi tal-pensjonijiet agrikoli kif ukoll lis-sistemi ta’ pensjoni professjonali li jipprovdu benefiċċji paragunabbli lis-sistemi legali ta’ assigurazzjoni tal-pensjoni;
b) il-kontribuzzjonijiet tal-persuna taxxabbli għall-kostituzzjoni ta’ sistema ta’ pensjoni permezz tal-kapitalizzazzjoni meta l-kuntratt jipprevedi biss il-ħlas, mill-età ta’ 60 sena, ta’ vitalizju kull xahar matul il-ħajja tal-persuna taxxabbli, jew l-assigurazzjoni supplimentari għall-inkapaċità ta’ xogħol (pensjoni ta’ invalidità), għal tnaqqis tal-kapaċità ta’ xogħol (pensjoni ta’ inkapaċità parzjali), jew lill-aventi kawża superstiti (annwalità ta’ superstiti); [...] Id-drittijiet iċċitat iktar ’il fuq ma humiex trażmissibbli permezz ta’ suċċessjoni, lanqas trasferibbli, u ma jistgħux jiġu la marbuta, la mibjugħa u lanqas kapitalizzati, u ma jiftħu barra minn hekk ebda dritt għal kumpens.

Għandu jiżdied mal-kontribuzzjonijiet imsemmija taħt (a) u (b) il-porzjon tal-persuna li timpjega eżentat mit-taxxa […] fuq is-sistema legali tal-assigurazzjoni tal-irtirar u allowance tal-persuna li timpjega eżentat mit-taxxa li hija simili.

3.

(a) il-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni għall-qgħad, tal-assigurazzjoni għall-inkapaċità ta’ qligħ u ta’ xogħol li ma jaqgħux taħt l-ewwel sentenza tal-punt 2(b), ta’ assigurazzjoni għall-mard, ta’ kura, ta’ inċident u responsabbiltà ċivili, kif ukoll ta’ assigurazzjoni għal riskji li jipprevedu ħlas biss f’każ ta’ mewt;

[…]”

7 L-Artikolu 10(2) tal-EStG tal-2002 jistabbilixxi:

“It-tnaqqis tal-ammonti msemmija fil-punti 2 u 3 tal-paragrafu 1 (spejjeż ta’ assigurazzjoni) huwa suġġett għall-kundizzjoni li dawn

1. ma għandhomx rabta ekonomika diretta mad-dħul eżentat,

[…]”

8 L-Artikolu 10(3) tal-EStG tal-2002 jipprevedi li l-ispejjeż tal-assigurazzjoni msemmija fit-tieni sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 10(1) ta' din il-liġi jittieħdu inkunsiderazzjoni sa limitu massimu ta' EUR 20 000; dan il-limitu massimu huwa mmultiplikat bi tnejn f'każ ta' tassazzjoni konġunta tal-konjuġi.

9 L-Artikolu 32a tal-EStG tal-2002, intitolat "Rata ta' taxxa", huwa redatt kif ġej:

"(1) It-taxxa fuq id-dħul suġġett għall-iskala hija kkalkolata fuq il-bażi tad-dħul impost (*versteuernde Einkommen*). Hija tammonta rispettivament, bla ħsara għall-Artikoli 32b, 34, 34b u 34c, u f'euros fir-rigward tad-dħul taxxabbli:

1. sa EUR 7 664 (ammont bażiku li jeżenta): għal 0;

2. minn EUR 7 665 sa EUR 12 739: għal (883.74 × y + 1 500) × y;

3. minn EUR 12 740 sa EUR 52 151: għal (228.74 × z + 2 397) × z + 989;

4. minn EUR 52 152: għal 0.42 × x - 7 914.

'y' jirrappreżenta wieħed minn għaxart elef tal-parti li teċċedi EUR 7 664 tad-dħul impost sal-eqreb numru sħiħ. 'z' jirrappreżenta wieħed minn għaxart elef tal-parti li teċċedi EUR 12 739 tad-dħul impost sal-eqreb numru sħiħ. 'x' jirrappreżenta d-dħul impost sal-eqreb numru sħiħ. L-ammont ta' taxxa li tirriżulta għandu jiżdied jew jitnaqqas sal-eqreb euro sħiħ."

10 Skont l-Artikolu 32b tal-EStG tal-2002, intitolat "Riżerva ta' progressività":

"(1) Jekk persuna ntaxxata b'mod sħiħ temporanjament jew matul il-perijodu ta' tassazzjoni[…] irċeviet

[…]

3. dħul (*Einkünfte*) li huwa eżonerat mit-taxxa konformement ma' ftehim preventiv tat-taxxa doppja jew ta' ftehim ieħor bejn Stati bla ħsara tal-inklużjoni tagħhom fil-kalkolu tat-taxxa fuq id-dħul, jew dħul mhux sottomess għat-tassazzjoni fuq id-dħul Ġermaniż, matul il-perijodu ta' tassazzjoni, skont l-Artikolu 1(3) jew tal-Artikolu 1a jew tat-tieni sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 50(5), meta s-somma ta' dan id-dħul hija pożittiva,

rata ta' taxxa partikolari għandha tiġi applikata għad-dħul taxxabbli (*versteuernde Einkommen*) konformement mal-Artikolu 32a(1).

[…]

(2) Ir-rata ta' taxxa partikolari stabbilita fil-paragrafu 1 hija r-rata ta' taxxa li tirriżulta miż-żieda jew mit-tnaqqis tad-dħul taxxabbli (*versteuernde Einkommen*) skont l-Artikolu 32a(1) fil-kuntest tal-kalkolu tat-taxxa fuq id-dħul, kif ġej

[…]

2. fil-każijiet stabbiliti fil-punti (2) u (3) tal-paragrafu 1, id-dħul (*Einkünfte*) li huwa deskritt hemmhekk, u b'kunsiderazzjoni ta' 20 % tad-dħul straordinarju inkluż hemmhekk.

[…]"

Il-Ftehim Franko-Ġermaniża

11 Il-Ftehim bejn ir-Repubblika Franċiża u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, tal-21 ta' Lulju 1959, bil-għan li jiġu evitati t-taxxi doppji u li jiġu stabbiliti regoli ta' assistenza amministrattiva u legali reċiproċi (BGB1.II 1961, p. 397), kif emendata mill-addenda ffirmati fid-9 ta' Ġunju 1969 (BGB1.II 1970, p. 717), fit-28 ta' Settembru 1989 (BGB1.II 1990, p. 770) u fl-20 ta' Settembru 2001 (BGB1.II 2002, p. 2370) (iktar 'il quddiem il-"Ftehim Franko-Ġermaniż"), tipprovdi, fl-Artikolu 14(1) tagħha:

"Il-pagi, is-salarji u r-remunerazzjonijiet analogi, kif ukoll il-pensjonijiet tal-irtirar mħallsa minn wieħed mill-Istati kontraenti, minn Land jew minn persuna ġuridika rregolata mid-dritt pubbliku ta' dak l-Istat jew Land lil persuni fiżiċi residenti tal-Istat l-ieħor fir-rigward ta' servizzi amministrattivi jew militari attwali jew preċedenti, għandhom jiġu ntaxxati biss fl-ewwel Stat. […]"

12 L-Artikolu 20(1) tal-Ftehim Franko-Ġermaniż jipprovdi:

"(1) Fir-rigward ta' residenti tar-Repubblika Federali [tal-Ġermanja], it-taxxa doppja għandha tiġi evitata kif ġej:

(a) Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tas-subparagrafi b u c, huwa eskluż mill-bażi tat-taxxa Ġermaniża d-dħul li joriġina minn Franza u l-elementi tal-assi li jinsabu fi Franza li, skont din il-Ftehim, huma ntaxxati fi Franza. Din ir-regola ma tillimitax id-dritt tar-Repubblika Federali [tal-Ġermanja] li tieħu inkunsiderazzjoni, meta tkun qiegħda tiġi stabbilita r-rata tat-taxxi tagħha, id-dħul globali u assi b'hekk eskluż.

[…]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

13 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali huma miżżewġin u kienu joqgħodu, matul is-snin 2005 u 2006, fil-Ġermanja fejn ġew imposti flimkien skont it-taxxa fuq id-dħul.

14 W. Bechtal kien jitħallas matul is-snin 2005 u 2006 dħul abbażi ta' impjieg, bħala uffiċjal, fis-servizz pubbliku Ġermaniż, filwaqt li M.-L. Bechtel, ta' nazzjonalità Franċiża, kienet taħdem bħala uffiċjal fl-amministrazzjoni Franċiża tal-finanzi u kienet titħallas fuq din il-bażi pagi gross ta' ammont, rispettivament ta' EUR 22 342 fl-2005 u ta' EUR 24 397 fl-2006.

15 Skont ir-rendikonti tas-salarju, ir-remunerazzjoni gross tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali kienet tnaqqset kif ġej, jiġifieri t-taxxa f'ras il-għajn, il-kontribuzzjoni għall-pensjoni ċivili, il-kontribuzzjoni għall-pensjoni ċivili fuq l-allowance fix-xahar ta' teknikalità, il-kontribuzzjoni għall-korp tal-aġenti tat-taxxa, il-kontribuzzjonijiet ta' assigurazzjoni supplimentarja għall-invalidità u l-pensjonijiet tas-sopravivenza tal-uffiċjali tal-amministrazzjoni tal-finanzi, il-kontribuzzjoni tal-ħaddiem għall-mard li fuqu tneħħew ir-restrizzjonijiet (kontribuzzjoni tal-impjegat lill-fond ta' assigurazzjoni għall-mard) u l-kontribuzzjoni għall-irtirar addizzjonali tas-servizz pubbliku.

16 L-amministrazzjoni tal-finanzi ta' Offenburg eskludiet mill-bażi għat-taxxa fuq id-dħul tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali r-remunerazzjoni gross tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali fuq il-bażi tas-snin 2005 u 2006, bħala dħul eżentat fuq il-bażi tal-Ftehim Franko-Ġermaniż.

17 Min-naħa l-oħra, din ir-remunerazzjoni gross, bit-tnaqqis magħmul tal-pożizzjonijiet "pensjoni ċivili" u "pensjoni ċivili fuq l-allowance fix-xahar ta' teknikalità", ittieħdet inkunsiderazzjoni fil-kuntest tal-kalkolu tar-riżerva ta' progressività msemmija fil-punt 3 tal-Artikolu 32b(1) tal-EStG tal-2002 sabiex tiġi kkalkolata r-rata tat-taxxa partikolari applikabbli fuq dħul taxxabbli tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali.

18 Billi jiġi kkunsidrat li l-kontribuzzjonijiet irkuprati fuq is-salarju ta' M.-L. Bechtel kellhom jitnaqqsu mill-ammont tas-salarju li jinżamm għall-kalkolu fil-kuntest tar-riżerva ta' progressività, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ppreżentaw rikors quddiem il-Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal tal-finanzi ta' Bade-Wurtemberg, il-Ġermanja). Peress li dan ir-rikors ġie miċħud minn sentenza tal-31 ta' Lulju 2013, huma ppreżentaw rikors ta' "Revision" quddiem il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja).

19 Din il-qorti tippreċiża li, konformement mal-Artikolu 14(1) u mal-Artikolu 20(1)(a) tal-Ftehim Franko-Ġermaniż, id-dħul li M.-L. Bechtel tislet mill-attività tagħha fi Franza għandu jiġi eskluż mill-bażi taxxabbli fuq id-dħul Ġermaniż tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali. Madankollu, huwa stabbilit bejn il-partijiet fil-kawża prinċipali li, konformement mal-punt 3 tal-Artikolu 32b(1) tal-EStG tal-2002, dan id-dħul għandu jiġi inkluż fil-kalkolu ta' rata tat-taxxa partikolari, applikabbli għad-dħul taxxabbli tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali.

20 Skont il-qorti tar-rinviju, konformement mal-leġiżlazzjoni Ġermaniża applikabbli, l-ispejjeż tal-assigurazzjoni inklużi fir-remunerazzjoni gross tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma jaqgħux materjalment taħt il-kunċett ta' "spejjeż professjonali", fis-sens tal-Artikolu 9 tal-EStG tal-2002.

21 Min-naħa l-oħra, il-kontribuzzjonijiet dwar il-korp tal-aġenti tat-taxxa, lill-assigurazzjoni supplimentari għall-invalidità u l-pensjonijiet tas-superstiti tal-uffiċjali tal-amministrazzjoni tal-finanzi, dwar l-irtirar addizzjonali tas-servizz pubbliku u dwar il-kontribuzzjoni tal-ħaddiema għall-mard li fuqu tneħħew ir-restrizzjonijiet jistgħu jaqgħu taħt il-kunċett ta' spejjeż speċjali, għaliex dawn l-ispejjeż tal-assigurazzjoni jikkorrispondu għall-każijiet imsemmija fil-punt 2a tal-Artikolu 10(1) jew fil-punt 3a tal-Artikolu 10(1) tal-EStG tal-2002.

22 Madankollu, il-punt 1 tal-Artikolu 10(2) tal-EStG tal-2002 jissuġġetta t-tnaqqis tal-ispejjeż fuq il-bażi ta' spejjeż speċjali bil-kundizzjoni li dawn ma jkollhomx rabta ekonomika diretta mad-dħul eżentat. Issa, peress li r-remunerazzjoni tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali hija eżentata mit-taxxa fil-Ġermanja, tali rabta ekonomika diretta tinstab u t-tnaqqis tal-ispejjeż tal-assigurazzjoni bħala spejjeż speċjali ma jkunx possibbli, u dan irrispettivament mill-kwistjoni jekk, għas-snin 2005 u 2006, il-limitu massimu tat-tnaqqis tal-ispejjeż speċjali stabbilit fl-Artikolu 10(3) tal-EStG tal-2002 intlaħaq mingħajr l-ispejjeż tal-assigurazzjoni tar-rikorrenti prinċipali, li d-deċiżjonijiet ikkontestati ma jindikawx.

23 Il-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma jistgħux lanqas jitnaqqsu fil-kuntest tad-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa partikolari applikabbli għad-dħul taxxabbli tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, konformement mal-Artikolu32b tal-EStG tal-2002. Il-punt 2 tal-Artikolu 32b(2) tal-EStG tal-2002 jipprevedi t-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul (*Einkünfte*). Issa, fl-istadju tad-determinazzjoni tad-dħul (*Einkünfte*), l-ispejjeż speċjali ma jistgħux jitnaqqsu.

24 Il-qorti tar-rinviju tiddubita dwar il-kompatibbiltà tal-projbizzjoni tat-tnaqqis tal-ispejjeż ta' assigurazzjoni bħala spejjeż speċjali mad-dritt tal-Unjoni. Skont din il-qorti, il-fatt li jiġi rrifjutat lill-persuna taxxabbli residenti d-dritt li jitnaqqas l-ammont tal-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali mħallsa fi Stat Membru ieħor mill-bażi taxxabbli fil-Ġermanja jew id-dritt li titnaqqas it-taxxa dovuta fil-Ġermanja mill-ammont tal-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali mħallas fi Stat Membru ieħor jista' jiddiswadiha milli teżerċita d-dritt għall-moviment liberu tal-ħaddiema u tikkostitwixxi restrizzjoni mhux iġġustifikata għal din il-libertà fundamentali.

25 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 39 KE (attwalment l-Artikolu 45 TFUE) jipprekludi dispożizzjoni tad-dritt Ġermaniż li tipprevedi li l-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni għax-xjuħija u tal-assigurazzjoni għall-mard Franċiżi mħallsa minn impjegat li jirrisjedi fil-Ġermanja u li jaħdem mal-amministrazzjoni tal-Istat Franċiż ma jnaqqsux il-bażi tat-taxxa fuq id-dħul – kuntrarjament għal kontribuzzjonijiet

komparabbli mħallsa lis-sigurtà soċjali Ġermaniża minn impjegat li jaħdem fil-Ġermanja – jekk, b'applikazzjoni tal-Ftehim ta' ħelsien mit-taxxa doppja bejn il-Ġermanja u Franza, l-impjegat ma għandux jiġi ntaxxat fil-Ġermanja u li tiżdied ir-rata tat-taxxa applikabbli għal-dħul ieħor?

2) L-ewwel domanda wkoll ikollha risposta pożittiva jekk, fil-kuntest tat-tassazzjoni tas-salarju mill-Istat Franċiż, il-kontribuzzjonijiet għall-assigurazzjoni inkwistjoni
   a) kienu ġew imnaqqsa fiskalment – b'mod preċiż jew fiss – jew
   b) setgħu ċertament jiġu mnaqqsa fiskalment – b'mod preċiż jew fiss – imma peress li l-ebda talba ma ġiet ippreżentata, huma ma ttieħdux inkunsiderazzjoni?"

Fuq id-domandi preliminari

26 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-Qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 45 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li bis-saħħa tagħha persuna taxxabbli residenti f'dan l-Istat Membru u li taħdem għall-amministrazzjoni pubblika ta' Stat Membru ieħor ma tistax tnaqqas mill-bażi taxxabbli fuq id-dħul fl-Istat Membru tagħha ta' residenza l-kontribuzzjonijiet ta' assigurazzjoni tax-xjuħija u ta' assigurazzjoni tal-mard miġbura fuq is-salarju tagħha fl-Istat Membru tal-impjieg, bid-differenza tal-kontribuzzjonijiet paragunabbli mħallsa lis-sigurtà soċjali tal-Istat Membru tagħha ta' residenza, meta, skont il-Ftehim preventiv ta' taxxa doppja bejn iż-żewġ Stati Membri, is-salarju ma għandux jiġi ntaxxat fl-Istat Membru ta' residenza tal-ħaddiem u li tiżdied sempliċement ir-rata taxxabbli applikabbli għad-dħul ieħor.

27 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll liema importanza għandha tingħata liċ-ċirkustanzi li, fil-kuntest tat-tassazzjoni tas-salarju mill-Istat Membru ta' impjieg, il-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni inkwistjoni tnaqqsu fiskalment, b'mod preċiż jew fiss, jew li setgħu jkunu, iżda li ma kinux fl-assenza ta' talba f'dan is-sens.

Fuq il-libertà ta' moviment applikabbli

28 Preliminarjament, għandu jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 45 TFUE, li l-interpretazzjoni tiegħu qed tintalab mill-qorti tar-rinviju, jista' jiġi invokat f'sitwazzjoni, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tikkonċerna t-trattament fiskali, minn Stat Membru, tad-dħul irċevut minn resident ta' dan l-Istat Membru abbażi tal-impjieg fl-amministrazzjoni pubblika ta' Stat Membru ieħor u, b'mod partikolari, tal-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tax-xjuħija u tal-assigurazzjoni tal-mard miżmuma fl-Istat Membru tal-impjieg fuq l-imsemmi dħul.

29 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali fil-fatt jargumentaw li, sa fejn ma huma la impjegati u lanqas ħaddiema li jaħdmu għal rashom, is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 18 TFUE.

30 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar l-ewwel nett li hija ġurisprudenza stabbilita li l-Artikolu 18 TFUE, li jistipula prinċipju ġenerali ta' projbizzjoni ta' kull diskriminazzjoni minħabba n-nazzjonalità, huwa intiż li japplika b'mod awtonomu biss f'sitwazzjonijiet irregolati mid-dritt tal-Unjoni li fir-rigward tagħhom it-Trattat FUE ma jipprovdix regoli speċifiċi ta' nondiskriminazzjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Mejju 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 37; tas-26 ta' Novembru 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, punt 25; tal-15 ta' Settembru 2011, Schulz-Delzers u Schulz, C-240/10 EU:C:2011:591, punt 29, kif ukoll tal-25 ta' Ottubru 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punt 18).

31 Issa, il-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni ġie implementat, fil-qasam tal-moviment liberu tal-ħaddiema, mill-Artikolu 45 TUFE (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Mejju 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 38; tal-10 ta' Settembru 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-269/07, EU:C:2009:527, punti 98 u 99; tal-15 ta' Settembru 2011, Schulz-Delzers u Schulz, C-240/10 EU:C:2011:591, punt 29, kif ukoll tal-25 ta' Ottubru 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punt 19).

32 Skont ġurisprudenza stabbilita, kull ċittadin tal-Unjoni Ewropea, indipendentement mill-post tar-residenza u n-nazzjonalità tiegħu, li eżerċita d-dritt tal-moviment liberu tal-ħaddiema u li eżerċita attività professjonali fi Stat Membru għajr dak tar-residenza tiegħu, jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 45 TFUE (sentenzi tat-12 ta' Diċembru 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 76; tat-2 ta' Ottubru 2003, Van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, punt 14, u tat-13 ta' Novembru 2003, Schilling u Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punt 23, kif ukoll tas-16 ta' Frar 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punt 11).

33 Fir-rigward tal-kwistjoni jekk ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, li hija impjegata mal-amministrazzjoni pubblika ta' Stat Membru, filwaqt li tirrisjedi fi Stat Membru ieħor, taqa' taħt il-kunċett ta' "ħaddiem", fis-sens tal-Artikolu 45 TFUE, għandu jitfakkar li n-natura legali tar-relazzjoni tal-impjieg ma hijiex determinanti għall-applikazzjoni tal-Artikolu 45 TFUE u l-fatt li l-ħaddiem jinsab impenjat fi kwalità ta' uffiċjal jew ukoll li r-rabta tal-impjieg tiegħu taqa' mhux taħt id-dritt privat, iżda taħt id-dritt pubbliku huwa indifferenti f'dan ir-rigward (ara s-sentenza tas-26 ta' April 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punt 68 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Ċertament, l-Artikolu 45(4) TFUE jipprevedi li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 45(1) sa (3) TFUE li jistabbilixxu l-prinċipju fundamentali tal-libertà ta' moviment tal-ħaddiema u t-tneħħija ta' kull diskriminazzjoni, ibbażata fuq in-nazzjonalità, bejn il-ħaddiema tal-Istati Membri ma humiex applikabbli għall-impjiegi fl-amministrazzjoni pubblika. Madankollu, id-derogi aċċettati minn din id-dispożizzjoni ma setgħux, fid-dawl tan-natura fundamentali, fis-sistema tat-trattat, tal-prinċipju tal-libertà ta' moviment tal-ħaddiema ġewwa l-Unjoni, ikollhom portata li taqbeż l-għan li għalih din il-klawżola ta' eċċezzjoni ddaħħlet (sentenzi tat-12 ta' Frar 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punt 4, u tas-26 ta' April 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punt 69),

35 Dan il-għan jirriżerva lill-Istati Membri l-possibbiltà li jirrestrinġu d-dħul taċ-ċittadini barranin għal ċerti impjiegi fl-amministrazzjoni pubblika (sentenza tat-12 ta' Frar 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punt 4), li jippreżupponi, minn naħa ta' dawk li jokkupawhom, l-eżistenza ta' rapport partikolari ta' solidarjetà fir-rigward tal-Istat kif ukoll tar-reċiproċità tad-drittijiet u dmirijiet li huma l-bażi tar-rabta ta' nazzjonalità (ara s-sentenza tas-17 ta' Diċembru 1980, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, 149/79, EU:C:1980:297, punt 10). Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 45(4) KE ma għandux l-effett li jċaħħad ħaddiem, ladarba ammess mas-servizz tal-amministrazzjoni pubblika ta' Stat Membru, tal-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet fil-paragrafi 1 sa 3 tal-Artikolu 45 TFUE (sentenza tas-26 ta' April 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punt 70 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Konsegwentement, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali taqa' taħt il-kunċett ta' "ħaddiem" fis-sens tal-Artikolu 45 TFUE u l-impjieg tagħha fl-amministrazzjoni pubblika ta' Stat Membru ma għandux bħala konsegwenza li jirrifjutalha l-benefiċċju tad-drittijiet u tal-protezzjoni li jagħtiha dan l-Artikolu.

Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni tal-Artikolu 45 TFUE

37 Jirriżulta minn ġurisprudenza stabbilita li d-dispożizzjonijiet kollha tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-persuni huma intiża sabiex jiffaċilitaw, għaċ-ċittadini tal-Unjoni, l-eżerċizzju ta' attivitajiet professjonali ta' kull xorta fit-territorju tal-Unjoni u jippreskludu miżuri li jistgħu jisfavorixxu dawn iċ-ċittadini meta jixtiequ jeżerċitaw attività ekonomika fit-territorju ta' Stat Membru ieħor (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta' Novembru 2003, Schilling u Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610,

punt 24; tal-21 ta' Frar 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, punt 33; tat-18 ta' Lulju 2007, Lakebrink u Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punt 17, kif ukoll tas-16 ta' Ottubru 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punt 43).

38 It-tagħlim sostnut fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza jikkonċerna miżuri li jistgħu jisfavorixxu liċ-ċittadini tal-Unjoni li jeżerċitaw attività professjonali fi Stat Membru li mhuwiex dak tar-residenza tagħhom, li jinkludi b'mod partikolari liċ-ċittadini tal-Unjoni li jixtiequ jkomplu jeżerċitaw attività ekonomika fi Stat Membru partikolari wara li jkunu ttrasferew ir-residenza tagħhom fi Stat Membru ieħor (sentenza tas-16 ta' Ottubru 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punt 44).

39 L-Artikolu 45 TFUE jipprekludi, b'mod partikolari, miżuri li, filwaqt li jkunu mingħajr distinzjoni applikabbli skont in-nazzjonalità, jistgħu, permezz tan-natura stess tagħhom, jaffettwaw iktar il-ħaddiema migranti mill-ħaddiema nazzjonali u jirriskjaw, konsegwentement, li jisfavorixxu iktar partikolarment tal-ewwel (ara, f'dan is-sens, sentenzi tal-5 ta' Diċembru 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tat-2 ta' Marzu 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punt 36).

40 Fil-kawża prinċipali, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali kienu s-suġġett ta' taxxa konġunta mat-taxxa fuq id-dħul fil-Ġermanja fejn kienu jirrisjedu. Is-salarju li rċeviet ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali għall-impjieg tagħha fl-amministrazzjoni pubblika Franċiża, ma ġietx inkluża fil-bażi taxxabbli tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, bis-saħħa tal-Artikolu 14(1) u tal-Artikolu 20(1) tal-Ftehim Franko-Ġermaniż. Dan is-salarju, madankollu, ittieħed inkunsiderazzjoni, bis-saħħa tal-Artikolu 20(1) ta' dan il-ftehim, fid-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa partikolari applikabbli għad-dħul taxxabbli tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, ikkalkolata konformement mal-Artikolu 32b tal-EStG tal-2002.

41 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta wkoll li ċerti kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tax-xjuħija u tal-assigurazzjoni għall-mard supplimentari ġew irkuprati fi Franza fuq is-salarju mħallas lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali. Dawn il-kontribuzzjonijiet ma setgħux jitnaqqsu mill-ammont totali tad-dħul tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali abbażi tal-ispejjeż speċjali. Fil-fatt, għalkemm, skont il-qorti tar-rinviju, l-imsemmija kontribuzzjonijiet jaqgħu materjalment taħt il-każijiet imsemmija fil-punti 2 u 3 tal-Artikolu 10(1) tal-EStG tal-2002, huma ma jistgħux jitnaqqsu matul il-kalkolu tad-dħul taxxabbli tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, sa fejn kellhom rabta ekonomika diretta mad-dħul eżentat, peress li s-salarju tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma kienx intaxxat fil-Ġermanja.

42 Matul id-determinazzjoni tar-rata tat-taxxa partikolari applikabbli fuq id-dħul taxxabbli tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali konformement mal-Artikolu 32b tal-EStg tal-2002, is-salarju tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali ttieħed inkunsiderazzjoni, mingħajr ma l-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tax-xjuħija u tal-assigurazzjoni għall-mard supplimentari jistgħu jitnaqqsu. Fil-fatt, konformement mal-Artikolu 32b(2) tal-EStG tal-2002, il-kalkolu tar-rata tat-taxxa partikolari jirriżulta miż-żieda tad-dħul taxxabbli (*versteuernde Einkommen*) mid-dħul (*Einkünfte*) eżentat. Issa, minn naħa, il-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tax-xjuħija u tal-assigurazzjoni għall-mard supplimentari ma setgħux jitnaqqsu matul kalkolu tad-dħul taxxabbli tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, sa fejn dawn il-kontribuzzjonijiet ma kinux jossodisfaw il-kundizzjoni prevista fl-Artikolu 10(2) tal-EStG tal-2002, u, min-naħa l-oħra, it-tnaqqis tal-imsemmija kontribuzzjonijiet ma kienx possibbli fl-istadju tal-kalkolu tad-dħul (*Einkünfte*) li huwa definit, konformement mal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-EStG tal-2002, bħala l-eċċess tad-dħul fuq l-ispejjeż professjonali.

43 Il-possibbiltà li wieħed jgħaddi għal tnaqqis tal-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tax-xjuħija u tal-assigurazzjoni għall-mard supplimentari bħala spejjeż speċjali, matul il-kalkolu tad-dħul taxxabbli tal-persuna taxxabbli, tikkostitwixxi vantaġġ fiskali, sa fejn tippermetti li jitnaqqas dan id-dħul taxxabbli kif ukoll ir-rata applikabbli għal dan id-dħul.

44 Il-kundizzjoni prevista fl-Artikolu 10(2) tal-EStG tal-2002, li tgħid li l-ispejjeż tal-assigurazzjoni ma għandhomx ikollhom rabta ekonomika diretta mad-dħul eżentat, iwassal li jiġi rrifjutat dan il-vantaġġ fis-sitwazzjonijiet, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn persuna taxxabbli residenti tirċievi salarju fi Stat Membru barra minn dak tar-residenza tagħha u fejn dan is-salarju huwa eżentat minn taxxa fl-Istat Membru tagħha ta' residenza, filwaqt li jittieħed inkunsiderazzjoni fil-kuntest tar-rata tat-taxxa applikabbli għad-dħul ieħor ta' din il-persuna taxxabbli.

45 Ċertament, kif jirrileva l-Gvern Ġermaniż, il-kundizzjoni dwar l-assenza ta' rabta ekonomika diretta mad-dħul eżentat jista' japplika mhux biss fis-sitwazzjonijiet transkonfinali, iżda wkoll fis-sitwazzjonijiet purament interni.

46 Madankollu, mistieden jagħti eżempji ta' dħul u ta' spejjeż nazzjonali li jaqgħu taħt l-Artikolu 10(2) tal-EStG tal-2002, il-Gvern Ġermaniż laqa' l-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tal-irtirar li huma dovuti minħabba l-perċezzjoni tal-benefiċċju tal-mard, ta' invaliditàu ta' għajnuna fid-dar, kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tal-irtirar u tal-assigurazzjoni għall-mard dovuti fuq is-supplimenti ta' remunerazzjoni mħallsa abbażi tax-xogħol nhar ta' Ħadd, il-ġranet vakanzi u bil-lejl jew kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni għall-mard u tal-assigurazzjoni tal-irtirar dovuti minħabba l-perċezzjoni ta' provvisti f'kapital ta' persuna li timpjiega, eżentati mit-taxxa fil-Ġermanja.

47 Issa, dawn it-tipi ta' allowances, ta' supplimenti ta' remunerazzjoni jew ta' provvisti ma humiex paragunabbli mas-salarji u ma' trattamenti mħallsa bħala korrispettiv tax-xogħol imwettaq lill-ħaddiema impjegati tas-settur privat jew lill-membri tal-persunal bil-kuntratt tas-settur pubbliku li, bid-differenza tal-uffiċjali Ġermaniżi, huma sottomessi għall-piżijiet soċjali. Mill-proċess u mill-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-ħaddiema impjegati tas-settur privat u l-membri tal-persunal bil-kuntratt tas-settur pubbliku residenti, li jirċievu s-salarji u t-trattamenti mill-Ġermanja, li fuqhom il-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni paragunabbli ma' dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jinżammu, jistgħu jnaqqsu dawn il-kontribuzzjonijiet mid-dħul taxxabbli tagħhom.

48 Għaldaqstant, għandu jiġi kkonstatat li, filwaqt li hija applikabbli mingħajr distinzjoni, il-kundizzjoni dwar l-assenza ta' rabta ekonomika diretta mad-dħul eżentat jista' jaffettwa iktar il-persuni taxxabbli residenti li jirċievu s-salarji fi Stat Membru ieħor minn dak tar-residenza tagħhom u eżentati fl-Istat Membru tagħhom ta' residenza.

49 Issa, ir-rifjut tat-tnaqqis tal-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni tax-xjuħija u tal-assigurazzjoni għall-mard supplimentari rkuprati fi Franza, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iwassal li, minn naħa, id-dħul taxxabbli tal-persuni taxxabbli, bħal rikorrenti fil-kawża prinċipali, jinsab miżjud u, min-naħa l-oħra, li r-rata tat-taxxa partikolari tkun ikkalkolata, billi tibbaża fuq dan id-dħul taxxabbli miżjud, mingħajr ma din ir-rata tkun ikkoreġuta minn teħid inkunsiderazzjoni ta' dawn il-kontribuzzjonijiet ta' mod ieħor, li ma kienx ikun il-każ jekk ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kienet irċeviet is-salarju tagħha fil-Ġermanja u mhux fi Franza.

50 Tali trattament żvantaġġuż jista' jiddisswadi l-ħaddiema residenti li jfittxu, li jaċċettaw jew li jkomplu jżommu impjieg fi Stat Membru ieħor minn dak tar-residenza tagħhom.

51 Il-leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tissuġġetta t-tnaqqis tal-ispejjeż tal-assigurazzjoni għall-kundizzjoni li dawn ma jkollhomx rabta ekonomika diretta mad-dħul eżentat tikkostitwixxi, għaldaqstant, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, restrizzjoni għal-libertà tal-moviment tal-ħaddiema, ipprojbita, fil-prinċipju, mill-Artikolu 45 TFUE.

Dwar l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni

52 Tali restrizzjoni tista'tiġi ammessa biss jekk tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament komparabbli jew jekk huma ġġustifikati minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (ara, b'mod partikolari, sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 26, kif ukoll tas-26 ta' Mejju 2016, Kohll u Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 45).

53 Għal dak li jirrigwarda l-kwistjoni ta' jekk is-sitwazzjonijiet inkwistjoni humiex oġġettivament komparabbli, għandu jitfakkar li l-komparabbiltà ta' sitwazzjoni transkonfinali ma' sitwazzjoni nazzjonali għandha tiġi eżaminata fid-dawl tal-għan segwit tad-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, sentenzi tal-25 ta' Frar 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22; tas-6 ta' Settembru 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punt 17, kif ukoll tas-26 ta' Mejju 2016, Kohll u Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2012:361, punt 46).

54 F'dan il-każ, il-Gvern Ġermaniż jargumenta li sitwazzjoni purament nazzjonali, fejn is-salarju ta' persuna taxxabbli hija suġġetta għas-setgħa ta' tassazzjoni Ġermaniża, ma hijiex oġġettivament komparabbli mas-sitwazzjoni transkonfinali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma għandha ebda dritt ta' taxxa fuq is-salarju inkwistjoni bis-saħħa tal-Ftehim Franko-Ġermaniż, anki jekk ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali hija ntaxxata fuq bażi illimitata f'dan l-Istat Membru.

55 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, jirriżulta skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, bħala prinċipju, li huwa l-Istat Membru ta' residenza li għandu jagħti lill-persuna taxxabbli l-vantaġġi fiskali kollha marbuta mas-sitwazzjoni personali u familjari tiegħu, ġaladarba dan l-Istat Membru jinsab, mingħajr eċċezzjoni, fl-aqwa pożizzjoni sabiex jevalwa l-kapaċità kontributtiva personali tal-imsemmija persuna taxxabbli sa fejn din tal-aħħar tagħmel użu minn dan l-Istat Membru bħala ċentru għall-interessi personali u patrimonjali tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 32; tas-16 ta' Mejju 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punt 21; tat-28 ta' Frar 2013, Beker u Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 43, kif ukoll tat-12 ta' Diċembru 2013, Imfeld u Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 43).

56 L-obbligu li tittieħed inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari jinsab fuq l-Istat Membru ta' impjieg biss meta l-persuna taxxabbli tikseb it-totalità jew kważi t-totalità tar-riżorsi taxxabbli tagħha permezz ta' attività eżerċitata f'dan tal-aħħar u meta ma tirċivix dħul sinjifikanti mill-Istat ta' residenza tagħha, b'tali mod li dan ma jinsabx f'pożizzjoni li jagħtiha l-vantaġġi li jirriżultaw mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 36; tal-14 ta' Settembru 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punt 27; tas-16 ta' Mejju 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punti 21 sa 23; tat-12 ta' Diċembru 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 89, kif ukoll tat-12 ta' Diċembru 2013, Imfeld u Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 44).

57 Fil-fatt, fir-rigward tal-vantaġġi li jirriżultaw mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali jew familjari tagħha, persuna taxxabbli residenti tirċievi dħul fi Stat Membru barra minn dak tar-residenza tagħha ma tinsabx f'sitwazzjoni komparabbli għal dik ta' persuna taxxabbli residenti li tirċievi dħul fi Stat Membru tagħha ta' residenza, b'mod partikolari meta l-Istat Membru ta' residenza tal-ewwel persuna taxxabbli ma huwiex f'pożizzjoni li jagħtiha dawn il-vantaġġi minħabba assenza ta' dħul sinjifikattiv fl-imsemmi Stat Membru.

58 Madankollu, dan ma huwiex il-każ fil-kawża prinċipali. Minħabba taxxa konġunta tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, anki fil-każ fejn ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma kellhiex fl-Istat Membru tagħha ta' residenza dħul sinjifikattiv, dan l-Istat Membru huwa fil-pożizzjoni li jagħtiha l-vantaġġi li jirriżultaw mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħha, bħat-tnaqqis tal-konbribuzzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

59 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tinsab, għaldaqstant, f'sitwazzjoni komparabbli għal dik ta' persuna taxxabbli residenti li tirċievi d-dħul tagħha fl-Istat Membru tagħha ta' residenza.

60 Il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni tista', għalhekk, tirrigwarda biss raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Huwa wkoll neċessarju, f'din l-ipoteżi, li r-restrizzjoni tkun xierqa sabiex tiggarantixxi li l-għan inkwistjoni jintlaħaq u li din ma teċċedix dak li huwa meħtieġ sabiex dan l-għan jintlaħaq (sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-26 ta' Mejju 2016, Kohll u Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 49).

61 F'dan ir-rigward, il-Gvern Ġermaniż isostni li r-rifjut tat-tnaqqis abbażi tal-ispejjeż speċjali fir-rigward tad-dħul eżentat huwa ġġustifikat minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa tat-taxxa bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika Franċiża kif ukoll tal-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali.

62 Minn naħa, dan il-gvern jirrileva li, konformement mal-ewwel sentenza tal-Artikolu 14(1) tal-Ftehim Franko-Ġermaniż, id-dritt tat-taxxa tad-dħul imħallsa mill-Istat Franċiż huwa attribwit lir-Repubblika Franċiża u li t-tqassim tas-setgħa tat-taxxa b'hekk miftiehem huwa kompromess jekk ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kienet obbligata li tieħu inkunsiderazzjoni bis-sħiħ il-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali bħala spejjeż speċjali mingħajr ma tiġi bbażata fuq id-dħul mondjali kollu.

63 Min-naħa l-oħra, għalkemm id-dispożizzjonijiet tal-punt 1 tal-Artikolu 10(2) tal-EStG tal-2002 kienu jippermettu li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali mħallsa fi Franza għall-kalkolu tad-dħul taxxabbli fil-Ġermanja, huma jmorru kontra l-prinċipju ta' koerenza tas-sistemi fiskali f'dan is-sens li, minkejja d-dħul eżentat imħallas fi Franza ma jittieħidx inkunsiderazzjoni fil-kalkolu tal-bażi taxxabbli, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tista' madankollu tnaqqas l-ispejjeż tal-assigurazzjoni fil-kuntest tat-taxxa konġunta mar-raġel tagħha. Ir-rata tat-taxxa miżjuda fil-kuntest tar-riżerva ta' progressività tal-konjuġi tkun ikkorreġġuta permezz tat-tnaqqis tal-ispejjeż matul il-kalkolu tad-dħul taxxabbli. Barra minn hekk, il-vantaġġ li jirriżulta mit-tnaqqis tal-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni jippreżenta rabta diretta mat-taxxa tad-dħul korrispondenti u, f'dan il-każ, għalkemm ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tiġi rrifjutata l-vantaġġ teoretiku li tnaqqas dawn il-kontribuzzjonijiet, hija tikseb il-vantaġġ li d-dħul Franċiż tagħha ma jkunx intaxxat fil-Ġermanja.

64 Fl-ewwel lok, għandu jiġi osservat li, ċertament, il-preżervazzjoni tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri tista' tikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tippermetti li tiġi ġġustifikata restrizzjoni fuq l-eżerċizzju ta' moviment liberu fi ħdan l-Unjoni (sentenzi tat-28 ta' Frar 2013, Beker u Beker, C-168/11, EU:C:2013:117,, punt 56, kif ukoll tat-12 ta' Diċembru 2013, Imfeld u Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 68).

65 Tali ġustifikazzjoni tista' tiġi aċċettata peress li, b'mod partikolari, is-sistema inkwistjoni hija intiża li tipprevjeni l-aġir ta' natura li tikkompromett d-dritt ta' Stat Membru li jeżerċita l-kompetenza fiskali tiegħu fir-rigward mal-attivitajiet imwettqa fit-territorju tiegħu (ara, f'dan is-sens, sentenzi tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punt 42; tat-18 ta' Lulju 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punt 54; tal-21 ta' Jannar 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punt 60; tat-28 ta' Frar 2013, Beker u Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 57, kif ukoll tat-12 ta' Diċembru 2013, Imfeld u Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 75).

66 Bis-saħħa ta' ġurisprudenza stabbilita, għalkemm l-Istati Membri huma liberi, fil-kuntest ta' ftehim bilaterali intiżi għall-ħelsien mit-taxxa doppja, li jiffissaw il-fatturi ta' rabta għall-finijiet tat-tqassim tal-kompetenza fiskali, madankollu, dan it-tqassim tal-kompetenza fiskali ma jippermettilhomx li japplikaw miżuri li jmorru kontra l-libertajiet ta' moviment żgurati mit-Trattat. Fil-fatt, fir-rigward tal-eżerċizzju tas-setgħa ta' tassazzjoni hekk imqassma fil-kuntest ta' ftehim bilaterali għall-prevenzjoni tat-taxxa doppja, l-Istati Membri għandhom l-obbligu li jikkonformaw ruħhom mar-regoli tal-Unjoni

(sentenzi tat-12 ta Diċembru 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punti 93 u 94; tad-19 ta' Jannar 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, punti 49 u 50, kif ukoll tat-12 ta' Diċembru 2013, Imfeld u Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punti 41 u 42).

67 F'dan il-każ, id-domanda tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn ir-Repubblika Franċiża u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ġiet irregolata fil-Ftehim Franko-Ġermaniż li jgħid, qabelxejn, li l-pagi, is-salarji u r-remunerazzjonijiet analogi mħallsa minn wieħed mill-Istati kontraenti, minn Land jew minn persuna ġuridika rregolata mid-dritt pubbliku ta' dak l-Istat jew Land lil persuni fiżiċi residenti tal-Istat l-ieħor fir-rigward ta' servizzi amministrattivi attwali jew preċedenti, għandhom jiġu ntaxxati biss fl-ewwel Stat. Sussegwentement, dan il-Ftehim jipprovdi li d-dħul li ġej minn Franza li, bis-saħħa ta' dan il-ftehim, huwa taxxabbli f'dan l-Istat Membru, ipperċepit mir-residenti tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, huwa eskluż mill-bażi tat-taxxa Ġermaniża, mingħajr ma din ir-regola tillimita d-dritt tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja li tieħu inkunsiderazzjoni, matul id-determinazzjoni tar-rata tat-taxxi tagħha, tad-dħul b'hekk eskluż. Finalment, l-imsemmi ftehim ma jipprevedix l-obbligu, għall-Istat minn fejn ġej id-dħul, li jassumi bis-sħiħ it-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuni taxxabbli li jeżerċitaw l-attività ekonomika tagħhom f'dan l-Istat Membru u li jirrisjedu fi Stat Membru ieħor.

68 Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għaldaqstant aċċettat liberament it-tqassim tas-setgħa ta' impożizzjoni kif jirriżulta mid-dikjarazzjonijiet stess tal-Ftehim Franko-Ġermaniż, billi rrinunzjat għad-dritt tat-taxxa tas-salarji, bħal dawk perċepiti mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, mingħajr ma tkun meħlusa permezz ta' ftehim mill-obbligu tagħha li tassumi t-teħid inkunsiderazzjoni kollha tas-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuni taxxabbli li jirrisjedu fit-territorju tagħha u li jeżerċitaw l-attività ekonomika tagħhom fi Franza.

69 Dan il-mekkaniżmu ta' tqassim tas-setgħa ta' impożizzjoni ma jistax jiġi invokat sabiex jiġġustifika r-rifjut li jingħata lill-persuna taxxabbli residenti l-vantaġġi li jirriżultaw mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħha.

70 Minn naħa, il-fatt għar-Repubblika Federali tal-Ġermanja li tippermetti t-tnaqqis tal-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni għall-mard u tal-assigurazzjoni tax-xjuħija, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma jikkonfutax it-tqassim tas-setgħa ta' impożizzjoni, bħalma ġie miftiehem fil-Ftehim Franko-Ġermaniż. Billi tagħti l-kunsens għat-tnaqqis ta' dawn il-kontribuzzjonijiet, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma tirrinunzjax għall-parti mill-kompetenza fiskali tagħha għall-benefiċċju ta' Stati Membri oħrajn u dan ma jaffettwax il-kompetenza tagħha li timponi l-attivitajiet eżerċitati fit-territorju tagħha.

71 Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li tali ġustifikazzjoni tat-tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' impożizzjoni ma tistax tiġi invokata mill-Istat Membru ta' residenza ta' persuna taxxabbli biex jaħrab mir-responsabbiltà tiegħu, bħala prinċipju, li jagħti lill-imsemmija persuna taxxabbli t-tnaqqis ta' tip personali u familjari dovuti lil din tal-aħħar, sakemm dan l-Istat Membru ma jkunx meħlus permezz ta' ftehim mill-obbligu tiegħu li jassumi t-teħid in kunsiderazzjoni kollha tas-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuni taxxabbli li jirrisjedu fit-territorju tiegħu u li jeżerċitaw parzjalment l-attività ekonomika tagħhom fi Stat Membru ieħor jew sakemm ma jikkonstatax li, anki barra minn kull ftehim, Stat ta' impjieg jew numru ta' Stati ta' impjieg jagħtu, fuq id-dħul li jintaxxaw, vantaġġi marbuta mat-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuni taxxabbli li ma jirrisjedux fit-territorju ta' dawn l-Istati iżda li f'dan it-territorju jiksbu dħul taxxabbli (ara, f'dan is-sens, sentenzi tat-12 ta Diċembru 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punti 99 u 100; tat-28 ta' Frar 2013, Beker u Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punti 56, kif ukoll tat-12 ta' Diċembru 2013, Imfeld u Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 69).

72 Issa, kif ġie rrilevat fil-punti 67 u 68 ta' din is-sentenza, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma tinsabx, bis-saħħa tal-Ftehim Franko-Ġermaniż, meħlusa mill-obbligu tagħha li tassumi t-teħid inkunsiderazzjoni kollu tas-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuni taxxabbli residenti fit-territorju tagħha.

73 Fir-rigward ta' eventwali teħid inkunsiderazzjoni unilaterali mill-Istat Membru tal-użu tas-sitwazzjoni personali u familjari tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, billi tagħtiha t-tnaqqis fiskali tal-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi rrilevat li t-talba għal deċiżjoni preliminari ma tinkludix indikazzjonijiet li jippermettu li jiġi ddeterminat jekk tali teħid inkunsiderazzjoni sar jew ikun ukoll possibbli.

74 Fi kwalunkwe każ, il-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma stabbiliet l-ebda korrelazzjoni bejn il-vantaġġi fiskali mogħtija lir-residenti tal-Istat Membru kkonċernat u l-vantaġġi fiskali li minnhom dawn ir-residenti jistgħu jibbenefikaw fl-Istat Membru tal-impjieg tagħhom (ara, b'analoġija,sentenza tat-12 ta' Diċembru 2013, Imfeld u Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 73).

75 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-ħtieġa li tiġi ppreżervata l-koerenza tas-sistema fiskali, għalkemm tali raġuni imperattiva ta' interess ġenerali tista' tiġġustifika restrizzjoni fuq l-eżerċizzju tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat, sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista' jintlaqa', il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali inkwistjoni u t-tpaċija ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari, fejn in-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, sentenzi tal-1 ta' Lulju 2010, Dijkman u Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punti 54 u 55 u l-ġurisprudenza ċċitata, u tas-26 ta' Mejju 2016, Kohll u Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 60).

76 F'dan il-każ, l-argument tal-Gvern Ġermaniż intiż li juri, minn naħa, li r-rifjut tat-tnaqqis tal-ispejjeż speċjali intiż li jiggarantixxi li r-rata ta' taxxa miżjud fil-kuntest tar-riżerva ta' progressività tal-konjuġi ma jkunx korreġġut permezz tat-tnaqqis tad-dħul taxxabbli u, min-naħa l-oħra, li l-vantaġġ li jirriżulta mit-tnaqqis tal-kontribuzzjonijiet huwa kkompensat mill-impożizzjoni tad-dħul li għandu rabta diretta ma' dawn il-kontribuzzjonijiet.

77 Issa, għandu jiġi rrilevat li ma teżistiex rabta diretta, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 75 ta' din is-sentenza, bejn, minn naħa, il-metodu ta' eżenzjoni bir-riżerva ta' progressività, li bis-saħħa tiegħu l-Istat Membru ta' residenza jirrinunzja li jimponi dħul perċepit fi Stat Membru ieħor, filwaqt li jittieħed inkunsiderazzjoni dan id-dħul, għall-finijiet li tiġi ddeterminata r-rata ta' taxxa applikabbli għad-dħul taxxabbli, u, min-naħa l-oħra, ir-rifjut li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-kontribuzzjonijiet li għandhom rabta diretta mad-dħul eżentat. Fil-fatt, l-effettività tal-progressività tat-taxxa fuq id-dħul fl-Istat Membru ta' residenza, li ssegwi l-metodu ta' eżenzjoni bir-riżerva ta' progressività, ma hijiex suġġetta li t-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna taxxabbli jkun limitat għall-ispejjeż marbutin mad-dħul intaxxat f'dan l-Istat Membru (ara, b'analoġija, sentenza tat-12 ta Diċembru 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 109).

78 Barra minn hekk, peress li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ftehmet, fil-Ftehim Franko-Ġermaniż, li d-dħul perċepit fi Franza huwa unikament intaxxat f'dan l-Istat Membru, hija ma tistax tiddikjara li l-iżvantaġġ li jirriżulta mir-rifjut tat-tnaqqis tal-kontribuzzjonijiet, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hija kkumpensata min-nuqqas ta' taxxa fuq dan id-dħul fil-Ġermanja. Tali argument jerġa' fil-fatt iqiegħed inkwistjoni t-tqassim tas-setgħat ta' impożizzjoni miftehma liberament mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja fil-Ftehim Franko-Ġermaniż.

79 Ir-rifjut li jingħata lill-persuna taxxabbli residenti l-vantaġġi li jirriżultaw mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħha taħt forma ta' tnaqqis tal-kontribuzzjonijiet ta' assigurazzjoni għall-mard u ta' assigurazzjoni tax-xjuħija supplimentari, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, bħala spejjeż speċjali, ma jistax, għaldaqstant, jiġi ġġustifikat la minn raġunijiet tat-tqassim bilanċjat tas-setgħa ta' impożizzjoni u lanqas miż-żamma tal-koerenza fiskali.

80 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi magħmula li l-Artikolu 45 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li bis-saħħa tagħha persuna taxxabbli residenti f'dan l-Istat Membru u li taħdem għall-amministrazzjoni pubblika ta' Stat Membru ieħor ma tistax tnaqqas mill-bażi taxxabbli fuq id-dħul fl-Istat Membru tagħha ta' residenza l-kontribuzzjonijiet ta' assigurazzjoni tax-xjuħija u ta' assigurazzjoni għall-mard miġbura fuq is-salarju tagħha fl-Istat Membru tal-impjieg, bid-differenza tal-kontribuzzjonijiet paragunabbli mħallsa lis-sigurtà soċjali tal-Istat Membru tagħha ta' residenza, meta, skont il-Ftehim preventiv ta' taxxa doppja bejn iż-żewġ Stati Membri, is-salarju ma għandux jiġi ntaxxat fl-Istat Membru ta' residenza tal-ħaddiem u li tiżdied sempliċement ir-rata taxxabbli applikabbli għad-dħul ieħor.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikolu 45 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li bis-saħħa tagħha persuna taxxabbli residenti f'dan l-Istat Membru u li taħdem għall-amministrazzjoni pubblika ta' Stat Membru ieħor ma tistax tnaqqas mill-bażi taxxabbli fuq id-dħul fl-Istat Membru tagħha ta' residenza l-kontribuzzjonijiet ta' assigurazzjoni tax-xjuħija u ta' assigurazzjoni għall-mard miġbura fuq is-salarju tagħha fl-Istat Membru tal-impjieg, bid-differenza tal-kontribuzzjonijiet paragunabbli mħallsa lis-sigurtà soċjali tal-Istat Membru tagħha ta' residenza, meta, skont il-Ftehim preventiv ta' taxxa doppja bejn iż-żewġ Stati Membri, is-salarju ma għandux jiġi ntaxxat fl-Istat Membru ta' residenza tal-ħaddiem u li tiżdied sempliċement ir-rata taxxabbli applikabbli għad-dħul ieħor.

Firem