Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla)

21 ta’ Di?embru 2021 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Moviment liberu tal-kapital – Artikoli 63 u 65 TFUE – Le?i?lazzjoni nazzjonali dwar it-taxxa tas-su??essjoni – Beni immobbli li jinsabu fit-territorju nazzjonali – Tassazzjoni parzjali – Trattament iddifferenzjat tar-residenti u tal-persuni mhux residenti – Dritt g?al tnaqqis fuq il-ba?i taxxabbli – Tnaqqis proporzjonali fil-ka? ta’ ssu??ettar parzjali – Obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati – Assenza ta’ tnaqqis fil-ka? ta’ ssu??ettar parzjali”

Fil-Kaw?a C?394/20,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Düsseldorf, il-?ermanja), permezz ta’ de?i?joni tal?20 ta’ Lulju 2020, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit?18 ta’ Awwissu 2020, fil-pro?edura

XY

vs

Finanzamt V,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla),

komposta minn E. Regan (Relatur), President ta’ Awla, K. Lenaerts, President tal-Qorti tal-?ustizzja, li qieg?ed ja?ixxi b?ala Im?allef tal-?ames Awla, C. Lycourgos, President tar-Raba’ Awla, I. Jarukaitis u M. Ileši?, Im?allfin,

Avukat ?enerali: J. Richard de la Tour,

Re?istratur: C. Di Bella, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tad?9 ta’ ?unju 2021,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al XY, minn R. Weller,Steuerberater,

– g?all-Gvern ?ermani?, minn J. Möller u R. Kanitz kif ukoll minn S. Costanzo, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Spanjol, minn M. J. Ruiz Sánchez, b?ala a?ent,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u B.-R. Killmann, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tas?16 ta’ Settembru 2021,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 63 u 65 TFUE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn XY u l-Finanzamt V (l-Uffi??ju tat-Taxxa V, il-?ermanja) dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-su??essjoni fuq proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-?ermanja.

Il?kuntest ?uridiku

3 L-Erbschaftsteuer? und Schenkungsteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa tas-Su??essjoni u tad-Donazzjoni), fil-ver?joni tag?ha ppubblikata fis?27 ta' Frar 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), kif emendata bil-Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (il-Li?i dwar il-?lieda kontra l-Frodi Fiskali u li Temenda Dispo?izzjonijiet Fiskali O?ra), tat?23 ta' ?unju 2017 (BGBl. 2017 I, p. 1682) (iktar 'il quddiem l-"ErbStG"), tipprovdi, fl-Artikolu 1 tag?ha, intitolat "Tran?azzjonijiet taxxabbli":

"(1) Huma su??etti g?at-taxxa fuq it-trasferiment min?abba su??essjonijiet (jew donazzjonijiet):

1. it-trasferimenti *causa mortis*;

2. id-donazzjonijiet *inter vivos*;

[…]"

4 Skont l-Artikolu 2 tal-ErbStG, intitolat "Obbligu fiskali personali":

"(1) L-obbligu fiskali japplika

1. fil-ka?ijiet imsemmija fil-punti 1 sa 3 tal-Artikolu 1(1), fuq il-beni ttrasferiti kollha (obbligu fiskali illimitat) meta d-*decujus*, fid-data tal-mewt, id-donatur, fid-data ta' meta ssir id-donazzjoni, jew il-benefi?jarju, fid-data ta' meta jsir l-att li jag?ti lok g?at-taxxa (Artikolu 9), huma persuni residenti. Jitqiesu li huma residenti:

a) il-persuni fi?i?i li g?andhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom fit-territorju nazzjonali;

b) i?-?ittadini ?ermani?i li ma g?exux b'mod fiss g?al iktar minn ?ames snin barra mill-pajji? ming?ajr ma kellhom domi?ilju fil-?ermanja,

[…]

3. fil-ka?ijiet l-o?ra kollha, ming?ajr pre?udizzju g?all-paragrafu 3, fuq il-beni ttrasferiti li jaqg?u fil-patrimonju intern fis-sens tal-Artikolu 121 tal-Bewertungsgesetz [il-Li?i dwar il-Valutazzjoni] (issu??ettar parzjali g?at-taxxa).

[…]"

5 L-Artikolu 3 tal-ErbStG, intitolat "Trasferiment *causa mortis*", jistabbilixxi, fil-paragrafu 1 tieg?u:

"It-trasferiment *causa mortis* ikopri

1. it-trasferiment b'su??essjoni […], legat […] jew min?abba dritt irri?ervat invokat mill-benefi?jarju tieg?u (Artikoli 2303 *et seq.* tal-Bürgerliches Gesetzbuch [(il-Kodi?i ?ivili, fil-ver?joni

tieg?u ppubblikata fit?2 ta’ Jannar 2002 (BGBl. 2002 I, p. 42, u r-rettifiki BGBl. 2002 I, p. 2909, u BGBl. 2003 I, p. 738), iktar ’il quddiem il-“BGB”]);

[…]”

6 L-Artikolu 9 tal-ErbStG jipprevedi li l-avveniment li jag?ti lok g?at-taxxa huwa, fil-ka? ta’ trasferiment *causa mortis*, il-mewt tad-*decujus*.

7 L-Artikolu 10 tal-ErbStG, intitolat “Trasferiment taxxabbli”, jipprovdi:

“(1) It-trasferiment taxxabbli jikkorrispondi, ?lief g?al e?enzjoni applikabbli, g?all-arrikkiment tal-benefi?jarju […]. Fil-ka?ijiet tal-Artikolu 3, l-arrikkiment jikkorrispondi g?all-ammont miksub meta jitnaqqas mill-valur […] tat-trasferiment patrimonjali kollu, sa fejn dan huwa taxxabbli skont din il-li?i, il-passiv tas-su??essjoni li jista’ jitnaqqas skont il-paragrafi 3 sa 9. […]

[…]

(5) ?lief g?al dispo?izzjoni kuntrarja tal-paragrafi 6 sa 9, jistg?u jitnaqqsu mit-trasferiment b?ala passiv tas-su??essjoni:

1. id-djun tad-*decujus* […];

2. l-obbligi marbut ma’ legati, kundizzjonijiet, kif ukoll mal-porzjonijiet irri?ervati u mad-drittijiet g?al tpa?ija tas-su??essjoni invokati […]

(6) Ma jistg?ux jitnaqqsu d-djun u l-oneri, sa fejn dawn huma ekonomikament marbuta ma’ elementi tal-patrimonju li ma humiex su??etti g?at-tassazzjoni skont din il-li?i. Jekk it-tassazzjoni tkun limitata g?al ?erti elementi tal-patrimonju (Artikolu 2(1)(3) […]) jistg?u jitnaqqsu biss id-djun u l-oneri li huma ekonomikament marbuta mag?hom. […]

[…]”

8 L-Artikolu 15 tal-ErbStG, intitolat “Klassijiet ta’ tassazzjoni”, jipprovdi:

“(1) Skont ir-relazzjoni personali li kienet te?isti bejn il-benefi?jarju u d-*decujus* jew id-donatur, g?andha ssir distinzjoni bejn it-tliet klassijiet ta’ tassazzjoni segwenti:

Klassi ta’ tassazzjoni I:

1. il-konju?i u s-sie?eb jew is-sie?ba,

2. it-tfal u tfal tal-konju?i,

[…]”

9 L-Artikolu 16 tal-ErbStG, intitolat “Allowances”, jipprovdi:

“(1) Huwa e?entat, fil-ka? ta’ ssu??ettar s?i? g?at-taxxa (Artikolu 2(1)(1) u Artikolu 2(3)), it-trasferiment ta’ beni:

1. lill-konju?i u lis-sie?eb jew lis-sie?ba sal-ammont ta’ EUR 500 000;

2. lit-tfal fis-sens tal-klassi I(2), u lit-tfal tat-tfal li mietu fis-sens tal-klassi I(2), sal-ammont ta’ EUR 400 000;

[…]

(2) Fil-ka? ta' ssu??ettar parzjali g?at-taxxa (Artikolu 2(1)(3)), l-allowance prevista fil-paragrafu 1 iktar 'il fuq titnaqqas b'ammont parzjali. Dan l-ammont parzjali jikkorrispondi g?all-parti li tirrappre?enta s-somma tal-valuri tal-patrimonju, mhux su??etti g?all-issu??ettar parzjali g?at-taxxa, miksuba fl-istess mument, u vanta??i patrimonjali, mhux su??etti g?all-issu??ettar parzjali g?at-taxxa, li kienu ?ew ittrasferiti matul perijodu ta' g?axar snin mill-istess persuna, meta mqabbla mal-valur tal-patrimonju li b'kollox kien ?ie ttrasferit mill-istess persuna matul perijodu ta' g?axar snin. Il-valur tal-beni huwa dak li kellhom fid-data tat-trasferiment rispettiv tag?hom.

[…]"

10 L-Artikolu 37 tal-ErbStG, intitolat "Applikazzjoni tal-li?i", jipprovdi, fil-paragrafu 14 tieg?u:

"L-Artikoli […] u 16(1) u (2), fil-ver?joni tag?hom fis-se?? fil-25 ta' ?unju 2017, huma applikabbli g?at-trasferimenti li g?alihom il-fatt li ji??enera t-taxxa se?? wara l-24 ta' ?unju 2017."

11 L-Artikolu 121 tal-Bewertungsgesetz (il-Li?i dwar l-Evalwazzjoni), fil-ver?joni tag?ha ppubblikata fl?1 ta' Frar 1991 (BGBl. 1991?I, p. 230), kif emendata bil-Li?i tal?4 ta' Novembru 2016, intitolata "Patrimonju intern", jipprovdi:

"Il-patrimonju intern jinkludi:

1. il-patrimonju agrikolu u forestali intern;

2. il-patrimonju immobbli intern;

[…]"

12 L-Artikolu 2303 tal-BGB, intitolat "Eredi rri?ervati; ammont tal-porzjon irri?ervata", jipprovdi, fil-paragrafu 1 tieg?u:

"Jekk dixxendent tad-*decujus* ?ie esklu? mis-su??essjoni b'dispo?izzjoni *causa mortis*, huwa jista' jitlob lill-eredi l-porzjon irri?ervata tieg?u. Il-porzjon irri?ervata tikkorrispondi g?al nofs il-valur tal-parti legali […]"

13 L-Artikolu 2311 tal-BGB, intitolat "Valur tas-su??essjoni", jipprovdi:

"(1) Il-kalkolu tal-porzjon irri?ervata jitwettaq fuq il-ba?i tal-beni li jikkostitwixxu s-su??essjoni fid-data tal-mewt, u tal-valur tag?hom f'din id-data […]

(2) Il-valur g?andu, jekk ne?essarju, ji?i stabbilit permezz ta' stima. Evalwazzjoni tal-valur mag?mula mid-de?edut ma g?andhiex awtorità."

Il?kaw?a prin?ipali u d?domandi preliminari

14 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali hija ?ittadina Awstrijaka li tirrisjedi fl-Awstrija. Hija t-tifla ta' E, li kienet ukoll ?ittadina Awstrijaka li tirrisjedi fl-Awstrija u li l-mewt tag?ha se??et fit?12 ta' Awwissu 2018.

15 Id-*decujus* kien proprjetarju ta' tliet binjiet u ta' proprjetà immobbli mhux mibnija fil-?ermanja. Dan kien g?amel testment li fih it-tifla tieg?u kienet indikata b?ala l-unika legatarja tieg?u, fejn il-mara u t-tifel tieg?u kellhom biss dritt g?all-porzjonijiet irri?ervati.

16 Wara l-mewt ta’ missierha, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ntrabtet, bi ftehim, li t?allas lil ommha u lil ?uha s-somom ta’ EUR 1 700 000 u ta’ EUR 2 850 000, sabiex tirrettifika d-drittijiet tag?hom g?ar-ri?erva ereditarja. Hija talbet, fid-dikjarazzjoni tas-su??essjoni li ppre?entat lill-Uffi??ju tat-Taxxa Nru V fir-rigward tat-taxxa tas-su??essjoni, li mill-valur tas-su??essjoni jitnaqqsu l-obbligi marbuta ma’ dawn il-porzjonijiet irri?ervati, b?ala passiv tas-su??essjoni, sa 43 % tal-ammont tag?hom, ji?ifieri EUR 1 956 500. Hija qieset li l-parti mill-patrimonju immobbli su??etta g?at-taxxa fuq is-su??essjonijiet fil-?ermanja kienet tirrappre?enta 43 % tal-valur tal-massa ereditarja totali kollha, ta’ ammont ta’ EUR 11 592 598.10, li kien jinkludi wkoll kapital mobbli u immobbli li jinsab fi Spanja.

17 L-Uffi??ju tat-Taxxa V iffissa g?al EUR 642 333 it-taxxa tas-su??essjoni dovuta mir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali. Id-drittijiet hekk ikkalkolati kienu jolqtu biss il-proprjetà immobbli li tinsab fil-?ermanja. Dan irrifjuta li jnaqqas l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati, b?ala passiv tas-su??essjoni, min?abba li, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG, dawn l-ishma rri?ervati ma g?andhomx rabta ekonomika mal-proprjetajiet immobbli inklu?i fl-assi tas-su??essjoni. Barra minn hekk, g?all-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-su??essjoni, huwa ?a inkunsiderazzjoni, minflok l-allowance ta’ EUR 400 000 prevista, fil-prin?ipju, g?at-tfal tad-de?edut, skont l-Artikolu 16(1)(2) tal-ErbStG, allowance ta’ ammont inqas b’applikazzjoni tal-Artikolu 16(2) tal-ErbStG.

18 Permezz tar-rikors tag?ha quddiem il-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Düsseldorf, il-?ermanja), ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali tosserva li hija g?andha dritt g?all-allowance kollha prevista fl-Artikolu 16(1)(2) tal-ErbStG, billi argumentat li l-paragrafu 2 ta’ din id-dispo?izzjoni jmur kontra d-dritt tal-Unjoni. Barra minn hekk, hija tqis li l-istess jg?odd g?ar-rifjut li jitnaqqas, b?ala passiv tas-su??essjoni, il-valur kollu jew parti minnu tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati, sal-ammont li din ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kkalkolat.

19 Il-qorti tar-rinviju tindika li s-soluzzjoni tat-tilwima mressqa quddiemha tiddependi mill-kwistjoni jekk l-Artikolu 16(2) tal-ErbStG u t-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tag?ha, li japplikaw fil-ka? ta’ ssu??ettar parzjali g?at-taxxa fuq it-trasferiment min?abba s-su??essjoni meta, f’?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom fil-?ermanja fil-mument tal-mewt, humiex konformi mal-Artikolu 63(1) u mal-Artikolu 65 TFUE.

20 Fl-ewwel lok, dik il-qorti tindika li l-Artikolu 16(2) tal-ErbStG kien ?ie introdott mil-le?i?latur ?ermani? b?ala segwitu g?as-sentenza tat?8 ta’ ?unju 2016, Hünnebeck (C?479/14, EU:C:2016:412). Skont din id-dispo?izzjoni u skont l-Artikolu 37(14) tal-ErbStG, g?at-trasferimenti *causa mortis* li g?alihom il-fatt taxxabbli se?? wara l?24 ta’ ?unju 2017, g?andha titnaqqas l-allowance prevista fl-Artikolu 16(1) tal-ErbStG b’ammont ikkalkolat skont il-paragrafu 2 ta’ din id-dispo?izzjoni. Madankollu, il-qorti msemmija g?andha dubju dwar il-kompatibbiltà ta’ din il-le?i?lazzjoni l-?dida mal-Artikolu 63(1) u mal-Artikolu 65 TFUE, kif interpretati mill-Qorti tal-?ustizzja.

21 Fit-tieni lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar il-kompatibbiltà tat-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG ma’ dawn id-dispo?izzjonijiet.

22 Fil-kuntest tal-issu??ettar parzjali g?at-taxxa ta’ trasferiment fuq is-su??essjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, l-Uffi??ju tat-Taxxa V issu??etta g?at-taxxa biss il-patrimonju immobbli intern. F’dan ir-rigward, l-Artikolu 10(6) tal-ErbStG ma jippermettix lir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali li tnaqqas, b?ala passiv tas-su??essjoni mit-trasferiment *causa mortis*, skont l-Artikolu 10(5) tal-ErbStG, il-valur tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati ta’ ommha u ta’ ?uha li hija g?andha tonora.

23 Fil-fatt, skont il-?urisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-?ermanja), ir-rabta ekonomika me?tie?a minn dan l-Artikolu 10(6) g?all-finijiet tat-tnaqqis tad-dejn u tal-ispejje? te?isti biss meta dawn ikunu jistg?u jintrabtu ma’ elementi ta’ patrimonju partikolari inklu?i fis-su??essjoni. Issa, skont din il-?urisprudenza, il-fatt li l-parti rri?ervata tkun, skont l-Artikolu 2311 tal-BGB, ikkalkolata skont il-valur tas-su??essjoni ma jo?loqx tali rabta ekonomika, i?da, l-iktar l-iktar, rabta ?uridika.

24 Din il-qorti tindika li, anki jekk jitqies li, fid-data tal-mewt, id-*decujus* jew ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom fil-?ermanja, din is-sitwazzjoni twassal g?all-issu??ettar s?i? tar-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali li tippermettilha tnaqqas integralment mill-patrimonju ttrasferit *causa mortis* l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati, b?ala passiv tas-su??essjoni, abba?i tal-punt 2 tal-Artikolu 10(5) tal-ErbStG.

25 F’dawn i?-?irkustanzi, il-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Düsseldorf) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) L-Artikoli 63(1) u 65 TFUE g?andhom ji?u interpretati fis-sens li dawn jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali ta’ Stat Membru dwar l-impo?izzjoni ta’ taxxa tas-su??essjoni li tipprovdi li, g?all-kalkolu tat-taxxa, l-allowance li g?andha titnaqqas mill-ba?i taxxabbli fil-ka? ta’ akkwist ta’ art li tinsab f’dak l-Istat Membru tkun inqas meta l-persuna li mietet u l-eredi kellhom, fid-data tal-mewt, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom fi Stat Membru ie?or mill-allowance li kienet tkun applikabbli kieku tal-inqas wie?ed minnhom kellu, f’dik id-data, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tieg?u fl-ewwel Stat Membru?

2) L-Artikoli 63(1) u 65 TFUE g?andhom ji?u interpretati fis-sens li dawn jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali ta’ Stat Membru dwar l-impo?izzjoni ta’ taxxa tas-su??essjoni li tipprovdi li, g?all-kalkolu tat-taxxa, obbligi marbuta mal-porzjonijiet irri?ervati fil-ka? ta’ akkwist ta’ art li tinsab f’dan l-Istat Membru ma jitnaqqsux fil-ka? li l-persuna li mietet u l-eredi kellhom, fid-data tal-mewt, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom fi Stat Membru ie?or, filwaqt li dawn l-obbligi kienu ji?u kompletament imnaqqsa mill-ba?i taxxabbli kieku tal-inqas wie?ed minnhom kellu, fid-data tal-mewt, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tieg?u fl-ewwel Stat Membru?”

Fuq id?domandi preliminari

Fuq l?ewwel domanda

26 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 63 u 65 TFUE g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-su??essjoni li tipprevedi li, fil-ka? ta’ trasferiment ta’ proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f’dan l-Istat Membru, it-tnaqqis fuq il-ba?i taxxabbli jitnaqqas, meta mqabbel mat-tnaqqis applikat meta mill-inqas wie?ed minnhom kellu, fl-istess data, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tieg?u fl-imsemmi Stat Membru, b’ammont li jikkorrispondi g?as-sehem li jirrappre?enta l-valur tal-patrimonju li ma huwiex su??ett g?all-

impo?izzjoni f’dan l-istess Stat Membru meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.

27 Skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, g?alkemm it-tassazzjoni diretta taqa’ ta?t il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-a??ar g?andhom madankollu je?er?itaw din il-kompetenza b’osservanza tad-dritt tal-Unjoni u, b’mod partikolari, tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE (ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tat?23 ta’ Frar 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, EU:C:2006:131, punt 36 u l-?urisprudenza ??itata; tat?3 ta’ Marzu 2021, Promociones Oliva Park, C?220/19, EU:C:2021:163, punt 73 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll tad?29 ta’ April 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Taxxi m?allsa minn UCITS), C?480/19, EU:C:2021:334, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata).

28 L-Artikolu 63(1) TFUE jipprojbixxi b’mod ?enerali r-restrizzjonijiet g?all-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri kif ukoll bejn l-Istati Membri u l-pajji?i terzi.

29 It-taxxa mi?bura fuq is-su??essjonijiet, li jikkonsistu fi trasferiment lil persuna wa?da jew iktar tal-patrimonju li ?alliet warajha persuna li mietet, taqa’ ta?t id-dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment tal-kapital li jaqa’ ta?t l-Artikolu 63 TFUE, bl-e??ezzjoni tal-ka?ijiet fejn l-elementi kostitwenti tag?hom ikunu limitati fi ?dan Stat Membru wie?ed biss (sentenza tas?26 ta’ Mejju 2016, Il?Kummissjoni vs Il?Gre?ja, C?244/15, EU:C:2016:359, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata).

30 Sitwazzjoni li fiha Stat Membru japplika drittijiet tas-su??essjoni g?al beni su??essorji li jinsabu fit-territorju tieg?u, li jappartjenu lil persuna li ma tirrisjedix f’dan tal-a??ar fid-data tal-mewt tag?ha u li tg?addi g?and werriet li wkoll ma jkunx residenti, ma tistax titqies li hija sitwazzjoni purament interna. G?aldaqstant, tali sitwazzjoni taqa’ ta?t il-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE.

31 G?aldaqstant, g?andu ji?i e?aminat jekk le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi, fil-ka? ta’ ntaxxar parzjali tad-drittijiet ta’ trasferiment abba?i tas-su??essjoni, tnaqqis fuq l-allowance tal-ba?i taxxabbli, tikkostitwixxix restrizzjoni g?all-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE u, jekk iva, jekk tali restrizzjoni hijiex i??ustifikata.

Fuq l?e?istenza ta’ restrizzjoni fis?sens tal?Artikolu 63 TFUE

32 Fir-rigward tal-ka? tas-su??essjonijiet, il-mi?uri li jikkostitwixxu restrizzjonijiet g?all-moviment tal-kapital jinkludu dawk li g?andhom l-effett li jnaqqsu l-valur tas-su??essjoni ta’ resident ta’ Stat differenti minn dak li fit-territorju tieg?u jinsabu l-assi kkon?ernati (sentenza tas?17 ta’ Ottubru 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata).

33 F’dan il-ka?, il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tipprevedi li, meta su??essjoni tinkludi proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-?ermanja u li la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma huma residenti f’dan l-Istat Membru fid-data tal-mewt, it-tnaqqis fuq il-ba?i taxxabbli huwa inqas minn dak li kien ji?i applikat li kieku d-*decujus* jew il-werriet kienu, f’din id-data, residenti fl-imsemmi Stat Membru. Fil-fatt, din l-allowance titnaqqas b’ammont li jikkorrispondi g?all-parti li tirrappre?enta l-valur tal-patrimonju li ma huwiex su??ett g?at-taxxa f’dan l-istess Stat Membru meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.

34 Konsegwentement, tali le?i?lazzjoni twassal biex is-su??essjonijiet bejn persuni mhux residenti jkunu su??etti g?al oneru fiskali ikbar minn dawk li jinvolvu lil tal-inqas resident wie?ed u, g?aldaqstant, g?andha l-effett li tnaqqas il-valur tas-su??essjoni. Minn dan jirri?ulta li le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkostitwixxi restrizzjoni g?all-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE (ara, b’mod partikolari, is-sentenza tas?17 ta’ Ottubru 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punti 25 u 26 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

Fuq l?e?istenza ta' ?ustifikazzjoni g?ar?restrizzjoni g?all?moviment liberu tal?kapital skont l?Artikolu 65 TFUE

35 Mill-Artikolu 65(1) TFUE, moqri flimkien mal-paragrafu 3 ta' dan l-istess artikolu, jirri?ulta li l-Istati Membri jistg?u jistabbilixxu, fil-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?hom, distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli residenti u l-persuni taxxabbli mhux residenti sakemm din id-distinzjoni ma tikkostitwixxix mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni mo?bija fuq il-moviment liberu tal-kapital.

36 G?alhekk g?andha ssir distinzjoni bejn it-trattament mhux ugwali li huwa permess ta?t l-Artikolu 65(1)(a) TFUE u diskriminazzjoni arbitrarja li hija pprojbita mill-paragrafu 3 ta' dan l-istess Artikolu. F'dan ir-rigward, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li, sabiex le?i?lazzjoni nazzjonali tkun tista' titqies b?ala kompatibbli mad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, id-differenza fit-trattament g?andha tikkon?erna sitwazzjonijiet li ma jkunux o??ettivament paragunabbli jew li tkun i??ustifikata minn ra?unijiet imperattivi ta' interess ?enerali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?30 ta' ?unju 2016, Feilen, C?123/15, EU:C:2016:496, punt 26 u l-?urisprudenza ??itata). F'dan l-a??ar ka?, id-differenza fit-trattament g?andha tkun xierqa sabiex ti?gura t-twettiq tal-g?an imfittex minnha u ma g?andhiex tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq dan l-g?an (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?30 ta' ?unju 2018, Huijbrechts, C?679/17, EU:C:2016:940, punt 30 u l-?urisprudenza ??itata).

– *Fuq il?paragunabbiltà tas?sitwazzjonijiet inkwistjoni*

37 Il-Gvern ?ermani? isostni li su??essjoni li tirrigwarda lil persuni mhux residenti u dik li tinvolvi lil resident huma sitwazzjonijiet o??ettivament differenti. Id-differenza fit-trattament fiskali bejn su??essjoni li tikkon?erna lil persuni mhux residenti u dik li tinvolvi lil persuna residenti, g?al dak li jikkon?erna t-taxxa tas-su??essjoni relattiva g?al beni immobbli li jinsabu fil-?ermanja, hija g?alhekk o??ettivament i??ustifikata.

38 G?andu ji?i rrilevat li, skont il-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, l-ammont tat-taxxa tas-su??essjoni relattiva g?al proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-?ermanja huwa kkalkolat kemm skont il-valur ta' dawn il-beni immobbli kif ukoll skont ir-rabta personali e?istenti bejn id-*decujus* u l-werriet. Issa, la wie?ed u lanqas l-ie?or minn dawn i?-?ew? kriterji ma jiddependu mill-post ta' residenza tag?hom. Barra minn hekk, il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni tie?u inkunsiderazzjoni kemm lill-benefi?jarju ta' su??essjoni miftu?a bejn persuni mhux residenti kif ukoll lil dak ta' su??essjoni li tinvolvi mill-inqas lil persuna residenti wa?da b?ala persuni taxxabbli g?all-finijiet tal-?bir tat-taxxa tas-su??essjoni dwar beni immobbli li jinsabu fil-?ermanja. Fil-fatt, fi?-?ew? ka?ijiet, g?all-finijiet tal-kalkolu tal-ammont tat-taxxa tas-su??essjoni, id-determinazzjoni tal-klassi u tar-rata tat-taxxa tirri?ulta mill-istess regoli. Huwa biss fir-rigward tad-determinazzjoni tal-arrikkiment taxxabbli tal-benefi?jarju li din il-le?i?lazzjoni tapplika, g?all-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa fuq is-su??essjoni marbuta ma' beni immobbli li jinsabu fil-?ermanja, differenza fit-trattament bejn is-su??essjonijiet miftu?a bejn persuni mhux residenti u dik li tinvolvi lil persuna residenti wa?da.

39 F'tali ?irkustanzi, g?andu jitqies li, billi tpo??i fuq l-istess livell, g?all-finijiet tat-tassazzjoni ta' beni immobbli, minn na?a, lill-werrieta mhux residenti li jkunu akkwistaw dan l-o??ett ming?and *decujus* mhux residenti u, min-na?a l-o?ra, lill-werrieta mhux residenti jew residenti li jkunu akkwistaw tali beni ming?and *decujus* residenti kif ukoll lill-werrieta residenti li jkunu akkwistaw dan l-istess beni ming?and *decujus* mhux residenti, il-le?i?latur nazzjonali stess qies li bejn dawn i?-?ew? kategoriji ta' eredi, fid-dawl tal-modalitajiet u tal-kundizzjonijiet ta' tassazzjoni abba?i tat-taxxa tas-su??essjoni, ma kienet te?isti l-ebda differenza o??ettiva fis-sitwazzjoni tag?hom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas?17 ta' Ottubru 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punt 51).

40 ?ertament, kif isostni l-Gvern ?ermani?, minn na?a, il-kompetenza fiskali ?ermani?a fil-

ka?ijiet ta' ssu??ettar parzjali g?at-taxxa ta' trasferiment fuq is-su??essjonijiet applikabbli g?as-su??essjonijiet bejn persuni mhux residenti hija limitata g?all-patrimonju immobbli intern filwaqt li fil-ka?ijiet ta' ssu??ettar integrali g?al dawn it-taxxi ta' trasferiment applikabbli g?as-su??essjonijiet li jinvolvu lil mill-inqas resident wie?ed, din il-kompetenza testendi g?all-assi kollha ttrasferiti. Min-na?a l-o?ra, fil-kaw?a prin?ipali, kuntrarjament g?ad-dispo?izzjonijiet li kienu s-su??ett, b'mod partikolari, tas-sentenza tas?17 ta' Ottubru 2013, Welte (C?181/12, EU:C:2013:662), l-ammont tat-tnaqqis applikabbli g?all-werrieta parzjalment taxxabbli huwa ddeterminat mhux iktar b'rata fissa, i?da *pro rata* g?all-valur tal-patrimonju li fuqu hija e?er?itata l-kompetenza msemmija meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.

41 Madankollu, dawn i?-?irkustanzi ma jistg?ux jinvalidaw il-konklu?joni li tinsab fil-punt 39 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, fil-ka?ijiet ta' taxxa s?i?a, l-ammont tat-tnaqqis fuq il-ba?i taxxabbli previst mil-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali bl-ebda mod ma jvarja skont l-ammont tal-ba?i taxxabbli li jaqa' ta?t il-kompetenza fiskali ?ermani?a. Hekk kif jirri?ulta mill-informazzjoni ppre?entata quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, din l-allowance, li ti?i evalwata skont ir-rabta familjari li te?isti bejn il-werriet u d-*decujus*, ting?ata awtomatikament lil kull werriet biss min?abba l-kapa?ità tieg?u ta' persuna taxxabbli su??etta g?at-taxxa tas-su??essjoni fil-?ermanja, sabiex ti?gura l-e?enzjoni ta' parti mill-patrimonju tal-familja billi jitnaqqas l-ammont totali mis-su??essjoni. Issa, fir-rigward tat-taxxa li tirri?ulta mill-e?er?izzju mir-Repubblika Federali tal-?ermanja tal-kompetenza fiskali tag?ha, werriet parzjalment taxxabbli jinsab f'sitwazzjoni paragunabbli g?al dik ta' werriet li huwa kompletament su??ett g?at-taxxa, peress li, bl-istess mod kif il-kwalità ta' persuna taxxabbli ma tiddependix mill-post ta' residenza, g?aliex il-le?i?lazzjoni inkwistjoni tissu??etta g?at-taxxa tas-su??essjoni kull akkwist ta' proprjetà immobbli li tinsab fil-?ermanja kemm jekk id-*decujus* kif ukoll il-werriet ikunu residenti jew le, la n-natura tar-rabta familjari li torbot lil dawn tal-a??ar u lanqas l-g?an ta' e?enzjoni parzjali tal-patrimonju familjari ma jiddependu mill-post ta' residenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas?17 ta' Ottubru 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punt 53).

42 B'hekk, il-benefi?jarju ta' su??essjoni li l-ba?i taxxabbli tag?ha fil-?ermanja tkun komposta minn proprjetajiet immobbli ekwivalenti g?al dawk li g?alihom ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali tkun su??etta g?at-taxxa tas-su??essjoni, jista', jekk ikun akkwista tali beni minn persuna residenti fit-territorju ?ermani? li mag?ha te?isti rabta familjari jew jekk, filwaqt li jkun residenti f'dan it-territorju, ikun akkwista dan il-beni minn tali persuna li ma kinitx residenti hemmhekk, jinvoka, b'differenza minn din ir-rikorrenti, l-allowance kollha prevista mil-le?i?lazzjoni nazzjonali.

43 Minn dan jirri?ulta li ?-?irkustanzi invokati mill-Gvern ?ermani? ma humiex ta' natura li jirrendu o??ettivament differenti, fir-rigward ta' din l-allowance, is-sitwazzjoni tal-werriet mhux residenti ta' *decujus* mhux residenti meta mqabbla ma' dik tal-werriet mhux residenti ta' *decujus* residenti jew ta' dik tal-werriet residenti ta' *decujus* residenti jew mhux residenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas?17 ta' Ottubru 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punt 55).

44 Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti jirri?ulta li d-differenza fit-trattament marbuta mal-benefi??ju ta' tnaqqis b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkon?erna sitwazzjonijiet o??ettivament paragunabbli.

– *Fuq il??ustifikazzjoni tar?restrizzjoni min?abba ra?uni imperattiva ta' interess ?enerali*

45 Il-Gvern ?ermani? isostni li din id-differenza fit-trattament tista' ti?i ??ustifikata, b'mod partikolari, mill-?tie?a li ti?i ?gurata l-koerenza tas-sistema fiskali tieg?u.

46 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja di?à rrikonoxxiet li n-ne?essità li tin?amm il-koerenza ta' sistema fiskali tista' ti??ustifika restrizzjoni tal-e?er?izzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat. Madankollu, sabiex tali ?ustifikazzjoni tkun tista' ti?i a??ettata, g?andha ti?i stabbilita l-e?istenza ta' rabta diretta bejn il-vanta?? fiskali inkwistjoni u t-tpa?ija ta'

dan il-vanta?? permezz ta' impo?izzjoni fiskali spe?ifika, peress li n-natura diretta ta' din ir-rabta g?andha ti?i evalwata fid-dawl tal-g?an tal-le?i?lazzjoni inkwistjoni (sentenza tas?17 ta' Ottubru 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punt 59 u l-?urisprudenza ??itata).

47 F'dan il-ka?, kif ?ie espost fil-punt 41 ta' din is-sentenza, il-Gvern ?ermani? isostni li, fil-kuntest tat-taxxa tas-su??essjoni li g?andha l-g?an li tintaxxa l-arrikkiment li jirri?ulta minn trasferiment *causa mortis*, it-tnaqqis previst fl-Artikolu 16 tal-ErbStG, li l-ammont tieg?u jiddependi mir-rabta ta' parentela li te?isti bejn id-*decujus* u l-werriet, huwa inti? sabiex ji?gura l-e?enzjoni ta' parti mill-patrimonju familjari permezz tat-tnaqqis tal-ammont totali tas-su??essjoni. B'mod partikolari, dan g?andu l-g?an li ji?gura, fil-ka? ta' membri ta' familja marbuta strettament, li kull wie?ed minn dawn il-persuni taxxabbli jkun jista' jibbenefika mis-su??essjoni li jikseb billi jkun parzjalment e?entat mit-taxxa tas-su??essjoni, jew sa?ansitra totalment e?entat fir-rigward tat-tra?missjonijiet ta' importanza ?g?ira fi ?dan il-familja.

48 G?al dan il-g?an, skont l-Artikolu 16(1) tal-ErbStG, il-benefi?jarji tas-su??essjoni huma f'po?izzjoni li jie?du vanta?? minn dan it-tnaqqis kollu meta t-tnaqqis fiskali marbut mieg?u ikun esti? g?all-massa ereditarja kollha tra?messa.

49 Min-na?a l-o?ra, il-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu jipprovdi li l-allowance li jista' jitlob il-werriet min?abba r-rabta ta' parentela tieg?u mad-*decujus* hija mnaqqsa proporzjonalment g?all-parti tal-arrikkiment tal-werriet li ma taqax ta?t il-kompetenza fiskali tar-Repubblika Federali tal-?ermanja.

50 G?aldaqstant, le?i?lazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tistabbilixxi rabta diretta bejn it-tnaqqis li jista' jinvoka l-werriet u l-portata tal-kompetenza fiskali e?er?itata fir-rigward tal-arrikkiment li jirri?ulta g?alih mit-trasferiment *causa mortis*.

51 Barra minn hekk, fid-dawl tal-prin?ipji mfakkra fil-punt 36 ta' din is-sentenza, g?andu ji?i rrilevat, minn na?a, li din ir-rabta hija xierqa sabiex ti?gura t-twettiq tal-g?an imfittex minn din il-le?i?lazzjoni. Fil-fatt, il-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ti?gura li, g?al arrikkiment globali tal-istess valur, it-tnaqqis mog?ti jirrappre?enta proporzjon ekwivalenti tas-sehem tal-massa ereditarja su??etta g?at-taxxa, kemm jekk is-sitwazzjoni tkun dik ta' ssu??ettar s?i? jew parzjali.

52 G?alhekk, din il-le?i?lazzjoni g?andha l-effett li tevita li, billi tawtorizza lil werriet parzjalment taxxabbli li jibbenefika mill-allowance fl-intier tag?ha filwaqt li din l-allowance ma tkunx relatata ma' taxxa li tolqot l-arrikkiment kollu li jirri?ulta mit-trasferiment permezz tas-su??essjoni, il-kapa?ità kontributtiva ta' din il-persuna taxxabbli parzjalment tkun sistematikament sottovalutata.

53 Min-na?a l-o?ra, l-imsemmija le?i?lazzjoni ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq l-g?an imfittex, peress li jittie?ed vanta?? mill-allowance inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali bi proporzjon tal-portata tal-kompetenza fiskali e?er?itata mir-Repubblika Federali tal-?ermanja meta mqabbla mal-massa ereditarja kollha. B'mod partikolari, minn din l-istess le?i?lazzjoni jirri?ulta li, jekk il-beni immobbli ntaxxati minn dan l-Istat Membru jkunu ekwivalenti g?at-totalità ta' din il-massa ereditarja, il-werriet parzjalment taxxabbli g?andu d-dritt, b?al werriet kompletament taxxabbli, li jibbenefika mit-tnaqqis kollu previst min?abba r-rabta ta' parentela tieg?u mad-*decujus*.

54 Minn dan isegwi li, b'differenza mil-le?i?lazzjoni li tipprevedi allowance fil-forma ta' somma f'daqqa fil-ka?ijiet ta' ssu??ettar parzjali inkwistjoni fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza tas?17 ta' Ottubru 2013, Welte (C?181/12, EU:C:2013:662), ir-restrizzjoni g?all-moviment tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, li tirri?ulta minn le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, sa fejn hija relatata mat-tnaqqis fuq il-ba?i taxxabbli, hija ??ustifikata min-ne?essità li tin?amm il-koerenza tas-sistema fiskali.

55 G?aldaqstant, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikoli 63 u 65 TFUE g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux le?i?lazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-su??essjoni li tipprevedi li, fil-ka? ta' trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f'dan l-Istat Membru, l-allowance fuq il-ba?i taxxabbli titnaqqas, meta mqabbel mal-allowance applikata meta mill-inqas wie?ed minnhom kellu, fl-istess data, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tieg?u fl-imsemmi Stat Membru, b'ammont li jikkorrispondi g?as-sehem li jirrappre?enta l-valur tal-patrimonju li ma huwiex su??ett g?all-intaxxar f'dan l-istess Stat Membru meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.

Fuq it?tieni domanda

56 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 63 u 65 TFUE g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-su??essjoni li tipprevedi li, fil-ka? ta' trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f'dan l-Istat Membru, l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati ma jistg?ux jitnaqqsu, b?ala passiv tas-su??essjoni, mill-valur tas-su??essjoni, filwaqt li dawn l-obbligi jistg?u jitnaqqsu b'mod s?i? jekk mill-inqas wie?ed minnhom kellu, fl-istess data, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tieg?u fl-imsemmi Stat Membru.

57 Mill-kunsiderazzjonijiet imsemmija fil-punti 27 sa 30 ta' din is-sentenza jirri?ulta li g?andu ji?i e?aminat jekk tali le?i?lazzjoni nazzjonali tikkostitwixxix restrizzjoni g?all-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) KE u, jekk iva, jekk tali restrizzjoni hijiex i??ustifikata.

Fuq l?e?istenza ta' restrizzjoni fis?sens tal?Artikolu 63 TFUE

58 Kif tfakkar fil-punt 32 ta' din is-sentenza, fil-ka? ta' su??essjoni, il-mi?uri li jikkostitwixxu restrizzjonijiet g?all-moviment liberu tal-kapital jinkludu dawk li g?andhom l-effett li jnaqqsu l-valur tas-su??essjoni ta' resident ta' Stat Membru differenti minn dak li fit-territorju tieg?u jinsabu l-beni kkon?ernati.

59 F'din il-kaw?a, il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tipprovdi li, fil-ka? ta' su??essjoni li tinkludi beni immobbli li jinsabu fil-?ermanja, meta la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma jirrisjedu f'dan l-Istat Membru fid-data tal-mewt, dan il-werriet ma jistax inaqqas, b?ala passiv tas-su??essjoni, l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati, filwaqt li dan it-tnaqqis huwa previst meta d-*decujus* jew il-werriet kellu r-residenza tieg?u fit-territorju ?ermani? f'din id-data.

60 Konsegwentement, tali le?i?lazzjoni, li tissu??etta g?all-post ta' residenza tad-*decujus* u tal-werriet fid-data tal-mewt il-fakultà li jitnaqqsu mill-ba?i taxxabbli tas-su??essjoni l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati li jikkorrispondu g?al beni immobbli li jinsabu fit-territorju nazzjonali, twassal biex is-su??essjonijiet bejn persuni mhux residenti relatati ma' tali beni jkunu su??etti g?al oneru fiskali ikbar minn dak li jimplika lil tal-inqas resident wie?ed u, g?aldaqstant, g?andha l-effett li tnaqqas il-valur tal-imsemmija su??essjoni. Minn dan jirri?ulta li le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkostitwixxi restrizzjoni g?all-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE (ara, b'analo?ija, is-sentenza tal?11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et*, C?11/07, EU:C:2008:489, punt 45 kif ukoll 46).

Fuq l?e?istenza ta' ?ustifikazzjoni g?ar?restrizzjoni g?all?moviment liberu tal?kapital skont l?Artikolu 65 TFUE

61 G?aldaqstant, g?andu ji?i e?aminat jekk ir-restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital hekk

ikkonstatata tistax ti?i ??ustifikata fid-dawl tal-Artikolu 65(1)(a) TFUE u, fid-dawl tal-motivi esposti fil-punti 35 u 36 ta' din is-sentenza, jekk id-differenza fit-trattament tikkon?ernax sitwazzjonijiet li ma humiex o??ettivament paragunabbli jew jekk tissodisfax ra?uni imperattiva ta' interess ?enerali u, jekk ikun il-ka?, jekk hijiex xierqa sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-g?an li hija tfittex u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq dan l-g?an.

– *Fuq il?paragunabbiltà tas?sitwazzjonijiet inkwistjoni*

62 Kif jirri?ulta mill-punti 37 sa 39 ta' din is-sentenza, fir-rigward tal-ammont tat-taxxa tas-su??essjoni dovuta fir-rigward ta' beni immobbli li jinsabu fil-?ermanja, ma te?isti l-ebda differenza o??ettiva bejn, rispettivament, is-su??essjonijiet bejn persuni li, fid-data tal-mewt, ebda wa?da minnhom ma tirrisjedi f'dan l-Istat Membru u s-su??essjonijiet bejn persuni li mill-inqas wa?da minnhom tirrisjedi, f'din id-data, fl-imsemmi Stat.

63 Din l-evalwazzjoni ma tistax ti?i kkontestata mill-argument tal-Gvern ?ermani? li jg?id li, b'differenza mill-?urisprudenza li tirri?ulta, b'mod partikolari, mis-sentenza tal?11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et* (C?11/07, EU:C:2008:489), u li tirrigwarda t-tnaqqis ta' spejje? imposti fuq proprjetà immobbli li hija su??etta g?al taxxa fir-rigward tat-taxxa tas-su??essjoni, l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati ma g?andhomx rabta diretta mal-proprjetajiet immobbli li jinsabu fit-territorju ?ermani? li huma su??etti g?at-taxxa tas-su??essjoni.

64 Fil-fatt, indipendentement mill-klassifikazzjoni tag?hom fid-dritt nazzjonali, l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati huma relatati, g?all-inqas parzjalment, mal-proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-?ermanja u li fuqhom ir-Repubblika Federali tal-?ermanja te?er?ita, min?abba dan il-fatt, il-kompetenza fiskali tag?ha.

65 Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jirri?ulta li d-differenza fit-trattament relatata mat-tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tikkon?erna sitwazzjonijiet o??ettivament paragunabbli.

– *Fuq il??ustifikazzjoni tar?restrizzjoni minn ra?uni imperattiva ta' interess ?enerali*

66 Il-Gvern ?ermani? isostni li din id-differenza fit-trattament tista' tkun i??ustifikata, fl-ewwel lok, mill-?tie?a li ti?i ggarantita l-koerenza tas-sistema fiskali tieg?u.

67 Kif tfakkar fil-punt 46 ta' din is-sentenza, in-ne?essità li tin?amm il-koerenza ta' sistema fiskali tista' ti??ustifika restrizzjoni tal-e?er?izzju tal-libertajiet ta' moviment ?gurati mit-Trattat. Madankollu, sabiex tali ?ustifikazzjoni tkun tista' ti?i a??ettata, g?andha ti?i stabbilita l-e?istenza ta' rabta diretta bejn il-vanta?? fiskali inkwistjoni u t-tpa?ija ta' dan il-vanta?? permezz ta' impo?izzjoni fiskali spe?ifika, u n-natura diretta ta' din ir-rabta g?andha ti?i evalwata fid-dawl tal-g?an tal-le?i?lazzjoni inkwistjoni.

68 F'dan il-ka?, il-Gvern ?ermani? isostni li d-dispo?izzjonijiet dwar it-tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati g?andhom l-g?an li jippermettu d-determinazzjoni ta?-?ieda patrimonjali effettiva li tirri?ulta mit-trasferiment *causa mortis* u li fir-rigward tag?ha huma dovuti drittijiet ta' su??essjoni.

69 Issa, id-differenza fit-trattament li tirri?ulta mil-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma tistax ti?i ??ustifikata mill-?tie?a li ti?i ppre?ervata l-koerenza tas-sistema fiskali ?ermani?a, sa fejn, kif irrileva l-Avukat ?enerali fil-punt 104 tal-konklu?jonijiet tieg?u, l-Artikolu 10(6) tal-ErbStG g?andu l-effett li jeskludi t-tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-benefi?jarju tas-su??essjoni ma kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom fit-territorju ?ermani?, u dan minkejja li, kif jirri?ulta wkoll mill-punt 64 ta' din is-

sentenza, dawn l-obbligi g?andhom, g?all-inqas parzjalment, rabta suffi?jenti mal-elementi tal-massa ereditarja li fuqhom ir-Repubblika Federali tal-?ermanja te?er?ita l-kompetenza fiskali tag?ha u jikkorrispondu g?al frazzjoni tal-massa ereditarja li ma tikkostitwixxix arrikkiment fost il-werrieta parzjalment taxxabbli.

70 Il-Gvern ?ermani? isostni, fit-tieni lok, li differenza fit-trattament b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tista' tkun i??ustifikata mill-prin?ipju ta' territorjalità u min-ne?essità li ji?i ?gurat tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, li jikkostitwixxi, ?ertament, g?an le?ittimu rrikonoxxut mill-Qorti tal-?ustizzja (sentenza tat?8 ta' ?unju 2016, Hünnebeck, C?479/14, EU:C:2016:412, punt 65).

71 Madankollu, g?andu ji?i rrilevat li d-differenza fit-trattament relatata mat-tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tirri?ulta biss mill-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni ?ermani?a kkon?ernata. Barra minn hekk, il-Gvern ?ermani? ma jesponix ir-ra?unijiet g?alfejn it-te?id inkunsiderazzjoni tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati, meta dawn tal-a??ar ikunu marbuta mal-proprjetà immobbli li fuqhom ir-Repubblika Federali tal-?ermanja te?er?ita l-kompetenza fiskali tag?ha fil-kuntest ta' tassazzjoni parzjali, iwassal lil dan l-Istat Membru biex jirrinunzja g?al parti minn din il-kompetenza g?all-benefi??ju ta' Stati Membri o?ra jew jaffettwa s-setg?a ta' tassazzjoni tal-imsemmi Stat Membru (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat?8 ta' ?unju 2016, Hünnebeck, C?479/14, EU:C:2016:412, punt 66 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll tat?22 ta' ?unju 2017, Bechtel, C?20/16, EU:C:2017:488, punt 70).

72 Sa fejn dan l-Istat Membru jsostni li tali differenza fit-trattament hija ??ustifikata sabiex ji?i evitat tnaqqis doppju tal-passiv marbut mal-ishma rri?ervati, g?andu jitfakkar, qabel kollox, li ?ittadin ta' Stat Membru ma jistax ji??a??ad mill-possibbiltà li jinvoka dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE min?abba li jibbenefika mill-vanta??i fiskali legalment offruti mir-regoli fis-se?? fi Stat Membru differenti minn dak li huwa jirrisjedi fih (sentenza tat?22 ta' April 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 41 u l-?urisprudenza ??itata).

73 Sussegwentement, hekk kif ippre?i?a l-Gvern ?ermani? fl-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u u ming?ajr pre?udizzju g?al verifika min-na?a tal-qorti tar-rinviju, ma je?istix ftehim bilaterali bejn ir-Repubblika Federali tal-?ermanja u r-Repubblika tal-Awstrija fil-qasam tal-issu??ettar g?at-taxxa tas-su??essjoni. F'dawn i?-?irkustanzi, l-Istat Membru li fit-territorju tieg?u jinsabu l-beni immobbli li huma s-su??ett tas-su??essjoni ma jistax, sabiex ji??ustifika restrizzjoni g?all-moviment liberu tal-kapital li tirri?ulta mil-le?i?lazzjoni tieg?u stess, jinvoka l-possibbiltà, indipendenti mir-rieda tieg?u, g?all-werriet li jibbenefika minn tnaqqis simili mog?ti minn Stat Membru ie?or li jista' jikkumpensa, totalment jew parzjalment, id-dannu subit minn dan tal-a??ar min?abba n-nuqqas ta' te?id inkunsiderazzjoni mill-Istat Membru li fih tinsab l-imsemmija proprjetà immobbli, waqt il-kalkolu tad-drittijiet tas-su??essjoni, tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati. (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal?11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et*, C?11/07, EU:C:2008:489, punti 67 u 68; tal?11 ta' Settembru 2008, Arens-Sikken, C?43/07, EU:C:2008:490, punti 64 u 65, kif ukoll tat?22 ta' April 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 42).

74 Fil-fatt, Stat Membru ma jistax jinvoka l-e?istenza ta' benefi??ju mog?ti b'mod unilaterali minn Stat Membru ie?or sabiex jevita l-obbligi tieg?u ta?t it-Trattat FUE, b'mod partikolari dawk li jirri?ultaw mid-dispo?izzjonijiet tat-Trattat relattivi g?all-moviment liberu tal-kapital (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat?22 ta' April 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punt 43 u l-?urisprudenza ??itata).

75 Minn dan isegwi li r-restrizzjoni g?all-moviment tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, li tirri?ulta minn le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, sa fejn hija dwar in-nuqqas ta' possibbiltà ta' tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati, ma tista' ti?i ??ustifikata la mill-?tie?a li ti?i ppre?ervata l-koerenza tas-sistema fiskali ?ermani?a u lanqas mill-prin?ipju ta'

territorjalità u min-ne?essità li ji?i ?gurat tqassim ibbilan?jat tas-setg?a ta’ tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

76 G?aldaqstant, ir-risposta li g?andha ting?ata g?at-tieni domanda hija li l-Artikoli 63 u 65 TFUE g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-su??essjoni li tipprevedi li, fil-ka? ta’ trasferiment ta’ proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f’dan l-Istat Membru, l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati ma jistg?ux jitnaqqsu, b?ala passiv tas-su??essjoni, mill-valur tas-su??essjoni, filwaqt li dawn l-obbligi jistg?u jitnaqqsu b’mod s?i? jekk mill-inqas wie?ed minnhom kellu, fid-data tal-mewt, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tieg?u fl-imsemmi Stat Membru.

Fuq l?ispejje?

77 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta’ kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Il-?ames Awla) taqta’ u tidde?iedi:

1) **L-Artikoli 63 u 65 TFUE g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-su??essjoni li tipprevedi li, fil-ka? ta’ trasferiment ta’ proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f’dan l-Istat Membru, l-allowance fuq il-ba?i taxxabbli titnaqqas, meta mqabbel mal-allowance applikata meta mill-inqas wie?ed minnhom kellu, fl-istess data, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tieg?u fl-imsemmi Stat Membru, b’ammont li jikkorrispondi g?as-sehem li jirrappre?enta l-valur tal-patrimonju li ma huwiex su??ett g?all-intaxxar f’dan l-istess Stat Membru meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.**

2) **L-Artikoli 63 u 65 TFUE g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-su??essjoni li tipprevedi li, fil-ka? ta’ trasferiment ta’ proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f’dan l-Istat Membru, l-obbligi marbuta mal-ishma rri?ervati ma jistg?ux jitnaqqsu, b?ala passiv tas-su??essjoni, mill-valur tas-su??essjoni, filwaqt li dawn l-obbligi jistg?u jitnaqqsu b’mod s?i? jekk mill-inqas wie?ed minnhom kellu, fid-data tal-mewt, id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tieg?u fl-imsemmi Stat Membru.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-?ermani?.