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

17 ta' Jannar 2008 *

Fil-Kawża C-256/06,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tat-11 ta' April 2006, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-8 ta' Ġunju 2006, fil-proċedura

Theodor Jäger

vs

Finanzamt Kusel-Landstuhl,

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

komposta minn C. W. A. Timmermans, President ta' l-Awla, L. Bay Larsen (Relatur), K. Schiemann, J. Makarczyk, u C. Toader, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

Avukat Ġenerali: J. Mazák,
Reġistratur: R. Grass,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal T. Jäger, minn K. Cronauer, Rechtsanwältin,

— għall-Finanzamt Kusel-Landstuhl, minn M. Trauten, bħala aġent,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn M. Lumma u U. Forsthoff, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal u W. Mölls, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-11 ta' Settembru 2007,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikoli 73B u 73D tat-Trattat KE (li saru, rispettivament, l-Artikoli 56 KE u 58 KE).

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn T. Jäger u l-Finanzamt Kusel-Landstuhl (iktar 'il quddiem il-"Finanzamt") dwar il-kalkolu tat-taxxi dovuti fuq suċċessjoni komposta minn beni li jinsabu fil-Ġermanja u minn proprjetà agrikola u forestali li tinsab fi Franza, u, b'mod partikolari, ir-regoli dwar l-istima ta' dawn il-beni.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Anness I tad-Direttiva tal-Kunsill 88/361/KEE, ta' l-24 ta' Ġunju 1988, għall-implementazzjoni ta' l-Artikolu 67 tat-Trattat [Artikolu mħassar mit-Trattat ta' Amsterdam] (ĠU L 178, p. 5), intitolat "Nomenklatura tal-movimenti ta' kapital li hemm riferenza għalihom fl-Artikolu 1 tad-Direttiva", jinkludi tlettax-il kategorija ta' moviment ta' kapital.

4 Il-ħdax-il waħda minn dawn il-kategoriji, li tirrigwarda l-"Movimenti ta' kapital personali", tinkludi, b'mod partikolari, l-intestatura "Wirt u legati".

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

Applikazzjoni tat-taxxa tas-suċċessjoni għal beni li jinsabu fi Stat Membru ieħor

5 Skond il-punt 1 ta' l-Artikolu 2(1) tal-liġi dwar it-taxxa tas-suċċessjoni u ta' donazzjoni (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), fil-verżjoni tagħha ppubblikata

fil-BGBl. 1997 I, p. 378 (iktar 'il quddiem l-"ErbStG"), il-patrimonju kollu li jintiret ta' persuna li għandha d-domiċilju tagħha fil-Ġermanja hija suġġetta għat-taxxa tas-suċċessjoni fid-data li fiha t-taxxa saret dovuta. Il-beni li jinsabu f'pajjiż ieħor huma wkoll suġġetti għaliha.

6 L-Artikolu 21 ta' l-ErbStG jirregola, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxi tas-suċċessjoni fil-Ġermanja, l-imputazzjoni tat-taxxi tas-suċċessjoni mħallsa fi Stat ieħor fin-nuqqas ta' ftehim fiskali li jipprevjeni t-tassazzjoni doppja. L-ewwel frażi tal-paragrafu 1 tiegħu jipprovdi:

"Fil-każ ta' werrieta fejn il-patrimonju barrani huwa suġġett, f'pajjiż barrani, għal tassazzjoni — barranija — li tikkorrispondi għat-taxxi tas-suċċessjoni tal-Ġermanja, it-taxxi barranin stabbiliti u dovuti mill-werriet, li huma mħallsa u li ma jistgħux jibbenefikaw minn tnaqqis, fil-każijiet imsemmija fil-punt 1 ta' l-Artikolu 2(1), u safejn id-dispożizzjonijiet ta' ftehim [fiskali] preventiv [tat-]-tassazzjoni doppja mhumiex applikabbli, jitpattu, jekk issir talba f'dan is-sens, fuq it-taxxi tas-suċċessjoni tal-Ġermanja safejn il-patrimonju barrani huwa wkoll suġġett għat-taxxi tas-suċċessjoni tal-Ġermanja."

7 It-tieni frażi ta' din id-dispożizzjoni tipprovdi:

"Jekk il-patrimonju li ntiret huwa kompost in parti biss minn patrimonju barrani, il-parti tat-taxxi tas-suċċessjoni tal-Ġermanja li tikkorrispondi għal dan il-patrimonju għandha tiġi ddeterminata b'tali mod li t-taxxi tas-suċċessjoni li jirriżultaw għall-patrimonju taxxabbli kollu, inkluż il-patrimonju barrani taxxabbli, jiġu maqsuma proporzjonalment skond ir-relazzjoni bejn il-patrimonju barrani taxxabbli u l-patrimonju taxxabbli kollu."

Ir-regoli ta' stima tal-beni agrikoli u forestali

8 Skond l-Artikolu 12(6) ta' l-ErbStG, moqri flimkien ma' l-Artikoli 9 u 31 tal-liġi ta' stima (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991 I, p. 230, iktar 'il quddiem il-"BewG"), patrimonju agrikolu u forestali li jinsab barra mill-pajjiż huwa stmat skond il-valur fis-suq tiegħu. Dan ta' l-aħħar huwa ddefinit, skond l-Artikolu 9(2) tal-BewG, permezz tal-prezz li bih dan il-beni jista' jiġi mibjugħ fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet kummerċjali normali.

9 Minn naħa l-oħra, patrimonju agrikolu u forestali li jinsab fil-Ġermanja huwa stmat skond l-Artikolu 12(3) ta' l-ErbStG, skond proċedura partikolari prevista fl-Artikoli 140 sa 144 tal-BewG. L-istimi magħmula skond din il-proċedura jikkorrispondu biss bħala medja għal 10 % tal-valur fis-suq tal-patrimonji kkonċernati.

10 Dawn id-dispożizzjonijiet tal-BewG, li ġew inseriti fl-imsemmija liġi permezz tal-punt 36 ta' l-Artikolu 1 tal-liġi fiskali annwali ta' l-1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, p. 2049), ta' l-20 ta' Diċembru 1996, jippermettu li jiġu stmati l-operazzjonijiet kollha tal-patrimonju agrikolu u forestali nazzjonali skond proċedura ssimplifikata ta' kalkolu tal-valur ta' dħul li tuża' valuri stabbiliti għal tipi differenti ta' operazzjonijiet u billi tibbaża b'mod partikolari fuq id-dħul medju kostanti ta' operazzjonijiet b'għan ta' lukru, fil-Ġermanja, fl-1 ta' Jannar 1996. Sussidjarjament, u fuq talba, il-BewG tipprovdi stima skond il-proċedura tad-dħul individwali.

Ir-regoli ta' kalkolu tat-taxxi tas-suċċessjoni fuq beni agrikoli u forestali

11 Il-punt 1 ta' l-Artikolu 13a(1) ta' l-ErbStG jipprovdi, f'każ ta' akkwist permezz ta' wirt b'suċċessjoni ta' patrimonju agrikolu u forestali li jinsab fil-Ġermanja, "tnaqqis

mogħti skond il-beni", ta' DEM 500 000 fuq il-valur ta' dan il-patrimonju, li jiżdied mat-tnaqqis personali ta' DEM 400 000 mogħti skond l-Artikolu 16 ta' l-istess liġi.

12 Minbarra dan, skond l-Artikolu 13a(2) ta' l-ErbStG, il-bqija tal-valur ta' dan il-patrimonju, wara riduzzjoni tat-tnaqqis mogħti skond il-beni, tittieħed in kunsiderazzjoni, taħt il-forma ta' "stima għal valur imnaqqas", sa massimu ta' 60 % biss, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa.

13 Skond l-Artikolu 13a(4) ta' l-istess liġi, it-tnaqqis mogħti abbażi tal-beni kif ukoll l-istima għal valur imnaqqas mhumiex applikabbli għall-patrimonji agrikoli u forestali li jinsabu barra mill-pajjiż.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

14 T. Jäger, residenti fi Franza, huwa l-uniku werriet ta' ommu li mietet fl-1998, fejn l-aħħar post ta' domiċilju tagħha kien fil-Ġermanja.

15 Is-suċċessjoni inkludiet, minbarra l-beni li jinsabu fil-Ġermanja, dħul minn proprjetà suġġetta għat-taxxa fi Franza li tintuża għal finijiet agrikoli kif ukoll forestali. Il-missier stess ta' T. Jager li miet fl-1994, kien akkwista parti minn din il-proprjetà għax-xahar ta' Awwissu tas-sena 1988, u wara kien akkwista artijiet li jifformaw il-parti l-oħra ta' l-imsemmija proprjetà għax-xahar ta' Jannar tas-sena 1990.

16 Billi l-valur fis-suq tagħha ġie stabbilit, fi Franza, għal FRF 5 444 666 (DEM 1 618 152), din l-istess proprjetà ġiet suġġetta, f'dan l-Istat Membru, għat-taxxa tas-suċċessjoni għal ammont ta' FRF 1 192 148 (DEM 354 306).

17 B'deċiżjoni tat-3 ta' Jannar 2000, il-Finanzamt ikkalkula t-taxxi tas-suċċessjoni akkarigu ta' T. Jäger.

18 Dawn it-taxxi ġew ikkalkulati fuq il-massa tas-suċċessjoni netta ta' DEM 1 737 167 li tinkludi proprjetà suġġetta għat-taxxa li tinsab fi Franza, għal ammont ta' DEM 1 618 152, jiġifieri l-valur fis-suq tagħha, u tal-beni li jinsabu fil-Ġermanja, stmati għal DEM 119 015. Wara riduzzjoni tat-tnaqqis personali ta' DEM 400 000 l-ammont taxxabbli tnaqqas għal DEM 1 337 100 b'figuri ttondjati. Fuq il-bażi ta' dan l-ammont, il-Finanzamt stabbilixxa t-taxxi għal ammont ta' DEM 254 049.

19 Wara talba ta' T. Jäger magħmula skond it-tieni frażi ta' l-Artikolu 21(1) ta l-ErbStG, il-Finanzamt ikkredita s-somma ta' DEM 236 644 fuq dan l-aħħar ammont bħala taxxa tas-suċċessjoni diġà mħallsa fi Franza.

20 Fuq il-bażi ta' dawn l-elementi, il-Finanzamt, fid-deċiżjoni tiegħu msemmija iktar 'il fuq tat-3 ta' Jannar 2000, stabbilixxa t-taxxi tas-suċċessjoni akkarigu ta' T. Jäger għal DEM 17 405.

21 T. Jäger ressaq ilment kontra d-deċiżjoni tal-Finanzamt kif ukoll rikors quddiem il-Finanzgericht. Peress li dawn ma ġewx aċċettati, l-interessat ressaq rikors għal kawża mill-ġdid quddiem il-Bundesfinanzhof. Billi qieset li, għallinqas minn wara s-sentenza tal-11 ta' Diċembru 2003, Barbier (C-364/01, Ġabra p. I-15013), jidher

dubjuż jekk id-dispożizzjonijiet tad-dritt Ġermaniż, f'każ fejn jagħmlu distinzjoni abbażi tal-post fejn jinsabu l-beni li huma s-suġġett tas-suċċessjoni jew ta' parti minnha, jistgħux jiġu kkonċiljati mal-prinċipju tal-moviment liberu tal-kapital, il-Bundesfinanzhof iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tistaqsi s-segwenti domanda preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"Huwa kompatibbli ma' l-Artikolu 73 B [paragrafu 1] tat-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea (li sar l-Artikolu 56(1) KE) li, għall-finijiet tat-taxxi tas-suċċessjoni:

— patrimonju agrikolu u forestali (barrani) li jinsab fi Stat Membru ieħor jiġi stmat skond il-valur fis-suq tiegħu (valur fis-suq preżenti), filwaqt li patrimonju agrikolu u forestali intern jiġi applikat fuqu proċedura partikolari ta' stima fejn ir-riżultati jikkorrispondu biss għal 10 % tal-valur fis-suq, u li

— il-wirt ta' partimonju agrikolu u forestali tal-Ġermanja jiġi eżentat sa limitu ta' tnaqqis speċifiku u li l-valur residwali jiġi stmat sa 60 %,

peress li din il-leġiżlazzjoni twassal, jekk werriet jirċievi suċessjoni li hija komposta minn patrimonju intern u minn patrimonju agrikolu u forestali barrani, sabiex il-wirt tal-patrimonju intern jiġi suġġett, minħabba l-fatt tas-sitwazzjoni barra mill-pajjiż tal-partimonju agrikolu u forestali, għal taxxi tas-suċċessjoni akbar minn dawk li jiġu imposti jekk dan il-patrimonju agrikolu u forestali kien jinsab fil-Ġermanja?"

Fuq id-domanda preliminari

22 Permezz tad-domanda tagħha, il-Bundesfinanzhof titlob essenzjalment jekk l-Artikolu 73B (1) tat-Trattat jipprekludix lil leġiżlazzjoni ta' Stat Membru bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali, li, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni hija komposta minn beni li jinsabu fit-territorju ta' l-imsemmi Stat u minn beni agrikoli u forestali li jinsabu fi Stat Membru ieħor,

— tipprovdi li l-beni li jinsabu f'dan l-Istat Membru ieħor jiġi kkunsidrat sal-valur fis-suq tiegħu, filwaqt li beni identiku li jinsab fit-territorju nazzjonali tiġi applikata fuqu proċedura partikolari ta' stima fejn ir-riżultati jikkorrispondu bħala medja għal 10 % tal-valur fis-suq ta' dan il-beni, u

— tirriżerva għall-beni domestiċi li jinsabu fit-territorju nazzjonali l-applikazzjoni ta' tnaqqis mogħti abbażi ta' dawn il-beni kif ukoll tikkunsidra l-valur residwali tagħhom sa limitu ta' 60 % biss ta' l-ammont tiegħu.

23 Fl-ewwel lok, għandu jiġi mfakkar li, għalkemm it-tassazzjoni diretta taqa' taħt il-kompetenza ta' l-Istati Membri, dawn ta' l-aħħar għandhom, madankollu, jeżerċitaw din il-kompetenza b'konformità mad-dritt Komunitarju (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen, C-319/02, Ġabra p. I-7477, punt 19; ta' l-14 ta' Settembru 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Ġabra p. I-8203, punt 15, u tad-29 ta' Marzu 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Ġabra p. I-2647, punt 21).

24 Għandu wkoll jiġi mfakkar li t-Trattat KE ma jagħtix definizzjoni tal-kunċett ta' "moviment ta' kapital". Hija madankollu ġurisprudenza stabbilita li safejn l-Artikolu

73B tat-Trattat irriproduċa, essenzjalment, il-kontenut ta' l-Artikolu 1 tad-Direttiva 88/361 u anki jekk din ġiet adottata fuq il-bażi ta' l-Artikoli 69 u 70(1) tat-Trattat KEE (l-Artikoli 67 sa 73 tat-Trattat KEE kienu ġew issostitwiti mill-Artikoli 73B sa 73G tat-Trattat KE, li wara saru, l-Artikoli 56 KE sa 60 KE), in-nomenklatura tal-"moviment tal-kapital" annessa magħha għandha l-valur indikattiv li kienet tagħha biex tiddefinixxi l-kunċett ta' "moviment ta' kapital" (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-23 ta' Frar 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Ġabra p. I-1957, punt 39, u tat-3 ta' Ottubru 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Ġabra p. I-9521, punt 41).

25 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja, billi tfakkar b'mod partikolari li s-suċċessjonijiet, li jikkonsistu fi trażmissjoni lil waħda jew diversi persuni tal-patrimonju li tkun tħalliet minn persuna mejta, jaqgħu taħt l-intestatura XI ta' l-Anness I tad-Direttiva 88/361, intitolata "Movimenti ta' kapital personali", iddeċidiet, fil-punt 42 tas-sentenza Van Hilten-van der Heijden, iċċitata iktar 'il fuq, li s-suċċessjonijiet jikkostitwixxu moviment ta' kapital skond l-Artikolu 73B tat-Trattat (ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenza Barbier, iċċitata iktar 'il fuq, punt 58), bl-eċċezzjoni tal-każijiet fejn l-elementi prinċipali tagħhom huma limitati għal Stat Membru wieħed.

26 Madankollu, sitwazzjoni, li fiha persuna residenti fil-Ġermanja fil-mument tal-mewt tagħha tħalli b'wirt lil persuna oħra residenti fi Franza beni li jinsabu f'dawn iż-żewġ Stati Membri u li jagħmlu s-suġġett konġuntament ta' kalkolu tat- taxxi tas-suċċessjoni fil-Ġermanja, ma tikkostitwixxi b'ebda mod, kif irrilevat b'mod ġust il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, sitwazzjoni purament interna.

27 B'konsegwenza, is-suċċessjoni in kwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxi moviment ta' kapital skond l-Artikolu 73B (1) tat-Trattat.

28 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat, l-ewwel nett, jekk, kif isostnu T. Jäger u l-Kummissjoni, leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment ta' kapital.

29 Il-Gvern Ġermaniż isostni minn naħa l-oħra li l-leġiżlazzjoni nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment ta' kapital. Minn naħa, hu jsostni li peress li l-akkwist inizjali tal-beni li jinsabu fi Franza kien sar minn missier T. Jäger qabel l-1 ta' Ġunju 1990, data li fiha d-Direttiva 88/361 kellha tiġi trasposta fid-dritt nazzjonali, id-drittijiet ibbażati fuq din id-Direttiva jew fuq it-Trattat ma setgħux jiġu invokati direttament mill-akkwirent tal-beni in kwistjoni. Minn naħa l-oħra, skond dan il-Gvern, dan l-akkwirent ma setax jiġi dissważ mill-effetti ta' leġiżlazzjoni bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali, li, fil-fatt, m'għandha ebda impatt negattiv fuq l-interessat innifsu, iżda fuq il-werrieta tiegħu. Għal din ir-raġuni, l-effetti ta' tali leġiżlazzjoni huma wisq indiretti sabiex ikunu jistgħu jikkostitwixxu restrizzjoni għall-moviment ta' kapital.

30 F'dan ir-rigward, jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li d-dispożizzjonijiet nazzjonali li jiddeterminaw il-valur ta' beni immobbli għall-finijiet tal-kalkolu ta' l-ammont tat-taxxa dovuta f'każ ta' wirt jistgħu mhux biss ikunu ta' natura li jiddiswadu x-xiri ta' beni immobbli li jinsabu fl-Istat Membru kkonċernat kif ukoll l-assenjazzjoni ta' tali beni għall-profitt ta' persuna oħra minn resident ta' Stat Membru ieħor, iżda jistgħu wkoll ikollhom bħala effett li jnaqqsu l-valur tas-suċċessjoni ta' resident ta' Stat Membru ieħor li mhuwiex dak li fih jinsabu l-imsemmija beni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Barbier, iċċitata iktar 'il fuq, punt 62).

31 Minbarra dan, rigward il-każ tas-suċċessjonijiet, il-ġurisprudenza kkonfermat li l-miżuri pprojbiti mill-Artikolu 73B(1) tat-Trattat, inkwantu jikkostitwixxu restrizzjonijiet ta' moviment ta' kapital, jinkludu wkoll dawk li għandhom l-effett li jnaqqsu l-valur tas-suċċessjoni ta' resident ta' Stat li mhuwiex dak l-Istat li fih jinsabu l-beni kkonċernati u li jintaxxa s-suċċessjoni ta' dawn il-beni (sentenza Van Hilten-van der Heijden, iċċitata iktar 'il fuq, punt 44).

32 F'dan il-każ, id-dispożizzjonijiet nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali, safejn dawn iwasslu sabiex suċċessjoni li tinkludi beni agrikoli u forestali li jinsabu fi Stat Membru ieħor tiġi suġġetta, fil-Ġermanja, għat-taxxi tas-suċċessjoni ogħla minn

dawk li jkunu dovuti jekk il-beni li jikkostitwixxu s-suċċessjoni kienu esklużivament jinsabu fit-territorju ta' dan l-aħħar Stat, għandhom bħala effett li jirrestrinġu l-movimenti ta' kapital billi jnaqqsu l-valur ta' suċċessjoni li tinkludi tali beni li jinsabu barra mit-territorju Ġermaniż.

33 Din il-konklużjoni ma tistax tiġi kkontestata bl-argumenti invokati mill-Gvern Ġermaniż, imfakkra fil-punt 29 ta' din is-sentenza, peress li dawn ta' l-aħħar huma rrilevanti fir-rigward tal-kriterji li jirriżultaw mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 30 u 31 ta' din ta' l-aħħar. F'dan il-każ, il-leġiżlazzjoni nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali pproduċiet xi effetti fuq il-valur tas-suċċessjoni wara l-1 ta' Ġunju 1990 u dawn ta' l-aħħar mhumiex manifestament wisq indiretti sabiex jistgħu jikkostitwixxu restrizzjoni għall-moviment tal-kapital.

34 L-istess jgħodd għall-argument tal-Gvern Ġermaniż skond liema ma jistax ikun hemm restrizzjoni li tirriżulta minn tnaqqis tal-valur tal-wirt, billi l-impatt ta' leġiżlazzjoni bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali huwa biss il-konsegwenza inevitabbli ta' koeżistenza ta' sistemi fiskali nazzjonali. Fil-fatt din iċ-ċirkustanza hija rrilevanti fir-rigward tal-kriterji li jirriżultaw mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 30 u 31 ta' din is-sentenza. Minbarra dan, għandu jiġi kkonstatat li, f'kull każ, it-tnaqqis tal-valur tas-suċċessjoni jirriżulta mill-applikazzjoni ta' l-unika leġiżlazzjoni Ġermaniża kkonċernata.

35 Minn dan jirriżulta li l-fatt li l-għoti ta' vantaġġi fiskali fir-rigward tat-taxxi tas-suċċessjoni huwa suġġett għall-kundizzjoni li l-beni miksub permezz tas-suċċessjoni jkun jinsab fit-territorju nazzjonali jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, ipprojbit, bħala prinċipju, mill-Artikolu 73B(1) tat-Trattat.

36 Sussegwentement, għandu jiġi eżaminat jekk ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital kif ikkonstatata tistax tiġi ġġustifikata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat.

37 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li, skond l-Artikolu 73D(1)(a) tat-Trattat, "[i] d-disposizzjonijiet ta' l-Artikolu 73 m'għandhomx jippreġudikaw id-dritt ta' l-Istati Membri [...] li japplikaw id-disposizzjonijiet relevanti tal-liġi fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn persuni li jħallsu t-taxxa li mhumiex fl-istess sitwazzjoni rigward [...] il-post fejn il-kapital tagħhom ikun investit".

38 Skond il-Finanzamt u l-Gvern Ġermaniż, jirriżulta minn din id-dispożizzjoni li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandha d-dritt li tirriżerva l-benefiċċju ta' l-istima skond il-proċedura partikolari għall-beni biss li jinsabu fit-territorju tagħha. Il-Finanzamt iżid li l-Artikolu 31 tal-BewG huwa ġġustifikat permezz ta' l-Artikolu 73D(1)(a) tat-Trattat, moqri fid-dawl tad-dikjarazzjoni Nru 7 annessa ma' l-Att Finali tat-Trattat dwar l-Unjoni Ewropea, peress li s-sistema ta' stima tal-beni li jinsabu barra mill-pajjiż in kwistjoni fil-kawża prinċipali, eżistiet fl-aħħar tas-sena 1993, skond din id-dikjarazzjoni.

39 Mingħajr m'hemm bżonn li tingħata deċiżjoni fuq il-punt dwar jekk din is-sistema ta' stima tal-beni li jinsabu barra mill-pajjiż eżistietx jew le fil-31 ta' Diċembru 1993, għandu jiġi mfakkar li fis-sentenza tas-6 ta' Ġunju 2000, Verkooijen (C-35/98, Ġabra p. I-4071), il-Qorti tal-Ġustizzja ġiet mitluba twiegħġeb għal argument ibbażat fuq l-Artikolu 73D(1)(a) tat-Trattat, filwaqt li l-fatti fil-kawża prinċipali kienu preċedenti għad-dħul fis-seħħ ta' din id-dispożizzjoni. Hija enfasizzat li, qabel id-dħul fis-seħħ ta' l-Artikolu 73D(1)(a) tat-Trattat, id-dispożizzjonijiet fiskali nazzjonali, bħal dawk previsti minn dan l-Artikolu, in kwantu kienu jistabbilixxu ċerti distinzjonijiet, setgħu jkunu kompatibbli mad-dritt Komunitarju in kwantu dawn applikaw għal sitwazzjonijiet li ma kinux oġġettivament paragunabbli (punt 43).

40 Filwaqt li dan huwa ppreċiżat, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 73D(1)(a) tat-Trattat, safejn jidderoga mill-prinċipju fundamentali tal-moviment liberu tal-kapital, għandu jingħata interpretazzjoni stretta. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni ma tistax tiġi

interpretata fis-sens li kull leġiżlazzjoni fiskali li tinkludi distinzjoni bejn il-persuni li jħallsu t-taxxa skond il-post ta' residenza tagħhom jew skond l-Istat Membru li fih huma jinvestu l-kapital tagħhom hija awtomatikament kumpatibbli mat-Trattat.

41 Fil-fatt, id-deroga prevista fl-Artikolu 73D(1)(a) tat-Trattat hija fiha nfisha, kif osserva l-Gvern Ġermaniż, limitata permezz ta' l-Artikolu 73D(3) tat-Trattat, li jipprovdi li d-dispożizzjonijiet nazzjonali msemmija fil-paragrafu 1 ta' dan l-Artikolu "m'għandhomx jikkostitwixxu mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu ta' kapital u ħlasijiet kif definit fl-Artikolu 73B" (ara s-sentenzi, iċċitati iktar 'il fuq, Verkooijen, punt 44, u Manninen, punt 28). Minbarra minn dan, sabiex tkun iġġustifikata, id-differenza ta' trattament bejn il-beni agrikoli u forestali li jinsabu fil-Ġermanja u dawk li jinsabu fl-Istati Membri l-oħra m'għandhiex tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan segwit mil-leġiżlazzjoni in kwistjoni.

42 Għaldaqstant għandha ssir distinzjoni bejn it-trattament mhux ugwali permess skond l-Artikolu 73D(1)(a) tat-Trattat u d-diskriminazzjonijiet arbitrarji pprojbiti mill-paragrafu (3) ta' l-istess Artikolu. Madankollu, mill-ġurisprudenza jirriżulta li, sabiex leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali, bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali li, għall-finjiet tal-kalkolu tat-taxxi tas-suċċesjoni, tagħmel distinzjoni bejn il-beni li jinsabu fi Stat Membru ieħor u dawk li jinsabu fit-territorju Ġermaniż, tkun tista' tiġi kkunsidrata bħala kumpatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, jeħtieġ li d-differenza fit-trattament tikkonċerna sitwazzjonijiet li mhumiex oġġettivament paragunabbli jew li d-differenza tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (ara s-sentenzi, Verkooijen, iċċitata iktar 'il fuq, punt 43; Manninen, iċċitata iktar 'il fuq, punt 29, u tal-11 ta' Ottubru 2007, Hollmann, C-443/06, Ġabra p. I-8491, punt 45).

43 F'dan ir-rigward, għandu, l-ewwel nett, jiġi kkonstatat li d-differenza fl-ammont tat-taxxa mħallsa skond jekk is-suċċessjoni tinkludix biss beni agrikoli u forestali li jinsabu fil-Ġermanja jew jekk tinkludix ukoll tali beni li jinsabu fi Stat Membru ieħor ma tistax tiġi ġġustifikata għar-raġuni li hija relatata ma' sitwazzjonijiet li mhumiex oġġettivament paragunabbli.

44 Fil-fatt, il-kalkolu tat-taxxi huwa, skond il-leġiżlazzjoni nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali, direttament marbut mal-valur tal-beni inklużi fis-suċċessjoni, b'mod li ma teżisti oġġettivament ebda differenza ta' sitwazzjoni ta' natura li tiġġustifika nuqqas ta' ugwaljanza fit-trattament fiskali f'dak li jirrigwarda l-livell tat-taxxi tas-suċċessjoni dovuti skond, rispettivament, beni li jinsabu fil-Ġermanja u beni li jinsabu fi Stat Membru ieħor. Għaldaqstant, sitwazzjoni bħal dik ta' T. Jäger hija kumparabbli ma' dik ta' kull werriet ieħor, fejn is-suċċessjoni tinkludi biss beni agrikoli u forestali li jinsabu fil-Ġermanja u mgħotija b'wirt minn persuna ddomiċiljata f'dan l-istess Stat.

45 Għaldaqstant, għandu, fl-aħħar nett, jiġi eżaminat jekk ir-restrizzjoni għall-moviment tal-kapital li tirriżulta minn leġiżlazzjoni bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali tistax tkun oġġettivament iġġustifikata minħabba raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

46 Skond il-Gvern Ġermaniż, raġuni imperattiva ta' interess ġenerali tiġġustifika din il-leġiżlazzjoni.

47 L-ewwel nett, jirriżulta li l-imsemmija leġiżlazzjoni għandha l-għan li tikkumpensa l-ispejjeż partikolari li tiġġenera ż-żamma tal-funzjoni soċjali li jokkupaw l-operazzjonijiet agrikoli u forestali. Din il-leġiżlazzjoni tippermetti li jiġi evitat, minn naħa, li l-werriet ta' kumpannija agrikola jiġi kostrett li jbigħ din ta' l-aħħar jew li jieqaf mill-attività in kwistjoni sabiex ikun jista' jħallas it-taxxa tas-suċċessjoni u, minn naħa l-oħra, li tali kumpanniji li jiggarantixxu produttività u impjiegi u li, minbarra dan, għandhom jirrispettaw l-obbligi tagħhom li jirriżultaw mis-sistema legali nazzjonali, jiġu separati.

48 Skond il-Gvern Ġermaniż, din ir-raġuni imperattiva ta' interess ġenerali tista' tiġi kkunsidrata bl-istess mod bħal ma hija, minbarra dan, il-ħtieġa li tiġi mħarsa l-koerenza tas-sistema fiskali. Fil-fatt, teżisti rabta diretta bejn l-obbligi partikolari

li jirriżultaw mis-subordinazzjoni ta' dawn l-attivitajiet għall-interess ġenerali u t-tip partikolari ta' stima applikata lil dawn l-attivitajiet fl-okkażjoni tas-suċċessjonijiet.

49 Sussegwentement, il-Finanzamt u l-Gvern Ġermaniż isostnu li l-leġiżlazzjoni in kwistjoni fil-kawża prinċipali hija ġġustifikata mill-fatt li l-awtoritajiet Ġermaniżi mhumiex obbligati li jieħdu in kunsiderazzjoni l-eżistenza ta' interess ġenerali paragunabbli fi Stati Membri oħra. Dan jirriżulta minħabba li l-obbligi u l-ispejjeż partikolari fuq il-beni agrikoli u forestali li jinsabu fil-Ġermanja ma jaqgħux neċessarjament bl-istess mod fuq il-beni ta' l-istess natura li jinsabu fi Stati Membri oħra. F'dan ir-rigward, il-Finanzamt iżid li, anki jekk obbligi u l-ispejjeż paragunabbli kienu intaxxati fi Stati Membri oħra għal dawn it-tipi ta' beni, ir-Repubblika federali tal-Ġermanja m'għandhiex l-obbligu li tiżgura l-kumpens tagħhom.

50 Tabilħaqq, ma jistax jiġi eskluż li l-għanijiet sabiex tiġi segwita l-attività ta' l-operazzjonijiet agrikoli u forestali u sabiex jinżammu l-impjiegi fihom f'każ ta' suċċessjoni jistgħu jippreżentaw fihom infushom, f'ċerti ċirkustanzi u taħt ċerti kundizzjonijiet, natura ta' interess ġenerali u jkunu jistgħu jiġġustifikaw restrizzjonijiet għall-moviment liberu ta' kapital (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Jannar 2007, Festersen, C-370/05, Ġabra p. I-1129, punt 28).

51 Madankollu, fir-rigward tal-kunsiderazzjonijiet imressqa mill-Finanzamt u mill-Gvern Ġermaniż, għandu jiġi rrilevat li dawn ma setgħux jippruvaw in-neċessità li jirrifjutaw il-benefiċċju ta' stima favorevoli kif ukoll vantaġġi fiskali oħra għal kull werriet li, permezz tas-suċċessjoni, jikseb operazzjoni agrikola u forestali li ma tinsabx fit-territorju Ġermaniż (ara, f'dan is-sens, fir-rigward ta' vantaġġ fiskali limitat għal xogħlijiet ta' riċerka mwettqa fl-Istat Membru kkonċernat, is-sentenza ta' l-10 ta' Marzu 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Ġabra p. I-2057, punt 23, kif ukoll, fir-rigward ta' eżenzjoni mit-taxxi tas-suċċessjoni rriżervata għal ċerti impriżi li jżommu impjiegi fit-territorju ta' l-Istat Membru kkonċernat, is-sentenza tal-25 ta' Ottubru 2007, C-464/05, Geurts u Vogten, Ġabra p. I-9325, punt 27).

52 Fil-fatt, għandu jiġi rrilevat li, fir-rigward ta' l-għan sabiex jiġi evitat li l-ħlas tat-taxxa fuq is-suċċessjoni jipperikola l-kontinwazzjoni ta' l-attività ta' l-operazzjonijiet agrikoli u forestali u, b'hekk, iż-żamma tal-funzjoni soċjali ta' dawn ta' l-aħħar, ebda element, fil-kawża prinċipali, ma jippermetti li jiġi kkonstatat li l-operazzjonijiet stabbiliti fi Stati Membri oħra ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli ma' dik ta' l-operazzjonijiet stabbiliti fil-Ġermanja.

53 Fl-aħħar nett, sabiex tiġi ġġustifikata l-leġiżlazzjoni nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali, il-Gvern Ġermaniż jirreferi għall-ostakoli prattiċi li jippreklu-du t-traspożizzjoni tal-kriterji ta' stima previsti minn din il-leġiżlazzjoni għall-beni agrikoli u forestali li jinsabu fi Stati Membri oħra. Dan jispjega li din il-proċedura ta' stima hija bbażata fuq valuri ta' dħul stabbiliti għat-tipi differenti ta' operazzjonijiet ikkonċernati u li dawn il-valuri kienu bbażati fuq dokumenti ta' statistiċi stabbiliti mill-amministrazzjoni Ġermaniża. Informazzjoni simili mhijiex disponibbli fir-rigward tal-beni agrikoli u forestali li jinsabu fi Stati Membri oħra.

54 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat, li, jekk fil-fatt jista' jirriżulta diffiċli għall-awtoritajiet nazzjonali japplikaw il-proċedura ta' stima prevista fl-Artikoli 140 sa 144 tal-BewG għal beni agrikoli u forestali li jinsabu fi Stat Membru ieħor, din id-diffikultà ma tistax tiġġustifika rifjut kategoriku li jingħata l-vantaġġ fiskali in kwistjoni, peress li jista' jintalab mingħand il-persuni li jħallsu t-taxxi kkonċernati li jipprovdu huma stess lill-imsemmija awtoritajiet l-informazzjoni li huma jikkunsidraw neċessarja sabiex tiġi assigurata applikazzjoni ta' din il-proċedura b'mod adattat għall-operazzjonijiet li jinsabu fi Stati Membri oħra.

55 Għandu jintqal ukoll li eventwali diffikultajiet li wieħed jiltaqa' magħhom fid-determinazzjoni tal-valur ta' beni li jinsabu fit-territorju ta' Stat Membru ieħor skond proċedura nazzjonali partikolari ma jistgħux, f'kull każ, ikunu biżżejjed sabiex jiġġustifikaw l-ostakoli għall-moviment liberu tal-kapital bħal dawk li jirriżultaw

mil-leġiżlazzjoni in kwistjoni fil-kawża prinċipali, li, minbarra l-imsemmija proċedura ta' stima, tirriżerva wkoll l-applikazzjoni ta' żewġ vantaġġi fiskali oħra għall-beni li jinsabu fit-territorju Ġermaniż (ara, f'dan is-sens, is-sentenza ta' l-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza, C-334/02, Ġabra p. I-2229, punt 29).

56 Għaldaqstant, għandu jiġi konkluż li, peress li ma ġiex stabbilit li l-leġiżlazzjoni nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali hija ġġustifikata minħabba raġuni imperattiva ta' interess ġenerali, l-Artikolu 73B(1) tat-Trattat jipprekludi tali leġiżlazzjoni.

57 F'dawn iċ-ċirkustanzi, id-domanda għandha tingħatalha r-risposta li l-Artikolu 73B(1) tat-Trattat, moqri flimkien ma' l-Artikolu 73D tiegħu, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa fuq is-suċċessjoni komposta minn beni li jinsabu fit-territorju ta' l-imsemmi Stat u minn beni agrikoli u forestali li jinsabu fi Stat Membru ieħor,

— tipprovdi li l-beni li jinsabu f'dan l-Istat Membru ieħor jiġi stmat abbażi tal-valur fis-suq tagħhom, filwaqt li għal beni identiċi li jinsabu fit-territorju nazzjonali tiġi applikata proċedura partikolari ta' stima fejn ir-riżultati jikkorrispondu biss għal medja ta' 10 % ta' l-imsemmi valur fis-suq, u

— tirriżerva għall-beni agrikoli u forestali li jinsabu fit-territorju nazzjonali, l-l-applikazzjoni ta' tnaqqis mogħti abbażi ta' dawn il-beni kif ukoll li tikkunsidra l-valur residwali tagħhom sa limitu ta' 60 % biss ta' l-ammont tagħhom.

Fuq l-ispejjeż

58 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 ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-Artikolu 73B(1) tat-Trattat KE (li sar l-Artikolu 56(1) KE), moqri flimkien ma' l-Artikolu 73D tat-Trattat KE (li sar l-Artikolu 58 KE), għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa fuq is-suċċessjoni komposta minn beni li jinsabu fit-territorju ta' l-imsemmi Stat u minn beni agrikoli u forestali li jinsabu fi Stat Membru ieħor,

— **tipprovdi li l-beni li jinsabu f'dan l-Istat Membru ieħor jiġi stmat abbażi tal-valur fis-suq tagħhom, filwaqt li għal beni identiċi li jinsabu fit-territorju nazzjonali tiġi applikata proċedura partikolari ta' stima fejn ir-riżultati jikkorrispondu biss għal medja ta' 10 % ta' l-imsemmi valur fis-suq, u**

— **tirriżerva għall-beni agrikoli u forestali li jinsabu fit-territorju nazzjonali, l-applikazzjoni ta' tnaqqis mogħti abbażi ta' dawn il-beni kif ukoll li tikkunsidra l-valur residwali tagħhom sa limitu ta' 60 % biss ta' l-ammont tiegħu.**

Firem