KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
RICHARD DE LA TOUR
ippreżentati fis-16 ta' Settembru 2021[1]

Kawża C-394/20

XY
vs
Finanzamt V

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta' Düsseldorf, il-Ġermanja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Moviment liberu tal-kapital – Artikoli 63 u 65 TFUE – Taxxa fuq is-suċċessjoni – Leġiżlazzjoni nazzjonali dwar it-taxxa tas-suċċessjoni – Trattament differenti ta' persuni residenti u dawk mhux residenti – Issuġġettar parzjali għat-taxxa – Patrimonju immobbli intern – Allowance proporzjonali għall-persuni mhux residenti – Restrizzjoni – Assenza – Leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tipprevedix it-tnaqqis tal-passiv marbut mal-porzjonijiet irriżervati għall-persuni mhux residenti – Assenza ta' rabta ekonomika mal-patrimonju ntaxxat – Restrizzjoni – Ġustifikazzjoni – Assenza"

I. Introduzzjoni

1. It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 63(1) u tal-Artikolu 65 TFUE.

2. Din it-talba tressqet mill-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta' Düsseldorf, il-Ġermanja) fil-kuntest ta' tilwima bejn XY u l-Finanzamt V (l-Uffiċċju tat-Taxxa V, il-Ġermanja)[2] dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni fuq proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-Ġermanja.

3. Id-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja jkomplu fuq deċiżjonijiet preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tat-taxxa fuq is-suċċessjoni, dwar il-moviment liberu tal-kapital iggarantit mit-Trattat. Dawn jagħtu l-okkażjoni lill-Qorti tal-Ġustizzja teżamina, fid-dawl tal-prinċipji li hija diġà żviluppat, leġiżlazzjoni nazzjonali li ġiet parzjalment emendata sabiex tieħu dawn inkunsiderazzjoni. Il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk u, jekk ikun il-każ, sa fejn jista' jiġi aċċettat, abbażi tal-portata tal-kompetenza fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, trattament differenti tal-għoti ta' vantaġġi fiskali, li ġejjin mill-allowances personali jew mit-tnaqqis ta' ċerti

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

[2] Iktar 'il quddiem il-"Finanzamt".

elementi marbuta mas-suċċessjoni bħala passiv tas-suċċessjoni, li permezz tiegħu l-issuġġettar għat-taxxa huwa bbażat fuq il-patrimonju kollu tad-deċedut jew huwa limitat għall-patrimonju intern f'dan l-Istat Membru.

4. Għalhekk, din il-kawża ġdida tenfasizza l-fatt li, minkejja l-iżvilupp tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, għadha teżisti l-importanza tal-interessi u tat-tensjonijiet mal-prinċipji li jirriżultaw mit-Trattat, fl-assenza ta' koordinazzjoni tar-regoli tat-taxxa nazzjonali, u dan, b'mod iktar partikolari, fil-każ fejn Stat Membru jagħżel li jintaxxa l-patrimonju dinji ta' persuna residenti fiskali fit-territorju tiegħu, filwaqt li l-qsim tar-residenzi u tal-beni li jifformaw is-suċċessjonijiet huwa promoss mill-moviment liberu taċ-ċittadini tal-Unjoni.

5. Ser nesponi r-raġunijiet li jwassluni biex nikkunsidra li:

– ma tippreġudikax il-moviment liberu tal-kapital iggarantit mit-Trattat il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi li, meta la d-deċedut u lanqas l-eredi ma kienu residenti fiskali f'dan l-Istat fil-mument tal-mewt, l-eredi jibbenefika minn allowance proporzjonali għall-bażi tat-tassazzjoni tiegħu, sakemm din il-leġiżlazzjoni ma jkollhiex l-effett li tnaqqas il-valur tal-patrimonju ttrasferit lilu, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, u

– tikkostitwixxi, fl-istess sitwazzjoni, restrizzjoni għall-movimenti tal-kapital, li ma hijiex iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali, l-esklużjoni prevista mill-imsemmija leġiżlazzjoni, fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, tat-tnaqqis, mill-attiv tas-suċċessjoni, tal-valur tal-porzjonijiet irriżervati bħala passiv.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt Ġermaniż

6. L-Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa tas-Suċċessjoni u tad-Donazzjoni), fil-verżjoni tagħha ppubblikata fis-27 ta' Frar 1997[3], kif emendata l-iktar reċentement mill-Artikolu 4 tal-Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (il-Liġi dwar il-Ġlieda kontra l-Frodi Fiskali u li Temenda Dispożizzjonijiet Fiskali Oħra), tat-23 ta' Ġunju 2017[4], tipprevedi, fl-Artikolu 1 tagħha, intitolat "Tranżazzjonijiet taxxabbli":

"(1) It-tranżazzjonijiet segwenti huma suġġetti għal taxxa ta' trasferiment fuq is-suċċessjoni (jew donazzjoni):

1. it-trasferimenti *causa mortis*;

2. id-donazzjonijiet *inter vivos*;

[…]".

[3] BGBl. 1997 I, p. 378.

[4] BGBl. 2017 I, p. 1682, iktar 'il quddiem l-"ErbStG".

7. L-Artikolu 2 tal-ErbStG, intitolat "Obbligu fiskali personali", jipprovdi:

"(1) L-obbligu fiskali japplika

1. fil-każijiet imsemmija fil-punti 1 sa 3 tal-Artikolu 1(1), fuq il-beni ttrasferiti kollha (issuġġettar sħiħ għat-taxxa) meta d-deċedut, fid-data tal-mewt, id-donatur, fid-data ta' meta ssir id-donazzjoni, jew il-benefiċjarju, fid-data ta' meta jsir l-att li jagħti lok għat-taxxa (Artikolu 9), huma persuni residenti. Jiġu kkunsidrati li huma residenti:

   a) il-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fit-territorju nazzjonali;

   b) iċ-ċittadini Ġermaniżi li ma għexux b'mod fiss għal iktar minn ħames snin barra l-pajjiż mingħajr ma jkollhom domiċilju fil-Ġermanja,

[…]

3. Fil-każijiet l-oħra kollha, mingħajr preġudizzju għall-paragrafu 3, fuq il-beni ttrasferiti li jaqgħu fil-patrimonju intern fis-sens tal-Artikolu 121 tal-Bewertungsgesetz [il-Liġi dwar il-Valutazzjoni] (issuġġettar parzjali għat-taxxa) […]

[…]".

8. L-Artikolu 3 tal-ErbStG, intitolat "Trasferiment *causa mortis*", jistabbilixxi, fil-paragrafu 1 tiegħu:

"It-trasferiment *causa mortis* ikopri

1. it-trasferiment b'suċċessjoni […], legat […] jew minħabba dritt irriżervat invokat mill-benefiċjarju tiegħu (Artikoli 2303 *et seq.* tal-Bürgerliches Gesetzbuch [il-Kodiċi Ċivili, fil-verżjoni tiegħu ppubblikata fit-2 ta' Jannar 2002[5], iktar 'il quddiem il-"BGB"]);

[…]".

9. L-Artikolu 10 tal-ErbStG, intitolat "Trasferiment taxxabbli", jipprovdi:

"(1) It-trasferiment taxxabbli jikkorrispondi, ħlief għall-eżenzjoni applikabbli, għall-arrikkiment tal-benefiċjarju […]. Fil-każijiet tal-Artikolu 3, l-arrikkiment jikkorrispondi għall-ammont miksub meta jitnaqqas mill-valur […] tat-trasferiment patrimonjali kollu, sa fejn dan huwa taxxabbli skont din il-liġi, il-passiv tas-suċċessjoni li jista' jitnaqqas skont il-paragrafi 3 sa 9 […]

[…]

(5) Ħlief għad-dispożizzjoni kuntrarja tal-paragrafi 6 sa 9, jistgħu jitnaqqsu mit-trasferiment bħala passiv tas-suċċessjoni:

1. id-djun tad-deċedut […];

5 BGBl. 2002 I, p. 42, kif ukoll ir-rettifiki fil-BGBl. 2002 I, p. 2909, u fil-BGBl. 2003 I, p. 738.

2. il-passiv marbut ma’ legati, kundizzjonijiet, kif ukoll mal-porzjonijiet irriżervati u d-drittijiet għal tpaċija tas-suċċessjoni invokati;

[…]

(6) Ma jistgħux jitnaqqsu d-djun u l-oneri, sa fejn dawn huma ekonomikament marbuta ma’ elementi tal-patrimonju li ma humiex suġġetti għat-tassazzjoni skont din il-liġi. Jekk it-tassazzjoni hija limitata għal ċerti elementi tal-patrimonju (Artikolu 2(1)(3) […]), jistgħu jitnaqqsu biss id-djun u l-oneri li huma ekonomikament marbuta magħhom […]”.

10. L-Artikolu 15 tal-ErbStG, intitolat “Klassijiet ta’ tassazzjoni”, jipprevedi, fil-paragrafu 1 tiegħu:

“Skont ir-relazzjoni personali li kienet teżisti bejn il-benefiċjarju u d-deċedut jew id-donatur, hemm lok li ssir distinzjoni bejn it-tliet klassijiet ta’ tassazzjoni segwenti:

Klassi ta’ tassazzjoni I:

1. il-konjuġi u s-sieħeb jew is-sieħba,

2. it-tfal u tfal tal-konjuġi,

[…]”.

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

“(1) Huwa eżentat, fil-każ ta’ ssuġġettar sħiħ għat-taxxa (Artikolu 2(1)(1) u Artikolu 2(3)), it-trasferiment ta’ beni:

1. lill-konjuġi u lis-sieħeb jew lis-sieħba sal-ammont ta’ EUR 500 000;

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

[…]

(2) Fil-każ ta’ ssuġġettar parzjali għat-taxxa (Artikolu 2(1)(3)), l-allowance prevista fil-paragrafu 1 iktar ’il fuq titnaqqas b’ammont parzjali. Dan l-ammont parzjali jikkorrispondi għall-parti li tirrappreżenta s-somma tal-valuri tal-patrimonju, mhux suġġetti għall-issuġġettar parzjali għat-taxxa, miksuba fl-istess mument, u vantaġġi patrimonjali, mhux suġġetti għall-issuġġettar parzjali għat-taxxa, li kienu ġew ittrasferiti matul perijodu ta’ għaxar snin mill-istess persuna, meta mqabbla mal-valur tal-patrimonju li b’kollox kien ġie ttrasferit mill-istess persuna matul perijodu ta’ għaxar snin. Il-valur tal-beni huwa dak li kellhom fid-data tat-trasferiment rispettiv tagħhom.”

12. L-Artikolu 121 tal-Liġi dwar l-Evalwazzjoni, fil-verżjoni tiegħu applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, intitolat “Patrimonju intern”, jipprovdi:

“Il-patrimonju intern jinkludi:

1. il-patrimonju agrikolu u forestali intern;

2. il-patrimonju immobbli intern;

[…]”.

13. L-Artikolu 2303 tal-BGB, intitolat “Eredi rriżervati; ammont tal-porzjon irriżervata”, jipprevedi, fil-paragrafu 1 tiegħu:

“Jekk dixxendent tad-deċedut ġie eskluż mis-suċċessjoni b’dispożizzjoni *causa mortis*, huwa jista’ jitlob lill-eredi l-porzjon irriżervata tiegħu. Il-porzjon irriżervata tikkorrispondi għal nofs il-valur tal-parti legali.”

14. L-Artikolu 2311 tal-BGB, intitolat “Valur tas-suċċessjoni”, jistabbilixxi:

“(1) Il-kalkolu tal-porzjon irriżervata jitwettaq fuq il-bażi tal-beni li jikkostitwixxu s-suċċessjoni fid-data tal-mewt, u tal-valur tagħhom f’din id-data […]

(2) Il-valur għandu, jekk neċessarju, jiġi stabbilit permezz ta’ stima. Evalwazzjoni tal-valur magħmula mid-deċedut ma għandhiex awtorità.”

B. Id-dritt Awstrijak

15. L-Artikolu 756 tal-Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (il-Kodiċi Ċivili, iktar ’il quddiem l-“ABGB”), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, jipprovdi:

“Il-porzjon irriżervata hija l-parti mill-valur tal-patrimonju tad-deċedut li tingħadda lill-eredi intitolati għal porzjon irriżervata.”

16. L-Artikolu 759 tal-ABGB jistabbilixxi:

“Il-porzjon irriżervata li għaliha għandu dritt kull eredi intitolat għal porzjon irriżervata tikkorrispondi għal nofs dak li kien jingħadda lilu fil-kuntest ta’ suċċessjoni *ab intestato*.”

17. Skont l-Artikolu 761(1) tal-ABGB:

“Il-porzjon irriżervata titħallas fi flus […]”.

18. Il-Gvern Ġermaniż speċifika fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu li ma jeżistix ftehim bilaterali bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika tal-Awstrija fil-qasam tal-prevenzjoni tat-tassazzjoni doppja tat-taxxa tas-suċċessjoni[6].

[6] Skont Watrin, C., “Droits de succession et de donation”, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Brussell, 2011, p. 514 sa 532, b’mod partikolari p. 525, il-ftehim bejn il-Ġermanja u l-Awstrija ġie annullat wara t-tneħħija mir-Repubblika tal-Awstrija tat-taxxa tas-suċċessjoni fl-2008. Għal ħarsa ġenerali lejn l-għażliet tal-Istati Membri fil-qasam tat-taxxa fuq is-suċċessjonijiet u d-donazzjonijiet kif ukoll il-lista ta’ dawk li ma jintaxxawx it-trasferimenti tas-suċċessjoni, ara Weber-Frisch, N. u Duquennois-Djoua, R., “Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions”, *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, vol. 15, 2014, p. 409 sa 424, disponibbli fuq l-indirizz elettroniku li ġej: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, b’mod partikolari t-Tabella Nru 1, p. 410. Sitt ftehimiet bilaterali dwar it-tassazzjoni tas-suċċessjonijiet u tad-donazzjonijiet kienu fis-seħħ fil-Ġermanja fl-1 ta’ Jannar 2021, ara l-lista tal-Bundesfinanzministerium (il-Ministeru Federali għall-Finanzi, il-Ġermanja), disponibbli fl-indirizz elettroniku li ġej: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (p. 7).

III. It-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

19. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, ċittadina Awstrijaka li tirrisjedi fl-Awstrija, hija t-tifla ta' ċittadin bl-istess nazzjonalità, li miet fit-12 ta' Awwissu 2018 f'dan l-Istat Membru li kien jirrisjedi fih.

20. Id-deċedut kien proprjetarju ta' tliet proprjetajiet immobbli mibnija u proprjetà immobbli mhux mibnija fil-Ġermanja. Huwa kien għamel testment li fih ir-rikorrenti kienet indikata bħala l-unika legatarja tiegħu, fejn il-mara u t-tifel tad-deċedut kellhom biss dritt għall-porzjonijiet irriżervati.

21. Bħala l-unika legatarja, ir-rikorrenti ħadet l-impenn, permezz ta' ftehim, li tħallas lil dawn l-eredi s-somom ta' EUR 1 700 000 u EUR 2 850 000, bħala korrettiv tad-drittijiet irriżervati tagħhom. Hija talbet, fid-dikjarazzjoni li ppreżentat lill-Finanzamt fir-rigward tat-taxxa tas-suċċessjoni, li mill-valur tas-suċċessjoni jitnaqqas dak tal-obbligi marbuta ma' dawn il-porzjonijiet irriżervati, bħala passiv tas-suċċessjoni, sa 43 % tal-ammont tagħhom, jiġifieri EUR 1 956 500. Hija waslet għal dan il-kalkolu billi vvalutat il-parti tal-patrimonju immobbli suġġett għat-taxxa fuq is-suċċessjonijiet fil-Ġermanja għal EUR 4 970 000, li tikkorrispondi għal 43 % tal-valur tal-assi totali tas-suċċessjoni ta' ammont ta' EUR 11 592 598.10 li jinkludi l-patrimonju mhux suġġett għat-taxxa fuq is-suċċessjonijiet fil-Ġermanja, magħmul minn kapital mobbli u proprjetà immobbli fi Spanja, li hija vvalutat għal EUR 6 622 598.10.

22. Il-Finanzamt stabbilixxa għal EUR 642 333 it-taxxa tas-suċċessjoni dovuta mir-rikorrenti fir-rigward tal-proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-Ġermanja. Huwa rrifjuta li jnaqqas il-porzjonijiet irriżervati bħala passiv tas-suċċessjoni minħabba li mit-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG jirriżulta li dawn il-porzjonijiet ma għandhomx rabta ekonomika mad-diversi elementi tal-patrimonju inklużi fl-assi tas-suċċessjoni. Barra minn hekk, fil-kalkolu ta' din it-taxxa tas-suċċessjoni, huwa ħa inkunsiderazzjoni, minflok l-allowance ta' EUR 400 000 prevista, fil-prinċipju, għat-tfal tad-deċedut, skont l-Artikolu 16(1)(2) tal-l'ErbStG, allowance ta' ammont ta' EUR 171 489, wara t-tnaqqis ta' ammont parzjali ta' EUR 228 511, b'applikazzjoni tal-Artikolu 16(2) tal-ErbStG.

23. Permezz tar-rikors tagħha quddiem il-qorti tar-rinviju, ir-rikorrenti titlob it-tnaqqis għal EUR 227 181 tat-taxxa tas-suċċessjoni li hija għandha tħallas. Hija ssostni li hija għandha dritt għall-allowance kollha ta' EUR 400 000 prevista fl-Artikolu 16(1)(2) tal-ErbStG, minħabba li l-paragrafu 2 ta' din id-dispożizzjoni jmur kontra d-dritt tal-Unjoni. Hija tqis, barra minn hekk, li l-istess jgħodd għar-rifjut li jiġi aċċettat it-tnaqqis, bħala passiv tas-suċċessjoni, ta' mill-inqas parti mis-somom li hija għandha tħallas bħala porzjonijiet irriżervati li hija kkalkolat l-ammont tagħhom.

24. Il-qorti tar-rinviju tirrileva li, peress li, fil-mument tal-mewt tad-deċedut, dan tal-aħħar u r-rikorrenti ma kellhomx id-domiċilju tagħhom jew ir-residenza abitwali tagħhom fil-Ġermanja, il-patrimonju immobbli intern biss huwa suġġett għat-taxxa.

25. F'dan il-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, il-qorti tar-rinviju għandha dubju dwar il-konformità tal-Artikolu 16(2) kif ukoll tat-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG mal-Artikolu 63(1) TFUE u mal-Artikolu 65 TFUE, kif interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja.

26. Fl-ewwel lok, dik il-qorti tispeċifika li dan l-Artikolu 16(2) kien ġie introdott mil-leġiżlatur Ġermaniż bħala segwitu għas-sentenza tat-8 ta' Ġunju 2016, Hünnebeck[7]. Hija tfakkar li, fis-sentenzi tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte[8], u tal-4 ta' Settembru 2014, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja[9], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fir-rigward ta' verżjonijiet preċedenti tal-imsemmi Artikolu 16(2), minn naħa, li t-trattament inqas favorevoli tal-benefiċjarju tas-suċċessjoni minħabba l-allowance ta' ammont limitat għal EUR 2 000 fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa ma jistax jiġi ġġustifikat min-neċessità tal-ħarsien tal-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li ma teżisti l-ebda raġuni li tiġġustifika li l-benefiċjarji tas-suċċessjoni jiġu ttrattati b'mod differenti skont l-issuġġettar sħiħ jew parzjali għat-taxxa marbut mar-residenza tagħhom.

27. Fit-tieni lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar id-differenza fit-trattament bejn ir-residenti fil-Ġermanja u dawk li ma jirrisjedux fiha li tirriżulta mit-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG. Hija tispeċifika li, bl-effett ta' din id-dispożizzjoni, ir-rikorrenti ma tistax tnaqqas mit-trasferiment *causa mortis*, bħala passiv tas-suċċessjoni, il-valur tal-obbligi tagħha marbuta mal-porzjonijiet irriżervati tal-mara u tat-tifel tad-deċedut.

28. Barra minn hekk, skont il-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja)[10], il-kundizzjoni tal-eżistenza ta' rabta ekonomika prevista fl-Artikolu 10(6) tal-ErbStG għall-finijiet tal-possibbiltà ta' tnaqqis tad-djun u tal-oneri ma hijiex issodisfatta fir-rigward tal-porzjon irriżervat. Din is-soluzzjoni tista' tiġi trasposta fir-rigward tal-porzjonijiet irriżervati dovuti, f'dan il-każ, b'applikazzjoni tad-dritt Awstrijak. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tfakkar il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar b'mod partikolari l-projbizzjoni, fir-rigward tas-suċċessjonijiet, li ssir distinzjoni bejn il-persuni residenti u l-persuni mhux residenti fid-dispożizzjonijiet dwar il-possibbiltà limitata ta' tnaqqis tad-dejn[11].

29. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta' Düsseldorf) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikoli 63(1) u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru dwar l-impożizzjoni ta' taxxa tas-suċċessjoni li tipprovdi li, għall-kalkolu tat-taxxa, l-allowance li għandha titnaqqas mill-bażi taxxabbli fil-każ 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-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fi Stat Membru ieħor mill-allowance li kienet tkun applikabbli kieku tal-inqas wieħed minnhom kellu, f'dik id-data, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-ewwel Stat Membru?

2) L-Artikoli 63(1) u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru dwar l-impożizzjoni ta' taxxa tas-suċċessjoni li tipprovdi li, għall-kalkolu tat-taxxa, obbligi marbuta mal-porzjonijiet irriżervati fil-każ ta' akkwist ta' art li tinsab f'dan l-Istat Membru ma jitnaqqsux fil-każ li l-persuna li mietet u l-eredi kellhom, fid-data tal-mewt, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fi Stat

7 C-479/14, iktar 'il quddiem is-"sentenza Hünnebeck", EU:C:2016:412.

8 C-181/12, iktar 'il quddiem is-"sentenza Welte", EU:C:2013:662, punt 61. Il-qorti tar-rinviju tirreferi wkoll għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punti 84 *et seq.*).

9 C-211/13, mhux ippubblikata, EU:C:2014:2148, punti 49 *et seq.*

10 Il-qorti tar-rinviju tirreferi għas-sentenza tat-22 ta' Lulju 2015, Nru II R 12/14.

11 Il-qorti tar-rinviju tiċċita s-sentenzi tal-11 ta' Diċembru 2003, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punt 76); tal-11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et* (C-11/07, iktar 'il quddiem is-"sentenza Eckelkamp *et*", EU:C:2008:489, punt 46); u tal-11 ta' Settembru 2008, Arens-Sikken (C-43/07, iktar 'il quddiem is-"sentenza Arens-Sikken", EU:C:2008:490, punt 38).

Membru ieħor, filwaqt li dawn l-obbligi kienu jiġu kompletament imnaqqsa mill-bażi taxxabbli kieku tal-inqas wieħed minnhom kellu, fid-data tal-mewt, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-ewwel Stat Membru?"

30. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern tal-Ġermanja u minn dak ta' Spanja kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Huma ppreżentaw ukoll osservazzjonijiet orali, kif għamlet ir-rikorrenti, matul is-seduta li nżammet fid-9 ta' Ġunju 2021.

IV. Analiżi

31. Il-Qorti tal-Ġustizzja ġiet mistoqsija dwar il-kompatibbiltà fid-dawl tal-Artikolu 63(1) u tal-Artikolu 65 TFUE ta' ċerti dispożizzjonijiet tal-liġi fiskali tas-suċċessjoni Ġermaniża dwar l-effetti tal-assenza ta' residenza fil-Ġermanja tad-deċedut u tal-eredi tiegħu[12] fir-rigward tal-ammont tal-allowance personali li dan jista' jinvoka u tal-possibbiltà ta' tnaqqis tal-passiv tas-suċċessjoni dovut bħala porzjonijiet irriżervati.

32. Mill-elementi ta' informazzjoni kkomunikati lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, fid-dritt fiskali Ġermaniż, fil-każ ta' trasferiment *causa mortis*[13], l-obbligu fiskali japplika fuq il-beni ttrasferiti kollha, irrispettivament mill-Istat fejn dawn jinsabu, meta mill-inqas id-deċedut jew l-eredi jkollu domiċilju jew residenza fil-Ġermanja[14]. Dan huwa l-każ tal-issuġġettar sħiħ għat-taxxa[15].

33. Meta la d-deċedut u lanqas l-eredi ma jkollhom domiċilju jew residenza fil-Ġermanja[16], l-obbligu fiskali japplika fuq il-beni li jaqgħu taħt il-patrimonju intern, jiġifieri b'mod partikolari l-patrimonju immobbli. Dan huwa l-każ tal-issuġġettar parzjali għat-taxxa[17].

34. L-arrikkiment taxxabbli (jew il-bażi taxxabbli) jinkludi t-trasferiment kollu tas-suċċessjoni[18] li minnu jitnaqqas il-passiv tas-suċċessjoni li jista' jitnaqqas[19], wara l-allowances[20]. Is-sistema ta' dawn l-eżenzjonijiet jew it-tnaqqis hija differenti skont jekk il-kundizzjoni ta' residenza fil-Ġermanja hijiex issodisfatta mill-inqas mid-deċedut jew mill-eredi jew le.

[12] F'dawn il-konklużjonijiet, it-terminu "eredi" jinftiehem fis-sens wiesa' bħala li jindika l-benefiċjarju tas-suċċessjoni jew il-persuna intitolata.

[13] Ara l-punt 6 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[14] Għall-finijiet ta' semplifikazzjoni redazzjonali, it-terminu "residenti" jintuża f'dawn il-konklużjonijiet biex jirreferi għal din is-sitwazzjoni. Fuq il-kunċett wiesa' tar-residenza fiskali fid-dritt Ġermaniż, ara Weiss, M., "The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act", *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, vol. 56, p. 444 sa 450, b'mod partikolari, punt 2.1.2, p. 445.

[15] Ara l-punt 7 ta' dawn il-konklużjonijiet. Ara, fir-rigward ta' għażla ta' tassazzjoni identika f'ċerti Stat Membri, Weber-Frisch, N. u Duquennois-Djoua, R., *op. cit.*, b'mod partikolari t-Tabelli Nru 3 u 4, p. 416.

[16] Għall-finijiet ta' semplifikazzjoni redazzjonali, it-terminu "mhux residenti" jintuża biex jirreferi għal din is-sitwazzjoni.

[17] Ara l-punti 7 u 12 ta' dawn il-konklużjonijiet. Konsegwentement, il-beni l-oħra kollha fosthom b'mod partikolari l-flus kontanti jew id-depożiti bankarji ma humiex suġġetti għat-taxxa, anki jekk kienu miżmuma fil-Ġermanja.

[18] Fir-rigward tal-eżenzjonijiet, ara Weiss, M., *op. cit.*, b'mod partikolari l-punt 2.2, p. 445, li fih hemm imfakkra b'mod partikolari l-kundizzjonijiet li fihom it-trasferiment tal-abitazzjoni tal-familja huwa eżentat totalment mit-taxxa. Ara wkoll, fir-rigward tal-eżempju ċċitat matul is-seduta, il-punt 59 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[19] Ara l-punt 9 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[20] Ara l-punt 11 ta' dawn il-konklużjonijiet.

35. Dan ma huwiex il-każ tal-oneru fiskali. Dan jiġi ddeterminat skont ir-rabtiet familjali bejn id-deċedut u l-eredi li jiddeterminaw il-klassi ta' tassazzjoni [21] li minnha tiddependi r-rata ta' tassazzjoni applikata skont l-ammont tal-bażi taxxabbli [22].

36. Peress li l-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar id-differenzi fit-trattament bejn il-persuni residenti u dawk mhux residenti fil-qasam tat-taxxa ta' trasferiment sa fejn dawn jistgħu jikkostitwixxu restrizzjonijiet għall-moviment tal-kapital, hemm lok li jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-suċċessjonijiet, li jikkonsisti fit-trasferiment lil persuna waħda jew iktar tal-patrimonju li jitħalla minn persuna deċeduta, jikkostitwixxu moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE, bl-eċċezzjoni tal-każijiet fejn l-elementi kostituttivi tagħhom ikunu limitati għal Stat Membru wieħed biss [23].

37. F'dan il-każ, huwa stabbilit li s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali taqa' taħt l-Artikolu 63(1) TFUE.

A. Fuq l-ewwel domanda preliminari

38. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 63(1) u l-Artikolu 65 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru fil-qasam tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi, fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, allowance personali kkalkolata b'mod proporzjonali għall-parti tal-patrimonju suġġetta għat-taxxa tas-suċċessjoni ta' dan l-Istat Membru meta mqabbla mal-beni ttrasferiti kollha, filwaqt li din l-allowance ma hijiex limitata fil-każ ta' ssuġġettar sħiħ għat-taxxa ta' dan il-patrimonju, applikabbli kieku mill-inqas id-deċedut jew l-eredi kienu residenti fl-Istat Membru kkonċernat fil-mument tal-mewt.

39. Kif tfakkar ġustament il-qorti tar-rinviju, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet dwar il-kompatibbiltà fir-rigward tal-libertà ta' moviment tal-kapital tal-leġiżlazzjoni fiskali Ġermaniża li kienet tipprevedi għall-persuni mhux residenti, li jkunu taxxabbli parzjalment, allowance ta' ammont inqas minn dak li seta' jibbenefika minnu eredi fil-każ ta' ssuġġettar totali għat-taxxa [24].

[21] Ara l-punt 10 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[22] Ara l-Artikolu 19(1) tal-ErbStG. Dan l-artikolu huwa disponibbli fuq l-indirizz elettroniku li ġej: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Ara, għal spjegazzjonijiet iddettaljati dwar id-determinazzjoni tar-rata ta' tassazzjoni, Weiss, M., *op. cit.*, b'mod partikolari l-punt 2.2, p. 445 u 446. F'dan il-każ, fir-rigward ta' eredi tal-klassi I (wild), ir-rata ta' tassazzjoni tvarja minn 7 sa 30 %. Ara wkoll, fir-rigward tal-konsistenza ta' din ir-rata, li tapplika wkoll għall-konjuġi, is-sentenza Welte (punt 5). Ir-rati ta' tassazzjoni huma identiċi irrispettivament minn jekk l-eredi jkunx persuna residenti jew mhux residenti.

[23] Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-30 ta' Ġunju 2016, Feilen (C-123/15, iktar 'il quddiem is-"sentenza Feilen", EU:C:2016:496, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[24] Ara s-sentenzi tat-22 ta' April 2010, Mattner (C-510/08, iktar 'il quddiem is-"sentenza Mattner", EU:C:2010:216), Welte u Hünnebeck. Fil-kawża li wasslet għas-sentenza Mattner, bħal f'dawk li kienu s-suġġett tas-sentenzi Welte u Hünnebeck, l-ammont tal-allowance fissa fil-każ ta' ssuġġettar parzjali kien ferm inqas minn dak previst fil-każ ta' ssuġġettar totali (fl-ewwel kawża: EUR 1 100 minflok EUR 205 000; u fit-tnejn l-oħra: EUR 2 000 minflok EUR 400 000 jew EUR 500 000). Is-sentenza Hünnebeck tirrigwarda mekkaniżmu ta' tassazzjoni partikolari (ara l-punt 51 ta' dawn il-konklużjonijiet). Fil-punti 24 sa 26 ta' dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja analizzat l-emenda ta' din il-leġiżlazzjoni li saret wara s-sentenzi Mattner u tal-4 ta' Settembru 2014, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, mhux ippubblikata, EU:C:2014:2148). Ara wkoll, għal tfakkira sintetika tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'dan il-qasam, van Vijfeijken, I., J.F.A., "One Inheritance, One Tax", *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2017, vol. 26, p. 214 sa 219, b'mod partikolari p. 215.

40. Il-karattru mingħajr preċedent tat-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta mill-fatt li din għandha bħala għan il-leġiżlazzjoni, applikabbli għas-suċċessjonijiet li għalihom il-fatt taxxabbli jseħħ wara l-24 ta' Ġunju 2017[25], li tgħid li, fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, l-ammont tal-allowance huwa proporzjonali għall-parti tal-patrimonju immobbli li jinsab fil-Ġermanja li jinkludi l-patrimonju tas-suċċessjoni[26].

41. Infakkar li, f'dan il-każ, it-tilwima tirrigwarda l-għoti ta' allowance ta' ammont ekwivalenti għal madwar 43 % tal-ammont previst mill-Artikolu 16 tal-ErbStG, jiġifieri EUR 171 489, minflok EUR 400 000, li jikkorrispondi għall-parti li tirrappreżenta l-patrimonju immobbli li jinsab fil-Ġermanja ttrasferit lill-eredi, residenti fl-Awstrija, wara l-mewt ta' missierha li kien jirrisjedi huwa wkoll f'dan l-Istat Membru[27].

42. Għaldaqstant għandu jiġi eżaminat jekk, kif issostni l-Kummissjoni, għall-kuntrarju tal-Gvern Ġermaniż, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni, li tipprevedi allowance mhux iktar fissa bħal fil-kawżi preċedenti, iżda kkalkolata skont il-bażi taxxabbli, tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, ipprojbita mill-Artikolu 63(1) TFUE[28].

1. Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE

43. Fis-sentenza Welte, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni kienet tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital[29] minħabba l-fatt li, meta l-applikazzjoni ta' allowance tkun tiddependi mill-bażi taxxabbli tal-proprjetà immobbli kkonċernata fil-post ta' residenza tad-deċedut u tal-benefiċjarju fil-mument tal-mewt, din il-leġiżlazzjoni kienet twassal biex is-suċċessjonijiet bejn il-persuni mhux residenti li jinkludu tali proprjetà jkunu suġġetti għal *piż fiskali iktar oneruż* minn dawk li jinvolvu mill-inqas persuna residenti waħda u, għaldaqstant, kellha l-konsegwenza li tnaqqas il-valur tas-suċċessjoni inkwistjoni[30].

44. B'mod konkret, fil-każ ta' Yvon Welte, eredi tal-mara deċeduta tiegħu, huwa kien jibbenefika biss, fil-kwalità tiegħu bħala persuna taxxabbli parzjali, minn allowance ta' ammont fiss ta' EUR 2 000 fuq is-suċċessjoni. Issa, kieku d-deċeduta jew huwa stess kienu jirrisjedu fil-Ġermanja fil-mument tal-mewt, Y. Welte kien jibbenefika mill-allowance ta' ammont ta' EUR 500 000. Għal-hekk ma kien iħallas l-ebda taxxa tas-suċċessjoni[31].

45. Il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li din il-leġiżlazzjoni nazzjonali kienet tipprevedi li l-allowance fuq il-bażi taxxabbli kienet *inqas* minn dik li kieku kienet tapplika kieku d-deċeduta jew l-eredi kienu residenti fit-territorju Ġermaniż fil-mument tal-mewt[32].

25 Ara l-Artikolu 37(14) tal-ErbStG.

26 Fil-kawża li wasslet għas-sentenza Welte, il-qorti tar-rinviju kienet speċifikat fil-punt 16 tat-talba għal deċiżjoni preliminari tagħha dan li ġej: "it-tnaqqis tal-allowance għal EUR 2 000 biss skont l-Artikolu 16(2) [tal-]ErbStG imur lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex tiġi stabbilita ugwaljanza fit-trattament mar-residenti. F'din il-kawża, il-valur ta' EUR 329 200 tal-art f'Düsseldorf, l-uniku wieħed li ġie ntaxxat, jikkorrispondi madankollu kważi 62 % tal-valur tat-totali tas-suċċessjoni ta' EUR 532 397.76. Wieħed jistaqsi għaldaqstant jekk il-fatt li kważi 38 % tal-valur tas-suċċessjoni ma kienx ġie ntaxxat jistax jiġġustifika li tingħata biss allowance ta' EUR 2 000 minflok ta' EUR 500 000."

27 Ara l-punt 22 ta' dawn il-konklużjonijiet.

28 Ara s-sentenza Feilen (punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Ara s-sentenza Welte (punt 26).

30 Ara s-sentenza Welte (punt 25).

31 Ara s-sentenza Welte (punt 12) u n-nota ta' qiegħ il-paġna 26 ta' dawn il-konklużjonijiet.

32 Ara s-sentenza Welte (punt 24).

46. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet billi rreferiet għal tliet sentenzi, li hija tat bejn is-snin 2008 u 2011, dwar każijiet li fihom il-persuni mhux residenti kienu suġġetti għal oneru fiskali ikbar minn dak tal-persuni residenti, b'tali mod li l-valur ta' suċċessjoni li kienet tinkludi l-beni li kien jikkostitwixxi l-bażi taxxabbli kien tnaqqas meta mqabbel ma' dak tal-persuni residenti [33].

47. Fl-ewwel waħda mit-tliet sentenzi ċċitati, jiġifieri s-sentenza Eckelkamp *et*, it-talba għal deċiżjoni preliminari kellha bħala suġġett dispożizzjonijiet nazzjonali li kienu jipprevedu li suċċessjoni li tinkludi proprjetà immobbli li tinsab fil-Belġju kienet suġġetta għal taxxa fuq it-trasferiment ogħla mit-taxxa tas-suċċessjoni li kienet tkun dovuta li kieku l-persuna li nfetħet is-suċċessjoni tagħha kienet, fil-mument tal-mewt tagħha, residenti f'dan l-Istat Membru [34]. Fil-każ inkwistjoni, it-taxxa fuq it-trasferiment *causa mortis* kienet dovuta fuq il-beni kollha tad-deċeduta li kienu jinsabu fil-Belġju *mingħajr ma jkun jista' jitnaqqas id-dejn tagħha fil-konfront ta' wieħed mill-eredi marbut mal-beni inkwistjoni* minħabba li hija ma kinitx residenti fil-Belġju fil-mument tal-mewt tagħha [35].

48. Fit-tieni sentenza msemmija fis-sentenza Welte, jiġifieri s-sentenza Mattner, it-tilwima kellha bħala suġġett il-leġiżlazzjoni Ġermaniża preċedenti għal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Din kienet tipprevedi li *l-allowance fuq il-bażi taxxabbli kienet inqas għolja* – meta d-donatur u l-persuna li tirċievi d-donazzjoni kienu residenti fi Stat Membru ieħor – minn dik li kienet tapplika kieku wieħed minnhom kellu r-residenza tiegħu fit-territorju Ġermaniż [36].

49. It-tielet sentenza li tirreferi għaliha l-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Welte hija s-sentenza tal-10 ta' Frar 2011, Missionswerk Werner Heukelbach [37]. Din id-deċiżjoni tirrigwarda leġiżlazzjoni nazzjonali li kienet tirriżerva l-possibbiltà ta' benefiċċju mir-rata mnaqqsa tat-taxxa tas-suċċessjoni lill-entitajiet mingħajr skop ta' lukru li kellhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom fil-Belġju jew fl-Istat Membru li fih id-deċedut effettivament kien residenti jew kellu l-post tax-xogħol tiegħu, fil-mument tal-mewt tiegħu, jew li fih huwa effettivament kien preċedentement residenti jew kellu l-post tax-xogħol tiegħu [38].

50. F'dawn id-deċiżjonijiet preċedenti, l-eżistenza jew it-tnaqqis tal-vantaġġ fiskali mislut mill-possibbiltà ta' tnaqqis tad-dejn, ta' allowance jew tar-rata mnaqqsa tat-taxxa kienu jiddependu direttament minn kundizzjoni ta' residenza fl-Istat Membru li jistabbilixxi t-taxxa tas-suċċessjoni. Konsegwentement, fl-ipoteżi li l-valur tas-suċċessjoni kien identiku għall-persuni residenti u għal dawk mhux residenti, il-bażi taxxabbli kienet evidentement differenti, u dan kien inaqqas b'mod korrelattiv l-arrikkiment tal-persuni mhux residenti u kien ta' natura li jiskoraġġixxi l-investimenti fl-Istat Membru kkonċernat, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [39].

33 Ara s-sentenza Welte (punt 25).

34 Ara s-sentenza Eckelkamp *et* (punti 45 u 46). Fil-punt 8 ta' din is-sentenza ġie ċċitat l-Artikolu 18 tal-Kodiċi tat-Taxxi tas-Suċċessjoni tar-Reġjun ta' Vlaanderen, dwar il-persuni mhux residenti, ifformulat kif ġej: "Taxxa fuq it-trasferiment ta' proprjetà *causa mortis* għandha titħallas fuq il-proprjetà immobbli kollha li tkun tinsab fil-Belġju u li tappartjeni lid-deċedut jew lill-persuna li tkun nieqsa mingħajr ma jitqies id-dejn u l-passiv tal-patrimonju."

35 Ara s-sentenza Eckelkamp *et* (punt 17). Il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat fil-punt 61 ta' din is-sentenza li l-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni u tat-taxxa fuq it-trasferiment ikun direttament marbut mal-valur tal-proprjetà.

36 Ara s-sentenza Mattner (punti 27 u 28, li fihom isir riferiment, b'analoġija, għall-punti 45 u 46 tas-sentenza Eckelkamp *et*). Ara, fir-rigward tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni, in-nota ta' qiegħ il-paġna 24 ta' dawn il-konklużjonijiet. Ara wkoll, is-sentenza tal-4 ta' Settembru 2014, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, mhux ippubblikata, EU:C:2014:2148, punti 40 u 43).

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Ara s-sentenza tal-10 ta' Frar 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punt 23).

39 F'dan ir-rigward, mid-diversi ċirkustanzi fattwali tal-kawżi li fil-kuntest tagħhom kienu tressqu talbiet għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja jista' madankollu jiġi dedott li l-għażliet patrimonjali tal-persuni li kienet infetħet is-suċċessjoni tagħhom ma jidhrux li kienu saru b'teħid inkunsiderazzjoni tat-tassazzjoni tas-suċċessjoni.

51. Barra minn hekk, nirrileva li s-sentenzi Hünnebeck u Feilen, mogħtija fl-2016 wara s-sentenza Welte, huma bbażati fuq l-istess loġika. Fl-ewwel waħda minn dawn is-sentenzi, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "l-fatt li jinżamm perijodu ta' totalizzazzjoni itwal għad-donazzjonijiet bejn persuni mhux residenti, milli għad-donazzjonijiet li jkollhom tal-inqas parti waħda residenti jista' jwassal, jekk ikun il-każ, għall-konsegwenza li t-tnaqqis [l-allowance] jinvolvi, għall-ewwel kategorija ta' donazzjonijiet, bażi taxxabbli ikbar minn dik għat-tieni kategorija u li, għalhekk, din l-ewwel kategorija ta' donazzjonijiet tkun suġġetta għal taxxa tad-donazzjonijiet ogħla minn dik imposta għat-tieni kategorija ta' donazzjonijiet. Tali mekkaniżmu għandu l-effett li jirrestrinġi l-moviment tal-kapital, peress li dan jista' jnaqqas il-valur tad-donazzjoni li tinkludi tali beni" [40].

52. Fis-sentenza Feilen, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li l-"leġiżlazzjoni tirrendi l-benefiċċju tat-tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni dipendenti fuq il-post fejn il-beni inklużi fis-suċċessjoni kienu jinsabu fil-mument tas-suċċessjoni preċedenti u fuq il-post ta' residenza tal-mejjet jew tal-benefiċjarju fil-mument ta' din is-suċċessjoni preċedenti. Hija twassal għall-konsegwenza li suċċessjoni li tinkludi beni li kienu jinsabu fi Stat Membru ieħor fil-mument ta' suċċessjoni preċedenti li matulha l-ebda waħda mill-partijiet ma kienet tirrisjedi fil-Ġermanja hija suġġetta għal taxxa tas-suċċessjoni iktar għolja minn dik miġbura fil-każ ta' suċċessjoni li tinkludi biss beni li kienu jinsabu fil-Ġermanja fil-mument ta' suċċessjoni preċedenti jew li tinkludi beni li kienu jinsabu fi Stat Membru ieħor fil-mument ta' suċċessjoni preċedenti li matulha mill-inqas waħda mill-partijiet kienet tirrisjedi fil-Ġermanja" [41].

53. Peress li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fis-sentenzi Mattner u Welte kienet ġiet emendata u li din tipprevedi, fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, li l-ammont tal-allowance jiddependi mill-valur tal-patrimonju intern suġġett għat-taxxa tas-suċċessjoni, tista' tiġi trasposta l-analiżi tal-Qorti tal-Ġustizzja f'dawk id-deċiżjonijiet?

54. Ma naħsibx. L-ewwel, nosserva li, b'mod differenti mill-kawżi li wasslu b'mod partikolari għas-sentenzi Welte u Feilen [42], il-qorti tar-rinviju ma pprovdietx lill-Qorti tal-Ġustizzja b'elementi li jippermettu li jiġi kkunsidrat li l-valur tas-suċċessjoni inkwistjoni tnaqqas meta mqabbel ma' dak ta' suċċessjoni li tikkonċerna deċedut jew eredi li jirrisjedi fil-Ġermanja.

55. It-tieni, fil-fehma tiegħi, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni ma għadhiex tipprevedi allowance fissa ta' ammont ferm inqas għoli għall-persuni mhux residenti minn dak previst għall-persuni residenti, li minnha kienet tirriżulta b'mod ċar differenza fl-oneru fiskali fil-parti l-kbira tat-trasferimenti tas-suċċessjoni [43]. Konsegwentement, biss mill-formulazzjoni tal-Artikolu 16 tal-ErbStG ma għadhiex tista' tiġi dedotta l-eżistenza ta' differenza fit-trattament bejn il-persuni residenti u dawk mhux residenti, ħlief sempliċement biex jiġi kkonstatat li l-ammont tal-allowance mogħti skont ir-rabta familjali huwa, fil-każ ta' ssuġġettar totali għat-taxxa, invarjabbli u ma huwiex stabbilit b'kunsiderazzjoni ta' patrimonju li jinsab esklużivament fil-Ġermanja jew li eredi mhux residenti ta' deċedut mhux residenti qatt ma

40 Sentenza Hünnebeck (punt 45). Fil-punt 41 ta' dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li "l-mekkaniżmu ta' tassazzjoni introdott bl-adozzjoni tal-Artikolu 2(3) tal-ErbStG, li jippermetti lill-benefiċjarju ta' donazzjoni bejn persuni mhux residenti li jibbenefika mit-tnaqqis [allowance] iktar għoli previst fil-każ ta' donazzjonijiet li jinvolvu tal-inqas parti residenti, huwa applikabbli b'mod fakultattiv u […] li l-eżerċizzju ta' din l-għażla mill-benefiċjarju mhux residenti jimplika t-totalizzazzjoni, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa dovuta fuq il-bażi tad-donazzjoni kkonċernata, tad-donazzjonijiet kollha rċevuti minn dan id-donatarju mingħand l-istess persuna matul l-għaxar snin ta' qabel u l-għaxar snin ta' wara din id-donazzjoni, meta, għad-donazzjonijiet li jinvolvu tal-inqas parti residenti, jingħaddu biss id-donazzjonijiet li jkunu saru matul perijodu ta' għaxar snin". Ara wkoll, in-nota ta' qiegħ il-paġna 24 ta' dawn il-konklużjonijiet.

41 Sentenza Feilen (punt 21).

42 Ara s-sentenzi Welte (punt 12) u Feilen (punt 21 *in fine*).

43 Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 24 ta' dawn il-konklużjonijiet.

jista' jitlob allowance ta' ammont identiku għal dak mogħti meta mill-inqas l-eredi jew id-deċedut ikun residenti, irrispettivament mill-post fejn jinsabu l-elementi l-oħra tat-trasferiment tas-suċċessjoni.

56. L-emenda tal-Artikolu 16 tal-ErbStG tiġġustifika, fil-fehma tiegħi, it-tfittxija ta' x'inhi d-differenza finali fit-tassazzjoni li tista' tirriżulta mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni meħuda fl-elementi kollha tagħha, billi tadotta approċċ ekonomiku [44] b'mod konformi mal-għan li għandu jintlaħaq mil-leġiżlatur nazzjonali, jiġifieri l-eżenzjoni sħiħa jew parzjali mit-taxxa tas-suċċessjoni fir-rigward tal-patrimonju tas-suċċessjoni suġġett għall-ġurisdizzjoni fiskali Ġermaniża, skont il-valur ta' dan il-patrimonju [45].

57. Fi kliem ieħor, fid-dawl tal-kriterji adottati fis-sentenza Welte li jiena fakkart [46], għandu jiġi vverifikat, f'dan il-każ, b'mod konkret jekk, bil-metodu ta' kalkolu tal-ammont tal-allowance personali fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, l-oneru fiskali huwiex ekwivalenti għal dak sostnut f'sitwazzjonijiet simili [47].

58. F'dan ir-rigward, il-perspettivi tal-partijiet huma differenti. Il-Kummissjoni, li fl-osservazzjonijiet bil-miktub ġenerali ħafna tagħha kienet qieset li, "*[p]rima facie*, l-għoti ta' allowance kkalkolata b'mod proporzjonali lill-eredi mhux residenti jikkostitwixxi [...] restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, bħala prinċipju pprojbit mill-Artikolu 63 TFUE", qablet, matul is-seduta, mal-konklużjonijiet misluta minn eżempji li r-rikorrenti ppreżentat oralment.

59. Ir-rikorrenti esponiet ix-xenarju li ġej: persuna taxxabbli b'mod sħiħ peress li d-domiċilju tagħha jinsab fil-Ġermanja tħalli proprjetà immobbli tal-kiri li tinsab fil-Ġermanja b'valur ta' EUR 400 000 u dar għall-użu personali, li tinsab fil-Ġermanja, b'valur ta' EUR 500 000, lit-tifla tagħha li tkompli tgħix fiha. It-trasferiment tas-suċċessjoni huwa ta' EUR 900 000. Skont id-dritt Ġermaniż dwar is-suċċessjonijiet, id-dar tal-familja hija eżentata sa EUR 500 000. Fuq il-bażi taxxabbli, li jifdal, ta' ammont ta' EUR 400 000 tapplika l-allowance ta' EUR 400 000 mogħtija lit-tifla. Għalhekk din it-tifla ma tiġix intaxxata. Ir-rikorrenti qabblet din is-sitwazzjoni ma' dik ta' persuna taxxabbli parzjalment li tirrisjedi fil-Pajjiżi l-Baxxi. Hija tħalli lit-tifla tagħha li tirrisjedi wkoll fil-Pajjiżi l-Baxxi proprjetà immobbli tal-kiri, b'valur ta' EUR 400 000, li tinsab fil-Ġermanja, u dar tal-familja li hija tuża, li tinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi, b'valur ta' EUR 500 000. L-ammont tas-suċċessjoni jammonta għal total ta' EUR 900 000. Peress li l-patrimonju barrani ma huwiex taxxabbli, il-bażi taxxabbli hija ta' EUR 400 000, jiġifieri l-valur tal-proprjetà immobbli tal-kiri li tinsab fil-Ġermanja. F'dan il-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, l-allowance personali ta' ammont ta' EUR 400 000 huwa kkalkolat b'mod proporzjonali mal-valur tal-patrimonju. Wara jifdal allowance ta' EUR 222 223. It-taxxa tas-suċċessjoni tammonta għal 11 % [48], u dan iwassal għal taxxa li tammonta għal EUR 24 444 fil-Ġermanja.

44 Fl-istess sens, ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Hogan fil-kawża Autoridade Tributária e Aduaneira (Taxxa fuq il-qligħ kapitali minn proprjetà immobbli) (C-388/19, EU:C:2020:940, punti 31, 54 u 74), kif ukoll il-kawżi magħquda UBS Real Estate (C-478/19 u C-479/19, EU:C:2021:148, punt 63), dwar it-taxxa ipotekarja u t-tariffa tar-Reġistru tal-Artijiet.

45 Ara, għal sunt tal-iżvilupp tat-taxxa fl-Istati Membri favur it-trasferiment fi ħdan il-familja, Weber-Frisch, N. u Duquennois-Djoua, R., *op. cit.*, b'mod partikolari l-punt 1.1.3, p. 413. Ara wkoll, fuq il-ġustifikazzjonijiet tad-diversi orjentazzjonijiet tal-Istati Membri fil-qasam tat-trasferimenti patrimonjali bejn ġenerazzjoni u oħra, Navez, E.-J., "La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques", *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé, op. cit.*, p. 50 sa 72, b'mod partikolari p. 59.

46 Ara l-punt 43 ta' dawn il-konklużjonijiet u, b'mod speċjali, għal eżempju konkret, is-sentenza Welte (punt 54).

47 Ara, b'analoġija, il-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Arens-Sikken (punti 34 u 35).

48 Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 22 ta' dawn il-konklużjonijiet.

60. Għandi dubju dwar ir-rilevanza tal-konklużjoni misluta minn dan il-paragun li huwa, fi kliem ir-rikorrenti, dan li ġej: għal patrimonju ta' importanza identika u għall-istess grad ta' parentela, jiġifieri fiċ-ċirkustanzi fejn ma hemmx differenza oġġettiva, dan iwassal sabiex fl-eżempji esposti, fil-Ġermanja, l-Istat jiġbor fil-każ ta' ssuġġettar parzjali EUR 24 444 ta' taxxa tas-suċċessjoni iktar milli fil-każ ta' ssuġġettar sħiħ.

61. Fil-fatt, għandhom jiġu rrilevati d-differenzi fis-sitwazzjoni tat-tieni proprjetà immobbli li tagħmel parti mis-suċċessjoni u fit-taxxa minħabba l-eżenzjoni għall-eredi ntaxxat b'mod sħiħ[49].

62. Min-naħa l-oħra, ikkonvinċietni d-dimostrazzjoni aritmetika tal-Gvern Ġermaniż, li ma ġietx kontradetta matul is-seduta, esposta fil-punti 54 sa 59 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu b'dan il-kliem:

"54. Bħala eżempju, jista' jiġi ċċitat l-eżempju li ġej fil-kuntest li fih is-suċċessjoni tidher kif ġej: il-patrimonju parzjalment taxxabbli jammonta għal EUR 430 000 u l-patrimonju barrani mhux suġġett għall-issuġġettar parzjali għat-taxxa jammonta għal EUR 570 000, fejn il-beni ttrasferiti kollha jammontaw għalhekk għal EUR 1 000 000.

55. Konformement mad-dispożizzjoni tal-Artikolu 16(2) tal-ErbStG, l-allowance personali (ta' EUR 400 000) prevista mill-Artikolu 16(1) ta' din l-istess liġi titnaqqas sal-parti tal-patrimonju mhux suġġetta għat-tassazzjoni fil-Ġermanja (EUR 570 000 meta mqabbla ma' EUR 1 000 000), jiġifieri EUR 228 000 (57 %). Għalhekk l-allowance li tista' titnaqqas tammonta għal EUR 172 000[50] (EUR 400 000 – EUR 228 000). It-trasferiment taxxabbli, qabel it-tnaqqis tal-passiv tas-suċċessjoni, jammonta għalhekk għal EUR 258 000 (EUR 430 000 – EUR 172 000). Dan jikkorrispondi għal proporzjon ta' 60 % bejn it-trasferiment taxxabbli u l-patrimonju ttrasferit, suġġett parzjalment għat-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża (EUR 258 000 meta mqabbla ma' EUR 430 000). Fi kliem ieħor, […] il-bażi taxxabbli (provviżorja) (qabel it-tnaqqis tal-passiv tas-suċċessjoni) tammonta għal 60 % tal-patrimonju suġġett għat-taxxa.

56. Jekk, mill-banda l-oħra, tittieħed inkunsiderazzjoni l-allowance mhux imnaqqsa, it-trasferiment taxxabbli jammonta għal EUR 30 000 (EUR 430 000 li minnhom jitnaqqsu EUR 400 000). Il-proporzjon bejn it-trasferiment taxxabbli u l-patrimonju ttrasferit, suġġett parzjalment għat-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża, ikun ta' 6.97 % (EUR 30 000 meta mqabbla ma' EUR 430 000); għalhekk il-patrimonju suġġett għat-taxxa jiġi ntaxxat biss sa 6.97 %. Meta mqabbel mal-beni ttrasferiti kollha ta' EUR 1 000 000, il-proporzjon bejn it-trasferiment taxxabbli u l-patrimonju ttrasferit ikun ta' 3 % (EUR 30 000 meta mqabbla ma' EUR 1 000 000).

57. Meta mqabbla mal-issuġġettar sħiħ għat-taxxa, is-sitwazzjoni tkun kunsiderevolment iktar favorevoli. Fil-fatt, kieku t-trasferiment kien suġġett għall-issuġġettar sħiħ għat-taxxa, ikollhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-beni ttrasferiti kollha, inkluż il-patrimonju barrani. Minn dan jirriżulta trasferiment taxxabbli, qabel it-tnaqqis tal-passiv tas-suċċessjoni, ta' EUR 600 000 (EUR 1 000 000 li minnhom jitnaqqsu EUR 400 000). Il-proporzjon bejn it-trasferiment taxxabbli u l-patrimonju taxxabbli jkun ukoll ta' 60 % (EUR 600 000 meta mqabbla [ma'] EUR 1 000 000).

49 F'dan ir-rigward, matul is-seduta, il-Gvern Ġermaniż sostna li s-sitwazzjonijiet ma humiex komparabbli u li, fl-ipoteżi prevista fil-punt 54 tas-sentenza Welte, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni jkollha l-effett ta' benefiċċju minn allowance ekwivalenti. Ara wkoll il-punt 65 ta' dawn il-konklużjonijiet.

50 Dan jikkorrispondi għal 43 % tal-allowance ta' EUR 400 000.

58. It-tnaqqis proporzjonali tal-allowance jwassal, konsegwentement, sabiex il-patrimonju taxxabbli jiġi integrat fil-bażi taxxabbli sal-istess rata u, għaldaqstant, jiġi ntaxxat bl-istess mod bħal fil-każ tal-issuġġettar sħiħ għat-taxxa.

59. L-assenza ta' trattament inqas favorevoli hija evidenti wkoll meta jitqabbel l-oneru fiskali tar-rikorrenti fil-proċedura, ikkalkolat fuq il-bażi tal-valuri li huma indikati fiha mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni ċirkustanzi oħra (jiġifieri EUR 911 715)[51], mal-oneru fiskali ta' eredi taxxabbli b'mod sħiħ fil-każ ta' trasferiment tal-istess patrimonju u […] ta' kundizzjonijiet barra minn hekk ugwali: EUR 2 126 575[52]. Kemm fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa b'valur tal-patrimonju intern ta' EUR 4 970 000 kif ukoll fil-każ ta' ssuġġettar sħiħ għat-taxxa b'valur tal-patrimonju globali ta' EUR 11 592 598, ir-rata ta' tassazzjoni effettiva tammonta għal 18.34 %."

63. Nirrileva, iktar minn hekk, li l-portata tal-emendi tal-leġiżlazzjoni nazzjonali, fis-seħħ sa mill-24 ta' Ġunju 2017[53], għandha tiġi eżaminata fid-dawl tal-motivazzjoni tad-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet li tinsab fil-punti 50 sa 53 tas-sentenza Welte[54]. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li *l-fatt li l-bażi taxxabbli* tas-suċċessjoni ta' eredi mhux residenti, meta huwa parzjalment suġġett għat-taxxa tas-suċċessjoni fil-Ġermanja, hija bħala prinċipju *inqas minn dik ta' eredi*, residenti jew mhux residenti, li huwa *suġġett b'mod sħiħ* għall-ħlas ta' din it-taxxa f'dan l-Istat Membru, ma jistax iqajjem dubju dwar il-konstatazzjoni tal-assenza ta' effett tar-residenza fir-rigward tal-klassi u tar-rata ta' tassazzjoni, *peress li l-ammont tal-allowance fuq il-bażi taxxabbli previst mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni bl-ebda mod ma jvarja skont l-ammont tal-bażi taxxabbli tas-suċċessjoni*, iżda jibqa' l-istess irrispettivament mill-aħħar ammont.

64. Il-Qorti tal-Ġustizzja qieset fil-punt 55 tas-sentenza Welte li l-ammont tal-allowance ma huwiex ibbażat fuq l-ammont tal-bażi taxxabbli, iżda jingħata lill-eredi fil-kapaċità tiegħu bħala persuna taxxabbli sabiex jiddeċiedi dwar l-assenza ta' differenza, fir-rigward ta' din l-allowance, fis-sitwazzjonijiet tal-eredi residenti jew mhux residenti.

65. Din il-motivazzjoni għandha titqabbel, kif issuġġeriet il-qorti tar-rinviju, mal-analiżi mill-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Welte[55] tal-ipoteżi li fiha Y. Welte seta' jibbenefika mid-dritt għall-allowance sħiħa, minkejja li l-parti mis-suċċessjoni ntaxxata fil-Ġermanja li kien wiret ma kinitx tirrappreżenta, b'mod differenti, bħala regola ġenerali, mis-sitwazzjonijiet purament interni tal-persuni taxxabbli fuq bażi sħiħa, l-ammont totali tas-suċċessjoni. Huwa jittrattaha f'dan il-kliem: "[f]il-fehma tiegħi, din id-domanda għandha tingħata risposta pożittiva. Effettivament, […] is-sitwazzjoni ta' Y. Welte ma jidhirlix li hija sostanzjalment differenti minn dik ta' persuna residenti fil-Ġermanja li tkun tibbenefika mis-suċċessjoni miftuħa fil-Ġermanja tal-konjuġi residenti wkoll fil-Ġermanja fil-mument

51 L-oneru fiskali ġie kkalkolat fuq il-bażi tal-valuri tal-beni ttrasferiti kollha li kienu ġew iddikjarati mir-rikorrenti u indikati fid-digriet tal-qorti tar-rinviju […].

52 Jekk isir riferiment għall-beni ttrasferiti kollha sa EUR 11 592 598 li minnhom titnaqqas l-allowance ta' EUR 400 000, jinkiseb, konformement mar-regoli imperattivi ta' arrotondament, trasferiment taxxabbli ta' EUR 11 192 500 u, konsegwentement, fir-realtà, rata ta' tassazzjoni applikabbli konformement mal-Artikolu 19(1) tal-ErbStG li tkun ta' 23 %, jiġifieri ogħla. Sabiex jitjieb il-paragun, madankollu għandha tiġi applikata wkoll rata ta' tassazzjoni ta' 19 %.

53 Ara l-punt 40 ta' dawn il-konklużjonijiet.

54 Din l-approssimazzjoni jidhirli li hija awtorizzata, peress li jiena tal-opinjoni li l-paragun tas-sitwazzjonijiet jikkostitwixxi kundizzjoni ġenerali sabiex tiġi ddeterminata d-differenza fit-trattament. Ara wkoll, f'dan is-sens il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Hogan fil-kawżi magħquda UBS Real Estate (C-478/19 u C-479/19, EU:C:2021:148, punti 57 u 62). Ara, barra minn hekk, Navez, E.-J., "L'influence de la Cour de justice de l'UE", *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, p. 197 sa 230, b'mod partikolari p. 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (punti 83 u 84).

tal-mewt tagħha, *meta din is-suċċessjoni tkun komposta biss minn beni immobbiljari wieħed* [[56]]. Issa, *ceteris paribus*, l-allowance sħiħa kellha tingħata lil dan ir-resident u huwa ma kellux ikun obbligat iħallas it-taxxi tas-suċċessjoni fuq it-trasferiment ta' dan il-beni."

66. F'dan il-każ, sa mill-emenda tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża li kienet is-suġġett tad-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Welte, ma jistax oġġettivament jiġi miċħud il-fatt li, kieku s-suċċessjoni tinkludi biss patrimonju immobbli li jinsab fil-Ġermanja, l-oneru fiskali ta' suċċessjoni li jinvolvi persuni mhux residenti jew mill-inqas persuna residenti waħda jkun ekwivalenti. F'sitwazzjoni li fiha s-suċċessjoni tinkludi wkoll beni li jinsabu barra mill-Ġermanja, l-oneru fiskali tal-eredi jkun l-istess irrispettivament minn jekk huwiex residenti jew le fil-Ġermanja [57]. Barra minn hekk, kieku l-ebda proprjetà immobbli inkluża fis-suċċessjoni ma kienet tinsab fil-Ġermanja, ma tqumx il-kwistjoni tal-allowance mogħtija lill-eredi mhux residenti. Minbarra dan, irrispettivament mill-istadju tal-analiżi, ma hemmx lok li wieħed jistaqsi dwar l-oneru fiskali previst f'tali sitwazzjoni mill-Istat l-ieħor ikkonċernat [58].

67. Madankollu, jidher, mill-qari ta' ċerti awturi Ġermaniżi li jesprimu opinjoni rriżervata dwar il-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni mal-Artikolu 63(1) u mal-Artikolu 65 TFUE, li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni argumenti oħra minbarra dawk imressqa għall-evalwazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja [59].

56 Korsiv miżjud minni. Ara s-sentenza Welte (punt 54) u n-nota ta' qiegħ il-paġna 49 ta' dawn il-konklużjonijiet.

57 Matul is-seduta, il-Gvern Ġermaniż espona l-eżempju l-ġdid li ġej sabiex jispjega r-riżultati tal-ipoteżi li fiha tingħata allowance tal-istess ammont mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-grad ta' ssuġġettar u jenfasizza l-kwistjonijiet kostituzzjonali li jirriżultaw minn dan: assi tas-suċċessjoni huwa magħmul minn żewġ proprjetajiet immobbli, waħda barra mill-pajjiż u l-oħra fit-territorju nazzjonali, għal total ta' EUR 800 000, fejn kull proprjetà għandha valur ta' EUR 400 000. Wild tad-deċedut, skont l-Artikolu 16 tal-ErbStG, għandu dritt għal allowance personali. Fil-każ ta' ssuġġettar sħiħ, huma l-assi kollha tas-suċċessjoni, jiġifieri ż-żewġ proprjetajiet immobbli, li jiġu ntaxxati mill-Ġermanja, jiġifieri EUR 800 000 li minnhom titnaqqas l-allowance personali ta' EUR 400 000. Għalhekk il-valur taxxabbli jkun ta' EUR 400 000, jiġifieri 50 % tal-patrimonju tas-suċċessjoni. Fil-każ ta' ssuġġettar parzjali, hija biss il-proprjetà immobbli ta' EUR 400 000 li tinsab fil-Ġermanja li taqa' taħt it-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża, tal-awtoritajiet tat-taxxa Ġermaniżi. Jekk tingħata l-allowance kollha ta' EUR 400 000, il-valur taxxabbli jkun ta' 0.

58 Ara l-punt 108 ta' dawn il-konklużjonijiet.

59 Ara Billig, H., "Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht", *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, vol. 2, p. 54 sa 56, b'mod partikolari p. 55, li jirreferi għall-artikli li ġejjin: Stalleiken, J. u Holtz, M., "Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG", *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, p. 602 sa 606; Halaczinsky, R., "Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes", *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, p. 249 sa 253; Bockhoff, B. u Flecke, L.-M., "Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?", *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, p. 552 sa 556, disponibbli fl-indirizz elettroniku li ġej: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Il-kummentarji ta' dan l-aħħar artiklu jibbażaw ruħhom fuq eżempji b'ċifri. Ara, b'mod iktar partikolari, il-punti 4.1 u 4.2. Dawn l-awturi jenfasizzaw ukoll fil-punt 4.3 ta' dan l-artiklu d-diffikultajiet li jirriżultaw mit-teħid inkunsiderazzjoni tal-assi dinjija sabiex jiġi kkalkolat l-ammont eżentat ta' taxxa. Ara, f'dan ir-rigward, dwar l-Artikolu 21 tal-ErbStG li huwa ċċitat fih: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, kummentarju ta' Weiss, M., *op. cit.*, b'mod partikolari l-punt 2.3, p. 446. Ara wkoll, is-sentenza tat-12 ta' Frar 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Madankollu, ninnota, minn naħa, li kemm Billig, H., *op. cit.*, punt 2, p. 54, kif ukoll Bockhoff, B. u Flecke, L.-M., *op. cit.*, punt 4.3, enfasizzaw li, fid-deċiżjoni tagħha Nru II R 53/14, tal-10 ta' Mejju 2017, disponibbli fuq l-indirizz elettroniku li ġej: https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) kienet irrilevat li kien il-leġiżlatur nazzjonali li kellu jipprevedi sistema ta' allowance differenti bejn il-persuni residenti u dawk mhux residenti. Min-naħa l-oħra, fid-deċiżjoni tagħha Nru 3 K 163/19, tat-22 ta' Lulju 2020, disponibbli fl-indirizz elettroniku li ġej: https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, in-Niedersächsisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi tal-Land ta' Niedersachsen, il-Ġermanja) semmiet fil-punt 44 opinjonijiet diverġenti ta' diversi awturi oħra dwar il-konformità tal-emenda tal-Artikolu 16(2) tal-ErbStG mad-dritt tal-Unjoni.

68. Fil-fatt, dawn jikkonfermaw, fil-fehma tiegħi, li l-konstatazzjoni tad-differenza fit-trattament fil-qasam tat-taxxa fuq is-suċċessjoni[60] għandha tkun ibbażata fuq analiżi globali tas-sistema fiskali u tal-elementi kollha meħtieġa għall-kalkolu tar-rata effettiva tat-tassazzjoni[61] *tal-arrikkiment* tal-eredi b'teħid inkunsiderazzjoni tan-natura ta' darba tiegħu u tal-assenza ta' rabta mal-attività ta' dan tal-aħħar.

69. F'dawn iċ-ċirkustanzi, bla ħsara għall-verifiki li għandhom isiru mill-qorti tar-rinviju, jiena tal-opinjoni li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni, sa fejn tintroduċi regola ta' proporzjonalità għall-kalkolu tal-ammont tal-allowance mogħtija lill-eredi mhux residenti, ma tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE.

70. Jekk, madankollu, fuq il-bażi tas-sempliċi konstatazzjoni[62] li l-allowance hija vantaġġ fiskali marbut mar-rabta familjali li teżisti bejn id-deċedut u l-eredi taxxabbli, li l-ammont tagħha huwa stabbilit mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni, fil-każ ta' ssuġġettar sħiħ għat-taxxa, il-valur tas-suċċessjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tqis li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali twassal għal trattament inqas vantaġġuż tal-eredi fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, li jista' jiskoraġġixxi lill-persuni mhux residenti fil-Ġermanja milli jinvestu f'dan l-Istat Membru, u, għaldaqstant, li jirrestrinġi l-moviment liberu tal-kapital, għalhekk għandu jiġi vverifikat jekk din id-differenza fit-trattament tikkonċernax sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament komparabbli jew jekk hijiex iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali[63].

2. Fuq l-eżistenza ta' sitwazzjoni oġġettivament komparabbli

71. Fis-sentenza Welte, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni kienet tittratta b'mod identiku, ħlief fir-rigward tal-ammont tal-allowance li jista' jibbenefika minnu l-eredi, is-suċċessjonijiet, irrispettivament minn jekk l-eredi jew id-deċedut kinux residenti jew le[64].

72. Il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet l-argument mislut mill-bażi taxxabbli li jgħid li din tinkludi s-suċċessjoni kollha jew biss il-patrimonju immobbli fil-Ġermanja b'kunsiderazzjoni tal-fatt li l-ammont tal-allowance kien fiss fiż-żewġ każijiet[65]. Hija bbażat ruħha wkoll fuq il-fatt li l-kwalità

[60] F'dan ir-rigward, hemm lok li tittieħed inkunsiderazzjoni n-natura reali tat-taxxa fil-qasam tas-suċċessjoni, li ġeneralment tiddistingwixxiha mit-taxxa fuq id-dħul. Din in-natura tirriżulta mill-kundizzjonijiet tat-trasferiment tas-suċċessjoni u tiġġustifika l-eżami tal-modalitajiet tat-tassazzjoni. Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza Eckelkamp *et* (punt 63).

[61] Ara, f'dan is-sens, fir-rigward tal-applikazzjoni tal-allowance fil-każ ta' eżenzjoni ta' ċerti elementi tas-suċċessjoni jew fil-każ ta' assenza ta' tassazzjoni b'applikazzjoni ta' ftehim li jipprevjeni t-taxxa doppja, is-sentenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) Nru II R 53/14, tal-10 ta' Mejju 2017 (punti 29, 32 u 33).

[62] Fi kliem ieħor, mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni jekk l-oneru fiskali jkunx ikbar jew le. Ara, fir-rigward ta' dan il-kriterju, il-punti 43 u 46 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[63] Ara, b'mod partikolari bħala tfakkira eżawrjenti tal-prinċipji applikabbli, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-244/15, EU:C:2016:359, punti 33 sa 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[64] Ara s-sentenza Welte (punt 51). Fil-punt 50 ta' din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-klassi tat-taxxa u r-rata tat-taxxa huma ddeterminati skont regoli li ma jagħmlux differenza fit-trattament skont ir-residenza. Ara wkoll, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-244/15, EU:C:2016:359, punt 36).

[65] Ara s-sentenza Welte (punt 53).

ta' persuna taxxabbli ma tiddependix mill-post ta' residenza[66], li l-allowance hija intiża sabiex tnaqqas l-ammont totali tat-taxxa tas-suċċessjoni[67] u li din tingħata lill-eredi fil-kwalità tiegħu ta' persuna taxxabbli[68].

73. Minn dan il-Qorti tal-Ġustizzja ddeduċiet li "l-issuġġettar parzjali għat-taxxa tal-werriet mhux residenti ta' persuna mejta mhux residenti ma jikkostitwixxix ċirkustanza tali li tagħmel oġġettivament differenti, fid-dawl ta' din l-allowance, is-sitwazzjoni ta' dan il-werriet imqabbla ma' dik tal-werriet mhux residenti ta' persuna mejta residenti jew ta' dik tal-werriet residenti [...] ta' persuna mejta residenti jew mhux residenti"[69] u li, konsegwentement, "is-sitwazzjoni ta' Y. Welte hija komparabbli għal dik ta' kull werriet li, b'suċċessjoni, jakkwista beni immobbli li jinsab fil-Ġermanja ta' persuna mejta li kienet residenti f'dan l-Istat Membru u li magħha kien hemm rabta ta' konjuġi, kif ukoll dik ta' werriet residenti fil-Ġermanja li jwettaq dan l-akkwist mingħand konjuġi mejjet li ma kienx jirrisjedi f'dan l-Istat Membru"[70].

74. Fil-fatt, fl-ipoteżi li fiha l-patrimonju tas-suċċessjoni jkun jinkludi biss patrimonju intern li jinsab fil-Ġermanja, l-unika differenza li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fis-sentenza Welte bejn l-eredi skont ir-residenza tagħhom jew dik tad-deċedut tkun tirrigwarda l-ammont tal-allowance, jiġifieri EUR 2 000 għall-persuni mhux residenti u EUR 500 000 għall-persuni residenti[71].

75. Għaldaqstant, id-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Welte ma jidhirlix li tista' tiġi trasposta għas-sitwazzjoni li hija s-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali, ħlief jekk ma jitteħidx inkunsiderazzjoni l-aġġustament tal-vantaġġ fiskali għall-oneru reali sostnut mill-persuna taxxabbli li huwa differenti skont il-post ta' residenza tagħha jew dak tad-deċedut. Fil-fatt, il-proporzjonalità tal-allowance tikkorrispondi għal-livell ta' arrikkiment finali tal-persuni residenti u ta' dawk mhux residenti li jikkostitwixxi s-suġġett tat-taxxa tas-suċċessjonijiet[72] fil-limiti tal-kompetenza fiskali tal-Ġermanja[73], jiġifieri fuq il-patrimonju dinji għall-persuni residenti u parti tal-patrimonju ttrasferit għall-persuni mhux residenti. F'dan ir-rigward, nirreferi għall-argumenti tiegħi esposti preċedentement[74].

66 Ara s-sentenza Welte (punt 53). Din il-konstatazzjoni jidhirli li għandha tiġi limitata għall-persuni mhux residenti, peress li, fil-każ ta' patrimonju tas-suċċessjoni li jinkludi biss beni barra mill-pajjiż, huma biss r-residenti li huma persuni taxxabbli.

67 Ara s-sentenza Welte (punt 53). Għandu jiġi nnotat li, għalkemm il-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tipprevedix li r-rata ta' tassazzjoni tvarja skont jekk l-issuġġettar huwiex sħiħ jew parzjali, it-tassazzjoni ta' suċċessjoni li tinkludi patrimonju globali flimkien ma' parti żgħira ta' patrimonju intern ser tiġi stabbilita b'mod konkret fuq il-bażi ta' rata ogħla minn dik applikata għall-patrimonju intern biss. Ara, bħala eżempju, in-nota ta' qiegħ il-paġna 52 ta' dawn il-konklużjonijiet.

68 Ara s-sentenza Welte (punt 55).

69 Sentenza Welte (punt 55).

70 Sentenza Welte (punt 56).

71 Ara l-punt 44 ta' dawn il-konklużjonijiet kif ukoll is-sentenza Welte (punt 54).

72 Ara l-punt 9 ta' dawn il-konklużjonijiet. Nenfasizza, f'dan ir-rigward, li din is-sistema għandha l-vantaġġ, konformi mad-dritt tal-Unjoni, li tiġi adattata s-sistema fiskali għad-differenza fis-sitwazzjonijiet tal-persuni mhux residenti u b'mod speċjali għal dik li fiha l-parti l-kbira tal-patrimonju ntaxxat tkun tinsab fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat.

73 Ara s-sentenza tat-12 ta' Frar 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punti 30 u 31). Ara wkoll, għal paragun, l-elementi użati għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni f'każ ta' trasferiment suċċessiv tal-istess beni f'perijodu ta' għaxar snin lil eredi residenti fil-Ġermanja, is-sentenza Feilen (C-123/15, punt 27), u n-nota ta' qiegħ il-paġna 79 ta' dawn il-konklużjonijiet.

74 Ara l-punti 62, 63 u 68 ta' dawn il-konklużjonijiet.

76. Konsegwentement, sussidjarjament, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis li, f'sistema fiskali li fiha l-ammont tal-allowance jkun iddeterminat skont il-kamp tal-issuġġettar għat-taxxa, is-sitwazzjonijiet ma humiex oġġettivament komparabbli[75].

77. Soluzzjoni differenti, li ssegwi l-loġika tas-sentenza Welte, tippreżupponi għalhekk li jiġi kkunsidrat li s-sitwazzjoni tal-eredi mhux residenti ta' deċedut mhux residenti hija komparabbli għal dik ta' eredi jew deċedut residenti, bħala prinċipju, minħabba s-sistema ta' tassazzjoni li fiha l-kwalità tal-persuna taxxabbli ma tiddependix mill-post ta' residenza, u l-klassi ta' tassazzjoni kif ukoll l-allowance huma ddeterminati skont ir-rabta familjali biss.

78. F'tali każ, għalhekk il-Qorti tal-Ġustizzja jkollha teżamina jekk leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistax tkun oġġettivament iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali, kif isostni l-Gvern Ġermaniż sussidjarjament.

3. Fuq l-eżistenza ta' raġuni imperattiva ta' interess ġenerali

79. Il-Gvern Ġermaniż isostni li l-leġiżlazzjonijiet inkwistjoni huma ġġustifikati minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, jiġifieri li tiġi mħarsa l-koerenza tal-leġiżlazzjonijiet Ġermaniżi dwar it-taxxa tas-suċċessjoni u jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

80. Fir-rigward tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-prinċipju ta' koerenza fiskali[76], diġà eżaminata mill-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tal-leġiżlazzjoni preċedenti għal dik li hija inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li din ma kinitx iġġustifikata minħabba li "huwa biżżejjed li jiġi kkonstatat li l-vantaġġ fiskali li jirriżulta, fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu jinsab il-beni immobbli suġġett għas-suċċessjoni, mill-applikazzjoni ta' allowance b'rata sħiħa fuq il-bażi taxxabbli meta din is-suċċessjoni tinvolvi tal-inqas resident wieħed minn dan l-Istat, ma huwiex ikkumpensat f'dan l-Istat minn l-ebda ġbir fiskali ddeterminat skont it-taxxa fuq is-suċċessjoni"[77].

75 Ara, fir-rigward tal-argumenti misluta mid-differenza tal-valuri taxxabbli tal-persuni residenti u ta' dawk mhux residenti, jiġifieri s-suċċessjoni kollha għall-persuni residenti u l-patrimonju intern biss għall-persuni mhux residenti, b'mod partikolari fir-rigward tal-ugwaljanza fit-trattament, ix-xogħol preparatorju tal-Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (abbozz ta' liġi dwar il-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali u li tirrigwarda emenda ta' dispożizzjonijiet fiskali oħra), dokument tal-Bundestag 18/11132, disponibbli fuq l-indirizz elettroniku li ġej: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (p. 35), li l-Kummissjoni ċċitat fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha. Ara, għar-referenzi tar-riforma li saret fl-2017, il-punt 6 ta' dawn il-konklużjonijiet. Ara wkoll, fuq il-kuntest tal-intervent leġiżlattiv, Billig, H., *op. cit.*, b'mod partikolari p. 54 u 55. Madankollu, ninnota li l-Kummissjoni mmodifikat l-opinjoni tagħha matul is-seduta billi rreferiet għas-sentenza Welte (punt 53), sabiex issostni li l-allowance għandha dejjem tkun identika, irrispettivament mill-valur tas-suċċessjoni u l-parti tas-suċċessjoni li hija ntaxxata fil-Ġermanja. Hija enfasizzat li, għall-persuna taxxabbli, irrispettivament minn jekk tkunx residenti jew persuna mhux residenti, ir-rabta familjali li tiġġustifika l-allowance ma tinbidilx. Barra minn hekk, peress li, għall-eredi mhux residenti, il-kompetenza fiskali tal-Ġermanja ma tiġix estiża għall-patrimonju dinji, dan ma għandux jittieħed inkunsiderazzjoni għall-kalkolu tal-ammont tal-allowance parzjali.

76 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret fis-sentenza Feilen (punt 30), minn naħa, li hija diġà rrikonoxxiet li n-neċessità li tiġi mħarsa l-koerenza ta' sistema fiskali tista' tiġġustifika restrizzjoni tal-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat. Min-naħa l-oħra, sabiex tali ġustifikazzjoni tkun tista' tiġi aċċettata, għandha tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali inkwistjoni u t-tpaċija ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali speċifika, u n-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni.

77 Sentenza Welte (punt 60 u l-ġurisprudenza ċċitata fil-qasam tad-donazzjonijiet). Fuq l-assenza ta' ġustifikazzjoni ta' tali mekkaniżmu ta' tpaċija, fir-rigward tat-teħid inkunsiderazzjoni, għall-applikazzjoni ta' allowance ogħla, ta' perijodu ta' għaxar snin qabel id-donazzjoni li fiha tal-inqas parti waħda tkun residenti Ġermaniża, ara wkoll, is-sentenza Hünnebeck (punt 63).

81. F'dan il-każ, il-Gvern Ġermaniż jinvoka, essenzjalment, id-deċiżjoni meħuda mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Feilen[78]. Huwa jsostni, b'analoġija, li l-eżistenza ta' rabta diretta bejn l-ammont imnaqqas tal-allowance u r-rata li biha l-beni ttrasferiti jiġu suġġetti għat-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża ssegwi loġika riflettiva.

82. Madankollu, f'dik is-sentenza, id-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja tirrigwarda sitwazzjoni, differenti ħafna minn dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fiha huwa biss għat-tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni li tista' tiġi akkumulata li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni tittratta b'mod differenti lill-benefiċjarji tas-suċċessjoni skont jekk il-beni inkwistjoni kinux jinsabu jew le fit-territorju nazzjonali fil-mument tas-suċċessjoni preċedenti u skont jekk il-partijiet għal din is-suċċessjoni kinux jirrisjedu jew le f'dan it-territorju[79].

83. F'tali każ, it-tpaċija tal-vantaġġ fiskali bi ġbir fiskali ddeterminat tidher b'mod ċar. Dan ma huwiex il-każ fir-rigward tal-mekkaniżmu tal-allowance li huwa intiż sabiex jeħles lill-eredi minn kwalunkwe taxxa fil-maġġoranza tal-każijiet, mingħajr *quid pro quo*. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li l-loġika fiskali kienet ibbażata fuq il-ġbir tat-taxxa tas-suċċessjoni fil-mument tas-suċċessjoni preċedenti fl-istess Stat Membru[80]. Konsegwentement, fl-assenza ta' argumenti ddettaljati tal-Gvern Ġermaniż dwar x'iwasslu sabiex jikkunsidra li s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha karatteristiċi li jippermettu li tiġi miċħuda l-analiżi tal-Qorti tal-Ġustizzja adottata fis-sentenza Welte, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tistax tiġi ġġustifikata min-neċessità li tiġi mħarsa l-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża.

84. Fir-rigward tal-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-prinċipju ta' territorjalità u tal-allegata neċessità li jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħat ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li dan huwa għan leġittimu[81], iżda li tali ġustifikazzjoni ma tkunx fondata meta d-differenza fit-trattament tirriżulta biss mill-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni jew meta ma jintweriex li din id-differenza fit-trattament hija neċessarja sabiex tiġi ggarantita s-setgħa ta' tassazzjoni tal-Istat Membru kkonċernat[82].

85. F'dan il-każ, il-Gvern Ġermaniż isostni li, fl-assenza ta' miżuri ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni fil-qasam tat-taxxa tas-suċċessjoni, huwa eżerċita l-kompetenza tiegħu li tawtorizzah jiddefinixxi, b'mod unilaterali, il-kriterji tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni fil-każ ta' suċċessjonijiet li jinkludu elementi transkonfinali. Dan il-gvern iżid li huwa ispira ruħu minn prinċipji ta' tassazzjoni magħrufa[83] u jagħmel distinzjoni bejn il-każijiet ta' ssuġġettar sħiħ li jiġbru l-beni ttrasferiti fil-livell globali u l-każijiet ta'

78 Il-Gvern rrefera b'mod iktar partikolari għas-sentenza Feilen (punti 30 u 37).

79 Ara s-sentenza Feilen (punt 27). Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li din hija sitwazzjoni li fiha l-leġiżlazzjoni "tpoġġi fuq l-istess livell, għall-finijiet tat-taxxa tas-suċċessjoni, il-persuni li jaqgħu taħt il-klassi ta' tassazzjoni I u li jirrisjedu fit-territorju nazzjonali li jakkwistaw, permezz ta' suċċessjoni, patrimonju li jinkludi beni li jkunu diġà, matul l-għaxar snin qabel is-suċċessjoni, is-suġġett ta' suċċessjoni li l-benefiċjarji tagħha jaqgħu taħt l-istess klassi ta' tassazzjoni, irrispettivament minn fejn jinsabu dawn il-beni jew mill-post ta' residenza tal-partijiet għas-suċċessjoni fil-mument ta' din is-suċċessjoni preċedenti". Fil-livell fattwali, huwa ppreċiżat fil-punt 17 ta' din is-sentenza li s-suċċessjoni inkwistjoni tinkludi patrimonju li joriġina minn suċċessjoni preċedenti li seħħet bejn oħt Max-Heinz Feilen u ommu fl-Awstrija fejn, dak iż-żmien, kien jinsab dan il-patrimonju u fejn huma kienu jirrisjedu fid-data tal-mewt ta' oħtu. Il-ġbir tat-taxxa tas-suċċessjoni fir-rigward ta' dan il-patrimonju f'dan l-Istat Membru jew le fil-Ġermanja huwa r-raġuni għalfejn it-tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni previst mil-leġiżlazzjoni nazzjonali ma ngħatax lil M.-H. Feilen.

80 Ara s-sentenza Feilen (punt 33).

81 Ara s-sentenza Hünnebeck (punt 65 u l-ġurisprudenza ċċitata).

82 Ara s-sentenza Hünnebeck (punt 66). Fuq il-leġiżlazzjoni inkwistjoni, ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 24 ta' dawn il-konklużjonijiet.

83 Il-Gvern Ġermaniż jirreferi għall-mudell ta' konvenzjoni tal-Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni u għall-Iżvilupp Ekonomiku (OECD) dwar is-suċċessjonijiet u d-donazzjonijiet. Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-23 ta' Frar 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punt 48).

ssuġġettar parzjali li jikkonċernaw biss it-trasferimenti ta’ patrimonju intern ikkwalifikat. Permezz ta’ dan it-tqassim, dan isegwi kemm l-għan ta’ prevenzjoni [84] jew ta’ tneħħija [85] ta’ taxxa doppja kif ukoll dak tal-evitar ta’ nuqqas ta’ tassazzjoni doppja parzjali tal-beni ttrasferiti.

86. Fil-fehma tiegħi, il-Gvern Ġermaniż juri li d-differenza fit-trattament hija neċessarja sabiex jiggarantixxi s-setgħa ta’ tassazzjoni tiegħu u hija proporzjonali għall-għan li għandu jintlaħaq, peress li hija tieħu inkunsiderazzjoni d-differenza fil-valur taxxabbli.

87. Fil-fatt, hemm lok li jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li l-allowances personali jingħataw abbażi tal-proporzjon sa liema l-patrimonju huwa suġġett għat-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża u li hija tirrifletti, konsegwentement, il-kompetenza fiskali tal-Ġermanja dwar il-persuni mhux residenti meta mqabbla ma’ dik fir-rigward tar-residenti.

88. Minn dan isegwi li, sussidjarjament fil-fehma tiegħi, ir-restrizzjoni għall-moviment tal-kapital li tirriżulta minn leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija ġġustifikata mill-prinċipju ta’ territorjalità.

B. Fuq it-tieni domanda preliminari

89. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 63(1) u l-Artikolu 65 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta’ Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni, li tipprevedi, fil-każ ta’ ssuġġettar parzjali għat-taxxa limitat għall-patrimonju immobbli intern, applikabbli meta la d-deċedut u lanqas l-eredi ma kienu jirrisjedu fit-territorju ta’ dan l-Istat Membru fil-mument tal-mewt, li l-valur tal-obbligi marbuta mal-porzjonijiet irriżervati ma jistax jitnaqqas, anki b’mod proporzjonali, mill-valur tat-trasferiment *causa mortis*, filwaqt li l-valur ta’ dawn l-obbligi jista’ jitnaqqas b’mod sħiħ fil-każ ta’ ssuġġettar sħiħ għat-taxxa tal-patrimonju tas-suċċessjoni, applikabbli kieku mill-inqas id-deċedut jew l-eredi kienu residenti fl-imsemmi Stat Membru fil-mument tal-mewt.

90. Il-Gvern Ġermaniż jammetti li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE.

91. Fil-fatt, kif esponiet il-qorti tar-rinviju, ir-rikorrenti ma tistax, konformement mat-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG, titlob it-tnaqqis, bħala passiv tas-suċċessjoni tat-trasferiment *causa mortis*, tal-valur tal-obbligi marbuta mal-porzjonijiet irriżervati ta’ ommha u ħuha li hija għandha tissodisfa. Għalhekk, skont din id-dispożizzjoni, fil-każ ta’ *ssuġġettar parzjali għat-taxxa*, jistgħu jitnaqqsu biss id-djun u l-oneri li huma ekonomikament marbuta mal-elementi tal-patrimonju ntaxxat [86].

92. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tindika li, skont il-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi), ir-rabta ekonomika meħtieġa mill-ewwel u t-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG ma hijiex stabbilita bejn l-elementi tal-patrimonju speċifiċi inklużi fis-suċċessjoni u l-porzjon irriżervat, għalkemm din hija kkalkolata skont il-valur tas-suċċessjoni [87].

[84] Il-Gvern Ġermaniż jagħti bħala eżempju dak tal-assenza ta’ tassazzjoni tal-patrimonju barrani fil-kuntest tal-issuġġettar parzjali.

[85] Il-Gvern Ġermaniż jagħti bħala eżempju dak tal-assenza tal-imputazzjoni tat-taxxa tas-suċċessjoni barranija konformement mal-Artikolu 21 tal-ErbStG jew tat-tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni barranija bħala passiv tas-suċċessjoni.

[86] Ara l-punt 27 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

[87] Ara l-punt 28 ta’ dawn il-konklużjonijiet.

93. F'dawn iċ-ċirkustanzi, kif diġà tfakkar, sabiex leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali tkun tista' tiġi kkunsidrata bħala kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, għandu jiġi vverifikat jekk din id-differenza fit-trattament tikkonċernax sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament komparabbli jew jekk hijiex iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali [88].

1. Fuq l-eżistenza ta' sitwazzjoni oġġettivament komparabbli

94. Kif sostnew il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni tista' titqabbel ma' dik li kienet suġġetta għall-eżami tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Arens-Sikken. Fil-fatt, fil-kawża li wasslet għal dik is-sentenza, il-leġiżlazzjoni nazzjonali kienet tipprevedi li, meta l-persuna li tinfetaħ is-suċċessjoni tagħha tkun tirrisjedi, fil-mument tal-mewt tagħha, fi Stat Membru differenti mill-Istat Membru kkonċernat, id-dejn marbut ma' għotja żejda minħabba diviżjoni testamentarja parentali ma setax jitnaqqas waqt il-kalkolu tat-taxxa fuq it-trasferiment marbuta mal-proprjetà immobbli li tħalliet fil-wirt [89].

95. Il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat b'mod partikolari l-argumenti li jgħidu li, qabel kollox, id-dejn marbut ma' għotja żejda ma għandux jitqies bħala direttament marbut mal-proprjetà immobbli fis-sens tas-sentenzi tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse [90], u tal-11 ta' Diċembru 2003, Barbier [91], sussegwentement, li dan id-dejn ma huwiex dejn li jifforma parti mis-suċċessjoni, iżda dejn assunt mill-konjuġi superstiti, li nħoloq wara l-mewt tal-persuna kkonċernata b'effett tat-testment li tkun ħalliet din tal-aħħar u, finalment, li d-dejn imsemmi ma kienx marbut mal-proprjetà immobbli u li l-kredituri tal-konjuġi superstiti, li jassumi d-dejn marbut mal-għotja żejda, ma jistgħu jinvokaw ebda dritt *in rem* fuq din il-proprjetà immobbli [92].

96. Madankollu, għalkemm, fil-kawża li wasslet għas-sentenza Arens-Sikken, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li d-dejn marbut mal-għotja żejda kien relatat mal-proprjetà immobbli inkwistjoni, hija ma ddeċidietx dwar il-kwistjoni jekk kinitx teżisti rabta diretta bejn id-dejn marbut mal-għotja żejda u l-proprjetà immobbli li kienet is-suġġett tas-suċċessjoni. Hija qieset li kien biżżejjed għaliha li teżamina d-differenza fit-trattament li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni

88 Ara l-punt 70 ta' dawn il-konklużjonijiet.

89 Ara s-sentenza Arens-Sikken (punt 34). Fil-punt 16 ta' din is-sentenza, ġie ppreċiżat li D.M.M.A. Arens-Sikken kienet rċeviet, bħala konsegwenza ta' diviżjoni testamentarja parentali, elementi ta' attiv u passiv li l-valur tagħhom kien iktar mill-valur tal-porzjon tagħha mis-suċċessjoni stabbilit b'applikazzjoni tal-liġi. B'hekk, hija kienet ibbenefikat minn għotja żejda. Min-naħa tagħhom, it-tfal tagħha sofrew defiċit, peress li huma ma rċevew l-ebda wieħed mill-beni li jifformaw is-suċċessjoni. Skont din id-diviżjoni, hija kienet marbuta tħallas lil uliedha l-valur fi flus tal-porzjonijiet rispettivi tagħhom fis-suċċessjoni. B'hekk, hija assumiet dejn marbut ma' għotja żejda fil-konfront ta' kull wieħed minn uliedha u dawn kienu saru kredituri tar-rikorrenti, bil-krediti riżultanti minn defiċit ta' għotja. Skont is-sistema Olandiża tat-taxxa fuq it-trasferiment, kieku d-deċedut kellu r-residenza tiegħu fl-Istat Membru ta' tassazzjoni fil-mument tal-mewt tiegħu, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kienet tkun tista' tieħu inkunsiderazzjoni d-dejn marbut ma' għotja żejda, bħad-dejn kollu relatat mas-suċċessjoni, *fil-kalkolu tal-bażi ta' stima tat-taxxa tas-suċċessjoni* li kienet tkun dovuta f'dan il-każ (punt 23 tal-imsemmija sentenza).

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Din is-sentenza tirrigwarda leġiżlazzjoni nazzjonali li kienet tirrifjuta lill-persuni mhux residenti, fil-qasam tat-tassazzjoni, it-tnaqqis tal-ispejjeż professjonali li kienu marbuta direttament mal-attività li kienet iġġenerat id-dħul taxxabbli fl-Istat Membru kkonċernat.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. F'din il-kawża, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni dwar il-kalkolu tal-ammont tat-taxxa dovuta fil-każ ta' trasferiment tas-suċċessjoni ta' proprjetà immobbli li tinsab fl-Istat Membru kkonċernat kienet tipprevedi li, sabiex jiġi stmat il-valur ta' din il-proprjetà, l-obbligu inkundizzjonat impost fuq id-detentur tad-dritt reali biex jgħaddi dan id-dritt lil terz li kellu t-titolu ekonomiku ta' proprjetà immobbli seta' jittieħed inkunsiderazzjoni jekk, fid-data tal-mewt tiegħu, huwa kien jirrisjedi f'dan l-Istat, filwaqt li dan ma setax isir jekk huwa kien jirrisjedi fi Stat Membru ieħor.

92 Ara s-sentenza Arens-Sikken (punt 42). F'dan il-każ, kif ġie ppreċiżat fil-punti 35 u 39 ta' din is-sentenza, kieku d-deċedut kien residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi fil-mument tal-mewt tiegħu, l-oneru fiskali kien jitqassam bejn l-eredi. Minħabba s-sempliċi fatt li huwa ma kienx jirrisjedi f'dan l-Istat Membru, l-oneru fiskali kien sostnut minn eredi wieħed.

inkwistjoni li għandha l-effett li tqassam l-oneru fiskali bejn id-diversi eredi b'mod differenti skont jekk id-deċedut kienx, fil-mument tal-mewt tiegħu, persuna residenti jew mhux residenti tal-Istat Membru kkonċernat[93].

97. Minn dan niddeduċi li, bil-kontra ta' dak li jsostni l-Gvern Ġermaniż, fir-rigward tal-porzjonijiet irriżervati, il-Qorti tal-Ġustizzja ma qisitx, bħal fis-sentenza Eckelkamp *et*[94], li kienet il-qorti tar-rinviju li kellha tistabbilixxi jekk teżistix rabta diretta bejn il-passiv invokat u l-elementi tal-patrimonju ntaxxat.

98. Il-Gvern Ġermaniż isostni li, skont il-ġurisprudenza nazzjonali[95], id-dritt għal porzjonijiet irriżervati jolqot is-suċċessjoni kollha kemm hi u li, konsegwentement, ma hemmx rabta bejn l-elementi tal-patrimonju intern u dan il-passiv. Huwa jżid li l-assenza ta' possibbiltà ta' tnaqqis tal-passiv li ma għandux rabta ekonomika mal-elementi tal-patrimonju ntaxxati fil-każ tal-issuġġettar parzjali għat-taxxa hija intiża sabiex jintlaħaq l-għan imfittex fl-Artikolu 10 tal-ErbStG skont liema hija biss iż-żieda patrimonjali netta li tirriżulta mit-trasferiment tal-beni li tista' tintuża bħala bażi taxxabbli tat-taxxa tas-suċċessjoni.

99. Dawn l-argumenti insostenn tat-teżi tan-nuqqas ta' komparabbiltà tas-sitwazzjonijiet, li, essenzjalment, huma identiċi għal dawk imressqa mill-Gvern Spanjol sa fejn huma bbażati fuq id-differenza fil-bażi taxxabbli, ma humiex konvinċenti. Fil-fatt, bħall-Kummissjoni, nosserva li, f'sitwazzjoni li fiha s-suċċessjoni tinkludi biss proprjetà immobbli waħda fil-Ġermanja, il-passiv marbut mal-porzjonijiet irriżervati ser ikun jista' jitnaqqas jekk l-eredi jew id-deċedut ikun residenti u ma huwiex ser ikun jista' jitnaqqas jekk l-ebda wieħed minnhom ma jkun residenti. Għalhekk, bl-adozzjoni tal-istess loġika bħal dik proposta fir-rigward tal-applikazzjoni tal-allowance għall-attiv tas-suċċessjoni[96], jidher li għandha tinżamm rabta bejn l-arrikkiment tal-eredi, it-tassazzjoni tiegħu u l-vantaġġ fiskali mogħti. Fin-nuqqas ta' dan, it-tassazzjoni tal-eredi tirrigwarda proporzjon tal-valur ta' patrimonju li ma huwiex ittrasferit jew, fi kliem ieħor, parti mill-arrikkiment li ma teżistix b'mod konkret.

100. Konsegwentement, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra, b'analoġija mal-interpretazzjoni adottata fis-sentenza Arens-Sikken[97], li leġiżlazzjoni nazzjonali li tqiegħed fuq l-istess livell, għall-finijiet tat-tassazzjoni ta' proprjetà immobbli akkwistata b'suċċessjoni u li tinsab fl-Istat Membru kkonċernat, l-eredi ta' persuna li, fil-mument tal-mewt tagħha, kellha l-kwalità ta' persuna residenti u dawk ta' persuna li, f'dan l-istess mument, kellha l-kwalità ta' persuna mhux residenti, ma tistax, mingħajr ma toħloq diskriminazzjoni, tittratta lil dawn l-eredi b'mod differenti, fil-kuntest ta' din l-istess tassazzjoni, fir-rigward tal-possibbiltà ta' tnaqqis tal-oneri fuq is-suċċessjoni.

93 Ara s-sentenza Arens-Sikken (punt 45).

94 Ara s-sentenza Eckelkamp *et* (punt 53).

95 Ninnota, f'dan ir-rigward, li l-Kummissjoni ppreċiżat dan li ġej fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha: "għall-kuntrarju tal-qrati tal-finanzi Ġermaniżi, li jikkunsidraw li l-porzjon irriżervat ma jiġġustifikax rabta ekonomika mal-beni tas-suċċessjoni (ara d-deċiżjoni tar-rinviju (punt 36)), l-istanzi finanzjarji Ġermaniżi jindikaw il-kuntrarju f'opinjoni li taw: 'Fir-rigward tad-drittijiet irriżervati, teżisti rabta ekonomika mal-beni differenti tas-suċċessjoni akkwistati, indipendentement minn kemm jiġu ntaxxati jew eżentati, b'tali mod li dan l-oneru huwa kopert mir-restrizzjoni tat-tnaqqis. Mill-banda l-oħra, tali rabta ekonomika mal-beni differenti tas-suċċessjoni akkwistati ma teżistix fil-każijiet ta' djun oħra tas-suċċessjoni ġenerali.' [Deċiżjonijiet f'dan ir-rigward tal-istanzi finanzjarji superjuri tal-Länder tal-25 ta' Ġunju 2009, *Bundessteuerblatt* [ġurnal uffiċjali ta' informazzjoni fiskali] 2009 I, p. 713, 'Zu § 10 ErbStG', Taqsima 1 'Limitazzjoni tat-tnaqqis tad-djun u tal-oneri', paragrafu 2, disponibbli fuq l-indirizz [elettroniku] li ġej: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/]."

96 Ara l-punt 56 ta' dawn il-konklużjonijiet.

97 Ara l-punt 57 ta' din is-sentenza li l-Qorti tal-Ġustizzja rreferiet għaliha b'analoġija fis-sentenza Eckelkamp *et.* Fil-punt 56 tas-sentenza Arens-Sikken, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet fakkret li, skont il-leġiżlazzjoni inkwistjoni, "[h]uwa biss meta jsir tnaqqis tad-dejn marbut ma' għotja żejda bħala riżultat ta' diviżjoni testamentarja parentali li jkun hemm trattament differenti bejn is-suċċessjoni tal-persuni residenti u ta' dawk mhux residenti".

2. Fuq l-eżistenza ta' raġuni imperattiva ta' interess ġenerali

101. Sussidjarjament, il-Gvern Ġermaniż isostni li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni hija ġġustifikata mill-istess raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali bħal dawk imressqa minnu fir-rigward tal-allowance [98]. Dan il-gvern iqis prinċipalment li l-applikazzjoni ta' sistema differenti ta' tnaqqas tad-djun tas-suċċessjoni hija koerenti mal-bażi taxxabbli fil-Ġermanja.

102. Bl-istess mod bħal fir-rigward tal-kwistjoni dwar l-allowance, fir-rigward tal-ħarsien tal-koerenza fiskali, il-Gvern Ġermaniż jirreferi għas-sentenza Feilen u sempliċement isostni li t-tnaqqis jista' jingħata biss fil-każijiet fejn il-patrimonju kkonċernat huwa ntaxxat fil-Ġermanja.

103. Minn naħa, nirreferi għall-analiżi tiegħi dwar it-traspożizzjoni ta' dik is-sentenza fis-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali li tgħodd ukoll għall-possibbiltà ta' tnaqqis tal-porzjonijiet irriżervati [99]. Min-naħa l-oħra, fir-rigward tat-tpaċija, li hija kriterju adottat mill-Qorti tal-Ġustizzja meta tiġi invokata l-koerenza tas-sistema fiskali [100], nikkonstata li l-Gvern Ġermaniż ma jipprovdi l-ebda element ta' evalwazzjoni lill-Qorti tal-Ġustizzja.

104. Issa, b'analoġija ma' dak li l-Qorti tal-Ġustizzja qieset fis-sentenza Eckelkamp *et* [101], hemm lok li jiġi kkonstatat li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali teskludi t-tnaqqis tal-passiv marbut mal-porzjonijiet irriżervati, b'mod pur u sempliċi [102], anki meta s-suċċessjoni taxxabbli kollha tkun tinsab fil-Ġermanja, mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni element ieħor għajr ir-residenza tad-deċedut jew dik tal-eredi meta din tkun tinsab barra mill-Ġermanja.

105. Fir-rigward tal-prinċipju ta' territorjalità u tan-neċessità li jiġi ggarantit tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri invokati mill-Gvern Ġermaniż, dan isostni li t-tnaqqis ta' tali passiv ikun jaqbeż il-limiti tal-kompetenza fiskali tiegħu u li l-eventwali tnaqqis doppju tal-passiv għandu jittieħed inkunsiderazzjoni.

106. Madankollu, fil-kuntest tal-ġurisprudenza tagħha dwar il-moviment liberu tal-kapital u dwar it-taxxa tas-suċċessjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li ċittadin ma jistax jiġi mċaħħad mill-possibbiltà li jinvoka d-dispożizzjonijiet tat-Trattat minħabba li jibbenefika minn vantaġġi fiskali mogħtija legalment mir-regoli fis-seħħ fi Stat Membru ieħor li ma jkunx dak fejn ikun residenti [103], fl-assenza ta' ftehim li jipprevjeni t-taxxa doppja [104].

107. F'dan il-każ, hemm lok li jitfakkar li ma jeżistix ftehim bilaterali bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika tal-Awstrija fil-qasam tat-tassazzjoni tat-taxxa tas-suċċessjoni [105].

98 Ara l-punt 79 ta' dawn il-konklużjonijiet.

99 Ara l-punti 82 u 83 ta' dawn il-konklużjonijiet.

100 Ara l-punt 80 ta' dawn il-konklużjonijiet.

101 Ara s-sentenza Eckelkamp *et* (punt 70).

102 Għandu jiġi nnotat li, f'ċerti każijiet, it-tnaqqis jista' jkun proporzjonali għall-valur eżentat. Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, il-Gvern Ġermaniż jippreċiża li, konformement mat-tielet sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG, jekk l-element tal-patrimonju huwa biss parzjalment eskluż mit-tassazzjoni, id-djun u l-oneri marbuta miegħu għandhom jitqassmu b'mod proporzjonali. Ara wkoll, Weiss, M., *op. cit.*, b'mod partikolari l-punt 2.1.1, p. 445.

103 Ara s-sentenza Eckelkamp *et* (punt 66 u l-ġurisprudenza ċċitata).

104 Ara, għal sinteżi tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'dan il-kuntest, sunt tar-rakkomandazzjoni tal-Kummissjoni tal-15 ta' Diċembru 2011 dwar l-eżenzjoni minn taxxa doppja fuq il-wirt (K(2011 8819 finali) u elementi ta' analiżi tal-kwistjoni tas-suċċessjonijiet transkonfinali minn perspettiva ekonomika, van Vijfeijken, I., J.F.A., *op. cit.*, b'mod partikolari p. 214 sa 217.

105 Ara l-punt 18 ta' dawn il-konklużjonijiet.

108. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jiena tal-opinjoni li l-Istat Membru li fih tinsab proprjetà immobbli li hija s-suġġett tas-suċċessjoni ma jistax, sabiex jiġġustifika restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni tiegħu, jinvoka l-possibbiltà indipendenti mir-rieda tiegħu, offruta lill-eredi, li jibbenefika minn vantaġġ fiskali mogħti minn Stat Membru ieħor, bħal dak li fih il-persuna li nfetħet is-suċċessjoni tagħha kienet tirrisjedi fil-mument tal-mewt tagħha, li jista' jikkumpensa, kompletament jew parzjalment, id-dannu mġarrab mill-eredi ta' din tal-aħħar minħabba n-nuqqas ta' possibbiltà ta' tnaqqis tal-passiv marbut mal-porzjonijiet irriżervati fl-Istat Membru fejn tinsab il-proprjetà immobbli li tħalliet b'wirt, meta jsir il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni [106].

109. Konsegwentement, nikkunsidra li l-esklużjoni sistematika għall-persuni mhux residenti fit-territorju nazzjonali tat-tnaqqis tal-passiv marbut mal-porzjonijiet irriżervati tal-valur tat-trasferiment *causa mortis* fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni, anki b'mod proporzjonali, il-bażi taxxabbli, meta din hija ddefinita bl-għan li jiġi ddeterminat l-arrikkiment tal-eredi, skont l-Artikolu 10(1) tal-ErbStG, tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE li ma hijiex iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

V. Konklużjoni

110. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mill-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta' Düsseldorf, il-Ġermanja) kif ġej:

1) L-Artikolu 63(1) u l-Artikolu 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru fil-qasam tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi, fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa limitat għall-patrimonju immobbli intern, applikabbli meta la d-deċedut u lanqas l-eredi ma kienu jirrisjedu fit-territorju ta' dan l-Istat Membru fil-mument tal-mewt, allowance personali kkalkolata b'mod proporzjonali għall-parti tal-patrimonju suġġetta għat-taxxa tas-suċċessjoni tal-imsemmi Stat Membru meta mqabbla mal-beni kollha ttrasferiti, filwaqt li din l-allowance ma hijiex limitata fil-każ ta' ssuġġettar sħiħ għat-taxxa ta' dan il-patrimonju, applikabbli jekk mill-inqas id-deċedut jew l-eredi kienu residenti fl-Istat Membru kkonċernat fil-mument tal-mewt.

2) L-Artikolu 63(1) u l-Artikolu 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi, fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa limitat għall-patrimonju immobbli intern, applikabbli meta la d-deċedut u lanqas l-eredi ma kienu jirrisjedu fit-territorju ta' dan l-Istat Membru fil-mument tal-mewt, li l-valur tal-obbligi marbuta mal-porzjonijiet irriżervati ma jistax jitnaqqas, anki b'mod proporzjonali, mill-valur tat-trasferiment *causa mortis*, filwaqt li l-valur ta' dawn l-obbligi jista' jitnaqqas b'mod sħiħ fil-każ ta' ssuġġettar sħiħ għat-taxxa tal-patrimonju tas-suċċessjoni, applikabbli jekk mill-inqas id-deċedut jew l-eredi kienu residenti fl-imsemmi Stat Membru fil-mument tal-mewt.

106 Ara, b'analoġija, is-sentenza Arens-Sikken (punt 65 u l-ġurisprudenza ċċitata).