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

12 ta’ Ottubru 2023 [*] [i]

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Moviment liberu tal-kapital – Artikoli 63 sa 65 TFUE – Taxxa fuq is-suċċessjoni – Moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri u l-pajjiżi terzi – Proprjetà immobbli li tinsab f’pajjiż terz – Trattament fiskali favorevoli għal proprjetà li tinsab fi Stat Membru jew fi Stat taż-Żona Ekonomika Ewropea – Restrizzjoni – Ġustifikazzjoni – Politika tal-akkomodazzjoni – Effikaċja tal-kontrolli fiskali”

Fil-Kawża C-670/21,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Köln (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Köln, il-Ġermanja), permezz ta’ deċiżjoni tat-2 ta’ Settembru 2021, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-9 ta’ Novembru 2021, fil-proċedura

BA

vs

Finanzamt X,

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

komposta minn A. Arabadjiev, President tal-Awla, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (Relatur), A. Kumin u I. Ziemele, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: A. M. Collins,

Reġistratur: S. Beer, Amministratriċi,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-17 ta’ Novembru 2022,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal BA, minn F. Riedel, Rechtsanwalt,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller u R. Kanitz, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn B.-R. Killmann, W. Roels, u V. Uher, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-9 ta’ Frar 2023,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 63 sa 65 TFUE.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn BA u l-Finanzamt X (l-Uffiċċju tat-Taxxa X, il-Ġermanja) dwar il-kalkolu tat-taxxi tas-suċċessjoni fuq proprjetà immobbli li tinsab f'pajjiż terz.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Fit-tieni premessa tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 11, Vol. 52, p. 3, iktar 'il quddiem il-"Ftehim ŻEE"), il-partijiet għal dan il-ftehim sostnew "l-prijorità kbira moghtija lir-relazzjoni privileggjata bejn il-Komunità Ewropea, l-Istati Membri taghha u l-Istati ta' l-EFTA, li hi msejsa fuq il-prossimità, l-valuri komuni li ilhom fis-sehh u l-identità Ewropea".

Id-dritt Ġermaniż

L-ErbStG

4 L-Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq is-Suċċessjoni u d-Donazzjonijiet), tas-27 ta' Frar 1997 (BGBI 1997 I p. 378), kif emendata mill-Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (il-Liġi dwar ir-Riforma tar-Regoli dwar it-Taxxa fuq is-Suċċessjoni u l-Valutazzjoni), tal-24 ta' Diċembru 2008 (BGBI, 2008 I, p. 3018), (iktar 'il quddiem l-"ErbStG"), fil-punt 1 tal-Artikolu 1(1) tiegħu, "japplika taxxa fuq is-suċċessjoni (jew taxxa fuq id-donazzjonijiet) għal akkwisti mal-mewt".

5 Skont l-Artikolu 2(1) tal-ErbStG:

"L-obbligu fiskali japplika

1. fil-każijiet imsemmija fil-punti 1 sa 3 tal-Artikolu 1(1), fir-rigward tal-patrimonju kollu [...], fejn ikunu residenti (obbligazzjoni fiskali llimitata) il-persuna deċeduta fid-data tal-mewt, id-donatur fid-data li jagħmel id-donazzjoni, jew l-akkwirent fid-data tal-avveniment taxxabbli (Artikolu 9).

Il-persuni li ġejjin jitqiesu bħala residenti:

a) persuni fiżiċi li għandhom residenza permanenti jew ir-residenza abitwali tagħhom fil-Ġermanja,

[...]"

6 L-Artikolu 3(1) tal-ErbStG jipprevedi li:

"It-trasferiment *causa mortis* ikopri

1. l-akkwist b'suċċessjoni (Artikolu 1922 tal-Bürgerliches Gesetzbuch (il-Kodiċi Ċivili, iktar 'il quddiem il-'BGB')), b'legat (Artikoli 2147 *et seq.* tal-[BGB]) jew permezz ta' invokazzjoni ta' dritt irriżervat (Artikoli 2303 *et seq.* tal-[BGB]);

[...]"

7 L-Artikolu 9(1) tal-ErbStG jipprovdi:

"It-taxxa ssir dovuta,

1. fil-każ ta' akkwist *causa mortis*, fil-mument tal-mewt tal-mejjet

[...]"

8 L-Artikolu 10(1) u (6) tal-ErbStG jistabbilixxi:

"(1) L-akkwist taxxabbli huwa intiż għall-arrikkiment tax-xerrej, sakemm dan l-arrikkiment ma jkunx eżentat (Artikoli 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 u 18). Fil-każijiet imsemmija fl-Artikolu 3, "arrikkiment" ifisser, bla ħsara għall-paragrafu 10, l-ammont miksub meta jitnaqqas mill-valur tat-trasferiment patrimonjali kollu, li għandu jiġi ddeterminat skont l-Artikolu 12, sakemm dan il-valur ikun taxxabbli, il-passiv tas-suċċessjoni li jista' jitnaqqas skont il-paragrafi 3 sa 9, li l-valur tiegħu għandu jiġi ddeterminat skont l-Artikolu 12. [...]

[...]

(6) [...] Id-dejn u l-ispejjeż, ekonomikament marbuta mal-patrimonju eżentat fiskalment skont l-Artikolu 13c jistgħu jitnaqqsu biss sal-ammont li jikkorrispondi għar-relazzjoni bejn il-valur ta' dan il-patrimonju, li għandu jiġi evalwat wara l-applikazzjoni tal-Artikolu 13c, u l-valur qabel l-applikazzjoni tal-Artikolu 13c."

9 Skont l-Artikolu 12(1), (3) u (7) tal-ErbStG:

"(1) L-evalwazzjoni għandha titwettaq, sakemm ma jkunx previst mod ieħor fil-paragrafi 2 sa 7, konformement mad-dispożizzjonijiet tal-ewwel parti tal-Bewertungsgesetz (BewG) (Allgemeine Bewertungsvorschriften) (il-Liġi dwar l-Evalwazzjoni (Dispożizzjonijiet Ġenerali ta' Evalwazzjoni)), fil-verżjoni tagħha kif ippubblikata fl-1 ta' Frar 1991 (BGBl. [1991] I p. 230), emendata l-aħħar bl-Artikolu 2 tal-[Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (il-Liġi ta' Riforma tas-Sistema tat-Taxxa tas-Suċċessjoni u tar-Regoli ta' Evalwazzjoni)] tal-24 ta' Diċembru 2008 (BGBl. [2008] I p. 3018), fil-verżjoni tagħha fis-seħħ rispettivament [(iktar 'il quddiem il-'BewG'].

[...]

(3) Il-pussess ta' proprjetà immobbli (Artikolu 19(1) tal-[BewG]) għandu jiġi evalwat skont il-valur stabbilit fil-jum ta' referenza tal-valutazzjoni (Artikolu 11) skont l-ewwel sentenza tal-punt 1 tal-Artikolu 151(1) tal-[BewG].

[…]

(7) Il-pussess ta’ proprjetà immobbli barranija u l-patrimonju professjonali barrani huma evalwati skont l-Artikolu 31 tal-[BewG].”

10 L-Artikolu 13c(1) u (3) tal-ErbStG jipprevedi:

“(1) Il-proprjetà immobbli msemmija fil-paragrafu 3 għandha tiġi vvalutata għal 90 % tal-valur tas-suq tagħha.

[…]

(3) L-approċċ tal-valur tas-suq imnaqqas għandu japplika għal proprjetà immobbli jew għall-partijiet tagħha li:

1. huma mikrija għal użu residenzjali,

2. jinsabu fil-Ġermanja, fi Stat Membru tal-Unjoni Ewropea jew fi Stat Membru taż-Żona Ekonomika Ewropea, u

3. ma jiffurmawx parti mill-assi tan-negozju jew mill-assi tal-azjendi agrikoli jew tal-forestrija fis-sens tal-Artikolu 13a. […]”

Il-BewG

11 L-Artikolu 9 tal-BewG jipprovdi:

“(1) Għall-finijiet tal-evalwazzjonijiet, sakemm ma jkunx speċifikat mod ieħor, għandu jkun ibbażat fuq il-valur tas-suq.

(2) Il-valur tas-suq huwa ddeterminat mill-prezz li bih oġġett jista’ jinbiegħ, skont in-natura tiegħu, fil-kuntest ta’ tranżazzjonijiet kummerċjali normali. F’dan ir-rigward għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li għandhom effett fuq il-prezz. Sitwazzjonijiet mhux tas-soltu jew personali ma għandhomx jiġu kkunsidrati.

[…]”

12 L-Artikolu 31(1) tal-BewG jistabbilixxi:

“Il-valutazzjoni tal-patrimonju agrikolu u forestali, tal-patrimonju immobbli u tal-patrimonju professjonali barrani, hija rregolata mid-dispożizzjonijiet tal-ewwel parti ta’ din il-liġi, b’mod partikolari l-Artikolu 9 (valur tas-suq). […]”

13 Skont l-Artikolu 151(1) u (4) tal-BewG:

“(1) Għandhom jiġu evalwati b’mod separat (Artikolu 179 tal-Abgabenordnung [(il-Kodiċi tat-Taxxa)]):

1. il-valuri tal-pussess ta’ proprjetà immobbli (Artikoli 138 u 157),

[…]

(4) Il-patrimonju barrani ma huwiex suġġett għal evalwazzjoni separata."

14 L-Artikolu 177 tal-BewG jipprevedi:

"L-evalwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 179 fl-Artikoli 182 sa 196 għandhom ikunu bbażati fuq il-valur fis-suq (Artikolu 9)."

Il-BGB

15 L-Artikolu 1030(1) tal-BGB jipprovdi:

"Ħaġa tista' tiġi mgħobbija b'tali mod li l-persuna li favuriha qiegħed jiġi impost il-piż għandha d-dritt li tikseb il-frott mill-oġġett (użufrutt)."

16 L-Artikolu 2147 tal-BGB jistabbilixxi:

"Il-werriet jew legatarju jista' jkun responsabbli għal legat. Sakemm id-deċedut ma jipprovdix mod ieħor, il-werriet huwa responsabbli għal-legat."

17 Konformement mal-Artikolu 2174 tal-BGB:

"Il-legat jistabbilixxi dritt għal-legatarju li jitlob mill-persuna responsabbli għal-legat il-konsenja tal-oġġett legat."

18 L-Artikolu 2176 tal-BGB jipprevedi:

"Il-kreditu tal-legatarju jinħoloq (trasferiment tal-legat), bla ħsara għad-dritt li jiġi rrifjutat il-legat, fil-mument tal-mewt."

Il-Ftehim Fiskali bejn il-Ġermanja u l-Kanada

19 Fid-19 ta' April 2001, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u l-Kanada kkonkludew Ftehim dwar il-Ħelsien mit-Taxxa Doppja fir-rigward tat-Taxxi fuq id-Dħul u Ċerti Taxxi Oħra, il-Prevenzjoni ta' Evażjoni Fiskali u l-Għajnuna fi Kwistjonijiet Fiskali, konkluż f'Berlin fid-19 ta' April 2001 (BGBl. 2002 II, p. 670, iktar 'il quddiem il-"Ftehim Fiskali bejn il-Ġermanja u l-Kanada") jipprevedi, fl-Artikolu 2 tiegħu, intitolat "Taxxi koperti":

"(1) Dan il-ftehim għandu japplika għat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-patrimonju miġbura minn kull wieħed mill-Istati kontraenti u, fir-rigward tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, għal dawk miġbura f'isem il-Länder, is-sottodiviżjonijiet politiċi jew l-awtoritajiet lokali tagħha, tkun xi tkun is-sistema ta' ġbir.

(2) Huma kkunsidrati bħala taxxi fuq id-dħul u fuq il-patrimonju t-taxxi miġbura fuq id-dħul totali, fuq il-patrimonju totali, jew fuq elementi ta' dħul jew ta' patrimonju, inklużi t-taxxi fuq il-qligħ li jirriżulta mit-trasferiment ta' proprjetà mobbli jew immobbli, kif ukoll it-taxxi fuq il-qligħ kapitali.

(3) It-taxxi attwali li għalihom japplika l-Ftehim huma:

a) fir-rigward tal-Kanada:

it-taxxi li jinġabru mill-Gvern tal-Kanada skont il-liġi tat-taxxa fuq id-dħul,

(iktar 'il quddiem imsejħa "taxxa Kanadiża");

b) fir-rigward tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja:

aa) it-taxxa fuq id-dħul (Einkommensteuer),

bb) it-taxxa fuq il-kumpanniji (Körperschaftsteuer),

cc) it-taxxa fuq il-patrimonju (Vermögensteuer),

dd) il-kontribut tal-patenti (Gewerbesteuer), u

ee) is-sovrataxxa ta' solidarjetà (Solidaritätszuschlag),

(iktar 'il quddiem imsejħa "taxxa Ġermaniża").

4. Il-Ftehim japplika wkoll għat-taxxi fuq id-dħul ta' natura identika jew simili u għat-taxxi fuq il-patrimonju li jkunu stabbiliti wara d-data tal-iffirmar tal-Ftehim u li jiżdiedu mat-taxxi attwali jew li kienu jissostitwixxuhom. L-awtoritajiet kompetenti tal-Istati kontraenti għandhom jikkomunikaw reċiprokament l-emendi li jsiru għal-leġiżlazzjonijiet fiskali rispettivi tagħhom."

20 L-Artikolu 26 tal-Ftehim Fiskali bejn il-Ġermanja u l-Kanada, intitolat "Skambju ta' informazzjoni", jipprovdi:

"(1) L-awtoritajiet kompetenti tal-Istati kontraenti għandhom jiskambjaw l-informazzjoni li tkun rilevanti għat-twettiq tad-dispożizzjonijiet ta' dan il-ftehim jew tal-liġijiet nazzjonali fl-Istati kontraenti dwar taxxi koperti mill-Ftehim sakemm it-tassazzjoni li jkun hemm riferiment għaliha hemmhekk ma tkunx kuntrarja għall-Ftehim. L-iskambju ta' informazzjoni ma huwiex ristrett mill-Artikolu 1. L-informazzjoni rċevuta minn Stat kontraenti għandha tinżamm sigrieta bl-istess mod bħall-informazzjoni miksuba skont id-dritt intern ta' dan l-Istat u għandha tiġi kkomunikata biss lill-persuni jew lill-awtoritajiet (inklużi l-qrati u l-korpi amministrattivi) ikkonċernati mill-istabbiliment jew l-irkupru tat-taxxi previsti mill-Ftehim, jew minkejja d-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 4, it-taxxi miġbura minn 'Land', jew subdiviżjoni politika jew kollettività lokali ta' Stat kontraenti li hija ta' natura analoga għal dik li għaliha japplika l-Ftehim. Dawn il-persuni jew l-awtoritajiet għandhom jużaw din l-informazzjoni għal dawn il-finijiet biss. Din l-informazzjoni tista' tissemma matul seduti pubbliċi ta' qrati jew f'sentenzi biss jekk l-awtorità kompetenti tal-Istat kontraenti li jipprovdi l-informazzjoni ma tqajjimx oġġezzjonijiet.

(2) Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 1 ma jistgħu fl-ebda każ jiġu interpretati bħala li jimponu fuq xi Stat kontraenti l-obbligu:

a) li jieħu miżuri amministrattivi li jidderogaw mil-leġiżlazzjoni u mill-prassi amministrattiva tiegħu jew minn dik ta' Stat kontraenti ieħor;

b) li jipprovdi informazzjoni li ma tkunx tista' tinkiseb abbażi tal-leġiżlazzjoni tiegħu jew fil-kuntest tal-prassi amministrattiva normali tiegħu jew dik ta' Stat kontraenti ieħor;

c) li jipprovdi informazzjoni li tiżvela sigriet kummerċjali, industrijali, professjonali jew proċess kummerċjali jew informazzjoni li l-komunikazzjoni tagħha tmur kontra l-ordni pubbliku.

(3) L-awtoritajiet kompetenti tal-Istati kontraenti għandhom jiftiehmu dwar il-prinċipji u l-proċeduri li jikkonċernaw l-iskambju ta' informazzjoni personali.

(4) Għall-finijiet ta' dan l-artikolu, it-taxxi koperti mill-Ftehim huma, minkejja d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 2, it-taxxi kollha imposti minn Stat kontraenti."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

21 M. A, resident Ġermaniż, miet matul is-sena 2016. Huwa ħalla b'legat lil ibnu, BA, residenti wkoll fil-Ġermanja, permezz ta' att awtentiku stabbilit fl-2013, in-nofs sehem tiegħu f'patrimonju immobiljari li jinsab fil-Kanada. Il-proprjetajiet immobbli li jifformaw dan il-patrimonju huma mikrija għal finijiet residenzjali u ma jagħmlux parti minn patrimonju professjonali.

22 Permezz ta' deċiżjoni tas-17 ta' Lulju 2017, l-Uffiċċju tat-Taxxa X stabbilixxa l-ammont tat-taxxa tas-suċċessjoni dovuta minn BA fil-Ġermanja fuq it-trasferiment patrimonjali kollu. Għall-finijiet tal-kalkolu ta' dawn id-drittijiet, il-proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-Kanada ġew evalwati skont il-valur fis-suq sħiħ tagħhom.

23 Permezz ta' ittra tad-19 ta' Marzu 2018, BA talab il-modifika tal-ammont tat-taxxa tas-suċċessjoni sabiex dawn il-proprjetajiet jiġu stmati għal 90 % tal-valur fis-suq tagħhom, skont l-Artikolu 13c(1) tal-ErbStG. BA sostna li l-proprjetajiet immobbli inkwistjoni kienu jissodisfaw il-kundizzjonijiet sabiex jibbenefikaw minn dan il-vantaġġ fiskali bl-eċċezzjoni biss ta' dik prevista fil-punt 2 tal-paragrafu 3 ta' dan l-artikolu, li jeżiġi li l-proprjetà immobbli tkun tinsab fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE. Huwa sostna li din l-aħħar dispożizzjoni kienet tippreġudika l-moviment liberu tal-kapital bejn l-Istati Membri u l-pajjiżi terzi, stabbilit fl-Artikolu 63 TFUE.

24 Permezz ta' deċiżjoni tal-25 ta' April 2018, l-Uffiċċju tat-Taxxa X ċaħad it-talba għal emenda mressqa minn BA u sussegwentement, permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' April 2019, l-ilment li dan kien ressaq.

25 L-Uffiċċju tat-Taxxa X qies li d-differenza fit-trattament bejn il-proprjetajiet immobbli mikrija għal finijiet residenzjali, li jinsabu fi Stat terz li ma jkunux Stat parti għall-Ftehim ŻEE, u l-proprjetajiet tal-istess natura, li jinsabu fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE, ma kinitx tmur kontra l-Artikolu 63 TFUE.

26 Il-Qorti tal-Ġustizzja qieset, fis-sentenza tagħha tat-22 ta' April 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), li teżisti restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital meta tnaqqis fuq il-bażijiet taxxabbli jiddependi mill-post ta' residenza tal-persuni kkonċernati. Bl-istess mod, fis-sentenza tagħha tas-17 ta' Jannar 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), hija tidher li ddeċidiet li l-għoti ta' vantaġġi fiskali fil-qasam tat-taxxa tas-suċċessjoni bil-kundizzjoni li l-proprjetajiet akkwistati permezz ta' suċċessjoni jkun jinsab fit-territorju nazzjonali jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital ipprojbita, bħala prinċipju, mill-Artikolu 63 TFUE. Madankollu, l-Uffiċċju tat-Taxxa X qies li din il-ġurisprudenza ma kinitx tapplika għal leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li teskludi mill-kamp ta' vantaġġ fiskali proprjetajiet immobbli li jinsabu fi Stat terz li ma jkunx parti għall-Ftehim ŻEE.

27 Fl-24 ta' Mejju 2019, BA ppreżenta rikors quddiem il-Finanzgericht Köln (il-Qorti tal-Finanzi ta' Köln, il-Ġermanja), il-qorti tar-rinviju, essenzjalment fejn talab l-annullament tad-deċiżjoni tal-25 ta' April 2018.

28 Fl-ewwel lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-konformità mal-Artikolu 63 TFUE ta' dispożizzjoni nazzjonali li teskludi mill-għoti tal-vantaġġ fiskali proprjetà immobbli mikrija għal finijiet residenzjali li tinsab fil-Kanada. Skont din il-qorti, il-proprjetajiet immobbli inkwistjoni jissodisfaw il-kundizzjonijiet kollha previsti mid-dritt nazzjonali sabiex ikunu jistgħu jibbenefikaw mill-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 13c(1) u (3) tal-ErbStG bl-eċċezzjoni ta' dik li teżiġi li l-proprjetà tkun tinsab fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat terz parti għall-Ftehim ŻEE.

29 Fit-tieni lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk miżura nazzjonali li tissuġġetta għal taxxa fuq is-suċċessjonijiet ogħla l-proprjetajiet immobbli li jinsabu fi Stat terz li ma jkunx Stat parti għall-Ftehim ŻEE u li tista' tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tistax tiġi ġġustifikata mill-klawżola ta' *standstill* prevista fl-Artikolu 64 TFUE, minn waħda mir-raġunijiet stabbiliti fl-Artikolu 65 FUE jew minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali.

30 Qabelxejn, skont din il-qorti, l-Artikolu 64 TFUE ma jidhirx li huwa applikabbli sa fejn il-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 13c(1) u (3) tal-ErbStG ġie introdott fl-24 ta' Diċembru 2008, b'effett mill-1 ta' Jannar 2009 u, għalhekk, wara l-31 ta' Diċembru 1993.

31 Sussegwentement, minn naħa, il-qorti tar-rinviju tqis li proprjetajiet immobbli mikrija għal finijiet residenzjali, li jinsabu fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor, fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE jew f'pajjiż terz ieħor, jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 65(1)(a) TFUE.

32 Min-naħa l-oħra, din il-qorti tqis li l-possibbiltà li tiġi ġġustifikata r-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital abbażi tal-Artikolu 65(1)(b) TFUE, li jipprevedi li l-Istati Membri jistgħu jieħdu l-miżuri indispensabbli sabiex jevitaw il-ksur tal-liġijiet u r-regolamenti tagħhom, b'mod partikolari fil-qasam fiskali, ma tantx tidher possibbli sa fejn, skont l-Artikolu 26(4) tal-Ftehim Fiskali bejn il-Ġermanja u l-Kanada, dawn iż-żewġ Stati jistgħu jirrikorru għall-iskambju ta' informazzjoni għat-taxxi kollha miġbura f'wieħed minnhom.

33 Fl-aħħar nett, l-imsemmija qorti tindika li jidher li ma teżisti ebda raġuni imperattiva ta' interess ġenerali, fis-sens tal-Artikolu 65(2) TFUE, li tista' tiġġustifika r-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni nazzjonali.

34 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Köln (il-Qorti tal-Finanzi ta' Köln) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikoli 63(1), 64 u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru dwar il-ġbir tat-taxxa fuq is-suċċessjoni li tipprevedi, għall-kalkolu ta' din it-taxxa, li proprjetà immobbli mibnija li tagħmel parti minn patrimonju privat u li tinsab f'pajjiż terz (f'dan il-każ, il-Kanada) u li hija mikrija għal użu ta' abitazzjoni, tittieħed inkunsiderazzjoni fil-valur totali tagħha, filwaqt li proprjetà immobbli li tagħmel parti minn patrimonju privat, li tinsab fit-territorju nazzjonali, fi Stat Membru tal-Unjoni Ewropea jew fi Stat taż-Żona Ekonomika Ewropea, u li hija mikrija għal użu ta' abitazzjoni, tittieħed inkunsiderazzjoni biss f'90 % tal-valur tagħha fil-kalkolu tat-taxxa fuq is-suċċessjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

35 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 63 sa 65 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi li, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni, proprjetà immobbli mibnija li tifforma parti mill-patrimonju privat, li tinsab fi Stat terz differenti minn Stat parti għall-Ftehim ŻEE u mikrija għal finijiet residenzjali, hija evalwata skont il-valur sħiħ tagħha fis-suq, filwaqt li proprjetà tal-istess natura li tinsab fit-territorju nazzjonali, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE jiġi evalwat, għall-finijiet ta' dan il-kalkolu, għal 90 % tal-valur fis-suq tiegħu.

36 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, għalkemm it-tassazzjoni diretta taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar għandhom madankollu jeżerċitaw din il-kompetenza b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2021, Finanzamt V (Suċċessjonijiet – Tnaqqis parzjali u tnaqqis tal-porzjonijiet irriżervati), C-394/20, EU:C:2021:1044, punt 27 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

37 L-Artikolu 63(1) TFUE jipprojbixxi b'mod ġenerali r-restrizzjonijiet għall-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri kif ukoll bejn l-Istati Membri u l-pajjiżi terzi.

38 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li t-trattament fiskali ta' suċċessjonijiet jaqa' taħt id-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment tal-kapital, bl-eċċezzjoni tal-każijiet li fihom l-elementi kostitwenti jkunu ristretti fi ħdan Stat Membru wieħed biss (sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Sitwazzjoni li fiha Stat Membru japplika drittijiet tas-suċċessjoni għal proprjetajiet suċċessorji li jinsabu barra mit-territorju tiegħu, li jappartjenu lil persuna li tirrisjedi f'dan tal-aħħar fid-data tal-mewt tagħha u li tgħaddi għand werriet residenti ta' dan l-Istat Membru, ma tistax titqies li hija sitwazzjoni purament interna. Għaldaqstant, tali sitwazzjoni taqa' taħt il-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE.

40 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat jekk leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru li tipprevedi li, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni, proprjetà immobbli li tinsab fi Stat terz mhux parti għall-Ftehim ŻEE hija evalwata skont il-valur sħiħ tas-suq tagħha filwaqt li tali proprjetà li tinsab f'dan l-Istat Membru huwa evalwat, għall-ħtiġijiet ta' dan il-kalkolu, b'rata ta' 90 % tal-valur fis-suq tiegħu, tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE u, fl-affermattiv, li jiġi vverifikat jekk tali restrizzjoni tistax tiġi aċċettata skont l-Artikolu 64(1) TFUE jew, jekk ikun il-każ, tiġi ġġustifikata fid-dawl tal-Artikolu 65 TFUE.

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

41 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-qasam tat-taxxa tas-suċċessjoni, li l-fatt li l-għoti ta' vantaġġi fiskali jkun suġġett għall-kundizzjoni li l-proprjetajiet ttrasferiti jkunu jinsabu fit-territorju nazzjonali jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital ipprojbita, bħala prinċipju, mill-Artikolu 63(1) TFUE (sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata). Bl-istess mod, miżuri li għandhom l-effett li jnaqqsu l-valur tas-suċċessjoni ta' resident ta' Stat li ma jkunx dak li fit-territorju tiegħu jinsabu l-proprjetajiet

kkonċernati jikkostitwixxu wkoll tali restrizzjoni (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2021, Finanzamt V (Suċċessjonijiet tnaqqis parzjali u tnaqqis tal-porzjonijiet irriżervati), C-394/20, EU:C:2021:1044, punt 32 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

42 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li l-miżuri pprojbiti mill-Artikolu 63(1) TFUE jinkludu dawk li huma ta' natura li jiddisswadu lill-persuni mhux residenti milli jinvestu fi Stat Membru jew li jiddisswadu lir-residenti ta' dan l-Istat Membru milli jinvestu fi Stati oħra (sentenza tal-15 ta' Ottubru 2009, Busley u Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punt 20).

43 F'dan il-każ, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprevedi li, meta suċċessjoni tinkludi proprjetajiet immobbli mibnija li jagħmlu parti għall-patrimonju privat u li huma mikrija għal finijiet residenzjali, din il-proprjetà għandha tiġi evalwata, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni, mhux bil-valur sħiħ tagħha fis-suq iżda għal 90 % tagħha, meta dawn ikunu jinsabu fit-territorju nazzjonali, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat terz parti għall-Ftehim ŻEE. Din il-leġiżlazzjoni teskludi mill-vantaġġ fiskali l-proprjetajiet immobbli li jinsabu fi Stat terz li ma jkunx parti għall-Ftehim ŻEE.

44 Tali leġiżlazzjoni, li tissuġġetta l-benefiċċju tal-vantaġġ fiskali għal-lokalizzazzjoni tal-proprjetajiet inklużi fis-suċċessjoni, twassal sabiex il-proprjetajiet immobbli li jinsabu fi Stat terz li ma jkunx Stat parti għall-Ftehim ŻEE jkunu suġġetti għal oneru fiskali ikbar minn dawk li jinsabu fit-territorju nazzjonali u, għaldaqstant, għandha l-effett li tnaqqas il-valur ta' din is-suċċessjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Jannar 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punt 32).

45 Barra minn hekk, dan l-iżvantaġġ fiskali jista' jiddisswadi persuna fiżika, residenti fil-Ġermanja, kemm milli tinvesti f'proprjetà immobbli mikrija għall-finijiet residenzjali li tinsab fi Stat terz li ma hijiex Stat parti għall-Ftehim ŻEE, kif ukoll milli żżomm tali propretà li tagħha tkun il-proprjetarja (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Ottubru 2009, Busley u Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punt 27).

46 Minn dan jirriżulta li leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, fatt li barra minn hekk ma jkunx ikkontestat mill-Gvern Ġermaniż.

Fuq l-applikazzjoni tal-Artikolu 64(1)KE li jirrigwarda r-restrizzjonijiet għall-moviment liberu tal-kapital fir-rigward ta' pajjiżi terzi

47 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk tali restrizzjoni, sa fejn tikkonċerna l-moviment tal-kapital ma' pajjiż terz, tistax tiġi ammessa skont l-Artikolu 64(1) TFUE.

48 Għandu jitfakkar f'dan ir-rigward li, skont it-termini ta' din id-dispożizzjoni, l-Artikolu 63 TFUE ma jippreġudikax l-applikazzjoni, għall-pajjiżi terzi, tar-restrizzjonijiet eżistenti fil-31 ta' Diċembru 1993 bis-saħħa tad-dritt nazzjonali jew tad-dritt tal-Unjoni, fir-rigward tal-movimenti ta' kapital lejn jew minn pajjiżi terzi meta jimplikaw investimenti diretti, inklużi l-investimenti immobbli, l-istabbiliment, il-provvista ta' servizzi finanzjarji jew id-dħul ta' titoli fis-swieq tal-kapital.

49 Fir-rigward tal-kunċett ta' "restrizzjonijiet li jkunu jeżistu fil-31 ta' Diċembru 1993" imsemmi fl-Artikolu 64(1) TFUE, għandu jitfakkar li kull dispożizzjoni nazzjonali adottata wara dik id-data ma hijiex, minħabba dan il-fatt biss, awtomatikament eskluża mis-sistema derogatorja prevista f'din id-dispożizzjoni. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li jistgħu jiġu assimilati ma' tali

restrizzjonijiet "eżistenti" dawk previsti minn dispożizzjonijiet adottati wara l-imsemmija data li, essenzjalment, huma identiċi għal-leġiżlazzjoni preċedenti jew li sempliċement inaqqsu jew ineħħu ostakolu għall-eżerċizzju tad-drittijiet u tal-libertajiet ta' moviment li jinsab f'din il-leġiżlazzjoni (sentenza tas-26 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

50 F'dan il-każ, għandu jiġi rrilevat li, skont l-indikazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, il-vantaġġ fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, previst fl-Artikolu 13c(1) u (3) tal-ErbStG, ġie introdott għall-ewwel darba fis-sistema legali Ġermaniża fl-24 ta' Diċembru 2008, b'effett mill-1 ta' Jannar 2009. Għaldaqstant, kif barra minn hekk jikkonstataw il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni Ewropea, il-klawżola ta' *standstill* prevista fl-Artikolu 64(1) TFUE ma tistax tapplika għal din il-leġiżlazzjoni nazzjonali, adottata wara l-31 ta' Diċembru 1993.

51 Konsegwentement, restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital lejn pajjiż terz, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma tistax tevita l-applikazzjoni tal-Artikolu 63(1) TFUE abbażi tal-Artikolu 64(1) TFUE.

52 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi eżaminat sa fejn ir-restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital hawn ikkonstatata tistax tiġi ġġustifikata fir-rigward tal-Artikolu 65 TFUE.

Fuq l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni għar-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital skont l-Artikolu 65 TFUE

53 Bis-saħħa tal-Artikolu 65(1)(a) TFUE, l-Artikolu 63 TFUE ma jippreġudikax id-dritt tal-Istati Membri li japplikaw id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn persuni taxxabbli li ma jinsabux fl-istess sitwazzjoni fir-rigward tal-post ta' residenza tagħhom jew fir-rigward tal-post fejn il-kapital tagħhom huwa investit.

54 Din id-dispożizzjoni, peress li tidderoga mill-prinċipju fundamentali ta' moviment liberu tal-kapital, għandha tingħata interpretazzjoni stretta. Għaldaqstant, hija ma tistax tiġi interpretata fis-sens li kull leġiżlazzjoni fiskali li tagħmel distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli skont il-post fejn ikunu residenti jew skont l-Istat fejn jinvestu l-kapital tagħhom hija awtomatikament kompatibbli mat-Trattat FUE. Fil-fatt, id-deroga prevista fl-Artikolu 65(1)(a) TFUE hija, min-naħa tagħha, limitata mill-Artikolu 65(3) TFUE, li jipprovdi li d-dispożizzjonijiet nazzjonali msemmija fl-Artikolu 65(1) TFUE "m'għandhomx jikkostitwixxu mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu ta' kapital u ħlasijiet kif definit fl-Artikolu 63 [TFUE]" (sentenza tas-27 ta' April 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

55 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li, għalhekk, hemm lok li ssir distinzjoni bejn id-differenzi fit-trattament permessi taħt l-Artikolu 65(1)(a) TFUE u d-diskriminazzjonijiet ipprojbiti mill-Artikolu 65(3) TFUE. Issa, sabiex leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali tkun tista' titqies li hija kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment liberu tal-kapital, jeħtieġ li d-differenza fit-trattament li tirriżulta minnha tkun tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli jew li din id-differenza tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali (sentenzi tat-30 ta' Ġunju 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punt 26, u tas-27 ta' April 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

56 Għaldaqstant, għandha tiġi eżaminata, fl-ewwel lok, il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali u jekk ikun il-każ, fit-tieni lok, il-possibbiltà li jiġi ġġustifikat it-trattament differenti ta' dawn is-sitwazzjonijiet permezz ta' raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

Fuq il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet inkwistjoni

57 Fil-kuntest tal-eżami tal-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet ikkonċernati, il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li proprjetà immobbli tal-patrimonju privat mikrija għal finijiet residenzjali, li tinsab fi Stat terz li ma jkunx Stat parti għall-Ftehim ŻEE, tinsab f'sitwazzjoni oġġettivament paragunabbli ma' dik ta' proprjetà tal-istess natura li jinsab fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE. Skont dik il-qorti, is-sitwazzjonijiet ivarjaw biss permezz tal-lokalizzazzjoni tal-proprjetà immobbli.

58 Il-Gvern Ġermaniż, min-naħa tiegħu, isostni, essenzjalment, li s-sitwazzjonijiet rispettivi tal-proprjetajiet immobbli li jinsabu, minn naħa, fi Stat terz li ma jkunx parti għall-Ftehim ŻEE u, min-naħa l-oħra, fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE ma humiex oġġettivament paragunabbli. Fil-fatt, il-leġiżlatur Ġermaniż ma jkunx obbligat jestendi l-vantaġġ fiskali previst mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li hija intiża sabiex tippromwovi akkomodazzjoni b'kirjiet tkun il-proprjetarja fil-Ġermanja, fl-Istati Membri l-oħra jew fl-Istati partijiet għall-Ftehim ŻEE, għall-proprjetajiet immobbli li jinsabu fi Stati terzi li ma humiex parti għal dan il-ftehim. Minbarra l-fatt li s-sitwazzjoni f'termini ta' kirjiet tista' tkun differenti ħafna f'dawn l-aħħar Stati, dan il-gvern iqis, b'riferiment għas-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, punt 27), li d-differenza fit-trattament fiskali bejn suċċessjonijiet li jikkonċernaw, minn naħa, proprjetajiet immobbli mikrija għall-finijiet residenzjali li jinsabu fl-imsemmija Stati u, min-naħa l-oħra, proprjetajiet simili li jinsabu fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE hija inerenti għall-għan imfittex mil-leġiżlatur Ġermaniż.

59 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta, minn naħa, li n-natura paragunabbli jew le ta' sitwazzjoni transkonfinali ma' sitwazzjoni interna għandha tiġi eżaminata fid-dawl tal-għan imfittex mid-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni kif ukoll tal-għan u tal-kontenut ta' dawn tal-aħħar, u, min-naħa l-oħra, li huma biss il-kriterji ta' distinzjoni rilevanti stabbiliti mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni sabiex jiġi evalwat jekk id-differenza fit-trattament li tirriżulta minn tali leġiżlazzjoni tirriflettix differenza oġġettiva fis-sitwazzjoni (sentenza tas-27 ta' April 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

60 Mill-osservazzjonijiet ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja mill-Gvern Ġermaniż jirriżulta li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha bħala għan li tnaqqis il-piż fiskali li jaqa' fuq proprjetà immobbli għal użu residenzjali li tista' ġġiegħel lill-werriet ibigħ tali proprjetà immobbli minħabba t-taxxa fuq is-suċċessjonijiet li huwa responsabbli għall-ħlas tagħha, kuntrarjament għall-investituri istituzzjonali li ma humiex suġġetti għal din it-taxxa.

61 Il-vantaġġ fiskali li jirriżulta minn din il-leġiżlazzjoni jikkonċerna s-suċċessjonijiet tal-proprjetajiet immobbli kollha mikrija għal finijiet residenzjali, mingħajr distinzjoni, li jinsabu fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE.

62 Mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni huwa, b'applikazzjoni tal-imsemmija leġiżlazzjoni, direttament marbut mal-valur tas-suq tal-proprjetajiet inklużi fis-suċċessjoni, b'tali mod li oġġettivament ma teżisti ebda differenza fis-sitwazzjoni ta' natura li tiġġustifika inugwaljanza fit-trattament fiskali f'dak li jirrigwarda l-livell tat-taxxa tas-suċċessjoni dovuta fir-rigward, rispettivament, ta' proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE, u ta' proprjetajiet immobbli li jinsabu fi Stat terz li ma jkunx wieħed mill-Istati partijiet għall-Ftehim ŻEE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Jannar 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punt 44).

63 Barra minn hekk, ebda element tal-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermetti li jiġi kkonstatat li l-proprjetajiet immobbli tal-patrimonju privat mikrija għal finijiet residenzjali li jinsabu fil-Kanada ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli għal dik tal-proprjetajiet immobbli tal-patrimonju privat mikrija għal finijiet residenzjali li jinsabu fil-Ġermanja, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE.

64 F'dawn iċ-ċirkustanzi, u bla ħsara għall-eżami tan-natura eventwalment iġġustifikata tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali abbażi ta' raġuni imperattiva ta' interess ġenerali, li jiġi aċċettat li sitwazzjonijiet ma humiex paragunabbli minħabba s-sempliċi fatt li l-proprjetà immobbli inkwistjoni tinsab fi Stat terz li ma jkunx Stat parti għall-Ftehim ŻEE, filwaqt li l-Artikolu 63(1) TFUE jipprojbixxi preċiżament ir-restrizzjonijiet għall-moviment tal-kapital transkonfinali, iċaħħad lil din id-dispożizzjoni mill-kontenut tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi) (C-135/17, EU:C:2019:136, punt 68).

65 F'dan ir-rigward, is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali f'din il-kawża hija differenti mis-sitwazzjoni li tat lok għas-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), invokata mill-Gvern Ġermaniż. Fil-fatt, il-vantaġġ fiskali inkwistjoni fl-imsemmija kawża kien intiż sabiex jippreżerva l-integrità ta' ċerti oqsma rurali tipiċi li jaqgħu taħt il-patrimonju kulturali u storiku nazzjonali kontra l-frammentazzjoni jew l-iżnaturament u kien japplika biss għad-donazzjonijiet li jirrigwardaw dawn l-oqsma speċifiċi. Min-naħa l-oħra, il-vantaġġ fiskali inkwistjoni f'din l-aħħar kawża prinċipali jirrigwarda s-suċċessjonijiet tal-proprjetajiet immobbli mikrija għall-finijiet residenzjali b'mod ġenerali.

66 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, id-differenza fit-trattament inkwistjoni fil-kawża prinċipali tirrigwarda sitwazzjonijiet li huma oġġettivament paragunabbli.

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

67 Għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tista' tiġi aċċettata jekk tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, tkun xierqa sabiex tiggarantixxi, b'mod koerenti u sistematiku, it-twettiq tal-għan imfittex minnha u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Ġunju 2020, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (Trasparenza assoċjattiva), C-78/18, EU:C:2020:476, punt 76, u tas-27 ta' April 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punt 66 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

68 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li, għalkemm il-qorti tar-rinviju ma tinvokax tali raġunijiet fid-deċiżjoni tar-rinviju, il-Gvern Ġermaniż isostni li r-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital magħmula mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tiġi

ġġustifikata minn żewġ raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, jiġifieri, minn naħa, ir-rekwiżiti marbuta mal-politika tal-akkomodazzjoni soċjali ta' Stat Membru u, min-naħa l-oħra, in-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali.

– *Fuq il-politika tal-akkomodazzjoni soċjali ta' Stat Membru*

69 Il-Gvern Ġermaniż isostni li l-vantaġġ fiskali previst fl-Artikolu 13c(1) u (3) tal-ErbStG huwa ġġustifikat minn rekwiżiti marbuta mal-politika ta' akkomodazzjoni soċjali mmexxija minn dan l-Istat Membru. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni tnaqqas it-taxxa fuq is-suċċessjonijiet li l-werriet ta' proprjetà immobbli mikrija għall-finijiet residenzjali huwa suġġett għaliha u tippermetti għalhekk li jitnaqqas il-piż fiskali li jista' jġiegħlu jbigħ din il-proprjetà. Barra minn hekk, huwa jiffavorixxi l-kiri ta' akkomodazzjoni minn individwi meta mqabbel mal-kiri ta' akkomodazzjoni minn investituri istituzzjonali kbar, li mhumiex suġġetti għat-taxxa tas-suċċessjoni. B'hekk, il-vantaġġ fiskali previst minn din id-dispożizzjoni huwa xieraq sabiex jiggarantixxi, flimkien ma' miżuri oħra, l-għan li l-popolazzjoni tkun tista' taċċedi għal akkomodazzjoni għal kirjiet affordabbli mhux biss fil-Ġermanja iżda wkoll fl-Istati Membri l-oħra kif ukoll fl-Istati partijiet għall-Ftehim ŻEE, peress li l-aċċess tal-popolazzjoni għal akkomodazzjoni għal kirjiet raġonevoli jikkostitwixxi wkoll missjoni ta' natura Ewropea.

70 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà aċċettat li rekwiżiti marbuta mal-politika tal-akkomodazzjoni soċjali ta' Stat Membru u mal-finanzjament tagħha jistgħu, bħala prinċipju, jikkostitwixxu raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali (sentenza tal-1 ta' Ottubru 2009, Woningstichting Sint Servatius, C-567/07, EU:C:2009:593, punt 30).

71 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li peress li l-Unjoni għandha għan ekonomiku u soċjali, id-drittijiet li jirriżultaw mid-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment liberu tal-merkanzija, tal-persuni, tas-servizzi u tal-kapital għandhom jiġu bbilanċjati mal-għanijiet imfittxija mill-politika soċjali, li fosthom hemm, b'mod partikolari, kif jirriżulta mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 151 TFUE, protezzjoni soċjali adegwata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punt 77).

72 Fir-rigward tal-Ftehim ŻEE, dan jafferma mill-ġdid, kif jirriżulta mit-tieni premessa tiegħu, ir-relazzjonijiet privileġġati, ibbażati fuq il-prossimità tagħhom, il-valuri komuni li ilhom jeżistu u l-identità Ewropea tagħhom, li jorbtu lill-Unjoni, lill-Istati Membri tagħha u lill-Istati tal-EFTA. Huwa fid-dawl ta' dawn ir-relazzjonijiet privileġġati li għandu jinftiehem wieħed mill-għanijiet prinċipali tal-Ftehim ŻEE, jiġifieri li jitwettaq bl-iktar mod komplet possibbli l-moviment liberu tal-merkanzija, tal-persuni, tas-servizzi u tal-kapital fiż-Żona Ekonomika Ewropea (iż-ŻEE) kollha, b'tali mod li s-suq intern maħluq fit-territorju tal-Unjoni jiġi estiż għall-Istati tal-EFTA (sentenza tat-2 ta' April 2020, Ruska Federacija, C-897/19 PPU, EU:C:2020:262, punt 50).

73 B'hekk, għan relatat mal-politika soċjali, bħall-promozzjoni u t-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' akkomodazzjoni b'kera raġonevoli fl-Istati Membri u fl-Istati partijiet għall-Ftehim ŻEE, jista', bħala prinċipju, jikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika restrizzjonijiet għal-libertà ta' moviment tal-kapital bħal dawk stabbiliti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

74 Madankollu, għandu jiġi vverifikat ukoll, skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 67 ta' din is-sentenza, jekk ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital li toħloq il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali hijiex xierqa sabiex tiggarantixxi, b'mod koerenti u sistematiku, it-twettiq tal-għan imfittex minnha u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan.

75 F'dan ir-rigward, ma jidhirx li miżura nazzjonali, bħal dik prevista fl-Artikolu 13c(1) u (3) tal-ErbStG, li tagħmel distinzjoni skont jekk il-proprjetà immobbli mikrija għall-finijiet residenzjali jinsabux fit-territorju nazzjonali, tal-Unjoni jew taż-ŻEE jew fit-territorju ta' Stat terz li ma jkunx Stat parti għall-Ftehim ŻEE, jew xierqa sabiex tiggarantixxi, b'mod koerenti u sistematiku, it-twettiq tal-għan invokat mill-Gvern Ġermaniż. Fil-fatt, kif irrilevat ġustament il-Kummissjoni waqt is-seduta, minflok ma tiffoka fuq il-postijiet fejn in-nuqqas ta' tali akkomodazzjonijiet huwa partikolarment evidenti, bħal, b'mod partikolari, fl-ibliet il-kbar Ġermaniżi, l-Artikolu 13c tal-ErbStG japplika b'mod ġenerali, b'mod partikolari fl-Istati partijiet għall-Ftehim ŻEE, u jinjora l-post tal-proprjetà immobbli f'żona rurali jew urbana. Barra minn hekk, kull kategorija ta' proprjetà immobbli mikrija għall-finijiet residenzjali, l-iktar sempliċi sal-iktar lussuża, tista' tkun suġġetta għal evalwazzjoni ta' 90 % tal-valur tas-suq tagħha għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Ottubru 2009, Busley u Cibrian Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, punt 32).

76 Barra minn hekk, mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja ma jirriżultax li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tidher li tobbliga lill-werrieta li jżommu r-residenza tagħhom għal perijodu speċifiku u li jużawha għal finijiet ta' kiri b'tali mod li dawn jistgħu, wara li jkunu bbenefikaw mill-vantaġġ fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ibigħu din l-akkomodazzjoni jew jużawha bħala residenza sekondarja.

77 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-vantaġġ fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jistax jitqies li huwa ġġustifikat mill-għan li jiġu promossi u pprovduti akkomodazzjoni għal kirjiet raġonevoli fl-Istati Membri u fl-Istati partijiet għall-Ftehim ŻEE.

– *Fuq il-ħtieġa li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali*

78 Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li n-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali tikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital (sentenza tas-26 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 74 u l-ġurisprudenza ċċitata).

79 Għandu jitfakkar li l-ġurisprudenza dwar ir-restrizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment fi ħdan l-Unjoni ma tistax tiġi kompletament trasposta għall-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri u l-pajjiżi terzi, peress li tali moviment jaqa' f'kuntest legali differenti (sentenza tas-26 ta' Frar 2019, X (Kumpanniji intermedjarji stabbiliti f'pajjiżi terzi), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 90 u l-ġurisprudenza ċċitata).

80 B'mod partikolari, meta l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru tissuġġetta l-benefiċċju ta' vantaġġ fiskali għal kundizzjonijiet li l-osservanza tagħhom tista' tiġi vverifikata biss billi tinkiseb informazzjoni mill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat terz differenti minn Stat parti għall-Ftehim ŻEE, ikun, bħala prinċipju, leġittimu li dan l-Istat Membru jirrifjuta l-għoti ta' dan il-vantaġġ jekk, b'mod partikolari minħabba l-assenza ta' obbligu fi ftehim ta' dan l-Istat terz li jipprovdi informazzjoni,

ikun impossibbli għalih li jikseb din l-informazzjoni mingħand dan tal-aħħar (sentenza tal-10 ta' Frar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel u Österreichische Salinen, C-436/08 u C-437/08, EU:C:2011:61, punt 67 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

81 Skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-vantaġġ fiskali inkwistjoni jingħata meta l-proprjetà immobbli tinkera għal finijiet residenzjali.

82 Għandu jiġi rrilevat li mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, skont l-Artikolu 26(4) tal-Ftehim Fiskali bejn il-Ġermanja u l-Kanada, it-taxxi koperti minn dan il-ftehim huma, minkejja d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 2 ta' dan il-ftehim, it-taxxi kollha miġbura minn Stat kontraenti. F'dan ir-rigward, il-punt 11 tal-Protokoll għall-[Ftehim Fiskali bejn il-Ġermanja u l-Kanada] (BGBl. II 2002, p. 703) jipprevedi li, f'dak li jikkonċerna l-Artikolu 26 tal-imsemmi ftehim, huwa mifhum li meta Stat kontraenti jitlob informazzjoni skont dan l-artikolu, l-Istat kontraenti l-ieħor għandu jipprova jikseb l-informazzjoni dwar din it-talba bl-istess mod daqslikieku t-taxxi tiegħu kienu involuti anki jekk dan l-Istat l-ieħor ma jkollux bżonn, fl-istess mument, din l-informazzjoni. Barra minn hekk, il-possibbiltà li jintuża l-Artikolu 26(4) tal-Ftehim Fiskali bejn il-Ġermanja u l-Kanada ġiet ikkonfermata mill-Gvern Ġermaniż waqt is-seduta għas-sottomissjonijiet orali.

83 Konsegwentement, l-awtoritajiet Ġermaniżi huma f'pożizzjoni li jitolbu lill-awtoritajiet Kanadiżi kompetenti l-informazzjoni neċessarja sabiex jivverifikaw li l-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 13c tal-ErbStG ikunu ssodisfatti sabiex jagħtu l-vantaġġ fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali meta l-proprjetà immobbli tkun tinsab fil-Kanada. F'dan ir-rigward, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta wkoll li ma jeżistux diffikultajiet fil-kuntest ta' dan l-iskambju ta' informazzjoni.

84 Minn dan isegwi li n-neċessità li tiġi ggarantita l-effikaċja tal-kontrolli fiskali ma tistax tiġġustifika r-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital ikkawżata mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

85 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikoli 63 sa 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi li, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni, proprjetà immobbli mibnija li tagħmel parti mill-patrimonju privat, li tinsab fi Stat terz li ma jkunx Stat parti għall-Ftehim ŻEE u mikrija għal finijiet residenzjali, hija evalwata skont il-valur sħiħ tagħha, filwaqt li proprjetà tal-istess natura li tinsab fit-territorju nazzjonali, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim ŻEE jiġi stmat, għall-finijiet ta' dan il-kalkolu, għal 90 % tal-valur fis-suq tiegħu.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikoli 63 sa 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi li, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni, proprjetà immobbli mibnija li tifforma parti mill-patrimonju privat, li tinsab fi Stat terz differenti minn Stat parti għall-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992, u mikrija għal finijiet residenzjali, hija evalwata skont il-valur sħiħ tagħha fis-suq, filwaqt li proprjetà tal-istess natura li jinsab fit-territorju nazzjonali, fi Stat Membru ieħor jew fi Stat parti għall-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea jiġi evalwat, għall-finijiet ta' dan il-kalkolu, għal 90 % tal-valur fis-suq tiegħu.

Firem

[i] Il-kelma "beni" inbidlet għall-kelma "proprjetajiet". Fl-okkju u fil-punti 26, 28, 35, 40, 41, 43, 45, 46, 47, 57, 58, 62, 64, 69, 73, 75 u 85 ta' dan id-dokument saru modifiki ta' natura lingwistika, wara li kien tqiegħed online għall-ewwel darba.