KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
WATHELET
ippreżentati fis-17 ta' Marzu 2016 [1]

Kawża C-123/15

Max-Heinz Feilen
vs
Finanzamt Fulda

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja)]

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Libertà ta' moviment tal-kapital — Taxxa fuq is-suċċessjoni — Leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni meta s-suċċessjoni tinkludi patrimonju li matul l-għaxar snin preċedenti kien diġà s-suġġett ta' suċċessjoni suġġetta għat-taxxa tas-suċċessjoni f'dan l-istess Stat Membru — Patrimonju li ntiret u ġie ntaxxat fi Stat Membru ieħor"

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari, imressqa mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi), tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 63(1) TFUE u 65 TFUE. Din tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn M.-H. Feilen u l-Finanzamt Fulda (dipartiment tat-taxxi ta' Fulda) dwar iċ-ċaħda, minn dan tal-aħħar, tat-talba tar-rikorrent fil-kawża prinċipali għal tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni applikabbli għas-suċċessjoni ta' ommu.

I – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

2. L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 88/361/KEE [2] jistabbilixxi:

"Mingħajr preġudizzju għad-dispożizzjonijiet segwenti, l-Istati Membri għandhom jabolixxu restrizzjonijiet fuq il-movimenti ta' kapital li jseħħu bejn persuni residenti fi Stati Membri. Biex jiffaċilitaw l-applikazzjoni ta' din id-Direttiva, movimenti ta' kapital għandhom jkunu kklassifikati skond in-Nomenklatura fl-Anness I."

3. Fl-Anness I tad-Direttiva 88/361, li jelenka l-movimenti tal-kapital, is-suċċessjonijiet u l-legati jidhru fit-Titolu XI intitolat "Movimenti ta' kapital personali".

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — Direttiva tal-Kunsill, tal-24 ta' Ġunju 1988, għall-implimentazzjoni tal-Artikolu 67 tat-Trattat (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 10, Vol. 1, p. 10).

B – *Id-dritt Ġermaniż*

4. Id-dispożizzjonijiet tal-liġi dwar it-taxxa tas-suċċessjoni u tad-donazzjoni (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3], li huma applikabbli għas-sena fiskali 2007, huma dawn li ġejjin.

5. L-Artikolu 1(1)(1) tal-ErbStG jipprevedi li s-suċċessjonijiet huma suġġetti għal din il-liġi bħala tranżazzjonijiet taxxabbli.

6. Skont l-Artikolu 2(1)(1) sa (3) tal-ErbStG, l-obbligu fiskali japplika:

"1. Fil-każijiet imsemmija fl-Artikolu 1(1)(1) sa (3), għall-assi kollha tal-patrimonju meta l-mejjet, fid-data tal-mewt, [...] jew l-akkwirent, fid-data tal-fatt taxxabbli, għandhom il-kwalità ta' residenti. Jitqiesu li huma residenti:

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

[…]

3. Fil-każijiet l-oħra kollha, fuq il-beni devoluti li jikkonsistu fil-patrimonju intern fis-sens tal-Artikolu 121 tal-liġi ta' valutazzjoni (Bewertungsgesetz)."

7. L-Artikolu 15 tal-ErbStG jiddefinixxi l-klassijiet ta' tassazzjoni. Il-paragrafu 1 tiegħu huwa fformulat kif ġej:

"Skont ir-relazzjoni personali li kienet teżisti bejn il-benefiċjarju u l-mejjet 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,

2. It-tfal u t-tfal tal-konjuġi."

8. Fir-rigward tat-tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni, l-Artikolu 27 tal-ErbStG jipprevedi d-dispożizzjonijiet li ġejjin:

"(1) Meta l-persuni li jaqgħu taħt il-klassi ta' tassazzjoni I jakkwistaw, permezz ta' suċċessjoni, patrimonju li, matul l-għaxar snin qabel dan l-akkwist, ikun diġà ġie akkwistat minn persuni li jaqgħu taħt din il-klassi ta' tassazzjoni u li jkun wassal għall-ġbir tat-taxxa tas-suċċessjoni skont din il-liġi, l-ammont tat-taxxa li għandu jitħallas, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 3, għandu jitnaqqas kif ġej:

b' …%	meta t-terminu bejn iż-żewġ mumenti jinħoloq l-obbligu fiskali
50	ikun ta' inqas minn sena
45	ikun ta' iktar minn sena, iżda inqas minn sentejn
40	ikun ta' iktar minn sentejn, iżda inqas minn tliet snin
35	ikun ta' iktar minn tliet snin, iżda inqas minn erba' snin

3 — Dispożizzjonijiet li jirriżultaw mill-verżjoni tal-imsemmija liġi ppubblikata fis-27 ta' Frar 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, p. 378) u emendata l-aħħar bil-liġi ta' akkumpanjament tal-baġit (Haushaltsbegleitgesetz), tad-29 ta' Diċembru 2003 (*Bundesgesetzblatt* I, p. 3076, iktar 'il quddiem l-"ErbStG").

30	ikun ta’ iktar minn erba’ snin, iżda inqas minn ħames snin
25	ikun ta’ iktar minn ħames snin, iżda inqas minn sitt snin
20	ikun ta’ iktar minn sitt snin, iżda inqas minn tmien snin
10	ikun ta’ iktar minn tmien snin, iżda inqas minn għaxar snin

(2) […]

(3) It-tnaqqis previst fil-paragrafu 1 ma għandux jaqbeż l-ammont li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-perċentwali msemmija fl-paragrafu 1 għat-taxxa tas-suċċessjoni mħallsa mill-akkwirent preċedenti għall-akkwist tal-istess patrimonju.”

II – **Il-fatti tal-kawża prinċipali u d-domanda preliminari**

9. M.-H. Feilen, li jirrisjedi fil-Ġermanja, huwa l-uniku werriet ta’ ommu li mietet fl-2007 f’dan l-istess Stat Membru, fejn kien jinsab il-post tal-aħħar residenza tagħha. Is-suċċessjoni tal-omm essenzjalment kienet tikkonsisti fis-sehem tagħha fis-suċċessjoni ta’ bintha li mietet fl-2004 fl-Awstrija, fejn kienet toqgħod l-omm ukoll sal-mewt ta’ bintha. Peress li l-qsim tas-suċċessjoni tal-bint twettaq fl-Awstrija biss wara l-mewt tal-omm, it-taxxa b’rabta ma’ din is-suċċessjoni, fl-ammont ta’ EUR 11961.91, tħallset minn M.-H. Feilen.

10. Fid-dikjarazzjoni fiskali dwar is-suċċessjoni tal-omm li huwa għamel fil-Ġermanja, M.-H. Feilen, minn naħa, daħħal it-taxxa tas-suċċessjoni mħallsa fl-Awstrija taħt id-dejn tas-suċċessjoni u, min-naħa l-oħra, applika għal tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża skont l-Artikolu 27 tal-ErbStG. Fl-opinjoni tiegħu tat-28 ta’ Ottubru 2009, id-dipartiment tat-taxxi ta’ Fulda naqqas it-taxxa tas-suċċessjoni mħallsa fl-Awstrija mill-bażi taxxabbli, iżda rrifjuta li jagħti t-tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni.

11. Il-Finanzgericht (qorti tal-finanzi) ċaħdet ir-rikors ippreżentat minn M.-H. Feilen kontra d-deċiżjoni tad-dipartiment tat-taxxi ta’ Fulda għar-raġuni prinċipali li l-Artikolu 27(1) tal-ErbStG kien jippreżupponi akkwist preċedenti permezz ta’ suċċessjoni suġġett għat-taxxa tas-suċċessjoni skont din il-liġi u li dan ma kienx il-każ hawnhekk, peress li l-akkwist preċedenti mill-omm tal-patrimonju ta’ bintha ma kienx ta lok għal taxxa tas-suċċessjoni fil-Ġermanja [4].

12. Wara li ġie ppreżentat appell għal “Reviżjoni” quddiemha, il-qorti tar-rinviju qajmet xi dubji dwar il-konformità tal-Artikolu 27 tal-ErbStG mad-dritt tal-Unjoni.

13. Hija tosserva, l-ewwel nett, li s-suċċessjoni li bbenefika minnha r-rikorrent fil-kawża prinċipali tista’ taqa’ taħt id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar il-moviment liberu tal-kapital. Fil-fatt, is-suċċessjonijiet, li jikkonsistu fi trażmissjoni tal-patrimonju li jkun tħalla minn persuna li mietet lil persuna waħda jew iktar, jaqgħu fil-kamp ta’ applikazzjoni tat-Titolu XI tal-Anness I tad-Direttiva 88/361 u għalhekk 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 [5]. Madankollu, fil-fehma tagħha, is-suċċessjoni li bbenefika minnha M.-H. Feilen ma għandhiex titqies li hija tranżazzjoni purament interna, għax huwa akkwista l-patrimonju ta’ ommu, li essenzjalment jikkonsisti fis-sehem tagħha fis-suċċessjoni ta’ bintha fl-Awstrija, u għalhekk f’patrimonju barrani.

4 — L-omm u l-bint, fil-mument tal-mewt tal-bint, ma kinux residenti fil-Ġermanja fis-sens tal-Artikolu 2(1)(1) tal-ErbStG u s-suċċessjoni tal-bint kienet tinvolvi biss patrimonju barrani fis-sens tal-Artikolu 2(3) tal-ErbStG (għall-kuntrarju tal-patrimonju “intern”).

5 — Sentenza Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

14. It-tieni nett, il-qorti tar-rinviju tirrileva li r-rifjut li jingħata tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni b'applikazzjoni tal-Artikolu 27(1) tal-ErbStG jista' jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment tal-kapital, għaliex dan għandu l-effett li jnaqqas il-valur tas-suċċessjoni li tinkludi patrimonju suġġett għal taxxa tas-suċċessjoni barranija [6]. Madankollu, hija għandha dubji f'dan ir-rigward fid-dawl tas-sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92) li, f'sitwazzjoni ta' taxxa doppja, eskludiet l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment tal-kapital li tirriżulta mill-ErbStG, minħabba li l-Istati Membri ma għandhomx l-obbligu li jadattaw is-sistema fiskali tagħhom għad-diversi sistemi ta' tassazzjoni tal-Istati Membri l-oħra u jibbenefikaw minn ċerta awtonomija f'dan il-qasam, bla ħsara għar-rispett tad-dritt tal-Unjoni.

15. It-tielet nett, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk tali restrizzjoni possibbilment tistax tiġi ġġustifikata. F'dan il-kuntest, hija tistaqsi, minn naħa, jekk l-Artikolu 27(1) tal-ErbStG jistabbilixxix differenza fit-trattament awtorizzata skont l-Artikolu 65(1)(a) TFUE jew diskriminazzjoni arbitrarja pprojbita b'applikazzjoni tal-Artikolu 65(3) TFUE u, min-naħa l-oħra, jekk ir-restrizzjoni li jġib miegħu hijiex iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali bl-għan li tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża.

16. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Il-moviment liberu tal-kapital li jirriżulta mill-Artikolu 63(1) TFUE moqri flimkien mal-Artikolu 65 TFUE jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi, fil-każ tas-suċċessjoni favur persuni li jappartjenu għal klassi partikolari ta' tassazzjoni, tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni jekk is-suċċessjoni tinkludi beni [patrimonju] li, matul l-għaxar snin qabel din is-suċċessjoni, kienu diġà ġew akkwistati [b'suċċessjoni] minn benefiċjarji li jaqgħu fil-klassi ta' tassazzjoni hawn fuq imsemmija u għal dan l-akkwist preċedenti tkun ġiet applikata taxxa tas-suċċessjoni f'dan l-Istat Membru, meta tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni huwa eskluż jekk l-akkwist preċedenti jkun ġie suġġett għal taxxa tas-suċċessjoni fi Stat Membru ieħor?"

III – **Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

17. M.-H. Feilen, il-Gvern Ġermaniż, il-Gvern Spanjol u l-Gvern tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet. Il-partijiet kollha, minbarra l-Gvern Spanjol, instemgħu fis-seduta tas-27 ta' Jannar 2016.

IV – **Evalwazzjoni**

A – *Sinteżi tal-osservazzjonijiet tal-partijiet*

18. M.-H. Feilen jipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta affermattiva għad-domanda magħmula. Huwa jikkonstata li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-suċċessjonijiet tabilħaqq jaqgħu taħt il-moviment liberu tal-kapital. Barra minn hekk, huwa jqis li s-sitwazzjoni tal-kawża prinċipali ma tistax titqabbel ma' dik tas-sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92), għaliex dan il-każ ma jirrigwardax tassazzjoni parallela, li tipproduċi effett kumulattiv, iżda jirrigwarda biss ir-rabta nazzjonali tas-suċċessjoni preċedenti. Barra minn hekk, huwa jsostni li r-restrizzjoni ma tistax tiġi ġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali, jiġifieri ż-żamma tal-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża, għaliex ma teżistix rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali (l-għoti ta' tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni) u żvantaġġ (it-tassazzjoni tas-suċċessjoni preċedenti). Fil-fatt, it-tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni ma jingħatax fir-rigward tad-dħul fiskali nazzjonali magħmul qabel.

6 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 41).

19. Il-Gvern Ġermaniż, għall-kuntrarju, jipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta negattiva għad-domanda magħmula.

20. Fil-fatt, huwa jqis li d-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni ma tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment tal-kapital, għaliex it-tnaqqis tal-valur tas-suċċessjoni li tikkonsisti f'patrimonju barrani ma jirriżultax mill-applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni, u għalhekk minn tassazzjoni fil-Ġermanja, iżda mill-eżerċizzju parallel mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u mir-Repubblika tal-Awstrija tal-kompetenza fiskali tagħhom. Il-Gvern Ġermaniż għalhekk iqis li s-soluzzjoni stabbilita fis-sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92) tista' tiġi applikata f'dan il-każ fis-sens li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma għandhiex l-obbligu li tadatta s-sistema fiskali tagħha biex tieħu inkunsiderazzjoni t-taxxa tas-suċċessjoni mħallsa fi Stati Membri oħra, anki jekk din twassal biex suċċessjoni tkun suġġetta għal taxxa doppja.

21. Sussidjarjament, il-Gvern Ġermaniż isostni li l-hekk imsejħa distinzjoni magħmula mill-Artikolu 27(1) tal-ErbStG bejn suċċessjoni preċedenti ntaxxata fil-Ġermanja u suċċessjoni preċedenti ntaxxata fi Stat Membru ieħor ma twassalx għal diskriminazzjoni pprojbita, ladarba s-sitwazzjonijiet nazzjonali u transkonfinali ma humiex oġġettivament paragunabbli, peress li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma għandhiex l-istess dritt ta' tassazzjoni fiż-żewġ każijiet.

22. Il-Gvern Spanjol ukoll jipproponi li tingħata risposta negattiva għad-domanda magħmula. Huwa jinsisti fuq l-eżistenza ta' raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tiġġustifika d-distinzjoni magħmula mill-Artikolu 27 tal-ErbStG fir-rigward tal-post fejn il-patrimonju ġie ntaxxat, b'mod iktar partikolari fuq in-neċessità li tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża.

23. Il-Gvern tar-Renju Unit jaqbel ma' dan. Huwa jqis li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża inkwistjoni ma toħloq l-ebda restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, għaliex ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma ntaxxatx il-patrimonju barrani ta' omm ir-rikorrent b'taxxa tas-suċċessjoni ogħla minn dik imposta fuq beni li jinsabu esklużivament fil-Ġermanja. Fil-fatt, skont il-Gvern tar-Renju Unit, din il-leġiżlazzjoni timponi taxxa tas-suċċessjoni ogħla biss jekk il-beni, u dan irrispettivament minn fejn jinsabu, matul l-għaxar snin preċedenti ma kinux suġġetti għat-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża. F'dawn iċ-ċirkustanzi, huwa jqis li s-sitwazzjoni f'din il-kawża hija simili għal dik tas-sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92), peress li t-taxxa doppja hija r-riżultat tal-eżerċizzju parallel minn żewġ Stati Membri tal-kompetenza fiskali tagħhom.

24. Il-Gvern tar-Renju Unit isostni wkoll li l-hekk imsejħa restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital hija ġġustifikata min-neċessità li tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża, u b'hekk jadotta l-istess pożizzjoni bħall-gvernijiet l-oħra dwar l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali u impożizzjoni fiskali partikolari.

25. Il-Kummissjoni tipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta affermattiva għad-domanda magħmula.

26. Il-Kummissjoni tqis li l-Artikolu 27 tal-ErbStG jinvolvi restrizzjoni għall-moviment tal-kapital, għaliex, billi jiffavorixxi l-akkwisti suċċessivi ta' patrimonju "intern" diġà ntaxxat fil-Ġermanja, huwa jikkontribwixxi għat-tnaqqis tal-valur ta' patrimonju li ntiret u li joriġina minn Stat Membru ieħor [7]. Peress li dan tal-aħħar huwa suġġett għal tassazzjoni ogħla minn patrimonju "intern", il-fatt li jsiru investimenti fi Stat Membru ieħor, li dawn jinżammu u li jiġu trażmessi lil werriet fil-Ġermanja, jidher inqas attraenti għall-mejjet u għall-werriet. F'dan il-kuntest, il-Kummissjoni tosserva li s-soluzzjoni tas-sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92) ma hijiex applikabbli peress li l-fatti f'dan il-każ ma humiex paragunabbli.

7 — Isir riferiment għas-sentenza Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punti 30 *et seq*).

27. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni tqis li l-miżura inkwistjoni ma tistax titqies li hija ġġustifikata skont l-Artikolu 65(1)(a) TFUE. Oġġettivament ma teżisti l-ebda differenza fis-sitwazzjoni ta' natura li tiġġustifika inugwaljanza fiskali fir-rigward tal-livell tat-taxxa tas-suċċessjoni dovuta għal patrimonju intern u għal patrimonju barrani, minħabba li l-kalkolu tat-taxxa, fiż-żewġ każijiet, huwa marbut mal-valur tal-beni inklużi fis-suċċessjoni. Il-fatt li l-vantaġġ fiskali jingħata biss lill-patrimonju intern ma huwiex impost mir-*ratio legis* tal-Artikolu 27 tal-ErbStG li għandu l-għan li jevita tnaqqis eċċessiv tal-patrimonju tal-familja fil-każ ta' akkwisti suċċessivi matul perijodu relattivament qasir, u dan irrispettivament minn fejn jinsab il-patrimonju.

28. Ġustifikazzjoni minħabba n-neċessità li tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali, skont il-Kummissjoni, lanqas ma tista' tkun possibbli f'dan il-każ, minħabba li l-piż fiskali ma jistrieħx fuq l-istess persuna taxxabbli bħal dik li tibbenefika mill-vantaġġ fiskali [8], peress li l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq l-ewwel suċċessjoni fl-Awstrija hija r-rikorrent fil-kawża prinċipali li jaġixxi bħala suċċessur fid-dritt tal-mejta u l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq it-tieni suċċessjoni fil-Ġermanja hija r-rikorrent innifsu.

B – *Analiżi*

1. Is-suċċessjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali taqa' taħt id-dritt tal-Unjoni u b'mod iktar partikolari taħt il-moviment liberu tal-kapital?

29. Bħalma indikat il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) stess fid-digriet tar-rinviju, l-imsemmija domanda kjarament titlob risposta affermattiva.

30. Qabelxejn hemm lok li jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, għalkemm it-tassazzjoni diretta taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar għandhom, madankollu, jeżerċitaw din il-kompetenza konformement mad-dritt tal-Unjoni [9].

31. Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta wkoll li "s-suċċessjonijiet, li jikkonsistu fi trasferiment lil persuna jew lil diversi persuni tal-assi [patrimonju] li jitħalla minn persuna mejta, taqa' taħt it-Titolu XI tal-Anness I tad-Direttiva 88/361, intitolat 'Movimenti ta' kapital personali', li jikkostitwixxi [jikkostitwixxu] moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu [63 TFUE], ħlief f'dawk il-każijiet fejn l-elementi kostitwenti tagħhom ikunu limitati għal Stat Membru wieħed biss" [10].

32. Minħabba l-akkwist tal-patrimonju barrani (Awstrijak), is-suċċessjoni li jibbenefika minnha M.-H. Feilen evidentement ma tistax titqies li hija tranżazzjoni purament interna.

33. Minn dan jirriżulta li hemm lok li mbagħad jiġi eżaminat jekk leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment tal-kapital.

8 — Il-Kummissjoni tibbaża ruħha fuq is-sentenza Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 60).

9 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 21); Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-155/09, EU:C:2011:22, punt 39); u Il-Kummissjoni vs L-Awstrija (C-10/10, EU:C:2011:399, punt 23).

10 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punt 58); van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punti 40 sa 42); Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, punt 22); u Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 20). Għal eżempji oħra fil-qasam tat-taxxa tas-suċċessjoni (anki donazzjoni), ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Geurts u Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631); Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20); Eckelkamp *et* (C-11/07, EU:C:2008:489); Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490); Block (C-67/08, EU:C:2009:92); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216); Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65); Halley (C-132/10, EU:C:2011:586); Il-Kummissjoni vs Spanja (C-127/12, EU:C:2014:2130); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, EU:C:2014:2148); Q (C-133/13, EU:C:2014:2460); u Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Ara wkoll, il-kawżi pendenti, Hünnebeck, (C-479/14), pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja [il-konklużjonijiet tiegħi f'din il-kawża nqraw fit-18 ta' Frar 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)] u Sparkasse Allgäu (C-522/14), pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja [ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Szpunar fil-kawża Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

2. L-Artikolu 27(1) tal-ErbStG jikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital?

34. L-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tippreżupponi li tapplika differenza fit-trattament fiskali għal sitwazzjonijiet oġġettivament paragunabbli.

35. Infakkar li skont l-Artikolu 65(1)(a) TFUE, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 63 TFUE ma għandhomx jippreġudikaw id-dritt tal-Istati Membri li japplikaw id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn persuni taxxabbli li ma humiex fl-istess sitwazzjoni rigward il-post ta' residenza tagħhom jew rigward il-post fejn il-kapital tagħhom ikun investit. Din id-deroga mill-prinċipju fundamentali tal-moviment liberu tal-kapital għandha tiġi interpretata b'mod strett u la għandha tikkostitwixxi mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja u lanqas restrizzjoni moħbija għall-moviment liberu tal-kapital u tal-pagamenti kif iddefinita fl-Artikolu 63 TFUE. Inugwaljanza fit-trattament tista' titqies li hija kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital biss, l-ewwel nett, meta l-inugwaljanza fit-trattament tkun tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli jew, it-tieni nett, meta din tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali [11].

36. F'dan il-każ, id-differenza fit-trattament fiskali hija evidenti.

37. Filwaqt li nitlaq, bħall-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi), mill-prinċipju li d-dispożizzjoni inkwistjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li t-tnaqqis fiskali jingħata biss jekk l-akkwist preċedenti jkun ġie ntaxxat fil-Ġermanja, jien fil-fatt nikkonstata li din il-leġiżlazzjoni tiffavorixxi l-akkwisti suċċessivi ta' "patrimonju intern" (minn persuni tal-"klassi ta' tassazzjoni I" [12]) li diġà kienu suġġetti għat-taxxa tas-suċċessjoni fil-Ġermanja meta sar l-akkwist preċedenti minħabba mewt meta mqabbla mal-akkwisti suċċessivi ta' "patrimonju barrani" li l-akkwist preċedenti tiegħu ma jkunx ġie ntaxxat fil-Ġermanja, iżda fi Stat Membru ieħor.

38. Qabel nikkonkludi dwar jekk teżistix restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital jew le, huwa utli li jsir riferiment għal ċerti sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja ċċitati b'mod estensiv mill-partijiet sa fejn dawn jirrigwardaw il-leġiżlazzjoni Ġermaniża dwar it-taxxa tas-suċċessjoni.

39. Fis-sentenza Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punt 32) [13], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, "[f]'dan il-każ, id-dispożizzjonijiet nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali, safejn dawn iwasslu sabiex suċċessjoni li tinkludi beni agrikoli u forestali li jinsabu fi Stat Membru ieħor tiġi suġġetta, fil-Ġermanja, għat-taxxi tas-suċċessjoni ogħla minn dawk li jkunu dovuti jekk il-beni li jikkostitwixxu s-suċċessjoni kienu eskluživament jinsabu fit-territorju ta' dan l-aħħar Stat, għandhom bħala effett li jirrestrinġu l-movimenti ta' kapital billi jnaqqsu l-valur ta' suċċessjoni li tinkludi tali beni li jinsabu barra mit-territorju Ġermaniż".

11 — Ara s-sentenzi Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punt 43); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 29); u Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punt 45).

12 — Konformement mal-Artikolu 15(1) tal-ErbStG, il-qraba tad-*de cujus* li jaqgħu taħt il-"klassi ta' tassazzjoni I" huma l-konjuġi u s-sħab, it-tfal u t-tfal tal-konjuġi, id-dixxendenti tat-tfal u tat-tfal tal-konjuġi, kif ukoll l-axxendenti, għas-suċċessjonijiet.

13 — Ara O'Shea, T., "ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules", *Tax Notes International*, 11 ta' Frar 2008, p. 468 *et seq*; Michel, V., "Impôt sur les successions et situation du bien imposé", *Europe*, Marzu 2008, p. 16; Leistentritt, M., "Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr", *European Law Reporter (ELR)*, 7-8/2008, p. 271 *et seq*; Kemmeren, E., "The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands", *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Vjenna 2013, p. 147 sa 164.

40. Il-Qorti tal-Ġustizzja għal darba oħra ntalbet teżamina l-leġiżlazzjoni Ġermaniża tal-ErbStG fis-sentenzi Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 25) u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 43), li, sa fejn din tagħmel l-applikazzjoni ta' tnaqqis fil-bażi taxxabbli tal-beni immobbli inkwistjoni dipendenti fuq il-post ta' residenza tal-persuna mejta jew tal-benefiċjarju fil-mument tal-mewt, twassal sabiex is-suċċessjonijiet bejn il-persuni mhux residenti li jinkludu tali beni jkunu suġġetti għal piż fiskali ogħla minn dawk li jinvolvu għall-inqas resident wieħed u, għaldaqstant, għandha l-effett li tnaqqas il-valur tal-imsemmija suċċessjoni [14].

41. F'dawk il-kawżi, l-Istat ta' residenza tal-mejjet kien jimponi taxxa tas-suċċessjoni ogħla fuq il-patrimonju barrani minn dik li tkun dovuta jekk il-beni li jikkostitwixxu s-suċċessjoni kienu jinsabu esklużivament fl-Istat Membru tal-mejjet [15] (peress li l-Istat jintaxxa ż-żewġ patrimonji) jew kien jikkalkola b'mod differenti t-tnaqqis jew il-bażi taxxabbli f'każ ta' donazzjoni ta' proprjetà immobbli li tinsab fil-Ġermanja skont jekk id-donatur jew id-donatarju jkunux residenti fil-Ġermanja jew le (peress li t-taxxa fuq id-donazzjonijiet tkun dovuta fiż-żewġ każijiet) [16].

42. F'dawk it-tliet sentenzi, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li ma kienet teżisti l-ebda differenza oġġettiva bejn is-sitwazzjoni ta' persuni li l-ebda waħda minnhom ma hija residenti fil-Ġermanja u dik fejn għall-inqas waħda minnhom hija residenti fl-imsemmi Stat jew anki bejn is-suċċessjoni li tinkludi beni li jinsabu fl-Ġermanja u dik fejn il-beni jinsabu fi Stat Membru ieħor, għaliex l-ammont ta' taxxa tas-suċċessjoni marbuta ma' proprjetà immobbli li tinsab fil-Ġermanja kienet ikkalkolata, skont l-ErbStG, skont il-valur ta' din il-proprjetà immobbli u r-rabta personali li teżisti bejn il-mejjet u l-werriet. Madankollu, l-ebda wieħed minn dawn iż-żewġ kriterji ma jiddependi mill-post ta' residenza tal-partijiet jew mill-post li fih jinsab il-patrimonju. Għalhekk l-ebda differenza oġġettiva bejn dawn is-sitwazzjonijiet ma setgħet tirrendi d-differenza fit-trattament fiskali applikata għalihom kompatibbli mat-Trattat.

43. Diversi partijiet iċċitaw ukoll is-sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92), filwaqt li l-Gvern Ġermaniż u l-Gvern tar-Renju Unit iqisu li din hija applikabbli *mutatis mutandis* għal din il-kawża. F'dik il-kawża, M. Block, li kienet residenti fil-Ġermanja, ġiet obbligata tħallas it-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża fuq beni li jinsabu fi Spanja li hija kienet wirtet, mingħajr ma setgħet tnaqqas minnha t-taxxa tas-suċċessjoni mħallsa fi Spanja, billi r-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju ta' Spanja ma għandhom l-ebda ftehim bejniethom dwar ħelsien mit-taxxa doppja fil-qasam tas-suċċessjonijiet.

44. Il-Qorti tal-Ġustizzja f'dik il-kawża ddeċidiet li ma kienx hemm restrizzjoni għall-moviment tal-kapital billi qieset li taxxa doppja legali bħal dik inkwistjoni kienet ir-riżultat tal-eżerċizzju parallel minn żewġ Stati Membri tal-kompetenza fiskali tagħhom.

45. Fil-fehma tiegħi, din il-kawża hija differenti mis-sentenzi msemmija iktar 'il fuq.

14 — Ara, dwar l-ErbStG u l-kompatibbiltà jew in-nuqqas ta' kompatibbiltà tagħha mad-dritt tal-Unjoni, *inter alia* Fraberger, F., "Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht", SWI 1998, p. 302, Tumpel, M., "Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer", SWI 2000, p. 2, Fellner, K., "Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?", RdW 2005, p. 449, Fellner, K., "Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?", SWK 2006, p. 57, Fraberger, F., Burgstaller, E., u Haslinger, K., "Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer", taxlex 2007, p. 707 u, b'mod partikolari, p. 715, u Petritz, M., "ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer", RdW 2008/125, p. 174.

15 — Sentenza Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punt 32) u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mazák fil-kawża Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, punt 35).

16 — Sentenzi Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 25) u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 43).

46. Minn naħa, is-sitwazzjoni ta' taxxa doppja legali li wasslet għas-sentenza Block (C-67/08, EU:C:2009:92) kienet ikkaratterizzata mill-assenza ta' trattament fiskali differenti, peress li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża kienet tittratta bl-istess mod lill-persuni taxxabbli kollha. Huwa minnu li M. Block kienet tħallas inqas taxxi li kieku l-patrimonju kollu tagħha kien jinsab fil-Ġermanja, iżda l-iżvantaġġ li hija ġarrbet ma huwiex minħabba l-leġiżlazzjoni Ġermaniża. Dan, fil-fatt, jirriżulta mill-eżerċizzju parallel minn żewġ Stati Membri tal-kompetenza fiskali tagħhom [17].

47. Min-naħa l-oħra, għall-kuntrarju tal-kawżi li wasslu għas-sentenzi Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, EU:C:2014:2148), din il-kawża hija kkaratterizzata mill-assenza ta' paragunabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet, jiġifieri dik ta' persuna taxxabbli residenti fil-Ġermanja li wirtet patrimonju li, matul l-għaxar snin preċedenti, kien diġà ġie ntaxxat fil-Ġermanja u s-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli oħra residenti wkoll fil-Ġermanja li wirtet patrimonju li matul l-istess perijodu kien diġà ġie suġġett għal tassazzjoni, iżda fi Stat Membru ieħor.

48. Hawnhekk nixtieq immur lura għal xi kunsiderazzjonijiet li kont għamilt dwar din il-problema ta' paragunabbiltà fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punti 37 sa 40):

"37. [...] is-sitwazzjonijiet rispettivi tar-residenti u tal-persuni mhux residenti ma humiex komparabbli fir-rigward tas-sistema fiskali ta' Stat Membru jekk dan l-Istat Membru ma għandux is-setgħa jew ma jeżerċitax is-setgħa li jintaxxa lill-persuni mhux residenti [18].

38. Huwa dan l-istess rekwiżit li jispjega l-preżunzjoni espressa mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24) li skontha 'stabbilimenti permanenti li jinsabu fi Stat Membru ieħor [...] ma humiex f'sitwazzjoni paragunabbli ma' dik ta' stabbilimenti permanenti residenti *fir-rigward ta' miżuri previsti minn Stat Membru sabiex tiġi prekluża jew attenwata t-taxxa doppja tal-profitti ta' kumpannija residenti*' (enfasi magħmula minni) [19].

39. L-idea ma hijiex ġdida. Fil-fatt, fis-sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), il-Qorti tal-Ġustizzja kienet diġà ddeċidiet li l-azzjonisti li huma persuni fiżiċi ta' kumpannija parent mhux residenti fir-Renju Unit ma setgħux jibbenefikaw mill-istess kreditu ta' taxxa bħall-azzjonisti li huma persuni fiżiċi ta' kumpannija parent residenti fir-Renju Unit fuq id-dividendi li tħallsu mis-sussidjarji residenti fir-Renju Unit meta, fuq dawn id-dividendi li tħallsu, ma ġiet imposta l-ebda taxxa Britannika. Il-Qorti tal-Ġustizzja kienet ippreċiżat fis-sentenza tagħha li kien ikun differenti li kieku, skont ftehim dwar il-ħelsien minn taxxa doppja jew fuq il-bażi ta' deċiżjoni unilaterali, ir-Renju Unit kien żamm id-dritt li jimponi taxxa Britannika fuq id-dħul fuq id-dividendi li jitħallsu.

40. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikoli 49 TFUE u 63 TFUE 'ma jipprekludux li Stat Membru, meta jitqassmu dividendi minn kumpannija residenti fl-imsemmi Stat, jagħti lill-kumpanniji benefiċjarji ta' l-imsemmija dividendi li wkoll jirrisjedu f'dan l-Istat kreditu ta' taxxa li jikkorrispondi għall-porzjon tat-taxxa mħallsa mill-kumpannija li

17 — Sentenzi Kerckhaert u Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punt 20) u Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punti 26 *et seq*).

18 — Din l-idea ġiet ikkonfermata fil-punt 65 tas-sentenza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), li jispjega li, "peress li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma għandha l-ebda ġurisdizzjoni fiskali fuq ir-riżultati ta' tali stabbiliment permanenti [mhux residenti], u t-tnaqqis ta' dan it-telf ma kienx iktar awtorizzat fil-Ġermanja, is-sitwazzjoni ta' stabbiliment permanenti fl-Awstrija ma hijiex paragunabbli għal dik ta' stabbiliment permanenti fil-Ġermanja fir-rigward tal-miżuri previsti mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sabiex jipprevjenu jew inaqqsu l-intaxxar doppju tal-profitti ta' kumpannija residenti".

19 — Ara l-punti 27 u 64 tas-sentenza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

tqassam fir-rigward tad-dividendi mqassma, iżda ma jagħtix tali kreditu lill-kumpanniji benefiċjarji li jirrisjedu fi Stat Membru ieħor u li mhumiex intaxxati f'dan l-ewwel Stat fir-rigward ta' dawn id-dividendi' [20]."

49. Jien kont ikkonkludejt li, "peress li ma jistax ikun hemm vantaġġ fiskali jekk ma jkunx hemm setgħa ta' tassazzjoni [21], is-sitwazzjoni ta' kumpannija bħal Timac Agro ma tidhirlix komparabbli ma' dik ta' kumpannija stabbilita fil-Ġermanja u li tipposjedi stabbiliment permanenti f'dan l-istess Stat Membru" [22] (punt 74 tal-imsemmija konklużjonijiet).

50. Fi kliem ieħor, il-kriterju deċiżiv meta tiġi ddeterminata l-paragunabbiltà oġġettiva ta' sitwazzjonijiet nazzjonali u transkonfinali huwa l-eżistenza ta' dritt ta' tassazzjoni għall-Istat Membru inkwistjoni fiż-żewġ sitwazzjonijiet [23].

51. Dawn il-konklużjonijiet jistgħu jiġu applikati għal din il-kawża. Fil-fatt, bħalma jenfasizza ġustament il-Gvern Ġermaniż, fil-kuntest ta' sitwazzjoni purament nazzjonali, it-tranżazzjonijiet kollha ta' akkwist, kemm l-akkwist preċedenti kif ukoll it-tieni tranżazzjoni ta' akkwist, jaqgħu taħt il-kompetenza fiskali Ġermaniża. Għall-kuntrarju, fil-kuntest ta' sitwazzjoni transkonfinali, bħal dik inkwistjoni fil-proċedura fil-kawża prinċipali, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma għandhiex u ma kellhiex id-dritt ta' tassazzjoni fuq l-akkwist preċedenti, billi l-kompetenza fiskali tagħha tirrigwarda biss it-tieni akkwist. Fl-eżerċizzju tal-kompetenza fiskali tagħha, li tinkludi l-applikazzjoni tat-tnaqqis previst fl-Artikolu 27 tal-ErbStG, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għalhekk ma hijiex obbligata tieħu inkunsiderazzjoni l-akkwisti (preċedenti) li ma jaqgħux taħt il-kompetenza fiskali tagħha.

52. Fi kliem ieħor, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma tiffavorixxix l-intaxxar tas-suċċessjonijiet ta' patrimonju nazzjonali meta mqabbel ma' patrimonju barrani li hija tintaxxa wkoll. F'dan il-każ, din ma tintaxxax il-patrimonju barrani.

53. Peress li s-sitwazzjonijiet ma humiex paragunabbli, id-differenza fit-trattament fiskali ma tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital.

3. Sussidjarjament: l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni

54. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkonkludi li s-sitwazzjonijiet huma paragunabbli u li għalhekk teżisti restrizzjoni, naħseb li din tal-aħħar fi kwalunkwe każ tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

55. Iktar 'l isfel se nanalizza ż-żewġ raġunijiet invokati fl-osservazzjonijiet bil-miktub u fis-seduta, jiġifieri l-koerenza fiskali tas-sistema Ġermaniża u n-neċessità li jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni.

20 — Sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punt 74). Għal każ reċenti fejn il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li d-differenza fis-sitwazzjoni oġġettiva kienet tirriżulta mir-rinunzja, minn Stat Membru, għall-eżerċizzju tal-kompetenza fiskali tiegħu fuq id-dividendi mqassma minn kumpanniji residenti fi Stat Membru ieħor wara l-konklużjoni ta' ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja, ara s-sentenza Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punti 80 sa 82).

21 — Skont il-prinċipju stabbilit fil-punt 24 tas-sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) u preċedentement applikat fis-sentenza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Din il-konklużjoni kienet tapplika biss għas-sena fiskali 1999 [it-tieni domanda preliminari fil-kawża li wasslet għas-sentenza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)] għaliex, għas-snin preċedenti, kien hemm eżerċizzju tas-setgħa fiskali u għalhekk kien hemm paragunabbiltà (l-ewwel domanda preliminari). Fil-punt 28 tal-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset (u b'hekk ikkonfermat il-konklużjonijiet tiegħi) li, bl-għoti tal-istess vantaġġi lill-istabbilimenti permanenti mhux residenti u lill-istabbilimenti permanenti residenti, kien hemm "assimilazzjoni" u għalhekk sitwazzjonijiet paragunabbli.

23 — Sentenzi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24) u Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punt 65).

a) Il-koerenza fiskali

56. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet li n-neċessità li tinżamm il-koerenza ta' sistema fiskali setgħet tiġġustifika restrizzjoni għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat [24].

57. F'dan il-kuntest, hija eżiġiet li fir-rigward tal-istess persuna taxxabbli u għall-istess taxxa, is-sistema fiskali inkwistjoni toħloq rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u impożizzjoni fiskali partikolari [25]. Jien se neżamina dawn it-tliet kundizzjonijiet, filwaqt li dik dwar ir-rabta diretta bejn il-vantaġġ u l-impożizzjoni fiskali hija l-iktar waħda fundamentali.

i) Ir-rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u impożizzjoni fiskali partikolari

58. Bl-adozzjoni tal-Artikolu 27 tal-ErbStG, il-leġiżlatur Ġermaniż għal raġunijiet ta' ekwità ppreveda miżura li skontha l-awtorità tat-taxxa Ġermaniża tirrinunzja għal parti mit-taxxa tas-suċċessjoni dovuta lilha minħabba akkwist, għar-raġuni li din tkun diġà ġabret taxxa tas-suċċessjoni ma' akkwist preċedenti fuq l-istess patrimonju, li sar fl-għaxar snin preċedenti, filwaqt li t-tnaqqis jonqos b'mod gradwali man-numru ta' snin.

59. Billi jipprevedi tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni mat-tieni akkwist, l-Artikolu 27 tal-ErbStG għandu l-għan li parzjalment jevita t-taxxa doppja fil-Ġermanja ta' patrimonju trażmess b'suċċessjoni fi żmien qasir. Din it-taxxa doppja fil-Ġermanja evidentement tista' sseħħ biss jekk tkun saret l-ewwel tassazzjoni fil-Ġermanja.

60. Fi kliem ieħor u bħalma enfasizzaw il-Gvern Spanjol u l-Gvern tar-Renju Unit, il-vantaġġ fiskali assoċjat mat-tnaqqis ifittex li jikkumpensa l-impożizzjoni fiskali li saret mal-akkwist preċedenti. Dan il-vantaġġ huwa marbut mal-fatt li t-tassazzjoni fil-Ġermanja tal-ewwel akkwist naqqset il-valur tat-tieni wieħed.

61. Għalhekk jien naqbel mal-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) li fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha tqis "li hemm rabta bejn il-piż fiskali (bit-tassazzjoni tal-akkwist preċedenti) u t-tnaqqis fiskali (mat-tassazzjoni tal-akkwist sussegwenti)" [26].

62. F'dan ir-rigward, huwa possibbli li jiġi stabbilit parallel bejn din il-kawża u dawk li wasslu għas-sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-250/08, EU:C:2011:793) u Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. Fid-dritt Ungeriż, tingħabar taxxa proporzjonali fuq ix-xiri ta' proprjetajiet immobbli Ungeriżi maħsuba biex jintużaw bħala residenzi prinċipali, bit-taxxa diġà mħallsa fl-okkażjoni tal-ewwel xiri titnaqqas mit-taxxa dovuta fuq it-tieni xiri (u sussegwentement bl-istess mod), b'tali mod li tkun tirrigwarda biss id-differenza fil-prezz [xi ftit bħat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)]. Għall-kuntrarju, fil-każ li l-ewwel xiri jkun sar fi Stat Membru ieħor, it-taxxa Ungeriża tirrigwarda l-prezz sħiħ tat-tieni xiri li jkun sar fl-Ungerija. Għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li kien hemm restrizzjoni, hija ddeċidiet ukoll li din kienet iġġustifikata mill-koerenza tas-sistema fiskali Ungeriża, peress li kienet teżisti rabta bejn il-vantaġġ fiskali mogħti mat-tieni xiri u l-impożizzjoni inizjali [27].

24 — Sentenzi Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 21); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punt 43); Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-250/08, EU:C:2011:793, punt 77); Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-253/09, EU:C:2011:795, punt 78); u K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 71).

25 — Sentenzi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 44); Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punt 72); Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-250/08, EU:C:2011:793, punt 71); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 57), u K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 66).

26 — L-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punt 71) jitkellem dwar "rabta diretta u loġika ta' simetrija".

27 — Ara Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, p. 90.

64. Il-Qorti tal-Ġustizzja adottat l-istess raġunament fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-250/08, EU:C:2011:793), mogħtija fl-istess ġurnata, fir-rigward ta' sistema Belġjana paragunabbli. Hija ddeċidiet fil-punt 73 tal-imsemmija sentenza li "għandu jiġi rrilevat li peress li r-Renju tal-Belġju ma għandu l-ebda dritt li jintaxxa t-tranżazzjoni ta' xiri mwettqa preċedentement fi Stat Membru ieħor mill-persuni li jiddeċiedu li jistabbilixxu r-residenza prinċipali l-ġdida tagħhom fir-Reġjun ta' Vlaanderen, il-konfigurazzjoni ta' dan il-vantaġġ fiskali jirrifletti loġika simetrika" [28].

65. F'dan il-każ, hija l-ewwel taxxa tas-suċċessjoni Awstrijaka li naqqset il-valur tat-tieni suċċessjoni u mhux it-taxxa tas-suċċessjoni mħallsa fil-Ġermanja. It-tnaqqis f'perċentwali tat-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża fuq it-tieni suċċessjoni jseħħ biss għaliex dan huwa marbut mal-ammont li kien is-suġġett ta' taxxa tas-suċċessjoni mal-ewwel akkwist. It-taxxa dovuta fuq iż-żewġ suċċessjonijiet tirrigwarda l-istess patrimonju, fi kwalunkwe każ f'termini ta' valur, jekk mhux f'termini fiżiċi, minkejja li evidentement hemm possibbiltà ferm ikbar li tiġi kkonstatata l-identiċità fiżika tal-patrimonju jekk ikun hemm intervall qasir ta' żmien bejn iż-żewġ akkwisti.

ii) Il-vantaġġ u l-impożizzjoni għandhom jikkonċernaw l-istess taxxa

66. Din il-kundizzjoni [29] evidentement hija ssodisfatta f'dan il-każ peress li kemm il-vantaġġ kif ukoll l-impożizzjoni jikkonċernaw it-taxxa tas-suċċessjoni.

iii) L-istess persuna taxxabbli għandha tkun ikkonċernata

67. Din il-kundizzjoni rari hija rikjesta bħala tali [30]. Il-Qorti tal-Ġustizzja saħansitra indikat li l-aħħar żewġ kundizzjonijiet "f'dan il-każ l-istess persuna taxxabbli u l-istess tassazzjoni, tqiesu [f'ċerti sentenzi] li huma suffiċjenti [...] sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' tali rabta" [31], jiġifieri r-rabta bejn vantaġġ fiskali u impożizzjoni.

68. Fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-250/08, EU:C:2011:793), il-Qorti tal-Ġustizzja, wara li kkonstatat rabta bejn vantaġġ u impożizzjoni, iżżid tgħid fil-punt 75 li "[f]il-fatt, minn naħa, din tirrigwarda l-istess persuna taxxabbli, li diġà ħallset it-taxxa inkwistjoni u li hija eliġibbli għat-tnaqqis u, min-naħa l-oħra, vantaġġ mogħti fil-kuntest tal-istess taxxa". Dan bħallikieku dawn l-elementi jipprovaw ir-rabta diretta, ippreżentata fil-punt 71 tal-imsemmija sentenza, bħala l-unika kundizzjoni li tippermetti li tiġi aċċettata l-ġustifikazzjoni bbażata fuq il-koerenza fiskali.

69. F'din il-kawża, minkejja li r-rabta diretta hija stabbilita b'mod ċar, nosserva li l-persuna taxxabbli li għandha tħallas it-taxxa tas-suċċessjoni fuq it-tieni akkwist evidentement ma hijiex dik li kienet responsabbli għall-ħlas tat-taxxa tas-suċċessjoni fuq l-ewwel akkwist, peress li din tal-aħħar bilfors hija mejta.

28 — Dan ir-raġunament seta' wassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tikkonkludi li s-sitwazzjonijiet inkwistjoni ma kinux paragunabbli. Ara, b'analoġija, is-sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punt 42). Madankollu nosserva li l-Qorti tal-Ġustizzja f'dawn il-kawżi setgħet tikkonkludi li, fil-verità, is-sitwazzjonijiet ma kinux paragunabbli, liema konklużjoni kienet teskludi l-eżistenza ta' restrizzjoni għall-moviment liberu tal-persuni u kienet tirrendi l-eżami ta' ġustifikazzjonijiet possibbli inutli (ara l-punti 34 sa 53 ta' dawn il-konklużjonijiet).

29 — Ara s-sentenzi Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, punt 40); Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punt 57); u Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punt 36).

30 — Sentenzi Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punt 35), u Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punt 36).

31 — Sentenza K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 70).

70. Għaldaqstant, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tinterpreta b'mod flessibbli din il-kundizzjoni bħalma kienet diġà pproponiet l-Avukat Ġenerali Kokott fil-konklużjonijiet tagħha fil-kawża Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), fejn hija indikat li "b'mod eċċezzjonali tista' teżisti wkoll rabta li tiġġustifika l-koerenza fiskali meta imposta li tkun ta' piż fuq persuna taxxabbli tiġi ppaċuta permezz ta' tnaqqis favur persuna taxxabbli oħra" [32].

71. Żewġ elementi jwassluni sabiex naħseb li hawnhekk jeżistu ċirkustanzi eċċezzjonali. Qabelxejn, il-leġiżlazzjoni tirrigwarda l-istess suġġett taxxabbli taħt it-taxxa tas-suċċessjoni. F'din il-kawża, dan jirrigwarda l-beni ta' oħt M.-H. Feilen li ntirtu mill-omm u li għaddew għand M.-H. Feilen mal-mewt tal-omm. Imbagħad, għalkemm il-persuni taxxabbli huma differenti, huma neċessarjament jagħmlu parti mill-istess familja, filwaqt li l-għan tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża kjarament huwa li jieħu inkunsiderazzjoni l-fatt li patrimonju li jgħaddi minn ġenerazzjoni għal ġenerazzjoni bejn qraba stretti normalment ma jiġix suġġett mill-ġdid għal taxxa tas-suċċessjoni għajr wara ċertu żmien. Fil-verità, il-leġiżlazzjoni Ġermaniża trid tevita li fil-fatt, jekk mhux fid-dritt, l-istess patrimonju ma jitnaqqasx fi żmien qasir b'riżultat ta' impożizzjoni għat-tieni darba li tkun sproporzjonata. Issa l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-koerenza tas-sistema fiskali (u b'mod iktar partikolari l-eżistenza tar-rabta diretta bejn vantaġġ u impożizzjoni) għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni [33].

72. Barra minn hekk, u għal finijiet ta' kompletezza, nirrimarka li l-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni mhux neċessarjament jintlaħaq billi t-tnaqqis Ġermaniż jiġi estiż għal sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn it-taxxa tas-suċċessjoni kienet tħallset fi Stat Membru ieħor fuq suċċessjoni preċedenti bejn qraba stretti matul l-għaxar snin preċedenti.

73. Bħalma rrileva l-Gvern tar-Renju Unit, fil-fatt jista' jkun li l-Istat Membru l-ieħor japplika taxxa tas-suċċessjoni kunsiderevolment iktar baxxa mit-taxxa tas-suċċessjoni Ġermaniża. Kieku r-Repubblika Federali tal-Ġermanja kellha l-obbligu tagħti t-tnaqqis inkwistjoni għall-unika raġuni li t-taxxa tas-suċċessjoni kienet tħallset fi Stat Membru ieħor fuq l-istess beni matul l-għaxar snin preċedenti, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tkun tista' tiġi obbligata tagħti, fuq it-tieni suċċessjoni, tnaqqis ogħla mit-taxxa applikata għall-ewwel suċċessjoni.

b) Iż-żamma ta' tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni

74. Restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tista' tiġi ġġustifikata wkoll mill-ħtieġa li jinżamm tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni [34].

75. Nammetti li sibt xi diffikultajiet biex nidentifika b'mod preċiż il-parametri ta' din il-ġustifikazzjoni, li jidhirli li għandha status kemxejn partikolari fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

76. Qabelxejn, din hija l-iktar waħda reċenti mill-ġustifikazzjonijiet aċċettati mill-Qorti tal-Ġustizzja biex tiġi ġġustifikata, fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, miżura restrittiva jew detrimentali għal waħda mil-libertajiet fundamentali ta' moviment.

32 — Punt 61. Ara Hintsanen, L., u Pettersson, K., "The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case", IBFD, April 2006, p. 130, p. 132 *et seq*, ("rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief").

33 — Sentenzi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata) u K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 69).

34 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-172/13, EU:C:2015:50, punt 24) li tirreferi għas-sentenzi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 51); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punti 51, 57 u 60); u A (C-123/11, EU:C:2013:84, punt 46). Ara, ukoll, is-sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punti 28 *et seq*).

77. Din hija wkoll l-unika waħda li ġiet aċċettata mill-Qorti tal-Ġustizzja meta l-ebda parti ma kienet qatt invokatha, fi kwalunkwe każ f'din il-forma. Dan seħħ fis-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punti 43 *et seq*).

78. Fil-bidu, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li teħodha inkunsiderazzjoni biss jekk, fi proċess, din tiġi ppreżentata simultanjament ma' żewġ raġunijiet oħra ta' ġustifikazzjoni, jiġifieri n-neċessità tal-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali u n-neċessità li jiġi evitat ir-riskju li l-persuna taxxabbli tibbenefika darbtejn mill-istess vantaġġ.

79. Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja baqgħet teżiġi biss il-kombinazzjoni tal-ewwel żewġ argumenti (sentenza Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, b'mod partikolari, punt 60) qabel ma ddeċidiet, fis-sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punti 28 *et seq*), li ż-żamma tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni, waħedha, setgħet tkun raġuni ta' ġustifikazzjoni.

80. Fil-livell tad-definizzjoni ta' din ir-raġuni ta' ġustifikazzjoni, hemm numru kbir ta' sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja li jippermettu lill-Istati Membri jimpedixxu li persuni taxxabbli jkollhom il-possibbiltà li jagħżlu bejn diversi sistemi fiskali nazzjonali, ħaġa li tkun tikkomprometti d-dritt ta' Stat Membru li jeżerċita l-kompetenza fiskali tiegħu [35]:

— din kienet il-prevenzjoni leġittima tal-"loss shopping" fis-sentenza Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), fejn barra minn hekk, il-prova li Marks & Spencer ma kellha l-ebda għażla bejn diversi sistemi fiskali nazzjonali biex tnaqqas it-telf tas-sussidjarji mhux residenti tagħha, wasslet lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiddikjara li l-leġiżlazzjoni Brittanika ma kinitx proporzjonata (b'mod partikolari l-punti 53 *et seq*);

— dan kien il-każ fis-sentenza Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), fejn din l-għażla setgħet tiġi offruta lill-persuna taxxabbli għat-tnaqqis ta' trasferimenti finanzjarji fi ħdan il-gruppi;

— dan kien il-każ fis-sentenza Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punt 52), fejn il-persuna taxxabbli kellha "l-possibbiltà li tagħżel jekk t-telf tal-imsemmi stabbliment permanenti għandux jittieħed inkunsiderazzjoni fl-Istat Membru fejn din għandha l-uffiċċju rreġistrat jew inkella fi Stat Membru ieħor" [36];

— dan kien il-każ ukoll fis-sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 39 tirrileva li "[l]-kwistjoni tat-teħid inkunsiderazzjoni tal-qligħ u tat-telf tal-kumpanniji li jiffurmaw parti mill-grupp inkwistjoni tqum biss fir-rigward ta' kumpanniji residenti fi Stat Membru wieħed biss" u "għat-teħid inkunsiderazzjoni ta' telf irreġistrat fl-istess u fi Stat Membru wieħed biss". Peress li ma kienx hemm għażla bejn diversi sistemi fiskali nazzjonali, it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni ma setax jiġi aċċettat bħala ġustifikazzjoni;

— dan kien il-każ ukoll fis-sentenza SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 63 tispjega li, "peress illi, skont l-għażla magħmula mill-grupp ta' kumpanniji li għandhom rabtiet ta' interdipendenza, l-Istat Membru tal-kumpannija li tat vantaġġi gratwiti jew eċċezzjonali jkun kostrett li jirrinunzja għad-dritt tiegħu li jintaxxa, bħala Stat ta' residenza tal-imsemmija kumpannija, id-dħul ta' din ta' l-aħħar, għall-benefiċċju, eventwali, tal-Istat Membru fejn il-kumpannija benefiċjarja għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha";

35 — Fis-sentenza Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 55), il-Qorti tal-Ġustizzja titkellem dwar "[i]ċ-ċaqliq tad-dħul li huwa normalment taxxabbli f'wieħed minn dawn l-Istati Membri lejn l-ieħor".

36 — In-nuqqas ta' possibbiltà ta' għażla bejn diversi sistemi nazzjonali kien ir-raġuni għar-rifjut tal-Qorti tal-Ġustizzja li taċċetta l-ġustifikazzjoni bbażata fuq it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni fis-sentenza A (C-123/11, EU:C:2013:84, punti 48 sa 55).

— dan kien il-każ ukoll fis-sentenza X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), fejn ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ġġustifika l-leġiżlazzjoni tiegħu li tipprekludi lil kumpannija milli tiddeċiedi abbażi tad-diskrezzjoni tagħha stess li tistabbilixxi jew ma tistabbilixxix entità fiskali mas-sussidjarja mhux residenti tagħha u barra minn hekk milli daqstant liberament tiddeċiedi li xxolji din l-entità minn sena għall-oħra skont il-vantaġġi li tagħtiha sistema fiskali nazzjonali waħda jew l-oħra, dik tal-istabbiliment tal-kumpannija parent jew dik tal-istabbiliment tas-sussidjarja. "[K]ull estensjoni ta' dan il-vantaġġ [jiġifieri l-ħolqien ta' entità fiskali] għas-sitwazzjonijiet transkonfinali jkollha l-effett [...] li l-kumpanniji parent jitħallew *jagħżlu liberament* l-Istat Membru fejn huma jinvokaw it-telf tas-sussidjarja mhux residenti tagħhom" (enfasi magħmula minni; punt 41 tal-imsemmija sentenza); u

— dan fl-aħħar nett kien il-każ fil-ġurisprudenza kollha tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-taxxi ta' ħruġ, sa mis-sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) fejn il-premessa bażika hija evidentement l-għażla ta' persuna taxxabbli li tevita taxxa fuq il-qligħ kapitali billi tittrasferixxi r-residenza fiskali tagħha f'pajjiż ieħor fejn din it-taxxa ma teżistix jew hija iktar baxxa.

81. Għalkemm id-definizzjoni tat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni hija dejjem tabilħaqq ibbażata fuq din il-possibbiltà li jkollha l-persuna taxxabbli li tagħżel sistema fiskali nazzjonali waħda minflok l-oħra, jien ma narax kif din tista' tapplika f'dan il-każ. La M.-H. Feilen u lanqas ommu ma kellhom il-possibbiltà li jittrasferixxu mill-Awstrija lejn il-Ġermanja jew mill-Ġermanja lejn l-Awstrija l-kompetenza fiskali li tiġi ntaxxata waħda jew l-oħra mis-suċċessjonijiet inkwistjoni. Barra minn hekk, f'dan il-każ ma hemm l-ebda kwistjoni li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja tista' titlef xi parti mis-setgħa ta' tassazzjoni tagħha għall-benefiċċju tar-Repubblika tal-Awstrija.

82. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ta' spiss irrifjutat li tiġġustifika t-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni meta, bħal fis-sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), tkun inkwistjoni sistema fiskali waħda biss:

— dan kien il-każ fis-sentenza Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punt 59), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, "meta Stat Membru jkun iddeċieda li ma jintaxxax il-kumpanniji benefiċjarji li huma stabbiliti fit-territorju tiegħu fir-rigward ta' dan it-tip ta' dħul, ma tistax tiġi invokata l-ħtieġa li jiġi assigurat tqassim bilanċjat bejn l-Istati Membri tas-setgħa tat-tassazzjoni bil-għan li tiġi ġġustifikata t-tassazzjoni tal-kumpanniji benefiċjarji fi Stat Membru ieħor" u fis-sentenza Santander Asset Management SGIIC *et* (C-338/11 sa C-347/11, EU:C:2012:286, punt 48) fejn hija ddeċidiet li, "meta Stat Membru jkun iddeċieda li ma jintaxxax lill-UCITS residenti li jibbenefikaw minn dividendi ta' oriġini nazzjonali, ma tistax tiġi invokata n-neċessità li jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħa tat-tassazzjoni bejn l-Istati Membri bil-għan li tiġi ġġustifikata t-tassazzjoni tal-UCITS li ma humiex residenti li jibbenefikaw minn dan id-dħul" [37];

— fis-sentenza tagħha Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punt 43), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, "[b]ħala tali, argument ibbażat fuq it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri ma jistax, għaldaqstant, jiġġustifika li Stat Membru jirrifjuta sistematikament li jagħti vantaġġ fiskali lil kumpannija parent residenti minħabba li din żviluppat attività ekonomika f'aktar minn pajjiż wieħed li l-għan immedjat tagħha mhuwiex il-ġenerazzjoni ta' dħul fiskali favur dan l-Istat";

— l-istess raġunament jinsab fis-sentenza Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punt 29), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "din id-differenza fit-trattament tikkonċerna biss id-dividendi deħlin, riċevuti minn kumpanniji parent residenti, b'tali mod li hija kkonċernata s-sovranità fiskali *tal-istess Stat Membru wieħed*" (enfasi magħmula minni).

37 — Ara, ukoll, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-387/11, EU:C:2012:670, punti 76 sa 79) u Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 99).

83. Abbażi ta' dawn is-sentenzi, fejn in-neċessità li jinżamm tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni ma ġietx aċċettata biex tiġġustifika miżura fiskali restrittiva, jien ma nsib l-ebda raġuni biex naċċettaha fil-każ inkwistjoni hawnhekk, fejn hija inkwistjoni s-sistema fiskali Ġermaniża biss, li hija għalkollox barranija għall-ewwel suċċessjoni u applikabbli għat-tieni waħda biss.

84. Madankollu, f'ċerti sentenzi oħra u b'mod partikolari s-sentenzi Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) u Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), minkejja li l-Qorti tal-Ġustizzja ma laqgħetx il-ġustifikazzjoni inkwistjoni, hija tidher li ddefinixxietha b'mod iktar wiesa' bħala "[is-salvagwardja tas-]simmetrija bejn id-dritt ta' impożizzjoni tal-profitti u l-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf" (sentenza Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punt 24), espressjoni li wieħed jerġa' jsib fis-sentenza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punti 32 *et seq*).

85. Fuq il-bażi ta' din l-idea ferm iktar wiesgħa li fir-rigward tal-persuna taxxabbli ma tirrikjedix iktar possibbiltà ta' "għażla" ta' sistema fiskali waħda jew oħra, f'dan il-każ wieħed jista' jsostni wkoll li peress li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma kellha l-ebda kompetenza fiskali li tintaxxa l-ewwel suċċessjoni, hija evidentement ma għandha l-ebda obbligu li teħodha inkunsiderazzjoni fit-tieni waħda. Jien madankollu naħseb li tali raġunament japplika b'mod iktar loġiku fl-eżami tal-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet, kif għamilt iktar 'il fuq qabel eżaminajt il-ġustifikazzjonijiet.

86. Wieħed jista' jenfasizza wkoll li, fl-2004, meta l-omm kienet kowerrieta fis-suċċessjoni ta' bintha, u fl-2007, meta r-rikorrent wiret mingħand ommu, id-dispożizzjonijiet tal-ftehim bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika tal-Awstrija dwar ħelsien mit-taxxa doppja fil-qasam tat-taxxa tas-suċċessjoni tal-4 ta' Ottubru 1954 kienu għadhom applikabbli. F'dan il-ftehim, iż-żewġ Stati Membri kienu qablu dwar tqassim xieraq tad-drittijiet ta' tassazzjoni tagħhom. Skont l-Artikolu 5(1) ta' dan il-ftehim, id-dritt li tiġi ntaxxata suċċessjoni kien tal-Istat Membru li fih id-*de cujus* kellu r-residenza tiegħu fil-mument ta' mewtu, sa fejn dan ma kienx jirrigwarda proprjetajiet immobbli jew patrimonju ta' impriża.

87. Għalhekk, hija r-Repubblika tal-Awstrija li kellha d-dritt li tintaxxa l-akkwist, mill-omm, tas-suċċessjoni tal-bint, peress li l-bint kienet residenti fl-Awstrija fil-mument ta' mewtha fl-2004. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kellha d-dritt li tintaxxa l-akkwist tas-suċċessjoni tal-omm, peress li din tal-aħħar kienet residenti fir-Repubblika Federali tal-Ġermanja fl-2007. Dan it-tqassim ċar u xieraq tad-dritt ta' tassazzjoni jitqiegħed fid-dubju kieku l-Ġermanja kienet obbligata tirtira parzjalment id-dritt ta' tassazzjoni tagħha fir-rigward tat-tieni tranżazzjoni ta' akkwist fl-2007 u, konsegwentement, tnaqqas it-taxxa tas-suċċessjoni, minħabba li r-Repubblika tal-Awstrija eżerċitat id-dritt ta' tassazzjoni tagħha fuq is-suċċessjoni tal-bint fl-2004.

88. Minkejja dan, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja qiegħda tassew tfittex tqassim "ibbilanċjat" tas-setgħa ta' tassazzjoni? Ma hijiex pjuttost l-applikazzjoni pura u sempliċi tat-tqassim (u daqshekk) tal-kompetenza fiskali magħmula bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika tal-Awstrija li b'xi mod issir qabel l-eżerċizzju tal-kompetenza fiskali, fid-dawl, barra minn hekk, tal-prova li t-tqassim tal-kompetenza fiskali jista' jsir abbażi ta' kriterji ta' rabta li normalment jistgħu jwasslu għal diskriminazzjoni jew għal restrizzjonijiet, bħan-nazzjonalità jew ir-residenza (ara s-sentenza Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38]?

38 — Il-punt 71 tas-sentenza F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) jikkonferma dan ir-raġunament fit-termini li ġejjin, "peress li r-Repubblika tal-Awstrija rrinunċjat, f'dawn il-ftehimiet [dwar ħelsien minn taxxa doppja], milli teżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tagħha fuq id-donazzjonijiet lil persuni residenti f'dawn iż-żewġ Stati Membri l-oħra, hija ma tistax tinvoka t-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni sabiex tissuġġetta lill-fondazzjonijiet li jagħtu donazzjoni lil dawn il-persuni għal taxxa speċifika, minħabba li dawn il-persuni ma humiex suġġetti għall-ġurisdizzjoni fiskali tagħha. Għalhekk, dan l-Istat Membru liberament aċċetta t-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni kif tirriżulta mill-istipulazzjonijiet innifishom tal-ftehimiet dwar ħelsien minn taxxa doppja li huwa rispettivament ikkonkluda mar-Renju tal-Belġju u mar-Repubblika Federali tal-Ġermanja".

89. Bħala konklużjoni, jekk hawnhekk tabilħaqq saret applikazzjoni tajba mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u mir-Repubblika tal-Awstrija tat-tqassim tal-kompetenza fiskali li huma ftiehmu bejniethom, jien ma naħsibx li huwa meħtieġ li nitkellem dwar tqassim (ibbilanċjat) tas-setgħa ta' tassazzjoni biex nikkonkludi li l-leġiżlazzjoni (Ġermaniża) bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma hijiex inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

V – **Konklużjoni**

90. Għal dawn ir-raġunijiet, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domanda preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) kif ġej:

Il-moviment liberu tal-kapital li jirriżulta mill-Artikolu 63(1) TFUE moqri flimkien mal-Artikolu 65 TFUE ma jipprekludix leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi, fil-każ tas-suċċessjoni favur persuni li jappartjenu għal klassi partikolari ta' tassazzjoni, tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni jekk is-suċċessjoni tinkludi patrimonju li, matul l-għaxar snin qabel din is-suċċessjoni, kien diġà ġie akkwistat b'suċċessjoni minn benefiċjarji li jaqgħu fil-klassi ta' tassazzjoni msemmija iktar 'il fuq meta għal dan l-akkwist preċedenti tkun ġiet applikata taxxa tas-suċċessjoni f'dan l-Istat Membru, filwaqt li tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni huwa eskluż jekk l-akkwist preċedenti jkun ġie suġġett għal taxxa tas-suċċessjoni biss fi Stat Membru ieħor.