SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla)

21 ta' Diċembru 2021 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Moviment liberu tal-kapital – Artikoli 63 u 65 TFUE – Leġiżlazzjoni nazzjonali dwar it-taxxa tas-suċċessjoni – Beni immobbli li jinsabu fit-territorju nazzjonali – Tassazzjoni parzjali – Trattament iddifferenzjat tar-residenti u tal-persuni mhux residenti – Dritt għal tnaqqis fuq il-bażi taxxabbli – Tnaqqis proporzjonali fil-każ ta' ssuġġettar parzjali – Obbligi marbuta mal-ishma rriżervati – Assenza ta' tnaqqis fil-każ ta' ssuġġettar parzjali"

Fil-Kawża C-394/20,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta' Düsseldorf, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-20 ta' Lulju 2020, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-18 ta' Awwissu 2020, fil-proċedura

XY

vs

Finanzamt V,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla),

komposta minn E. Regan (Relatur), President ta' Awla, K. Lenaerts, President tal-Qorti tal-Ġustizzja, li qiegħed jaġixxi bħala Imħallef tal-Ħames Awla, C. Lycourgos, President tar-Raba' Awla, I. Jarukaitis u M. Ilešič, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Richard de la Tour,

Reġistratur: C. Di Bella, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-9 ta' Ġunju 2021,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal XY, minn R. Weller,Steuerberater,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller u R. Kanitz kif ukoll minn S. Costanzo, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

– għall-Gvern Spanjol, minn M. J. Ruiz Sánchez, bħala aġent,

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

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-16 ta' Settembru 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

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

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

Il-kuntest ġuridiku

3 L-Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa tas-Suċċessjoni u tad-Donazzjoni), fil-verżjoni tagħha ppubblikata fis-27 ta' Frar 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), kif emendata bil-Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (il-Liġi dwar il-Ġlieda kontra l-Frodi Fiskali u li Temenda Dispożizzjonijiet Fiskali Oħra), tat-23 ta' Ġunju 2017 (BGBl. 2017 I, p. 1682) (iktar 'il quddiem l-"ErbStG"), tipprovdi, fl-Artikolu 1 tagħha, intitolat "Tranżazzjonijiet taxxabbli":

"(1) Huma suġġetti għat-taxxa fuq it-trasferiment minħabba suċċessjonijiet (jew donazzjonijiet):

1. it-trasferimenti *causa mortis*;

2. id-donazzjonijiet *inter vivos*;

[…]"

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

"(1) L-obbligu fiskali japplika

1. fil-każijiet imsemmija fil-punti 1 sa 3 tal-Artikolu 1(1), fuq il-beni ttrasferiti kollha (obbligu fiskali illimitat) meta d-*decujus*, fid-data tal-mewt, id-donatur, fid-data ta' meta ssir id-donazzjoni, jew il-benefiċjarju, fid-data ta' meta jsir l-att li jagħti lok għat-taxxa (Artikolu 9), huma persuni residenti. Jitqiesu li huma residenti:
   a) il-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fit-territorju nazzjonali;
   b) iċ-ċittadini Ġermaniżi li ma għexux b'mod fiss għal iktar minn ħames snin barra mill-pajjiż mingħajr ma kellhom domiċilju fil-Ġermanja,

[…]

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

[…]"

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

"It-trasferiment *causa mortis* ikopri

1. it-trasferiment b'suċċessjoni […], legat […] jew minħabba dritt irriżervat invokat mill-benefiċjarju tiegħu (Artikoli 2303 *et seq.* tal-Bürgerliches Gesetzbuch [(il-Kodiċi Ċivili, fil-verżjoni tiegħu ppubblikata fit-2 ta' Jannar 2002 (BGBl. 2002 I, p. 42, u r-rettifiki BGBl. 2002 I, p. 2909, u BGBl. 2003 I, p. 738), iktar 'il quddiem il-"BGB"]);

[…]"

6 L-Artikolu 9 tal-ErbStG jipprevedi li l-avveniment li jagħti lok għat-taxxa huwa, fil-każ ta' trasferiment *causa mortis*, il-mewt tad-*decujus*.

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

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

[…]

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

1. id-djun tad-*decujus* […];

2. l-obbligi marbut ma' legati, kundizzjonijiet, kif ukoll mal-porzjonijiet irriżervati u mad-drittijiet għal tpaċija tas-suċċessjoni invokati […]

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

[…]"

8 L-Artikolu 15 tal-ErbStG, intitolat "Klassijiet ta' tassazzjoni", jipprovdi:

"(1) Skont ir-relazzjoni personali li kienet teżisti bejn il-benefiċjarju u d-*decujus* jew id-donatur, għandha ssir distinzjoni bejn it-tliet klassijiet ta' tassazzjoni segwenti:

Klassi ta' tassazzjoni I:

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

2. it-tfal u tfal tal-konjuġi,

[…]”

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

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

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

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

[…]

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

[…]”

10 L-Artikolu 37 tal-ErbStG, intitolat “Applikazzjoni tal-liġi”, jipprovdi, fil-paragrafu 14 tiegħu:

“L-Artikoli […] u 16(1) u (2), fil-verżjoni tagħhom fis-seħħ fil-25 ta’ Ġunju 2017, huma applikabbli għat-trasferimenti li għalihom il-fatt li jiġġenera t-taxxa seħħ wara l-24 ta’ Ġunju 2017.”

11 L-Artikolu 121 tal-Bewertungsgesetz (il-Liġi dwar l-Evalwazzjoni), fil-verżjoni tagħha ppubblikata fl-1 ta’ Frar 1991 (BGBl. 1991-I, p. 230), kif emendata bil-Liġi tal-4 ta’ Novembru 2016, intitolata “Patrimonju intern”, jipprovdi:

“Il-patrimonju intern jinkludi:

1. il-patrimonju agrikolu u forestali intern;

2. il-patrimonju immobbli intern;

[…]”

12 L-Artikolu 2303 tal-BGB, intitolat "Eredi rriżervati; ammont tal-porzjon irriżervata", jipprovdi, fil-paragrafu 1 tiegħu:

"Jekk dixxendent tad-*decujus* ġie eskluż mis-suċċessjoni b'dispożizzjoni *causa mortis*, huwa jista' jitlob lill-eredi l-porzjon irriżervata tiegħu. Il-porzjon irriżervata tikkorrispondi għal nofs il-valur tal-parti legali […]"

13 L-Artikolu 2311 tal-BGB, intitolat "Valur tas-suċċessjoni", jipprovdi:

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

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

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

14 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali hija ċittadina Awstrijaka li tirrisjedi fl-Awstrija. Hija t-tifla ta' E, li kienet ukoll ċittadina Awstrijaka li tirrisjedi fl-Awstrija u li l-mewt tagħha seħħet fit-12 ta' Awwissu 2018.

15 Id-*decujus* kien proprjetarju ta' tliet binjiet u ta' proprjetà immobbli mhux mibnija fil-Ġermanja. Dan kien għamel testment li fih it-tifla tiegħu kienet indikata bħala l-unika legatarja tiegħu, fejn il-mara u t-tifel tiegħu kellhom biss dritt għall-porzjonijiet irriżervati.

16 Wara l-mewt ta' missierha, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ntrabtet, bi ftehim, li tħallas lil ommha u lil ħuha s-somom ta' EUR 1 700 000 u ta' EUR 2 850 000, sabiex tirrettifika d-drittijiet tagħhom għar-riżerva ereditarja. Hija talbet, fid-dikjarazzjoni tas-suċċessjoni li ppreżentat lill-Uffiċċju tat-Taxxa Nru V fir-rigward tat-taxxa tas-suċċessjoni, li mill-valur tas-suċċessjoni jitnaqqsu l-obbligi marbuta ma' dawn il-porzjonijiet irriżervati, bħala passiv tas-suċċessjoni, sa 43 % tal-ammont tagħhom, jiġifieri EUR 1 956 500. Hija qieset li l-parti mill-patrimonju immobbli suġġetta għat-taxxa fuq is-suċċessjonijiet fil-Ġermanja kienet tirrappreżenta 43 % tal-valur tal-massa ereditarja totali kollha, ta' ammont ta' EUR 11 592 598.10, li kien jinkludi wkoll kapital mobbli u immobbli li jinsab fi Spanja.

17 L-Uffiċċju tat-Taxxa V iffissa għal EUR 642 333 it-taxxa tas-suċċessjoni dovuta mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali. Id-drittijiet hekk ikkalkolati kienu jolqtu biss il-proprjetà immobbli li tinsab fil-Ġermanja. Dan irrifjuta li jnaqqas l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati, bħala passiv tas-suċċessjoni, minħabba li, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tal-ErbStG, dawn l-ishma rriżervati ma għandhomx rabta ekonomika mal-proprjetajiet immobbli inklużi fl-assi tas-suċċessjoni. Barra minn hekk, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni, huwa ħa inkunsiderazzjoni, minflok l-allowance ta' EUR 400 000 prevista, fil-prinċipju, għat-tfal tad-deċedut, skont l-Artikolu 16(1)(2) tal-ErbStG, allowance ta' ammont inqas b'applikazzjoni tal-Artikolu 16(2) tal-ErbStG.

18 Permezz tar-rikors tagħha quddiem il-Finanzgericht Düsseldorf (il-Qorti tal-Finanzi ta' Düsseldorf, il-Ġermanja), ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tosserva li hija għandha dritt għall-allowance kollha prevista fl-Artikolu 16(1)(2) tal-ErbStG, billi argumentat li l-paragrafu 2

ta' din id-dispożizzjoni jmur kontra d-dritt tal-Unjoni. Barra minn hekk, hija tqis li l-istess jgħodd għar-rifjut li jitnaqqas, bħala passiv tas-suċċessjoni, il-valur kollu jew parti minnu tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati, sal-ammont li din ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kkalkolat.

19 Il-qorti tar-rinviju tindika li s-soluzzjoni tat-tilwima mressqa quddiemha tiddependi mill-kwistjoni jekk l-Artikolu 16(2) tal-ErbStG u t-tieni sentenza tal-Artikolu 10(6) tagħha, li japplikaw fil-każ ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa fuq it-trasferiment minħabba s-suċċessjoni meta, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fil-Ġermanja fil-mument tal-mewt, humiex konformi mal-Artikolu 63(1) u mal-Artikolu 65 TFUE.

20 Fl-ewwel lok, dik il-qorti tindika li l-Artikolu 16(2) tal-ErbStG kien ġie introdott mil-leġiżlatur Ġermaniż bħala segwitu għas-sentenza tat-8 ta' Ġunju 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Skont din id-dispożizzjoni u skont l-Artikolu 37(14) tal-ErbStG, għat-trasferimenti *causa mortis* li għalihom il-fatt taxxabbli seħħ wara l-24 ta' Ġunju 2017, għandha titnaqqas l-allowance prevista fl-Artikolu 16(1) tal-ErbStG b'ammont ikkalkolat skont il-paragrafu 2 ta' din id-dispożizzjoni. Madankollu, il-qorti msemmija għandha dubju dwar il-kompatibbiltà ta' din il-leġiżlazzjoni l-ġdida mal-Artikolu 63(1) u mal-Artikolu 65 TFUE, kif interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja.

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

22 Fil-kuntest tal-issuġġettar parzjali għat-taxxa ta' trasferiment fuq is-suċċessjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-Uffiċċju tat-Taxxa V issuġġetta għat-taxxa biss il-patrimonju immobbli intern. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 10(6) tal-ErbStG ma jippermettix lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali li tnaqqas, bħala passiv tas-suċċessjoni mit-trasferiment *causa mortis*, skont l-Artikolu 10(5) tal-ErbStG, il-valur tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati ta' ommha u ta' ħuha li hija għandha tonora.

23 Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), ir-rabta ekonomika meħtieġa minn dan l-Artikolu 10(6) għall-finijiet tat-tnaqqis tad-dejn u tal-ispejjeż teżisti biss meta dawn ikunu jistgħu jintrabtu ma' elementi ta' patrimonju partikolari inklużi fis-suċċessjoni. Issa, skont din il-ġurisprudenza, il-fatt li l-parti rriżervata tkun, skont l-Artikolu 2311 tal-BGB, ikkalkolata skont il-valur tas-suċċessjoni ma joħloqx tali rabta ekonomika, iżda, l-iktar l-iktar, rabta ġuridika.

24 Din il-qorti tindika li, anki jekk jitqies li, fid-data tal-mewt, id-*decujus* jew ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fil-Ġermanja, din is-sitwazzjoni twassal għall-issuġġettar sħiħ tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali li tippermettilha tnaqqas integralment mill-patrimonju ttrasferit *causa mortis* l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati, bħala passiv tas-suċċessjoni, abbażi tal-punt 2 tal-Artikolu 10(5) tal-ErbStG.

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

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

2) L-Artikoli 63(1) u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru dwar l-impożizzjoni ta' taxxa tas-suċċessjoni li tipprovdi li, għall-kalkolu tat-taxxa, obbligi marbuta mal-porzjonijiet irriżervati fil-każ ta' akkwist ta' art li tinsab f'dan l-Istat Membru ma jitnaqqsux fil-każ li l-persuna li mietet u l-eredi kellhom, fid-data tal-mewt, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fi Stat Membru ieħor, filwaqt li dawn l-obbligi kienu jiġu kompletament imnaqqsa mill-bażi taxxabbli kieku tal-inqas wieħed minnhom kellu, fid-data tal-mewt, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-ewwel Stat Membru?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

26 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 63 u 65 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi li, fil-każ ta' trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dan l-Istat Membru, it-tnaqqis fuq il-bażi taxxabbli jitnaqqas, meta mqabbel mat-tnaqqis applikat meta mill-inqas wieħed minnhom kellu, fl-istess data, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-imsemmi Stat Membru, b'ammont li jikkorrispondi għas-sehem li jirrappreżenta l-valur tal-patrimonju li ma huwiex suġġett għall-impożizzjoni f'dan l-istess Stat Membru meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.

27 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 (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-23 ta' Frar 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata; tat-3 ta' Marzu 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, punt 73 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tad-29 ta' April 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Taxxi mħallsa minn UCITS), C-480/19, EU:C:2021:334, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 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.

29 It-taxxa miġbura fuq is-suċċessjonijiet, li jikkonsistu fi trasferiment lil persuna waħda jew iktar tal-patrimonju li ħalliet warajha persuna li mietet, taqa' taħt id-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment tal-kapital li jaqa' taħt l-Artikolu 63 TFUE, bl-eċċezzjoni tal-każijiet fejn l-elementi kostitwenti tagħhom ikunu limitati fi ħdan Stat Membru wieħed biss (sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja, C-244/15, EU:C:2016:359, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

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

31 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat jekk leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi, fil-każ ta' ntaxxar parzjali tad-drittijiet ta' trasferiment abbażi tas-suċċessjoni, tnaqqis fuq l-allowance tal-bażi taxxabbli, tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE u, jekk iva, jekk tali restrizzjoni hijiex iġġustifikata.

Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE

32 Fir-rigward tal-każ tas-suċċessjonijiet, il-miżuri li jikkostitwixxu restrizzjonijiet għall-moviment tal-kapital jinkludu dawk li għandhom l-effett li jnaqqsu l-valur tas-suċċessjoni ta' resident ta' Stat differenti minn dak li fit-territorju tiegħu jinsabu l-assi kkonċernati (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 F'dan il-każ, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprevedi li, meta suċċessjoni tinkludi proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-Ġermanja u li la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma huma residenti f'dan l-Istat Membru fid-data tal-mewt, it-tnaqqis fuq il-bażi taxxabbli huwa inqas minn dak li kien jiġi applikat li kieku d-*decujus* jew il-werriet kienu, f'din id-data, residenti fl-imsemmi Stat Membru. Fil-fatt, din l-allowance titnaqqas b'ammont li jikkorrispondi għall-parti li tirrappreżenta l-valur tal-patrimonju li ma huwiex suġġett għat-taxxa f'dan l-istess Stat Membru meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.

34 Konsegwentement, tali leġiżlazzjoni twassal biex is-suċċessjonijiet bejn persuni mhux residenti jkunu suġġetti għal oneru fiskali ikbar minn dawk li jinvolvu lil tal-inqas resident wieħed u, għaldaqstant, għandha l-effett li tnaqqas il-valur tas-suċċessjoni. 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 (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punti 25 u 26 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

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

35 Mill-Artikolu 65(1) TFUE, moqri flimkien mal-paragrafu 3 ta' dan l-istess artikolu, jirriżulta li l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom, distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli residenti u l-persuni taxxabbli mhux residenti sakemm din id-distinzjoni ma tikkostitwixxix mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu tal-kapital.

36 Għalhekk għandha ssir distinzjoni bejn it-trattament mhux ugwali li huwa permess taħt l-Artikolu 65(1)(a) TFUE u diskriminazzjoni arbitrarja li hija pprojbita mill-paragrafu 3 ta' dan l-istess Artikolu. F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, sabiex leġiżlazzjoni nazzjonali tkun tista' titqies bħala kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, id-differenza fit-trattament għandha tikkonċerna sitwazzjonijiet li ma jkunux oġġettivament paragunabbli jew li tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Ġunju 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata). F'dan l-aħħar każ, id-differenza fit-trattament għandha tkun xierqa sabiex tiżgura t-twettiq tal-għan imfittex minnha u ma għandhiex tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

– *Fuq il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet inkwistjoni*

37 Il-Gvern Ġermaniż isostni li suċċessjoni li tirrigwarda lil persuni mhux residenti u dik li tinvolvi lil resident huma sitwazzjonijiet oġġettivament differenti. Id-differenza fit-trattament fiskali bejn suċċessjoni li tikkonċerna lil persuni mhux residenti u dik li tinvolvi lil persuna residenti, għal dak li jikkonċerna t-taxxa tas-suċċessjoni relattiva għal beni immobbli li jinsabu fil-Ġermanja, hija għalhekk oġġettivament iġġustifikata.

38 Għandu jiġi rrilevat li, skont il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-ammont tat-taxxa tas-suċċessjoni relattiva għal proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-Ġermanja huwa kkalkolat kemm skont il-valur ta' dawn il-beni immobbli kif ukoll skont ir-rabta personali eżistenti bejn id-*decujus* u l-werriet. Issa, la wieħed u lanqas l-ieħor minn dawn iż-żewġ kriterji ma jiddependu mill-post ta' residenza tagħhom. Barra minn hekk, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni tieħu inkunsiderazzjoni kemm lill-benefiċjarju ta' suċċessjoni miftuħa bejn persuni mhux residenti kif ukoll lil dak ta' suċċessjoni li tinvolvi mill-inqas lil persuna residenti waħda bħala persuni taxxabbli għall-finijiet tal-ġbir tat-taxxa tas-suċċessjoni dwar beni immobbli li jinsabu fil-Ġermanja. Fil-fatt, fiż-żewġ każijiet, għall-finijiet tal-kalkolu tal-ammont tat-taxxa tas-suċċessjoni, id-determinazzjoni tal-klassi u tar-rata tat-taxxa tirriżulta mill-istess regoli. Huwa biss fir-rigward tad-determinazzjoni tal-arrikkiment taxxabbli tal-benefiċjarju li din il-leġiżlazzjoni tapplika, għall-finijiet tal-kalkolu tat-taxxa fuq is-suċċessjoni marbuta ma' beni immobbli li jinsabu fil-Ġermanja, differenza fit-trattament bejn is-suċċessjonijiet miftuħa bejn persuni mhux residenti u dik li tinvolvi lil persuna residenti waħda.

39 F'tali ċirkustanzi, għandu jitqies li, billi tpoġġi fuq l-istess livell, għall-finijiet tat-tassazzjoni ta' beni immobbli, minn naħa, lill-werrieta mhux residenti li jkunu akkwistaw dan l-oġġett mingħand *decujus* mhux residenti u, min-naħa l-oħra, lill-werrieta mhux residenti jew residenti li jkunu akkwistaw tali beni mingħand *decujus* residenti kif ukoll lill-werrieta residenti li jkunu akkwistaw dan l-istess beni mingħand *decujus* mhux residenti, il-leġiżlatur nazzjonali stess qies li bejn dawn iż-żewġ kategoriji ta' eredi, fid-dawl tal-modalitajiet u tal-kundizzjonijiet ta' tassazzjoni abbażi tat-taxxa tas-suċċessjoni, ma kienet teżisti l-ebda differenza oġġettiva fis-sitwazzjoni tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 51).

40 Ċertament, kif isostni l-Gvern Ġermaniż, minn naħa, il-kompetenza fiskali Ġermaniża fil-każijiet ta' ssuġġettar parzjali għat-taxxa ta' trasferiment fuq is-suċċessjonijiet applikabbli għas-suċċessjonijiet bejn persuni mhux residenti hija limitata għall-patrimonju immobbli intern filwaqt li fil-każijiet ta' ssuġġettar integrali għal dawn it-taxxi ta' trasferiment applikabbli għas-suċċessjonijiet li jinvolvu lil mill-inqas resident wieħed, din il-kompetenza testendi

għall-assi kollha ttrasferiti. Min-naħa l-oħra, fil-kawża prinċipali, kuntrarjament għad-dispożizzjonijiet li kienu s-suġġett, b'mod partikolari, tas-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), l-ammont tat-tnaqqis applikabbli għall-werrieta parzjalment taxxabbli huwa ddeterminat mhux iktar b'rata fissa, iżda *pro rata* għall-valur tal-patrimonju li fuqu hija eżerċitata l-kompetenza msemmija meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.

41 Madankollu, dawn iċ-ċirkustanzi ma jistgħux jinvalidaw il-konklużjoni li tinsab fil-punt 39 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, fil-każijiet ta' taxxa sħiħa, l-ammont tat-tnaqqis fuq il-bażi taxxabbli previst mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali bl-ebda mod ma jvarja skont l-ammont tal-bażi taxxabbli li jaqa' taħt il-kompetenza fiskali Ġermaniża. Hekk kif jirriżulta mill-informazzjoni ppreżentata quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, din l-allowance, li tiġi evalwata skont ir-rabta familjari li teżisti bejn il-werriet u d-*decujus*, tingħata awtomatikament lil kull werriet biss minħabba l-kapaċità tiegħu ta' persuna taxxabbli suġġetta għat-taxxa tas-suċċessjoni fil-Ġermanja, sabiex tiżgura l-eżenzjoni ta' parti mill-patrimonju tal-familja billi jitnaqqas l-ammont totali mis-suċċessjoni. Issa, fir-rigward tat-taxxa li tirriżulta mill-eżerċizzju mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tal-kompetenza fiskali tagħha, werriet parzjalment taxxabbli jinsab f'sitwazzjoni paragunabbli għal dik ta' werriet li huwa kompletament suġġett għat-taxxa, peress li, bl-istess mod kif il-kwalità ta' persuna taxxabbli ma tiddependix mill-post ta' residenza, għaliex il-leġiżlazzjoni inkwistjoni tissuġġetta għat-taxxa tas-suċċessjoni kull akkwist ta' proprjetà immobbli li tinsab fil-Ġermanja kemm jekk id-*decujus* kif ukoll il-werriet ikunu residenti jew le, la n-natura tar-rabta familjari li torbot lil dawn tal-aħħar u lanqas l-għan ta' eżenzjoni parzjali tal-patrimonju familjari ma jiddependu mill-post ta' residenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 53).

42 B'hekk, il-benefiċjarju ta' suċċessjoni li l-bażi taxxabbli tagħha fil-Ġermanja tkun komposta minn proprjetajiet immobbli ekwivalenti għal dawk li għalihom ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tkun suġġetta għat-taxxa tas-suċċessjoni, jista', jekk ikun akkwista tali beni minn persuna residenti fit-territorju Ġermaniż li magħha teżisti rabta familjari jew jekk, filwaqt li jkun residenti f'dan it-territorju, ikun akkwista dan il-beni minn tali persuna li ma kinitx residenti hemmhekk, jinvoka, b'differenza minn din ir-rikorrenti, l-allowance kollha prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali.

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

44 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li d-differenza fit-trattament marbuta mal-benefiċċju ta' tnaqqis bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkonċerna sitwazzjonijiet oġġettivament paragunabbli.

– *Fuq il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni minħabba raġuni imperattiva ta' interess ġenerali*

45 Il-Gvern Ġermaniż isostni li din id-differenza fit-trattament tista' tiġi ġġustifikata, b'mod partikolari, mill-ħtieġa li tiġi żgurata l-koerenza tas-sistema fiskali tiegħu.

46 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet li n-neċessità li tinżamm il-koerenza ta' sistema fiskali tista' tiġġustifika restrizzjoni tal-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat. Madankollu, sabiex tali ġustifikazzjoni tkun tista' tiġi

aċċettata, għandha tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali inkwistjoni u t-tpaċija ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali speċifika, peress li n-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata).

47 F'dan il-każ, kif ġie espost fil-punt 41 ta' din is-sentenza, il-Gvern Ġermaniż isostni li, fil-kuntest tat-taxxa tas-suċċessjoni li għandha l-għan li tintaxxa l-arrikkiment li jirriżulta minn trasferiment *causa mortis*, it-tnaqqis previst fl-Artikolu 16 tal-ErbStG, li l-ammont tiegħu jiddependi mir-rabta ta' parentela li teżisti bejn id-*decujus* u l-werriet, huwa intiż sabiex jiżgura l-eżenzjoni ta' parti mill-patrimonju familjari permezz tat-tnaqqis tal-ammont totali tas-suċċessjoni. B'mod partikolari, dan għandu l-għan li jiżgura, fil-każ ta' membri ta' familja marbuta strettament, li kull wieħed minn dawn il-persuni taxxabbli jkun jista' jibbenefika mis-suċċessjoni li jikseb billi jkun parzjalment eżentat mit-taxxa tas-suċċessjoni, jew saħansitra totalment eżentat fir-rigward tat-trażmissjonijiet ta' importanza żgħira fi ħdan il-familja.

48 Għal dan il-għan, skont l-Artikolu 16(1) tal-ErbStG, il-benefiċjarji tas-suċċessjoni huma f'pożizzjoni li jieħdu vantaġġ minn dan it-tnaqqis kollu meta t-tnaqqis fiskali marbut miegħu ikun estiż għall-massa ereditarja kollha trażmessa.

49 Min-naħa l-oħra, il-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu jipprovdi li l-allowance li jista' jitlob il-werriet minħabba r-rabta ta' parentela tiegħu mad-*decujus* hija mnaqqsa proporzjonalment għall-parti tal-arrikkiment tal-werriet li ma taqax taħt il-kompetenza fiskali tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja.

50 Għaldaqstant, leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tistabbilixxi rabta diretta bejn it-tnaqqis li jista' jinvoka l-werriet u l-portata tal-kompetenza fiskali eżerċitata fir-rigward tal-arrikkiment li jirriżulta għalih mit-trasferiment *causa mortis*.

51 Barra minn hekk, fid-dawl tal-prinċipji mfakkra fil-punt 36 ta' din is-sentenza, għandu jiġi rrilevat, minn naħa, li din ir-rabta hija xierqa sabiex tiżgura t-twettiq tal-għan imfittex minn din il-leġiżlazzjoni. Fil-fatt, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tiżgura li, għal arrikkiment globali tal-istess valur, it-tnaqqis mogħti jirrappreżenta proporzjon ekwivalenti tas-sehem tal-massa ereditarja suġġetta għat-taxxa, kemm jekk is-sitwazzjoni tkun dik ta' ssuġġettar sħiħ jew parzjali.

52 Għalhekk, din il-leġiżlazzjoni għandha l-effett li tevita li, billi tawtorizza lil werriet parzjalment taxxabbli li jibbenefika mill-allowance fl-intier tagħha filwaqt li din l-allowance ma tkunx relatata ma' taxxa li tolqot l-arrikkiment kollu li jirriżulta mit-trasferiment permezz tas-suċċessjoni, il-kapaċità kontributtiva ta' din il-persuna taxxabbli parzjalment tkun sistematikament sottovalutata.

53 Min-naħa l-oħra, l-imsemmija leġiżlazzjoni ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan imfittex, peress li jittieħed vantaġġ mill-allowance inkwistjoni fil-kawża prinċipali bi proporzjon tal-portata tal-kompetenza fiskali eżerċitata mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja meta mqabbla mal-massa ereditarja kollha. B'mod partikolari, minn din l-istess leġiżlazzjoni jirriżulta li, jekk il-beni immobbli ntaxxati minn dan l-Istat Membru jkunu ekwivalenti għat-totalità ta' din il-massa ereditarja, il-werriet parzjalment taxxabbli għandu d-dritt, bħal werriet kompletament taxxabbli, li jibbenefika mit-tnaqqis kollu previst minħabba r-rabta ta' parentela tiegħu mad-*decujus*.

54 Minn dan isegwi li, b'differenza mil-leġiżlazzjoni li tipprevedi allowance fil-forma ta' somma f'daqqa fil-każijiet ta' ssuġġettar parzjali inkwistjoni fil-kawża li tat lok għas-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), ir-restrizzjoni għall-moviment tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, li tirriżulta minn leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sa fejn hija relatata mat-tnaqqis fuq il-bażi taxxabbli, hija ġġustifikata min-neċessità li tinżamm il-koerenza tas-sistema fiskali.

55 Għaldaqstant, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikoli 63 u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi li, fil-każ ta' trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dan l-Istat Membru, l-allowance fuq il-bażi taxxabbli titnaqqas, meta mqabbel mal-allowance applikata meta mill-inqas wieħed minnhom kellu, fl-istess data, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-imsemmi Stat Membru, b'ammont li jikkorrispondi għas-sehem li jirrappreżenta l-valur tal-patrimonju li ma huwiex suġġett għall-intaxxar f'dan l-istess Stat Membru meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.

Fuq it-tieni domanda

56 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 63 u 65 TFUE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi li, fil-każ ta' trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dan l-Istat Membru, l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati ma jistgħux jitnaqqsu, bħala passiv tas-suċċessjoni, mill-valur tas-suċċessjoni, filwaqt li dawn l-obbligi jistgħu jitnaqqsu b'mod sħiħ jekk mill-inqas wieħed minnhom kellu, fl-istess data, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-imsemmi Stat Membru.

57 Mill-kunsiderazzjonijiet imsemmija fil-punti 27 sa 30 ta' din is-sentenza jirriżulta li għandu jiġi eżaminat jekk tali leġiżlazzjoni nazzjonali tikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment tal-kapital fis-sens tal-Artikolu 63(1) KE u, jekk iva, jekk tali restrizzjoni hijiex iġġustifikata.

Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE

58 Kif tfakkar fil-punt 32 ta' din is-sentenza, fil-każ ta' suċċessjoni, il-miżuri li jikkostitwixxu restrizzjonijiet għall-moviment liberu tal-kapital jinkludu dawk li għandhom l-effett li jnaqqsu l-valur tas-suċċessjoni ta' resident ta' Stat Membru differenti minn dak li fit-territorju tiegħu jinsabu l-beni kkonċernati.

59 F'din il-kawża, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprovdi li, fil-każ ta' suċċessjoni li tinkludi beni immobbli li jinsabu fil-Ġermanja, meta la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma jirrisjedu f'dan l-Istat Membru fid-data tal-mewt, dan il-werriet ma jistax inaqqas, bħala passiv tas-suċċessjoni, l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati, filwaqt li dan it-tnaqqis huwa previst meta d-*decujus* jew il-werriet kellu r-residenza tiegħu fit-territorju Ġermaniż f'din id-data.

60 Konsegwentement, tali leġiżlazzjoni, li tissuġġetta għall-post ta' residenza tad-*decujus* u tal-werriet fid-data tal-mewt il-fakultà li jitnaqqsu mill-bażi taxxabbli tas-suċċessjoni l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati li jikkorrispondu għal beni immobbli li jinsabu fit-territorju nazzjonali, twassal biex is-suċċessjonijiet bejn persuni mhux residenti relatati ma' tali beni jkunu suġġetti għal oneru fiskali ikbar minn dak li jimplika lil tal-inqas resident wieħed u, għaldaqstant, għandha l-effett li tnaqqas il-valur tal-imsemmija suċċessjoni. 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 (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et*, C-11/07, EU:C:2008:489, punt 45 kif ukoll 46).

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

61 Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat jekk ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital hekk ikkonstatata tistax tiġi ġġustifikata fid-dawl tal-Artikolu 65(1)(a) TFUE u, fid-dawl tal-motivi esposti fil-punti 35 u 36 ta' din is-sentenza, jekk id-differenza fit-trattament tikkonċernax sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli jew jekk tissodisfax raġuni imperattiva ta' interess ġenerali u, jekk ikun il-każ, jekk hijiex xierqa sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-għan li hija tfittex u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan.

– *Fuq il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet inkwistjoni*

62 Kif jirriżulta mill-punti 37 sa 39 ta' din is-sentenza, fir-rigward tal-ammont tat-taxxa tas-suċċessjoni dovuta fir-rigward ta' beni immobbli li jinsabu fil-Ġermanja, ma teżisti l-ebda differenza oġġettiva bejn, rispettivament, is-suċċessjonijiet bejn persuni li, fid-data tal-mewt, ebda waħda minnhom ma tirrisjedi f'dan l-Istat Membru u s-suċċessjonijiet bejn persuni li mill-inqas waħda minnhom tirrisjedi, f'din id-data, fl-imsemmi Stat.

63 Din l-evalwazzjoni ma tistax tiġi kkontestata mill-argument tal-Gvern Ġermaniż li jgħid li, b'differenza mill-ġurisprudenza li tirriżulta, b'mod partikolari, mis-sentenza tal-11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et* (C-11/07, EU:C:2008:489), u li tirrigwarda t-tnaqqis ta' spejjeż imposti fuq proprjetà immobbli li hija suġġetta għal taxxa fir-rigward tat-taxxa tas-suċċessjoni, l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati ma għandhomx rabta diretta mal-proprjetajiet immobbli li jinsabu fit-territorju Ġermaniż li huma suġġetti għat-taxxa tas-suċċessjoni.

64 Fil-fatt, indipendentement mill-klassifikazzjoni tagħhom fid-dritt nazzjonali, l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati huma relatati, għall-inqas parzjalment, mal-proprjetajiet immobbli li jinsabu fil-Ġermanja u li fuqhom ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja teżerċita, minħabba dan il-fatt, il-kompetenza fiskali tagħha.

65 Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jirriżulta li d-differenza fit-trattament relatata mat-tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkonċerna sitwazzjonijiet oġġettivament paragunabbli.

– *Fuq il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali*

66 Il-Gvern Ġermaniż isostni li din id-differenza fit-trattament tista' tkun iġġustifikata, fl-ewwel lok, mill-ħtieġa li tiġi ggarantita l-koerenza tas-sistema fiskali tiegħu.

67 Kif tfakkar fil-punt 46 ta' din is-sentenza, in-neċessità li tinżamm il-koerenza ta' sistema fiskali tista' tiġġustifika restrizzjoni tal-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment żgurati mit-Trattat. Madankollu, sabiex tali ġustifikazzjoni tkun tista' tiġi aċċettata, għandha tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali inkwistjoni u t-tpaċija ta' dan il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali speċifika, u n-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni.

68 F'dan il-każ, il-Gvern Ġermaniż isostni li d-dispożizzjonijiet dwar it-tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati għandhom l-għan li jippermettu d-determinazzjoni taż-żieda patrimonjali effettiva li tirriżulta mit-trasferiment *causa mortis* u li fir-rigward tagħha huma dovuti drittijiet ta' suċċessjoni.

69 Issa, id-differenza fit-trattament li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tistax tiġi ġġustifikata mill-ħtieġa li tiġi ppreżervata l-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża, sa fejn, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 104 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-Artikolu 10(6) tal-ErbStG għandu l-effett li jeskludi t-tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-benefiċjarju tas-suċċessjoni ma kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fit-territorju Ġermaniż, u dan minkejja li, kif jirriżulta wkoll mill-punt 64 ta' din is-sentenza, dawn l-obbligi għandhom, għall-inqas parzjalment, rabta suffiċjenti mal-elementi tal-massa ereditarja li fuqhom ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja teżerċita l-kompetenza fiskali tagħha u jikkorrispondu għal frazzjoni tal-massa ereditarja li ma tikkostitwixxix arrikkiment fost il-werrieta parzjalment taxxabbli.

70 Il-Gvern Ġermaniż isostni, fit-tieni lok, li differenza fit-trattament bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tkun iġġustifikata mill-prinċipju ta' territorjalità u min-neċessità li jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri, li jikkostitwixxi, ċertament, għan leġittimu rrikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja (sentenza tat-8 ta' Ġunju 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punt 65).

71 Madankollu, għandu jiġi rrilevat li d-differenza fit-trattament relatata mat-tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati inkwistjoni fil-kawża prinċipali tirriżulta biss mill-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża kkonċernata. Barra minn hekk, il-Gvern Ġermaniż ma jesponix ir-raġunijiet għalfejn it-teħid inkunsiderazzjoni tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati, meta dawn tal-aħħar ikunu marbuta mal-proprjetà immobbli li fuqhom ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja teżerċita l-kompetenza fiskali tagħha fil-kuntest ta' tassazzjoni parzjali, iwassal lil dan l-Istat Membru biex jirrinunzja għal parti minn din il-kompetenza għall-benefiċċju ta' Stati Membri oħra jew jaffettwa s-setgħa ta' tassazzjoni tal-imsemmi Stat Membru (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, punt 66 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tat-22 ta' Ġunju 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punt 70).

72 Sa fejn dan l-Istat Membru jsostni li tali differenza fit-trattament hija ġġustifikata sabiex jiġi evitat tnaqqis doppju tal-passiv marbut mal-ishma rriżervati, għandu jitfakkar, qabel kollox, li ċittadin ta' Stat Membru ma jistax jiċċaħħad mill-possibbiltà li jinvoka dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE minħabba li jibbenefika mill-vantaġġi fiskali legalment offruti mir-regoli fis-seħħ fi Stat Membru differenti minn dak li huwa jirrisjedi fih (sentenza tat-22 ta' April 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

73 Sussegwentement, hekk kif ippreċiża l-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu u mingħajr preġudizzju għal verifika min-naħa tal-qorti tar-rinviju, ma jeżistix ftehim bilaterali bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika tal-Awstrija fil-qasam tal-issuġġettar għat-taxxa tas-suċċessjoni. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu jinsabu l-beni immobbli li huma s-suġġett tas-suċċessjoni ma jistax, sabiex jiġġustifika restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni tiegħu stess, jinvoka l-possibbiltà, indipendenti mir-rieda tiegħu, għall-werriet li jibbenefika minn tnaqqis simili mogħti minn Stat Membru ieħor li jista' jikkumpensa, totalment jew parzjalment, id-dannu subit minn dan tal-aħħar minħabba n-nuqqas ta' teħid inkunsiderazzjoni mill-Istat Membru li fih tinsab l-imsemmija proprjetà immobbli, waqt il-kalkolu tad-drittijiet tas-suċċessjoni, tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati. (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et*, C-11/07, EU:C:2008:489, punti 67 u 68; tal-11 ta' Settembru 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punti 64 u 65, kif ukoll tat-22 ta' April 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 42).

74 Fil-fatt, Stat Membru ma jistax jinvoka l-eżistenza ta' benefiċċju mogħti b'mod unilaterali minn Stat Membru ieħor sabiex jevita l-obbligi tiegħu taħt it-Trattat FUE, b'mod partikolari dawk li jirriżultaw mid-dispożizzjonijiet tat-Trattat relattivi għall-moviment liberu tal-kapital (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-22 ta' April 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

75 Minn dan isegwi li r-restrizzjoni għall-moviment tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 63(1) TFUE, li tirriżulta minn leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sa fejn hija dwar in-nuqqas ta' possibbiltà ta' tnaqqis tal-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati, ma tista' tiġi ġġustifikata la mill-ħtieġa li tiġi ppreżervata l-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża u lanqas mill-prinċipju ta' territorjalità u min-neċessità li jiġi żgurat tqassim ibbilanċjat tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri.

76 Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għat-tieni domanda hija li l-Artikoli 63 u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi li, fil-każ ta' trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dan l-Istat Membru, l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati ma jistgħux jitnaqqsu, bħala passiv tas-suċċessjoni, mill-valur tas-suċċessjoni, filwaqt li dawn l-obbligi jistgħu jitnaqqsu b'mod sħiħ jekk mill-inqas wieħed minnhom kellu, fid-data tal-mewt, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-imsemmi Stat Membru.

Fuq l-ispejjeż

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

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

1) **L-Artikoli 63 u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi li, fil-każ ta' trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dan l-Istat Membru, l-allowance fuq il-bażi taxxabbli titnaqqas, meta mqabbel mal-allowance applikata meta mill-inqas wieħed minnhom kellu, fl-istess data, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-imsemmi Stat Membru, b'ammont li jikkorrispondi għas-sehem li jirrappreżenta l-valur tal-patrimonju li ma huwiex suġġett għall-intaxxar f'dan l-istess Stat Membru meta mqabbel mal-valur tal-massa ereditarja kollha.**

2) **L-Artikoli 63 u 65 TFUE għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru dwar il-kalkolu tat-taxxa tas-suċċessjoni li tipprevedi li, fil-każ ta' trasferiment ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali, meta, fid-data tal-mewt, la d-*decujus* u lanqas il-werriet ma kellhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dan l-Istat Membru, l-obbligi marbuta mal-ishma rriżervati ma jistgħux jitnaqqsu, bħala passiv tas-suċċessjoni, mill-valur tas-suċċessjoni, filwaqt li dawn l-obbligi jistgħu jitnaqqsu b'mod sħiħ jekk mill-inqas wieħed minnhom kellu, fid-data tal-mewt, id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fl-imsemmi Stat Membru.**

Firem