KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
ippreżentati fit-13 ta' Marzu 2025[1]

Kawża C-142/24

Familienstiftung
vs
Finanzamt Köln-West

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

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea — Artikolu 63 tat-Trattat FUE — Moviment liberu tal-kapital — Taxxa fuq is-suċċessjoni u d-donazzjonijiet — Issuġġettar għal taxxa fuq it-trasferiment ta' patrimonju *inter vivos* mingħajr ħlas permezz tal-ħolqien ta' fondazzjoni tal-familja — Fondazzjoni tal-familja b'sede f'Liechtenstein — Issuġġettar għal taxxa fuq id-donazzjonijiet fil-Ġermanja — Trattament fiskali sfavorevoli tal-fondazzjoni ta' familja barranija — Ġustifikazzjoni — Raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali — Koerenza tas-sistema fiskali — Taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva — Proporzjonalità"

1. Id-dritt Ġermaniż jawtorizza l-ħolqien ta' fondazzjonijiet tal-familja fl-interess ta' familja waħda jew ta' diversi familji. Meta l-fundatur huwa residenti fil-Ġermanja, it-trasferiment ta' patrimonju sabiex tinħoloq waħda minn dawn il-fondazzjonijiet permezz ta' att *inter vivos* huwa suġġett għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet, kemm jekk il-fondazzjoni titwaqqaf fil-Ġermanja kif ukoll jekk f'pajjiż ieħor.

2. Il-fondazzjoni tal-familja mwaqqfa barra mill-pajjiż minn persuna residenti fil-Ġermanja tirċievi trattament fiskali iktar oneruż minn dik imwaqqfa fil-Ġermanja. Din id-differenza hija bbażata, skont l-awtoritajiet Ġermaniżi, fuq li l-fondazzjonijiet tal-familja ta' dan l-Istat Membru iħallsu, kull tletin sena, "taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva", li ma tapplikax fil-każ tal-fondazzjonijiet tal-familja mwaqqfa barra mill-pajjiż.

3. Il-qorti tar-rinviju hija adita b'kawża bejn fondazzjoni ta' familja mwaqqfa f'Liechtenstein minn persuna residenti fil-Ġermanja u l-awtoritajiet tat-taxxa Ġermaniżi. Sabiex tiddeċiedi dwar it-tilwima, tixtieq tkun taf jekk il-leġiżlazzjoni fiskali ta' dan l-Istat Membru, dwar it-taxxa fuq id-donazzjonijiet, tosservax il-prinċipju ta' moviment liberu tal-kapital stabbilit fl-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea tat-2 ta' Mejju 1992[2].

[1] Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

[2] ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 11, Vol. 52, p. 3 (iktar 'il quddiem, il-"Ftehim ŻEE"). Huwa parti minn dan il-Ftehim, fost l-oħrajn, il-Prinċipat tal-Liechtenstein sa mill-1 ta' Mejju 1995 (Deċiżjoni 1/95 tal-Kunsill taż-ŻEE, tal-10 ta' Marzu 1995, dwar id-dħul fis-seħħ tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea għall-Prinċipat ta' Liechtenstein (ĠU 1995, L 86, p. 58)).

I. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt internazzjonali. Il-Ftehim ŻEE

4. L-Artikolu 40 jistipula:

"Fil-qafas tad-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim, ma għandu jkun hemm l-ebda restrizzjoni bejn il-Partijiet Kontraenti fuq il-moviment ta' kapital li jappartjeni lil persuni li huma residenti fi Stati Membri tal-[Komunità Ewropea] jew fi Stati ta[l-Assoċjazzjoni Ewropea għall-Kummerċ Ħieles (EFTA)] u ma għandu jkun hemm l-ebda diskriminazzjoni msejsa fuq iċ-ċittadinanza jew fuq il-post ta' residenza tal-partijiet jew fuq il-post fejn dak il-kapital hu investit. L-Anness XII fih id-dispożizzjonijiet necessarji biex jiġi implimentat dan l-Artikolu".

5. Fl-Anness XII, intitolat "Moviment liberu tal-kapital", isir riferiment għad-Direttiva tal-Kunsill 88/361/KEE tal-24 ta' Ġunju 1988, għall-implimentazzjoni tal-Artikolu 67 tat-Trattat [3].

B. Id-dritt tal-Unjoni. Id-Direttiva 88/361

6. Skont l-Artikolu 1:

"1. 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.

[…]"

7. L-Anness I fih in-nomenklatura tal-movimenti ta' kapital imsemmija fl-Artikolu 1. Taħt XI, iddedikat għal "Movimenti ta' kapital personali", u taħt l-ittra B jaqgħu "Rigali u iddotar".

C. Id-dritt Ġermaniż. ErbStG [4]

8. L-Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (il-Liġi dwar it-taxxa fuq is-suċċessjoni u fuq id-donazzjonijiet) (iktar 'il quddiem, l-"ErbStG") tistabbilixxi, fil-punt 2 tal-Artikolu 1(1) tagħha ("Tranżazzjonijiet suġġetti għal obbligu ta' taxxa"), li donazzjonijiet *inter vivos* huma suġġetti għat-taxxa.

9. Huwa wkoll suġġett għall-ErbStG, skont il-punt 4 tal-Artikolu 1(1) tagħha, il-patrimonju ta' fondazzjoni, sakemm hija mwaqqfa essenzjalment fl-interess ta' familja jew ta' familji partikolari, kull tletin sena.

[3] ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 10, Vol. 1, p. 10.

[4] Fil-verżjoni emendata bil-Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (il-Liġi li timplimenta d-Direttiva dwar l-irkupru tad-dejn u li temenda r-regoli tat-taxxa), tas-7 ta' Diċembru 2011 (BeitrRLUmsG) (BGBl 2011 I, p. 2592).

10. Skont l-Artikolu 2 (“Obbligu ta’ taxxa personali”), l-obbligu fiskali jsir dovut:

– Għall-patrimonju kollu li huwa suġġett għal trasferiment (obbligu fiskali illimitat), fil-każijiet previsti fil-punti 1 sa 3 tal-Artikolu 1(1) meta l-mejjet fid-data tal-mewt tiegħu, id-donatur fid-data tad-donazzjoni jew il-benefiċjarju fid-data tal-fatt taxxabbli (Artikolu 9) ikollu l-istatus ta’ ċittadin nazzjonali (*Inländer*). Dawn huma, fost l-oħrajn, il-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fit-territorju nazzjonali.

– Fil-każijiet previsti fil-punt 4 tal-Artikolu 1(1) meta l-fondazzjoni jkollha l-indirizz jew is-sede tagħha fit-territorju nazzjonali.

11. Skont il-punt 8 tal-Artikolu 7(1) (“Donazzjonijiet *inter vivos*”), huwa meqjus donazzjoni *inter vivos* it-trasferiment ta’ patrimonju permezz ta’ att tal-fondazzjoni *inter vivos*.

12. Skont il-punt 4 tal-Artikolu 9(1) (“Fatt taxxabbli”), it-taxxa titnissel, fil-każijiet previsti fil-punt 4 tal-Artikolu 1(1) kull tletin sena mid-data tal-ewwel trasferiment tal-assi lill-fondazzjoni.

13. L-Artikolu 15(1) (“Klassijiet fiskali”) jispeċifika l-kriterji li għandhom jiġu stabbiliti, ibbażati fuq ir-relazzjoni personali bejn il-benefiċjarju u l-mejjet jew id-donatur, il-klassijiet fiskali segwenti:

– klassi fiskali I: tiġbor flimkien il-konjuġi u s-sieħeb jew sieħba *de facto*, it-tfal u t-tfal tal-konjuġi; id-dixxendenti tat-tfal u tat-tfal tal-konjuġi; u l-axxendenti, fil-każ ta’ trasferimenti *causa mortis*.

– klassi fiskali II: tiġbor lill-axxendenti, sakemm ma jaqgħux taħt il-klassi fiskali I; l-aħwa; id-dixxendenti fl-ewwel grad tal-aħwa; il-konjuġi ta’ wieħed mill-ġenituri; il-ħaten u l-ħtint; il-kunjati; il-konjuġi divorzjat; u s-sieħeb jew sieħba *de facto* ta’ unjoni xolta.

– klassi fiskali III: tiġbor il-benefiċjarji l-oħra kollha u d-donazzjonijiet speċifiċi.

14. L-Artikolu 15(2) jistipula li, fil-każ tal-fondazzjonijiet previst fil-punt 8 tal-Artikolu 7(1), it-taxxa hija bbażata fuq ir-rabta ta’ parentela bejn l-iktar benefiċjarju mbiegħed skont l-istatut tal-fondazzjoni u d-deċedut jew id-donatur, sakemm il-fondazzjoni tkun twaqqfet fit-territorju nazzjonali essenzjalment fl-interess ta’ familja jew ta’ familji partikolari.

15. L-Artikolu 16(1) (“Tnaqqis”) jistabbilixxi l-ammonti minimi eżentati li jistgħu jitnaqqsu mill-bażi taxxabbli f’każijiet ta’ taxxa minħabba obbligu personali, meta t-trasferiment isir favur:

1. il-konjuġi u s-sieħeb jew sieħba *de facto*, fl-ammont ta’ EUR 500 000;

2. it-tfal li jaqgħu taħt il-punt 2 tal-Klassi I u t-tfal ta’ tfal mejtin li jaqgħu taħt il-punt 2 tal-Klassi I, fl-ammont ta’ EUR 400 000;

3. it-tfal tat-tfal li jaqgħu taħt il-punt 2 tal-klassi fiskali I, fl-ammont ta’ EUR 200 000;

4. il-persuni l-oħra fil-klassi fiskali I, fl-ammont ta’ EUR 100 000;

5. il-persuni tal-klassi fiskali II, fl-ammont ta’ EUR 20 000;

[…]

7. il-persuni l-oħra fil-klassi fiskali III, fl-ammont ta' EUR 20 000.

16. L-Artikolu 19 ("Tipi ta' taxxa") jirregola r-rati ta' taxxa skont il-klassijiet fiskali u l-valur tat-trasferiment suġġett għat-taxxa. Għall-klassi I, ir-rati jvarjaw minn 7 % sa 30 %; għall-klassi II, minn 15 % sa 43 %; u, għall-klassi III, minn 30 % sa 50 %.

II. Il-fatti, il-kawża u d-domanda preliminari

17. Fl-2014, is-Sa Y (iktar 'il quddiem, il-"il-fundatriċi"), residenti fil-Ġermanja, ħolqot fondazzjoni ta' familja f'Liechtenstein skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-aħħar pajjiż.

18. Skont l-istatut tal-fondazzjoni, l-għan tagħha huwa li tippromwovi u tagħti appoġġ lill-ulied komuni tal-fundatriċi u tal-konjuġi mejjet tagħha. Il-benefiċjarji tal-fondazzjoni huma l-fundatriċi, l-imsemmija tfal komuni u wliedhom.

19. Meta ħolqitha, il-fundatriċi tat patrimonju lill-fondazzjoni, li fuqu din akkwistat kapaċità totali u inkundizzjonata ta' trasferiment ħieles tal-assi. Il-fundatriċi tilfet id-dritt li tiddisponi minn dan il-patrimonju, mingħajr il-possibbiltà li titlob lura l-assi kollha jew parti minnhom.

20. Fis-16 ta' April 2015, il-fondazzjoni nnotifikat it-tranżazzjoni lill-Finanzamt Köln-West (l-Uffiċċju tat-Taxxa fil-Punent ta' Köln, il-Ġermanja; iktar 'il quddiem, l-"awtorità tat-taxxa") u ppreżentat dikjarazzjoni tat-taxxa fuq id-donazzjonijiet.

21. Peress li essenzjalment kienet twaqqfet għall-interess tal-familja tal-fundatriċi, il-fondazzjoni sostniet li, sabiex tiġi kkalkolata t-taxxa dovuta fuq id-donazzjonijiet, kellha tiġi kkunsidrata r-rabta ta' parentela tal-iktar benefiċjarju mbiegħed mal-fundatriċi, skont l-istatut. Skont dan il-kriterju, hija applikat it-tnaqqis tal-bażi taxxabbli u r-rata tat-taxxa li tikkorrispondi mal-qraba tal-klassi I ('l hekk imsejjaħ il-"privileġġ tal-klassijiet fiskali").

22. Fit-22 ta' Novembru 2018, l-awtorità tat-taxxa ċaħdet dan l-approċċ. Hija argumentat li:

– Il-privileġġ tal-klassijiet fiskali għall-fondazzjonijiet tal-familja jirrikjedi li l-fondazzjoni titwaqqaf fil-Ġermanja. Jekk dan ma jkunx il-każ, il-leġiżlazzjoni timponi li jiġu applikati l-kriterji korrispondenti għall-klassi fiskali III, li jfisser tnaqqis inqas fil-bażi taxxabbli u rata taxxabbli ogħla.

– Id-differenza fit-trattament hija ġġustifikata mill-ħtieġa li tiġi ppreżervata l-koerenza tas-sistema tat-taxxa Ġermaniża. Il-privileġġ tal-klassijiet fiskali mogħti għall-ħolqien ta' fondazzjoni ta' familja nazzjonali huwa dovut għall-fatt li dawn il-fondazzjonijiet huma suġġetti, kull tletin sena, għal taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva. Fondazzjoni ta' familja ddomiċiljata barra mill-pajjiż ma tħallasx taxxi taħt din l-aħħar modalità ta' taxxa.

23. Fid-19 ta' Diċembru 2018, il-fondazzjoni ppreżentat rikors quddiem l-awtorità tat-taxxa, li ġie miċħud fis-6 ta' Jannar 2021.

24. Fil-5 ta' Frar 2021, il-fondazzjoni ppreżentat rikors quddiem il-Finanzgericht Köln (il-Qorti tal-Finanzi ta' Köln, il-Ġermanja), li fih sostniet li għandu jiġi applikat għaliha l-privileġġ tal-klassi fiskali I li, anki meta l-fondazzjoni tkun imwaqqfa barra mill-pajjiż. Inkella, hija sostniet, id-dritt għall-moviment liberu tal-kapital jinkiser b'mod mhux ġustifikat.

25. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Köln (il-Qorti tal-Finanzi ta' Köln, il-Ġermanja) tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"L-Artikolu 40 tal-Ftehim [ŻEE]) għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi dispożizzjoni legali nazzjonali ta' Stat Membru dwar l-impożizzjoni tat-taxxa fuq is-suċċessjoni u tat-taxxa fuq id-donazzjoni li, fir-rigward tat-tassazzjoni ta' trasferiment *inter vivos* ta' patrimonju abbażi ta' ftehim ta' fondazzjoni lil fondazzjoni barranija tapplika l-ogħla klassi fiskali (il-klassi fiskali III), f'sitwazzjoni fejn il-fondazzjoni tkun essenzjalment twaqqfet fl-interess ta' familja jew ta' familji partikolari (fondazzjoni ta' familja) filwaqt li fil-każ korrispondenti fejn tkun involuta fondazzjoni ta' familja nazzjonali l-klassi fiskali tiddependi mir-rabta ta' parentela bejn l-iktar benefiċjarju mbiegħed, skont l-istatut tal-fondazzjoni, mill-persuna li tagħmel id-donazzjoni (li toħloq il-fondazzjoni), b'tali mod li, fil-każ ta' fondazzjoni ta' familja nazzjonali, japplikaw klassijiet fiskali iktar favorevoli (il-klassijiet fiskali I jew II)?"

III. Il-proċeduri quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

26. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-23 ta' Frar 2024.

27. Il-fondazzjoni rikorrenti, il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

28. Il-Qorti tal-Ġustizzja ma kkunsidratx neċessarju li tinżamm seduta.

IV. Evalwazzjoni

29. Fl-analiżi tiegħi ser insegwi l-metodu li bih il-Qorti tal-Ġustizzja twettaq, sistematikament, l-analiżi tad-domandi preliminari magħmula f'każijiet simili għal dan. Il-mod ta' kif taħdem, f'fażijiet jew stadji, ifittex li jidentifika, l-ewwel nett, il-libertà applikabbli u r-restrizzjoni eventwali fir-rigward tagħha. It-tieni nett, hija tqabbel is-sitwazzjonijiet inkwistjoni, sabiex jiġi ddeterminat jekk dawn kinux suġġetti għal trattament differenti, fatt li jeħtieġ eżami ddettaljat tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tistabbilixxi dan it-trattament. Fl-aħħar nett, hija tinvestiga l-eventwali ġustifikazzjonijiet, ibbażati fuq raġunijiet imperattivi ta' interess pubbliku, u fuq il-proporzjonalità tal-miżura nazzjonali li tirrestrinġi l-libertà inkwistjoni.

A. Il-libertà applikabbli

30. Il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tistabbilixxi jekk il-leġiżlazzjoni Ġermaniża inkwistjoni hijiex kompatibbli mal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE dwar il-moviment liberu tal-kapital. Għall-kuntrarju, il-Gvern Ġermaniż isostni li l-eżami għandu jsir mill-perspettiva tal-libertà ta' stabbiliment.

31. Fil-fehma tal-Gvern Ġermaniż:

– Fil-każ ta' trasferiment ta' patrimonju bil-għan li titwaqqaf fondazzjoni tal-familja, b'differenza minn donazzjoni fis-sens klassiku, dak li jieħu preċedenza ma huwiex it-trasferiment tal-patrimonju bħala tali, iżda t-twaqqif tal-fondazzjoni.

– Il-libertà ta' stabbiliment prevista fl-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE tiżgura l-aċċess għall-attivitajiet ekonomiċi għal persuni li jaħdmu għal rashom u l-eżerċizzju tagħhom, kif ukoll il-ħolqien u l-ġestjoni ta' impriżi f'Liechtenstein. Il-kunċett ta' stabbiliment, fis-sens ta' dan l-artikolu, kif ukoll fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE, għandu jiġi interpretat b'mod wiesa'. Konsegwentement, it-twaqqif ta' fondazzjoni ukoll jista' jiġi inkluż fil-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment.

– Fil-każ ta' fondazzjoni tal-familja, il-patrimonju tal-familja ttrasferit lill-fondazzjoni jsir legalment indipendenti bil-għan li jinkiseb dħul li minnu jibbenefikaw il-membri tal-familja. Għalhekk, it-twaqqif ta' fondazzjoni tal-familja ma jistax jitqies sempliċement moviment ta' kapital, iżda, pjuttost, "stabbiliment tal-familja". Għalhekk it-tranżazzjoni għandha tinftiehem li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-libertà ta' stabbiliment (l-Artikolu 31 tal-Ftehim ŻEE) u mhux f'dak tal-moviment liberu tal-kapital.

32. Minkejja dan, il-Gvern Ġermaniż isostni li, minkejja d-dubji tiegħu, "ser jitlaq mill-prinċipju li l-moviment liberu tal-kapital huwa applikabbli għal din il-kawża" u li l-kunsiderazzjonijiet ulterjuri tiegħu jistgħu, fi kwalunkwe każ, jiġu estrapolati għal-libertà ta' stabbiliment [5].

33. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat, ripetutament li "[…] sabiex jiġi ddeterminat jekk leġiżlazzjoni nazzjonali taqax taħt ir-regoli dwar il-libertà ta' stabbiliment jew dawk dwar il-moviment liberu tal-kapital, għandu jiġi kkunsidrat l-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni" [6].

34. F'dan il-każ, il-kawża li minnha oriġinat it-talba għal deċiżjoni preliminari tikkonċerna l-leġiżlazzjoni Ġermaniża li tirregola t-taxxa fuq is-suċċessjoni u d-donazzjonijiet. Din il-leġiżlazzjoni tikklassifika t-trasmissjoni ta' patrimonju permezz tat-twaqqif ta' fondazzjoni tal-familja bħala donazzjoni (il-punt 8 tal-Artikolu 7(1) tal-ErbStG).

35. It-taxxa fuq id-donazzjonijiet tidħol fis-seħħ, preċiżament, permezz tat-trasferiment *inter vivos* mingħajr ħlas ta' patrimonju, jew favur donatur jew inkella, bħal f'dan il-każ, favur fondazzjoni tal-familja. Il-fatt li minn dan it-trasferiment jinħoloq "stabbiliment tal-familja" b'personalità ġuridika huwa konsegwenza sussegwenti, li għandha l-konsegwenzi fiskali tagħha stess.

36. Mill-perspettiva tal-moviment liberu tal-kapital, kemm jekk isir riferiment għall-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE kif ukoll għall-Artikolu 63 tat-Trattat FUE, it-tnejn jipproteġu l-istess libertà. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja:

– "[j]ekk restrizzjonijiet għall-moviment liberu tal-kapital bejn ċittadini tal-Istati partijiet fil-Ftehim ŻEE għandhom ikunu evalwati fid-dawl tal-Artikolu 40 u tal-Anness XII tal-imsemmi ftehim, dawn id-dispożizzjonijiet għandhom l-istess portata ġuridika bħal dik tad-dispożizzjonijiet, essenzjalment identiċi, tal-Artikolu 56 KE […]" [7].

[5] Punt 46 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Ġermaniż.

[6] Sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485), punt 17.

[7] Sentenza tal-11 ta' Ġunju 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-521/07, EU:C:2009:360), punt 33.

– "L-Artikolu [63(1) TFUE] jipprojbixxi r-restrizzjonijiet kollha għall-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri u bejn l-Istati Membri u pajjiżi terzi. Għalkemm it-Trattat [FUE] ma jagħtix definizzjoni tal-kunċett ta' moviment tal-kapital, huwa xorta waħda paċifiku li d-Direttiva 88/361, flimkien man-nomenklatura annessa magħha, għandha valur indikattiv sabiex tingħata definizzjoni ta' dan il-kunċett […]. Issa, id-donazzjonijiet ('rigali') u l-għotjiet ('iddotar') jidhru fil-Parti XI, intitolata 'Movimenti ta' kapitali personali', tal-Anness I tad-Direttiva 88/361" [8].

– "Bħat-taxxa miġbura fuq is-suċċessjonijiet, li tikkonsisti fit-transfer tal-patrimonju li l-persuna li mietet tħalli lil wieħed jew aktar persuni u li jaqa' wkoll taħt l-istess titolu tal-imsemmi Anness I […], it-trattament fiskali ta' donazzjonijiet, kemm jekk jirrigwardaw ammonti ta' flus, ta' beni immobbli jew ta' beni mobbli, jaqa' għalhekk, taħt id-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment tal-kapital, bl-eċċezzjoni tal-każijiet fejn l-elementi kostitwenti tagħhom ikunu ristretti fi ħdan Stat Membru wieħed biss" [9].

37. L-elementi msemmija hawn fuq iwassluni sabiex naqbel mal-pożizzjoni tal-qorti tar-rinviju u nqis li d-domanda għandha tiġi analizzata mill-perspettiva tal-moviment liberu tal-kapital.

B. L-eżistenza ta' restrizzjoni

38. L-Artikolu 15(2) tal-ErbStG jistipula li, f'każ ta' trasferiment ta' patrimonju għat-twaqqif ta' fondazzjoni tal-familja taħt il-leġiżlazzjoni nazzjonali, il-klassi fiskali tiġi stabbilita skont il-prossimità ta' parentela (klassijiet I u II).

39. Madankollu, il-fondazzjonijiet tal-familja mwaqqfa barra mill-pajjiż jibqgħu fil-klassi fiskali III, li jfisser li jiġi applikat tnaqqis iktar baxx fil-bażi taxxabbli u li r-rati jinbidlu għal rati iktar ogħla.

40. F'dak li jirrigwarda t-taxxa fuq is-suċċessjoni, li, bħal fil-każ ta' donazzjonijiet [10], hija imposta fuq trasferimenti ta' beni mingħajr ħlas, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li leġiżlazzjoni ta' Stat Membru simili għal dik inkwistjoni tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital [11].

41. Il-Gvern Ġermaniż jirrikonoxxi li l-leġiżlazzjoni fiskali tiegħu fiha, f'dan l-istadju, restrizzjoni għal-libertà ta' moviment tal-kapital. Huwa żviluppa l-argument tiegħu f'erba' punti: [12]

– L-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE jipprojbixxi, b'mod ġenerali, ir-restrizzjonijiet għall-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri, kif ukoll bejn l-Istati Membri u l-pajjiżi terzi.

– Il-punt 1 tal-Artikolu 15(2) tal-ErbStG jissottometti t-twaqqif ta' fondazzjoni tal-familja Ġermaniża għal oneru fiskali mnaqqas, li minnu huma esklużi l-fondazzjonijiet imwaqqfa barra mill-pajjiż. Meqjusa b'mod iżolat, it-twaqqif ta' din l-aħħar entità hija suġġetta għal oneru fiskali ferm ogħla.

8 Sentenza tas-16 ta' Ġunju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Awstrija (C-10/10, EU:C:2011:399), punt 24.

9 Sentenza tat-22 ta' April 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), punt 20.

10 Il-Qorti tal-Ġustizzja tevalwa din l-assoċjazzjoni fis-sentenza tat-22 ta' April 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), punt 20.

11 Sentenza tat-30 ta' Ġunju 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), punt 19.

12 Punti 47 sa 50 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu.

– F'dan il-każ, din id-dispożizzjoni tal-ErbStG tintaxxa t-twaqqif ta' fondazzjoni tal-familja b'sede f'Liechtenstein, (li l-benefiċjarji tagħha huma biss id-dixxendenti f'linja diretta) b'tariffi ferm ogħla minn dawk li kienu jintalbu li kieku kienet saret donazzjoni, bl-istess termini, lil fondazzjoni b'sede jew uffiċju reġistrat fil-Ġermanja.

– It-tnaqqis fil-valur tad-donazzjoni, li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża, jinvolvi restrizzjoni għall-moviment tal-kapital.

42. Fid-dawl ta' dan ir-rikonoxximent espliċitu tal-Gvern Ġermaniż, li jaqbel mal-Kummissjoni u mal-fondazzjoni rikorrenti, naħseb li mhux meħtieġ li ssir xi riflessjoni oħra.

43. Jista' jkun hemm qbil, għalhekk, li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża tistipula li l-oneru tat-taxxa fuq id-donazzjonijiet jiddependi mill-post li fih il-fondazzjoni tal-familja jkollha l-uffiċċju reġistrat jew is-sede tagħha. Konsegwentement donazzjoni sabiex titwaqqaf fondazzjoni tal-familja bis-sede fil-Ġermanja hija suġġetta għal taxxa fuq id-donazzjonijiet inqas minn dik mitluba sabiex titwaqqaf fondazzjoni tal-familja bis-sede f'Liechtenstein, bl-effett li jitnaqqas il-valur tad-donazzjoni, f'dan l-aħħar każ.

44. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi eżaminat jekk ir-restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital hekk iddikjarata tistax tkun iġġustifikata fid-dawl tal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE (ekwivalenti, *mutatis mutandis*, għall-Artikolu 63 TFUE).

C. Il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni

45. Skont il-metodu li semmejt iktar 'il fuq, issa għandu jiġi kkunsidrat, fl-ewwel lok, jekk is-sitwazzjonijiet ikkontestati humiex paragunabbli u, jekk ikun il-każ, fit-tieni lok, il-possibbiltà li jiġi ġġustifikat it-trattament differenti ta' dawn is-sitwazzjonijiet minħabba raġuni imperattiva ta' interess ġenerali [13].

46. Effettivament, "sabiex leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali, bħal dik inkwistjoni […] tkun tista' tiġi kkunsidrata bħala kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-trattat dwar il-moviment liberu tal-kapital, jeħtieġ li d-differenza fit-trattament tkun tirrigwarda sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament paragunabbli jew li din id-differenza tkun iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali" [14].

1. Il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet

47. Ma hemmx dubju li t-twaqqif ta' fondazzjoni tal-familja Ġermaniża hija suġġetta għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet, l-istess kif hija fondazzjoni tal-familja barra mill-pajjiż, imwaqqfa minn resident Ġermaniż. F'dan l-aħħar każ, l-issuġġettar għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet iseħħ skont diversi dispożizzjonijiet tal-ErbStG:

– Skont il-punt 2 tal-Artikolu 1(1) u l-punt 8 tal-Artikolu 7(1) rispettivament: i) id-donazzjonijiet *inter vivos* huma suġġetti għat-taxxa; u ii) it-trasferiment ta' patrimonju permezz ta' ħolqien ta' fondazzjoni *inter vivos* huwa kkunsidrat donazzjoni *inter vivos* [15].

[13] Sentenza tat-12 ta' Ottubru 2023, BA (Suċċessjoni — Politika tal-akkomodazzjoni soċjali fl-Unjoni) (C-670/21, EU:C:2023:763), punt 56.

[14] Sentenza tas-17 ta' Settembru 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), punt 58.

[15] Digriet tar-rinviju, punt 38.

– Minkejja li skont il-punt 1 tal-Artikolu 2(1) tal-ErbStG, il-fondazzjoni tal-familja barra mill-pajjiż ma tissodisfax ir-rekwiżiti legali sabiex jinħoloq obbligu tat-taxxa personali, dan l-obbligu tat-taxxa jinħoloq ukoll meta, fil-mument li titwettaq id-donazzjoni, id-donatur ikun ċittadin.

– L-ittra a) tat-tieni sentenza fil-punt 1 tal-Artikolu 2(1) tal-ErbStG tqis bħala ċittadini, fost l-oħrajn, il-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fit-territorju nazzjonali. Billi l-fundatriċi (donatriċi) kienet iddomiċiljata fil-Ġermanja fil-mument li fih seħħet id-donazzjoni, jeżisti obbligu ta' taxxa personali [16].

48. Lanqas ma huwa kkontestat li, kif jirriżulta minn dawn il-premessi, l-oneru fiskali fuq it-twaqqif (għal resident Ġermaniż) ta' fondazzjonijiet b'sede f'pajjiż barrani huwa ogħla min dak għat-twaqqif ta' fondazzjonijiet b'sede fil-Ġermanja.

49. Għalhekk, l-istess fatt (it-trasferiment minn persuna residenti fil-Ġermanja ta' patrimonju permezz tat-twaqqif ta' fondazzjoni, kemm jekk Ġermaniża jew barranija) jagħti lok għall-obbligu ta' taxxa li għandu jikkontribwixxi, fiż-żewġ każijiet, għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet Ġermaniża. Konsegwentement, bħala regola, is-sitwazzjonijiet huma paragunabbli.

50. Il-Gvern Ġermaniż isostni, madankollu, li s-sitwazzjoni ta' fondazzjoni tal-familja nazzjonali ma hijiex oġġettivament paragunabbli ma' dik ta' fondazzjoni tal-familja barranija. Fl-opinjoni tiegħu, il-leġiżlatur Ġermaniż seta' jistabbilixxi privileġġ fiskali għall-fondazzjonijiet tal-familja nazzjonali, bil-għan li jikkumpensa għall-iżvantaġġ tat-taxxa fuq is-suċċessjoni sostitutiva, li għandha titħallas perijodikament biss mill-fondazzjonijiet tal-familja nazzjonali.

51. Ma naqbilx ma' din il-perspettiva, li telimina l-possibbiltà li jiġi analizzat jekk differenza fit-trattament hijiex ksur ta' libertà fundamentali: jekk jiġi aċċettat l-argument tal-Gvern Ġermaniż iwassal sabiex id-differenza fit-trattament tkun is-sors, waħidha, ta' element determinanti tan-nuqqas ta' paragunabbiltà ta' sitwazzjonijiet. Argument analogu minn dan l-istess Gvern diġà ġie miċħud mill-Qorti tal-Ġustizzja meta ddeċidiet fuq kawża oħra relatata mal-applikazzjoni tal-ErbStG [17].

52. Sabiex jiġi ddeterminat jekk is-sitwazzjonijiet ikkontestati humiex paragunabbli, għandu jitqies il-fatt li jiġġenera l-obbligu tat-taxxa prinċipali, ikun xi jkun il-post ta' residenza ta' kull wieħed mis-suġġetti obbligati li jħallsu t-taxxa.

53. F'dan il-każ, dan il-fatt li jiġġenera l-obbligu tat-taxxa (it-trasferiment ta' beni permezz tat-twaqqif ta' fondazzjoni tal-familja, minn persuna residenti fil-Ġermanja) huwa taxxabbli għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet skont l-ErbStG, irrispettivament minn jekk il-fondazzjoni tal-familja hijiex imwaqqfa f'dak il-pajjiż jew f'Liechtenstein. Il-fatt li jiġġenera l-obbligu tat-taxxa, nirrepeti, huwa l-istess fiż-żewġ każijiet.

[16] Digriet tar-rinviju, punt 41.

[17] Sentenza tat-12 ta' Ottubru 2023, BA (Suċċessjoni — Politika tal-akkomodazzjoni soċjali fl-Unjoni) (C-670/21, EU:C:2023:763), punt 64: "[…] bla ħsara għall-eżami tan-natura eventwalment iġġustifikata tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali abbażi ta' raġuni imperattiva ta' interess ġenerali, li jiġi aċċettat li sitwazzjonijiet ma humiex paragunabbli minħabba s-sempliċi fatt li l-proprjetà immobbli inkwistjoni tinsab fi Stat terz li ma jkunx Stat parti għall-Ftehim ŻEE, filwaqt li l-Artikolu 63(1) TFUE jipprojbixxi preċiżament ir-restrizzjonijiet għall-moviment tal-kapital transkonfinali, iċaħħad lil din id-dispożizzjoni mill-kontenut tagħha".

54. Elementi oħra tat-taxxa intenzjonati sabiex jistabbilixxu, b'mod partikolari, id-dejn tat-taxxa (bħal tnaqqis fuq il-bażi taxxabbli u r-rata ta' taxxa) ma humiex essenzjali għat-tnissil ta' relazzjoni legali tat-taxxa. Huma jikkontribwixxu biss għall-modulazzjoni tal-obbligu tal-ħlas tat-taxxa.

55. Il-qorti tar-rinviju tikkorrobora li għadha quddiemha sitwazzjonijiet paragunabbli: "in-natura taxxabbli tat-trasferiment patrimonjali bħala konsegwenza ta' tranżazzjoni ta' twaqqif ta' fondazzjoni skont il-punt 8 tal-Artikolu 7(1) tal-ErbStG tinkludi kemm il-fondazzjonijiet nazzjonali kif ukoll it-twaqqif ta' fondazzjoni f'Liechtenstein, bħal f'dan il-każ. Għalhekk, il-fatti huma oġġettivament paragunabbli" [18].

56. Fir-realtà, id-domanda preliminari ma tinkludix l-evalwazzjoni tal-paragunabbiltà bejn is-sitwazzjonijiet, li l-qorti tar-rinviju taċċetta mingħajr riżervi. L-unika ħaġa li din il-qorti għandha dubju dwarha, kif tiddikjara espressament, hija "jekk jeżistux raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali li jiġġustifikaw restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 15(2) tal-ErbStG" [19].

2. Differenza fit-trattament bejn sitwazzjonijiet paragunabbli

57. Id-determinazzjoni tad-dejn tat-taxxa fl-ErbStG hija bbażata fuq il-grad ta' parentela bejn id-donatur u l-benefiċjarju. Għal dan il-għan, l-Artikolu 15(1) jistabbilixxi tliet klassijiet fiskali. Fil-klassi I, huma inklużi l-eqreb qraba (fosthom, it-tfal u n-neputijiet), fil-klassi II, dawk l-iktar 'il bogħod u, u fil-klassi III, persuni oħra.

58. Il-klassi taxxabbli għat-twaqqif ta' fondazzjonijiet tal-familja jistabbilixxiha l-Artikolu 15(2) tal-ErbStG, abbażi tar-rabta ta' parentela bejn l-iktar benefiċjarju imbiegħed (skont l-istatut tal-fondazzjoni) u d-donatur. Madankollu, din ir-regola tapplika biss għal fondazzjonijiet tal-familja mwaqqfa fit-territorju Ġermaniż.

59. Id-differenza fit-trattament bejn il-fondazzjonijiet tal-familja nazzjonali u barranin tirriżulta, għalhekk, minħabba li r-regola nazzjonali tpoġġihom fi klassijiet fiskali differenti. F'dak li jirrigwarda l-fondazzjoni tal-familja b'sede f'Liechtenstein tapplika l-klassi fiskali III (il-klassi residwali), minflok il-klassi fiskali I, li kienet tapplika għaliha li kieku kienet imwaqqfa fil-Ġermanja. Ir-relazzjoni tal-fundatriċi mal-qraba tagħha issir, għalhekk, irrilevanti għal dan il-għan.

60. Ir-riżultat finali huwa li l-fondazzjoni tal-familja barranija għandha ssostni ħlas ta' taxxa ogħla, minħabba żewġ fatturi:

– Meta tiġi kkalkolata l-bażi taxxabbli tat-taxxa, tibbenefika biss mit-tnaqqis previst mis-suġġetti tal-klassi III, sinjifikattivament inqas minn dawk tal-klassi I [20].

[18] Punt 63 tad-digriet tar-rinviju.

[19] Punt 64 tad-digriet tar-rinviju.

[20] L-Artikolu 10 tal-ErbStG jieħu inkunsiderazzjoni t-tnaqqis (minimu eżenti) previst fl-Artikolu 16 sabiex jikkalkola l-bażi taxxabbli. Fin-nuqqas ta' data iktar preċiża, jidher li, f'din il-kwistjoni, it-tnaqqis tal-bażi taxxabbli huwa ta' EUR 20 000 (klassi III), minflok EUR 200 000 (klassi I, għat-tfal tat-tfal).

– Fir-rigward tar-rata ta' taxxa applikabbli għal din il-bażi, il-persuni taxxabbli inklużi fil-klassi III ikollhom perċentwali ogħla minn dawk tal-klassi I [21].

61. Il-qorti tar-rinviju tikkonferma li d-dritt nazzjonali jwassal għal trattament differenti, fis-sens hawn fuq imsemmi, tal-fondazzjonijiet imwaqqfa fil-Ġermanja minn residenti Ġermaniżi, meta mqabbla ma' dawk imwaqqfa mill-istess residenti Ġermaniżi fi Stat taż-ŻEE [22]. Hija żżid li l-Ftehim dwar taxxa doppja bejn il-Ġermanja u Liechtenstein [23] ma jtaffix din is-sitwazzjoni [24].

3. Koerenza fiskali

62. Il-Gvern Ġermaniż jiġġustifika l-leġiżlazzjoni kkontestata bil-ħtieġa li tiġi żgurata l-koerenza tas-sistema tat-taxxa nazzjonali. Huwa jibbaża ruħu fuq il-fatt li l-fondazzjonijiet tal-familja nazzjonali, b'differenza mill-fondazzjonijiet tal-familja barranin, kull tletin sena huma suġġetti għal taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva.

63. Skont il-qorti tar-rinviju [25], permezz tar-regola applikabbli hawnhekk, il-Gvern Ġermaniż:

– "Telaq mill-prinċipju li l-vantaġġi li jagħti l-privileġġ tal-klassijiet fiskali huma kkumpensati mill-iżvantaġġi tat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva. L-għan tal-leġiżlatur li jintroduċi t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva kien li l-istrutturi ta' fondazzjoni jsiru ekwivalenti mas-suċċessjoni naturali fir-rigward tat-tassazzjoni tas-suċċessjoni permezz ta' taxxa perijodika.

– Madankollu, dan seta' jiġi rregolat biss fir-rigward tal-fondazzjonijiet tal-familja nazzjonali. Fir-rigward tal-fondazzjonijiet tal-familja barranin, il-leġiżlatur Ġermaniż ma kellux u ma għandux il-possibbiltà li japplika t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva" [26].

64. Il-vantaġġ fiskali mogħti lill-fondazzjonijiet tal-familja nazzjonali (il-privileġġ tal-klassijiet fiskali) kien, għalhekk, sabiex jikkumpensa għall-iżvantaġġ fiskali tat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva, kull tletin sena. Il-vantaġġ u l-iżvantaġġ jirreferu għall-obbligi fiskali li jirriżultaw fil-qasam tal-familja u għall-istess tip ta' taxxa (għal dak li huwa rilevanti f'dan il-każ, it-taxxa fuq id-donazzjonijiet).

65. Huwa konsistenti li din is-simetrija bejn vantaġġ u żvantaġġ tiġi estiża għall-fondazzjonijiet tal-familja mwaqqfa barra mill-pajjiż minn residenti Ġermaniżi? Peress li dawn ma humiex suġġetti għal taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva, huwa koerenti li jiġu intaxxati, għal darba waħda biss (fil-mument tat-twaqqif tal-fondazzjoni), permezz ta' taxxa analoga għal dik li l-kontropartijiet Ġermaniżi tagħhom ma jistgħux jevitaw?

[21] Skont l-Artikolu 19 tal-ErbStG, ir-rata ta' taxxa applikabbli għall-klassi III hija, għal valur ta' inqas minn EUR 75 000, ta' 30 % minflok 7 % għall-klassi I.

[22] Punti 37 sa 47 tad-digriet tar-rinviju.

[23] Ftehim konkluż fis-17 ta' Novembru 2011 bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u l-Prinċipat ta' Liechtenstein dwar il-ħelsien mit-taxxa doppja u l-evażjoni fiskali fil-qasam tat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital (BGBl. 2012 II, p. 1462).

[24] Punti 46 u 47 tad-digriet tar-rinviju.

[25] Il-qorti tar-rinviju analizzat fid-dettal il-ġenesi u l-perkors parlamentari kemm tal-privileġġ tal-klassijiet fiskali (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 15(2) tal-ErbStG) kif ukoll tat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva (il-punt 4 tal-Artikolu 1(1) tal-istess Liġi), maħluqa simultanjament fl-1974.

[26] Punt 76 tad-digriet tar-rinviju.

66. Jiena diġà spjegajt il-mekkaniżmu li permezz tiegħu l-leġiżlatur Ġermaniż ta l-vantaġġ fiskali biss lill-fondazzjonijiet imwaqqfa fil-Ġermanja minn residenti f'dan l-istess Stat Membru. Issa dan il-vantaġġ għandu jiġi evalwat fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

67. Fi kliem il-Qorti tal-Ġustizzja:

– "[…] [I]n-neċessità li tiġi ppreservata l-koerenza ta' [sistema] fiskali […] tista' tiġġustifika restrizzjoni għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat" [27].

– "Madankollu, […] sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista' jintlaqa', jeħtieġ li tkun stabilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali kkonċernat u l-kumpens ta' dak il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari […], fejn in-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni" [28].

68. Skont il-qorti tar-rinviju, huwa dubjuż li l-għan iddikjarat mil-leġiżlatur Ġermaniż huwa "[…] suffiċjenti sabiex jiġi konkluż li hemm relazzjoni diretta, personali u materjali bejn il-privileġġ tal-klassijiet fiskali u t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva, kif tirrikjedi l-Qorti tal-Ġustizzja biex jiġi kkonfermat li hemm koerenza" [29]. Fl-opinjoni tagħha, argument kuntrarju, "jista' jkun li, minħabba l-perijodu relattivament twil ta' tletin sena, mhux il-fondazzjonijiet tal-familja nazzjonali kollha neċessarjament ikomplu jeżistu wara dan il-perijodu, u li l-patrimonju tal-fondazzjoni jista' jinbidel b'mod imprevedibbli matul dan il-perijodu" [30].

69. Dan l-argument (il-perijodu ta' tletin sena, stabbilit għall-perijodu tat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva, u t-tibdil patrimonjali eventwali) huwa fil-bażi ta' wħud mill-allegazzjonijiet tal-fondazzjoni rikorrenti, li fl-opinjoni tagħha d-differenza fit-trattament ma hijiex iġġustifikata.

70. Fil-fatt, il-fondazzjoni rikorrenti tagħmel sensiela ta' allegazzjonijiet sabiex tiddefendi l-argument tagħha, li hija stess tqassar f'żewġ intestaturi: a) in-nuqqas ta' konformità tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża mal-Artikolu 40 tal-Ftehim ŻEE u mal-Artikolu 63 TFUE "ma jistax jiġi iġġustifikat permezz tal-koerenza tas-sistema fiskali" (punti 6 sa 32 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha); u b) "in-natura sproporzjonata tad-differenza tat-taxxa bejn il-fondazzjonijiet tal-familja" (punti 33 sa 36 ta' dawn l-istess osservazzjonijiet) [31].

71. Ser nanalizza dawn l-allegazzjonijiet b'mod separat, billi norbothom, meta jkun il-każ, mad-dubji tal-qorti tar-rinviju li għadni kemm spjegajt.

72. Il-fondazzjoni rikorrenti:

– Tenfasizza n-nuqqas ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali u l-iżvantaġġ, fih innifsu u fid-dawl tal-oneru fiskali definittiv.

– Tenfasizza l-ksur ta' koerenza fiskali, wara r-riforma tal-liġi dwar il-fondazzjonijiet Ġermaniżi.

[27] Sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), punt 65.

[28] Sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), punt 66.

[29] Digriet tar-rinviju, punt 77.

[30] Digriet tar-rinviju, punt 77, *in fine*.

[31] Fil-verità, iżżid it-tielet intestatura (punti 37 u 38 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha) fuq il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Assoċjazzjoni Ewropea tal-Kummerċ Ħieles (EFTA). Madankollu, il-kontenut tagħha sempliċement jenfasizza li d-dispożizzjonijiet relatati mal-libertà ta' moviment tal-kapital (l-Artikolu 40 tal-ftehim ŻEE) li huma fundamentalment identiċi għal dawk tat-Trattat FUE (l-Artikolu 63) għandhom jiġu interpretati b'mod uniformi. Din l-allegazzjoni ġenerali ma taffettwax id-deċiżjoni speċifika dwar il-kwistjoni mqajma hawn.

– Issostni n-nuqqas ta' koerenza bejn it-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva u l-privileġġ tal-klassijiet fiskali.

– Tiddikjara li ma hemm l-ebda tpaċija bejn l-għoti tal-benefiċċju u l-oneru fiskali, li jirrigwarda l-istess persuna taxxabbli u fir-rigward tal-istess kategorija ta' taxxa.

– Tibbaża ruħha fuq "il-protezzjoni tal-patrimonju tal-familja, bħala korollarju taż-żwieġ u l-protezzjoni tal-familja".

– Tirreferi għal "nuqqas ta' kumpens mill-Istat".

– Issostni "nuqqas ta' koerenza fid-dawl tal-istruttura tal-ErbStG".

73. Fl-analiżi tiegħi ta' dawn l-allegazzjonijiet [32] ser ninjora ir-riferimenti għall-ġurisprudenza tal-Bundesverfassungsgericht (il-Qorti Kostituzzjonali Federali, il-Ġermanja), peress li dak li qiegħed jiġi diskuss hawn hija l-konformità tal-ErbStG mad-dritt tal-Unjoni, u mhux mal-leġiżlazzjoni nazzjonali.

74. Fir-rigward tar-*rabta diretta* bejn il-vantaġġ fiskali (il-privileġġ tal-klassijiet fiskali) u l-iżvantaġġ fiskali (il-ħlas ta' taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva) [33], ir-risposta għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-għan tal-leġiżlazzjoni u li t-tnejn li huma jaffettwaw lill-istess persuna taxxabbli minħabba l-istess taxxa.

75. Fl-opinjoni tiegħi, li tikkorrispondi ma' dik tal-Gvern Ġermaniż [34] u ma' dik tal-Kummissjoni [35], dawn il-kundizzjonijiet huma ssodisfatti f'din il-kawża: fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni, li huwa li ġġib f'parità b'mod simetriku s-sitwazzjoni ta' xi fondazzjonijiet tal-familja u oħrajn mill-perspettiva tal-oneru fiskali, fir-rigward tal-istess persuna taxxabbli (il-fondazzjoni tal-familja) [36] u l-istess taxxa (taxxa fuq id-donazzjonijiet).

76. Madankollu, huwa ċar li, kif tenfasizza l-qorti tar-rinviju, id-distakk fiż-żmien bejn il-vantaġġ u l-iżvantaġġ fiskali huwa kunsiderevoli: il-privileġġ tal-klassijiet fiskali japplika fil-mument li titwaqqaf il-fondazzjoni, filwaqt li t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva tidħol fis-seħħ wara tletin sena.

77. Dan id-distakk fiż-żmien jista', eventwalment, ineħħi l-korrelazzjoni diretta bejn il-benefiċċju tal-klassi fiskali u l-oneru tat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva, jekk ikunu persuni taxxabbli li ma għandhomx il-karatteristiċi ta' fondazzjoni tal-familja, li jkunu suġġetti għal taxxa "ta' natura mbiegħda u aleatorja" [37]. Għall-kuntrarju, fil-każ tat-twaqqif ta' fondazzjonijiet tal-familja bħal

[32] Fis-sottomissjonijiet tagħha, forsi inevitabbilment, il-fondazzjoni rikorrenti tirrepeti, f'ċerti punti, argumenti li diġà ġew ippreżentati f'oħrajn.

[33] Punti 7 sa 9 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-fondazzjoni rikorrenti.

[34] Punti 67 sa 69 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Ġermaniż.

[35] Punt 46 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni.

[36] Kif tindika l-Kummissjoni, ir-rekwiżit li jkun hemm l-istess persuna taxxabbli jdgħajjef is-sentenza tat-30 ta' Ġunju 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), punt 37: "l-għan imfittex mill-Artikolu 27 tal-ErbStG huwa […] li jnaqqas sa ċertu [livell] l-oneru fiskali impost fuq suċċessjoni li tinkludi patrimonju ttrasferit bejn qraba li jkun diġà ta lok għal taxxa preċedenti, billi tiġi evitata parzjalment it-tassazzjoni doppja fil-Ġermanja ta' dan il-patrimonju f'perijodu qasir ta' żmien. Fir-rigward ta' dan l-għan, teżisti […] rabta diretta bejn it-tnaqqis tat-taxxa tas-suċċessjoni li dan l-artikolu jipprevedi u l-ġbir preċedenti ta' taxxa tas-suċċessjoni, billi dan il-vantaġġ fiskali u dan il-ġbir preċedenti jirrigwardaw l-istess taxxa, l-istess patrimonju u l-qraba tal-istess familja".

[37] Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), punt 48. Madankollu, f'din il-kawża, ma kinitx inkwistjoni l-leġiżlazzjoni speċifika dwar is-suċċessjoni jew donazzjonijiet.

dawk inkwistjoni f'din il-kawża, li huma intenzjonati li jibqgħu jeżistu għal diversi ġenerazzjonijiet [38], inqis li r-rabta diretta tinżamm billi d-dħul tat-taxxa tas-suċċessjoni sostitutiva jakkumpanja l-pass tal-bidla ġenerazzjonali, kull tletin sena [39].

78. Barra minn hekk, fl-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' din ir-relazzjoni vantaġġ/żvantaġġ, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat ċerta flessibbiltà f'termini ta' żmien, fil-każ ta' tnaqqis tal-primjums ta' assigurazzjoni (vantaġġ) li huma kkumpensati bit-taxxa (żvantaġġ) tal-pensjonijiet, tad-dħul u tal-kapital dovuti mill-persuni assigurati [40]. Bl-istess mod, hija aċċettat ir-rabta diretta bejn it-tnaqqis fit-taxxa fuq is-suċċessjoni irregolat mill-ErbStG u l-ġbir preċedenti tal-istess taxxa [41].

79. Fir-rigward tal-*ksur tal-koerenza fiskali, wara r-riforma tal-liġi dwar il-fondazzjonijiet Ġermaniżi*, il-fondazzjoni rikorrenti ssostni [42] li, b'effett mill-1 ta' Lulju 2023, il-leġiżlazzjoni Ġermaniża [43] tippermetti l-ħolqien ta' fondazzjonijiet tal-familja għal perijodu ta' inqas minn tletin sena. Minn dan il-fatt (għal dawn il-fondazzjonijiet ma tkunx dovuta t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva) jirriżulta li tiġi eliminata r-rabta bejn il-vantaġġ fiskali u t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva, li hija dovuta kull tletin sena.

80. L-allegazzjoni tista', eventwalment, ikollha ċertu piż kieku, f'din il-kawża, kienu inkwistjoni fondazzjonijiet imwaqqfa wara l-1 ta' Lulju 2023, li ma huwiex il-każ f'din il-kawża: il-fondazzjoni rikorrenti twaqqfet fl-2014, favur tlett ġenerazzjonijiet ta' benefiċjarji. Il-previżjoni oġġettiva fil-mument tat-twaqqif tagħha kien, għalhekk, li tkun teżisti għal iktar minn tletin sena. Barra minn hekk, għandu jiġi kkunsidrat li, kwistjoni li tkun qamet mil-leġiżlazzjoni fis-seħħ fl-2014 ma tistax tiġi solvuta billi jittieħdu inkunsiderazzjoni l-emendi introdotti bil-liġi dwar il-fondazzjonijiet fl-2021 [44].

81. F'dak li jirrigwarda n-*nuqqas ta' koerenza bejn it-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva u l-privileġġ tal-klassijiet fiskali*, l-argument tal-fondazzjoni rikorrenti [45] huwa bbażat fuq xogħlijiet parlamentari li tiċċita l-qorti tar-rinviju, kif ukoll fuq ir-riforma tas-sistema li tirregola l-fondazzjonijiet approvata fl-2021.

82. Il-qorti tar-rinviju stess, mill-*iter* parlamentari tar-riforma tal-ErbStG tal-1974 (fejn iż-żewġ dispożizzjonijiet, dik relatata mal-privileġġ tal-klassijiet fiskali u dik relatata mat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva, ġew introdotti simultanjament) tiddeduċi li, għal-leġiżlatur nazzjonali, "il-vantaġġi li jagħti l-privileġġ tal-klassijiet fiskali jiġu kkumpensati mill-iżvantaġġi tat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva" [46]. U fir-rigward tal-effett tar-riforma tal-leġiżlazzjoni dwar il-fondazzjonijiet fl-2021, huwa biżżejjed dak li ntqal qabel.

[38] Il-fondazzjonijiet tal-familja b'sede f'Liechtenstein jidhru li huma mfassla sabiex jiżviluppaw l-attività tagħhom fit-tul, peress li wieħed mill-għanijiet tagħhom huwa li jissalvagwardjaw il-ġid għal ġenerazzjonijiet. Véase H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, "Liechtenstein family foundations and financial privacy", *Trust and Trustees*, vol. 16, n.º6, Oxford University Press, Oxford, 2010, pp. 476 sa 478.

[39] Meta jitqies li, statistikament, l-aspettattiva tal-ħajja fil-Ġermanja hija ta' madwar tmenin sena (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Sentenzi tat-28 ta' Jannar 1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Sentenza tat-30 ta' Ġunju 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), li l-punt 37 tagħha huwa kkwotat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 36 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[42] Punti 10 u 11 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (il-Liġi għall-unifikazzjoni tad-dritt tal-fondazzjonijiet u li temenda l-liġi dwar il-prevenzjoni u l-ġlieda kontra l-mard infettiv uman), tas-16 ta' Lulju 2021 (BGBl. I, p. 2947).

[44] Jekk, eventwalment, il-leġiżlazzjoni Ġermaniża ma kellhiex koerenza b'effett mir-riforma tas-sistema li tirregola l-fondazzjonijiet tal-2021, dan ma jfissirx li ma kellhiex fl-2014, is-sena li għaliha jirreferu l-fatti.

[45] Punti 12 sa 14 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

[46] Punt 76 tad-digriet tar-rinviju, ikkwotat fil-punt 63 ta' dawn il-konklużjonijiet.

83. Il-fondazzjoni rikorrenti tiddefendi, bl-istess mod, li *ma hemm l-ebda kumpens essenzjali bejn l-għoti ta' benefiċċju u l-oneru fiskali, li jirrigwarda lill-istess persuna taxxabbli u fir-rigward tal-istess kategorija ta' taxxa* [47].

84. Sabiex ma jiġux ripetuti argumenti preċedenti [48], din il-kritika lill-ErbStG hija bbażata fuq il-fatt li ma hemmx kumpens "eżatt" bejn it-taxxa fuq id-donazzjonijiet imħallsa fil-mument tat-twaqqif ta' fondazzjoni u t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva; il-bażijiet ta' taxxa rispettivi tagħhom jistgħu jvarjaw minn darba għal oħra.

85. Ċertament, huwa diffiċli li jkun hemm ugwaljanza matematika ("ammont eżatt"). Issa, sa fejn il-fondazzjonijiet tal-familja għandhom il-kapaċità li jwettqu attivitajiet ekonomiċi [49] u jiksbu profittabbiltà b'tali mod li l-ġenerazzjonijiet ta' benefiċjarji futuri jgawdu, tal-inqas, mill-istess livell ta' ġid [50], il-leġiżlatur jista', b'mod raġonevoli, jippreżumi li l-bażi taxxabbli tad-donazzjoni inizjali tkun, tal-inqas, ekwivalenti għal dik li ser tkun il-bażi ta' referenza għall-kalkolu tal-eventwali taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva.

86. Il-fondazzjoni rikorrenti ssostni, f'din l-istess linja, li, mill-perspettiva ekonomika, it-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva hija, fil-verità, forma partikolari ta' *taxxa fuq il-patrimonju* u li ma hijiex imposta, bħat-taxxa fuq id-donazzjonijiet, fuq it-trasferiment ta' patrimonju. Għalhekk, dawn huma kategoriji fiskali differenti.

87. Il-klassifikazzjoni tal-kategoriji fiskali hija xi ħaġa li tikkorrispondi ma' kull dritt nazzjonali. F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju ma għandhiex dubju sabiex tikklassifika ż-żewġ taxxi bħala speċi omoġenji. Mid-deskrizzjoni tal-kuntest ġuridiku nazzjonali jirriżulta li t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva topera fuq il-*fictio juris* li kull tletin sena jkun hemm trasferiment inter-ġenerazzjonali ta' patrimonju.

88. L-allegazzjonijiet tal-fondazzjoni rikorrenti dwar *il-protezzjoni tal-patrimonju tal-familja, bħala korollarju tal-protezzjoni taż-żwieġ u tal-familja* [51], li huma bbażati fuq deċiżjonijiet tal-Bundesverfassungsgericht (il-Qorti Kostituzzjonali Federali), jenfasizzaw li l-kundizzjonijiet imposti minn din il-qorti sabiex jirrispettaw il-kontinwità tal-patrimonju matrimonjali u tal-familja ma kinux issodisfatti. Kif diġà esponejt, dawn l-allegazzjonijiet ma jaffettwax l-analiżi tal-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni nazzjonali mad-dritt tal-Unjoni.

89. Il-fondazzjoni rikorrenti tinvoka wkoll in-*nuqqas ta' kumpens mill-Istat* [52] sabiex tenfasizza li tali kumpens (bejn il-privileġġ tal-klassijiet fiskali u t-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva) għandu jiġi eżaminat mill-perspettiva tal-istess Stat u mhux minn "kunsiderazzjonijiet transnazzjonali". Fl-opinjoni tagħha, l-Istat Ġermaniż "jgħaddi b'mod indirett" l-oneru ta' taxxa lill-Istati barranin li fihom il-fondazzjonijiet tal-familja għandhom is-sede tagħhom.

47 Punti 15 sa 21 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

48 Dan huwa l-każ fir-rigward tal-identifikazzjoni tal-persuna taxxabbli, li diġà eżaminajt fil-punti preċedenti.

49 Il-Gvern Ġermaniż jirrikonoxxi li l-fondazzjonijiet tal-familja jfittxu li jiksbu dħul li jibbenefika lill-membri tal-familja (punt 45 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu). Il-fatt li dħul tal-fondazzjonijiet tal-familja huwa ntaxxat bit-taxxa tal-kumpanniji jikkonferma n-natura imprenditorjali tagħhom. Ara Meinecke, P., "The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform", *Trust and Trustees*, vol. 29, n.º6, Oxford University Press, Oxford, 2023, pp. 540 sa 552.

50 Ara Haag, M., u Tischendorf, M., "The German family foundation: concept, legal framework, and taxation", *Trust and Trustees*, vol. 26, n.º 6, Oxford University Press, Oxford, 2020, pp. 534 sa 541.

51 Punti 22 u 23 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

52 Punti 24 u 25 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

90. Min-naħa tiegħi, madankollu, ma narax ħjiel li s-sistema tal-ErbStG li qegħda tiġi diskussa tirriżulta f'impatt indirett tal-oneru ta' taxxa fuq Stati oħra minbarra l-Ġermanja.

91. Fl-aħħar nett, il-fondazzjoni rikorrenti ssostni *n-nuqqas ta' koerenza fid-dawl tal-istruttura tal-ErbStG*[53]. Meta tiżviluppa din l-allegazzjoni tispjega li l-ErbStG bħala linji gwida tittratta l-vantaġġi u l-oneri fiskali b'mod ugwali, irrispettivament mill-post tad-domiċilju fiskali jew tar-residenza tal-persuna taxxabbli. Stabbilita din il-premessa, l-għoti tal-privileġġ fiskali lill-fondazzjonijiet tal-familja Ġermaniżi biss jeħtieġ raġuni imperattiva, kemm mill-perspettiva tad-dritt nazzjonali kif ukoll tad-dritt tal-Unjoni. Fl-opinjoni tagħha, ma hemmx tali raġuni imperattiva, u lanqas ma jista' jiġi invokat l-Artikolu 65 TFUE sabiex tinstab.

92. L-argument, imqajjem f'dawn it-termini, għandu natura ċirkulari jekk jipprova juri, preċiżament, għaliex ma hemmx raġuni imperattiva li tikkonsisti f'li tiġi żgurata l-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali, fir-rigward tar-regoli ErbStG applikati għall-fondazzjonijiet tal-familja.

4. Proporzjonalità

93. Fir-rigward tal-proporzjonalità tar-restrizzjonijiet fuq il-moviment liberu tal-kapital, il-Qorti tal-Ġustizzja tirrikjedi li "d-differenza għandha tkun tista' tiggarantixxi t-twettieq tal-għan invokat u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex dan l-għan jintlaħaq"[54].

94. Skont il-fondazzjoni rikorrenti, inkluż jekk jiġi aċċettat li r-restrizzjoni fuq il-moviment liberu tal-kapital (minħabba d-differenza fit-trattament fiskali bejn xi fondazzjonijiet u oħrajn) kienet iġġustifikata, tali differenza ma tkunx proporzjonali.

95. Sussegwentement, tosserva, f'dan ir-rigward, in-nuqqas ta' adegwatezza tal-leġiżlazzjoni kkontestata sabiex tilħaq l-għan tagħha[55] u l-possibbiltà li jiġu adottati miżuri inqas ristrettivi għall-istess għan[56].

96. Fir-rigward tal-idonjetà tal-mekkaniżmu adottat mill-ErbStG sabiex jiġu żgurati l-għanijiet tiegħu, skont il-fondazzjoni rikorrenti "hemm raġunijiet biex wieħed jiddubita li d-differenza fit-trattament fiskali tikkontribwixxi għall-għanijiet inkwistjoni". Iżda, meta tiżviluppa din l-opinjoni, hija tgħid biss, mingħajr iktar argumenti, li n-nuqqas ta' idonjetà jirriżulta mill-fatt li "l-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tiżgurax l-għan b'mod koerenti u sistematiku"[57], li jqajjem mill-ġdid l-istess oġġezzjoni li diġà ġiet analizzata.

97. Sabiex issostni li l-koerenza tas-sistema fiskali tista' tiġi żgurata permezz ta' dispożizzjonijiet inqas ristrettivi, il-fondazzjoni rikorrenti tipproponi bħala alternattivi: a) l-estensjoni tat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva u l-privileġġ tal-klassijiet fiskali għall-fondazzjonijiet tal-familja barranin; b) konfigurazzjoni ta' din it-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva bħala taxxa fuq il-patrimonju; u ċ) bidla tat-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva bħala taxxa annwali moderata, b'taxxa identika għall-fondazzjonijiet tal-familja nazzjonali u barranin fil-mument tat-twaqqif tagħhom[58].

[53] Punti 26 sa 32 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

[54] Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Masco Denmark u Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984), punt 33.

[55] Punt 34 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

[56] Punti 35 u 36 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

[57] Punt 34 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

[58] Punt 36 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

98. Fl-opinjoni tiegħi, għal darb'oħra bi qbil ma' dik tal-Kummissjoni [59], kwalunkwe waħda minn dawn l-alternattivi timplika li jiġi aċċettat li l-fondazzjonijiet tal-familja b'sede barra mill-pajjiż għandhom l-iżvantaġġ fiskali li jirriżulta mit-taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva. Issa, peress li l-Ġermanja, mill-mument tat-twaqqif ta' fondazzjoni tal-familja b'sede barra mill-pajjiż (u tat-trasferiment tal-patrimonju korrispondenti) titlef il-kompetenza fiskali tagħha fir-rigward ta' din il-fondazzjoni, dawn is-soluzzjonijiet huma diffiċilment vijabbli.

99. L-alternattivi inqas restrittivi li l-fondazzjoni rikorrenti tissuġġerixxi jixxekklu, għalhekk, bl-istess inkonvenjent: l-Istat Ġermaniż ma jistax jilħaq il-fondazzjonijiet tal-familja b'sede barra mill-pajjiż, li jaqgħu barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-poter fiskali tiegħu.

V. Konklużjoni

100. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li tingħata risposta lil Finanzgericht Köln (il-Qorti tal-Finanzi ta' Köln, il-Ġermanja) bil-mod segwenti:

"L-Artikolu 40 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea tat-2 ta' Mejju 1992,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

ma jipprekludix leġiżlazzjoni ta' Stat Membru tal-Unjoni Ewropea li, meta tirregola t-taxxa fuq id-donazzjonijiet applikabbli għat-twaqqif, minn resident ta' dan l-iStat Membru, ta' fondazzjoni b'sede fi Stat li jappartjeni għaż-Żona Ekonomika Ewropea, u sabiex tinżamm il-koerenza fiskali ta' tali leġiżlazzjoni, timponi kundizzjonijiet fiskali iktar onerużi minn dawk applikabbli għat-twaqqif ta' fondazzjoni fl-imsemmi Stat Membru, bħala kumpens simmetriku għall-fatt li l-fondazzjoni b'sede barra mill-pajjiż ma tkunx suġġetta għal taxxa ta' suċċessjoni sostitutiva li hija imposta, għall-kuntrarju, fuq il-fondazzjonijiet b'sede f'dak l-Istat Membru".

[59] Punt 47 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.