KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
PAOLO MENGOZZI
ippreżentati fit-18 ta' Novembru 2014[1]

Kawża C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
vs
Josef Grünewald

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja)]

"Moviment liberu tal-kapital — Tassazzjoni diretta — Taxxa fuq id-dħul — Tnaqqis tal-ħlasijiet ta' manteniment lil ġenitur fil-kuntest ta' suċċessjoni antiċipata — Esklużjoni għal persuni taxxabbli mhux residenti"

1. Permezz ta' din it-talba għal deċiżjoni preliminari ppreżentata mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), il-Qorti tal-Ġustizzja hija għal darb'oħra msejħa biex tieħu pożizzjoni dwar il-kompatibbiltà mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar il-moviment liberu tal-kapital ta' leġiżlazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi li l-persuni taxxabbli residenti biss għandhom id-dritt li jnaqqsu mid-dħul taxxabbli tagħhom il-ħlasijiet ta' manteniment li jirriżultaw minn trasferiment patrimonjali abbażi ta' suċċessjoni antiċipata.

2. It-talba għal deċiżjoni preliminari saret fil-kuntest ta' kawża bejn persuna fiżika mhux residenti fil-Ġermanja, J. Grünewald, u l-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża fir-rigward ta' rifjut minn din tal-aħħar li taċċetta t-tnaqqis, mid-dħul ta' dik il-persuna ġġenerat fil-Ġermanja, tal-manteniment imħallas lill-ġenituri tiegħu fil-kuntest ta' trasferiment, b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata, tal-ishma ta' kumpannija li teżerċita attività agrikola.

3. Il-kwistjoni tal-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali inkwistjoni mar-regoli tad-dritt tal-Unjoni dwar il-moviment liberu tal-kapital fir-realtà diġà ġiet eżaminata mill-Qorti tal-Ġustizzja. Fil-fatt, fis-sentenza Schröder[2], il-Qorti tal-Ġustizzja diġà stabbiliet l-inkompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni ta' leġiżlazzjoni nazzjonali li tiddiskrimina bejn persuni taxxabbli residenti u mhux residenti fir-rigward tal-possibbiltà li jitnaqqsu l-ħlasijiet lil ġenitur fil-kuntest ta' trasferiment patrimonjali b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata, dejjem jekk l-obbligu li jsiru dawk l-ħlasijiet jirriżulta mill-operazzjoni inkwistjoni.

4. Madankollu, għal numru ta' raġunijiet spjegati fid-digriet tar-rinviju u li ser jiġu analizzati iktar 'il quddiem, il-Bundesfinanzhof għandha dubji li s-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Schröder iċċarat b'mod definittiv is-sitwazzjoni ġuridika fid-dritt tal-Unjoni u b'hekk tista' tipprovdi risposta eżawrjenti għall-kwistjoni ġuridika inkwistjoni li tinsab pendenti quddiemha. Barra

1 — Lingwa oriġinali: it-Taljan.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

minn hekk, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk jeżistux motivi imperattivi ta' interess ġenerali li jistgħu jiġġustifikaw il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni. F'dan il-kuntest, l-imsemmija qorti b'hekk iddeċidiet li tqajjem mill-ġdid il-kwistjoni quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja permezz ta' din it-talba għal deċiżjoni preliminari.

I – Il-kuntest regolatorju nazzjonali

5. Għalkemm il-kuntest leġiżlattiv nazzjonali diġà ġie spjegat fil-kuntest tal-kawża Schröder [3], jidhirli li huwa neċessarju li dan jiġi mfakkar b'mod dettaljat fil-punti li ġejjin inkwantu kemm il-Bundesfinanzhof kif ukoll il-gvern Ġermaniż isostnu li d-digriet ta' rinviju li ta lok għas-sentenza preliminari fil-kawża Schröder spjega b'mod insuffiċjenti l-leġiżlazzjoni nazzjonali u li dan seta' kellu effett fuq is-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dik il-kawża. Għaldaqstant ser nippreżenta, fl-ewwel lok, il-kuntest leġiżlattiv rilevanti dwar it-taxxa fuq id-dħul, fit-tieni lok, is-sistema legali tas-suċċessjoni antiċipata fil-liġi Ġermaniża u, finalment, it-trattament fiskali tat-trasferimenti b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata.

6. F'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, il-kuntest leġiżlattiv rilevanti dwar it-taxxa fuq id-dħul, għandu jitfakkar li l-liġi Ġermaniża dwar dik it-taxxa (Einkommensteuergestz iktar 'il quddiem l-"EStG") [4], tiddistingwi bejn persuni taxxabbli li għandhom u persuni taxxabbli li ma għandhomx id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fil-Ġermanja. Dawn tal-ewwel huma suġġetti b'mod illimitat għat-taxxa fuq id-dħul. Min-naħa l-oħra, dawk tat-tieni kategorija huma suġġetti biss parzjalment għal dik it-taxxa, b'mod limitat għad-dħul li huma jirċievu fil-Ġermanja. Fost id-dħul taxxabbli minn ras il-għajn għall-persuni taxxabbli parzjalment insibu d-dħul provenjenti mill-eżerċitar ta' attività industrijali jew kummerċjali f'dak l-Istat [5].

7. Skont l-Artikolu 10(1) tal-EStG, taħt kundizzjonijiet speċifiċi, jistgħu jitnaqqsu bħala "spejjeż straordinarji" l-ħlasijiet u l-ispejjeż permanenti li jirriżultaw minn obbligi partikolari, li ma jkunux spejjeż amministrattivi jew spejjeż professjonali [6].

8. L-Artikolu 50 tal-EStG fih dispożizzjonijiet speċjali għall-persuni taxxabbli li huma parzjalment suġġetti għat-taxxa. Skont il-paragrafu 1 tiegħu, dawk il-persuni taxxabbli jistgħu biss inaqqsu l-ispejjeż amministrattivi jew l-ispejjeż professjonali meta dawn ikunu jirrappreżentaw rabta ekonomika mad-dħul li jirċievu fit-territorju nazzjonali. Iżda, min-naħa l-oħra, għal dawk il-persuni taxxabbli hija eskluża l-applikazzjoni tal-Artikolu 10 tal-EStG u b'hekk it-tnaqqis tal-ispejjeż straordinarji.

9. F'dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, is-suċċessjoni antiċipata taħt id-dritt Ġermaniż, din tikkonsisti fi trasferiment patrimonjali li permezz tiegħu, b'kunsiderazzjoni ta' suċċessjoni futura, testatur wieħed jew iktar minn wieħed jittrasferixxu lil werriet jew werrieta futuri l-patrimonju tagħhom, b'mod partikolari l-impriża jew proprjetà immobbli tagħhom. Tipikament, fil-kuntest ta' tali trasferiment, iċ-ċedent jirriżerva mezzi suffiċjenti għall-għajxien tiegħu, li jistgħu jikkonsistu fi ħlasijiet perjodiċi (hekk imsejħa "manteniment privat"). Il-ġurisprudenza Ġermaniża identifikat ir-*ratio* tas-suċċessjoni antiċipata fl-idea li dan jippermetti lill-membri tal-ġenerazzjoni sussegwenti biex jibbenefikaw, qabel il-ftuħ tas-suċċessjoni, minn unità ekonomika li tipproduċi dħul li tippermettilhom jipprovdu mill-inqas parzjalment għall-bżonnijiet materjali tagħhom waqt li jiggarantixxu s-sostenn taċ-ċedent.

3 — Ara l-punti minn 5 sa 7 tas-sentenza Schröder (EU:C:2011:198) kif ukoll il-paragrafi 13 sa 23 tal-konklużjonijiet relatati tal-Avukat Ġenerali Bot (EU:C:2010:761).

4 — Fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali BGBl. 2002 I, p. 4210.

5 — Ara l-Artikoli 1 u 49 tal-EStG.

6 — Li huma ddefiniti, rispettivament, fl-Artikoli 4 u 9 tal-EStG.

Skont il-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof, permezz tat-trasferiment patrimonjali b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata, iċ-ċedent madankollu jirriżerva għalih, fil-forma ta' ħlasijiet rikorrenti, dħul li fir-realtà huwa derivat mill-patrimonju tiegħu stess, iżda li issa jkollu jiġi prodott miċ-ċessjonarju [7].

10. Fil-kuntratt ta' trasferiment patrimonjali b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata, li huwa kkwalifikat fil-ġurisprudenza bħala donazzjoni, l-ammont tal-ħlas huwa ffissat mhux b'relazzjoni mal-valur tal-patrimonju ttrasferit, iżda skont il-bżonnijiet tal-għajxien taċ-ċedent u l-kapaċità kontributtiva tad-debitur [8]. Dan l-element jiddistingwi tali kuntratt minn ċessjonijiet partrimonjali b'titolu oneruż fejn id-dmirijiet rikorrenti miftiehma jkunu jikkostitwixxu l-kumpens finanzjarju għall-beni patrimonjali ttrasferiti.

11. F'dak li jirrigwarda, fit-tielet lok, it-trattament fiskali tal-operazzjonijiet ta' trasferiment patrimonjali b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata meta jiġi miftiehem li ċ-ċessjonarju ser iħallas manteniment privat liċ-ċedent, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Bundesfinanzhof, dawk il-ħlasijiet la jitqiesu bħala l-kumpens għat-trasferiment, u lanqas bħala spejjeż ta' akkwist taċ-ċessjonarju, iżda huma kklassifikati, għal finijiet fiskali, bħala spejjeż straordinarji u remunerazzjonijiet perjodiċi [9]. Dik il-klassifikazzjoni hija msejsa fuq ir-*ratio* tas-sistema legali tas-suċċessjoni antiċipata kif identifikata fil-punt 9 iktar 'il fuq. Skont l-Artikolu 10 tal-EStG, għall-persuni taxxabbli residenti, il-manteniment privat b'hekk jista' jitnaqqas totalment għall-finijiet tad-determinazzjoni tad-dħul taxxabbli bħala spejjeż straordinarji peress li huma pożijiet permanenti, għalkemm huma varjabbli. Iżda l-persuni taxxabbli mhux residenti ma jistgħux inaqqsu dawk il-ħlasijiet peress li l-Artikolu 50 tal-EStG jipprevedi espressament l-esklużjoni tal-applikabbiltà tal-Artikolu 10 tal-EStG għall-persuni taxxabbli li huma suġġetti għat-taxxa b'mod limitat.

12. Dejjem skont ir-*ratio* tas-sistema legali tas-suċċessjoni antiċipata kif indikata fil-punt 9 iktar 'il fuq, li jistabbilixxi li t-teħid ta' ħlasijiet rikorrenti mid-dħul favur iċ-ċedent jagħti lok għal "trasferiment ta' kapaċità kontributtiva" [10], it-tnaqqis tal-manteniment min-naħa taċ-ċessjonarju/debitur jikkorrispondi għal taxxa fuq il-benefiċċji bħala "dħul ieħor" għaċ-ċedent/kreditur li jkun totalment suġġett għat-taxxa (l-hekk imsejjaħ "Korrespondenzprinzip").

II – **Il-fatti, il-proċeduri nazzjonali u d-domanda preliminari**

13. B'att tas-17 ta' Jannar 1989, fil-kuntest ta' trasferiment patrimonjali b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata, J. Grünewald, konvenut quddiem il-qorti tar-rinviju, u ħuh akkwistaw mingħand missierhom 50 % kull wieħed tal-ishma ta' kumpannija taħt id-dritt ċivili attiva bħala impriża agrikola. Fil-kuntest ta' din l-operazzjoni, l-aħwa ntrabtu li jħallsu lil missierhom, u effettivament lill-ġenituri, manteniment skont it-termini indikati fl-imsemmi att ta' trasferiment.

14. Bejn l-1999 u l-2002, J. Grünewald, li la għandu d-domiċilju u lanqas ir-residenza abitwali tiegħu fir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, iżda jgħix fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea, irċieva bis-saħħa tal-imsemmija ishma xi dħul minn attività kummerċjali. Fl-istess perjodu huwa rċieva wkoll dħul ieħor fil-Ġermanja.

15. Peress li kkunsidrat lil J. Grünewald bħala persuna parzjalment suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul, il-Finanzamt Dortmund-Unna, rikorrenti quddiem il qorti tar-rinviju, ċaħditu mill-possibbiltà li jnaqqas il-manteniment privat imħallas lill-missieru abbażi tal-Artikolu 50 tal-EStG.

7 — Sentenzi tal-Bundesfinanzhof tal-5 ta' Lulju 1990, GrS minn 4/89 sa 6/89, paragrafu C.II.1.C u tat-12 ta' Mejju 2003, GrS 1/00, paragrafu C.II.3.

8 — Sentenza tal-Bundesfinanzhof tal-5 ta' Lulju 1990, GrS minn 4/89 sa 6/89, paragrafu C.I.1.

9 — Sentenzi tal-Bundesfinanzhof tal-5 ta' Lulju 1990, GrS minn 4/89 sa 6/89, paragrafu C.II.1.C u tat-12 ta' Mejju 2003, GrS 1/00, paragrafu C.II.1.C.

10 — Sentenza tal-Bundesfinanzhof tal-31 ta' Marzu 2004, X R 66/98, punt II.3, u l-ġurisprudenza ċċitata.

16. J. Grünewald ressaq rikors kontra d-deċiżjoni tal-Finanzamt Dortmund-Unna quddiem il-Finanzgericht Münster (qorti fiskali ta' Münster), li laqgħet dak ir-rikors. Il-Finanzamt Dortmund-Unna b'hekk ressqet rikors ta' kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju fejn talbet l-annullament tas-sentenza tal-Finanzgericht Münster, kif ukoll li jiġi miċħud ir-rikors ippreżentat minn J. Grünewald quddiem il-Finanzgericht Münster.

17. Il-qorti tar-rinviju tosserva li, abbażi tad-dritt nazzjonali applikabbli, il-Finanzamt ġustament ma ppermettiex lil J. Grünewald li jnaqqas il-manteniment privat inkwistjoni bħala spejjeż straordinarji li jistgħu jitnaqqsu minn persuna suġġetta għat-taxxa parzjalment bħal J. Grünewald. Madankollu, dik il-qorti tirrileva, b'referenza għas-sentenza Schröder iċċitata iktar 'il fuq, li għad hemm dubji dwar il-kompatibbiltà ta' tali sistema fiskali mad-dritt tal-Unjoni.

18. B'mod partikolari, il-Bundesfinanzhof jesprimi numru ta' dubji dwar l-applikabbiltà tas-sentenza Schröder għall-każ pendenti quddiemha. Fl-ewwel lok, id-digriet ta' rinviju dwar dik il-kawża ma weriex b'mod suffiċjenti l-eżistenza, fis-sistema nazzjonali tal-"Korrespondenzprinzip" imsemmi iktar 'il fuq [11], bejn it-tnaqqis favur id-debitur tal-ħlasijiet u t-taxxa imposta fuq il-benefiċjarju. Fit-tieni lok, l-amministrazzjoni finanzjarja hija tal-fehma li l-Qorti tal-Ġustizzja, f'dik is-sentenza, esprimiet ruħha biss fir-rigward ta' sitwazzjoni li tirrigwarda trasferiment b'titolu oneruż li ma hijiex konċepibbli f'każ ta' operazzjoni b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata. Barra minn hekk, f'tali każ il-pagament ta' dawk il-ħlasijiet ma jkunx jista' jitnaqqas totalment, iżda jrid jiġi maqsum f'kosti ta' akkwist (li jiġu assorbiti fuq medda ta' snin) u imgħaxijiet (li jitnaqqsu immedjatament). Fit-tielet lok, is-sentenza Schröder kienet tirrigwarda dħul minn kera, ta' natura privata u mhux bħal f'dan il-każ, dħul minn ishma, ta' natura kummerċjali.

19. Il-qorti tar-rinviju b'hekk tirrileva żewġ profili rilevanti għall-analiżi taħt id-dritt tal-Unjoni. Minn naħa, l-imsemmija qorti tesprimi dubji dwar il-konstatazzjoni tal-Finanzgericht Münster fir-rigward tal-eżistenza ta' konnessjoni diretta bejn il-kisba ta' dħul kummerċjali derivat mill-parteċipazzjoni fil-kumpannija u l-manteniment privat imħallas minn J. Grünewald. Fil-fatt, il-Finanzgericht ma kkunsidrax li l-manteniment privat kien iddestinat għall-ħtiġijiet ta' għajxien tal-benefiċjarji (jiġifieri l-ġenituri tar-rikorrent), ċirkustanza li tippermetti li dak id-dħul jiġi kklassifikat fl-isfera personali. Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-leġiżlazzjoni inkwistjoni tistax tiġi ġġustifikata abbażi tal-prinċipju ta' territorjalità jew sabiex jiġi ppriżervat tqassim ibbilanċjat tas-setgħa fiskali bejn l-Istati Membri.

20. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, il-qorti tar-rinviju, b'digriet tal-14 ta' Mejju 2013, iddeċidiet li tissospendi l-kawża quddiemha sabiex tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 63 TFUE jipprekludi l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprovdi li dħul minn manteniment privat imħallas minn persuni taxxabbli mhux residenti ma jistax jitnaqqas fil-kuntest ta' trasferiment, permezz ta' donazzjoni bil-quddiem minn parti minn suċċessjoni (suċċessjoni antiċipata), ta' patrimonju li jinsab fit-territorju nazzjonali u li jiġġenera dħul filwaqt li ħlasijiet ekwivalenti jkunu deduċibbli fil-każ ta' obbligu fiskali illimitat, minkejja li dan it-tnaqqis iwassal għal obbligu fiskali korrispondenti tal-benefiċjarju tal-benefiċċji (suġġetti għal obbligu fiskali illimitat)?"

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

21. Id-digriet tar-rinviju wasal fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fit-30 ta' Ottubru 2013. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern Ġermaniż u dak Franċiż, kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Matul is-seduta, lil saret fis-16 ta' Settembru 2014, intervjenew il-Finanzamt Dortmund-Unna, il-Gvernijiet tal-Ġermanja u ta' Franza u l-Kummissjoni.

11 — Ara l-punt 12 iktar 'il fuq.

22. B'ittra tat-18 ta' Frar 2014, il-Gvern Ġermaniż, b'applikazzjoni tal-tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 16 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja, ippreżenta talba sabiex il-Qorti tal-Ġustizzja tittratta din il-kawża fl-Awla Manja.

IV – **Analiżi ġuridika**

23. Permezz tad-domanda preliminari tagħha l-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-Artikolu 63 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tippermetti lil persuna taxxabbli residenti, iżda mhux lil dik li ma tkunx residenti, li tnaqqas il-manteniment privat imħallas fil-kuntest ta' trasferiment, b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata, ta' element patrimonjali li jkun konness ma' dak l-Istat li jipproduċi dħul, u li tipprevedi li dak it-tnaqqis jikkorrispondi għal obbligu fiskali ekwivalenti tal-benefiċjarju tad-dħul li jkun totalment suġġett għat-taxxa f'dak l-Istat.

A – *Fuq il-libertà ta' moviment applikabbli*

24. Fl-ewwel lok, għandu jiġi osservat li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 63 TFUE jipprojbixxi b'mod ġenerali r-restrizzjonijiet kollha għall-moviment tal-kapital bejn l-Istati Membri.

25. Fin-nuqqas ta' definizzjoni, fit-Trattat, tal-kunċett ta' "moviment ta' kapital", il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li n-nomenklatura li tinsab fl-Anness I tad-Direttiva 88/361 għandha valur indikattiv, peress li b'mod konformi mad-daħla tal-imsemmi Anness, l-elenku li jinsab fih ma għandux natura eżawrjenti [12].

26. F'dan ir-rigward, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li d-donazzjonijiet u s-suċċessjonijiet, li jaqgħu taħt l-ambitu ta' applikazzjoni tat-Taqsima XI tal-Anness I tad-Direttiva 88/361, jikkostitwixxu moviment ta' kapital fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE, bl-eċċezzjoni tal-każijiet li fihom l-elementi li jikkostitwixxuhom ikunu jinsabu fi ħdan Stat Membru wieħed biss [13]. B'hekk, barra minn dawn il-każijiet speċifiċi, it-tassazzjoni ta' operazzjonijiet ta' suċċessjoni jew ta' donazzjonijiet, kemm jekk dawn ikunu somom ta' flus, beni mobbli jew immobbli, taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tat-TFUE dwar il-moviment tal-kapital [14].

12 — Ara s-sentenza Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), punt 19.

13 — Ara s-sentenzi Welte (EU:C:2013:662), punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll Schröder, (EU:C:2011:198), punt 26.

14 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Spanja, (C-127/12, EU:C:2014:2130, punt 53 u Mattner, (C-510/08, EU:C:2010:216), punt 20 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata.

27. Barra minn hekk, għandu jiġi osservat li fis-sentenza Schröder imsemmija iktar ’il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet li trasferimenti patrimonjali b’titolu ta’ suċċessjoni antiċipata, li jkollhom element transkonfinali, jaqgħu taħt il-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE [15]. Iċ-ċirkustanza li f’dan il-każ is-suġġett tat-trasferiment b’titolu ta’ suċċessjoni antiċipata huma ishma f’kumpannija u mhux beni immobbli, bħal fil-każ li wassal għas-sentenza Schröder, fil-fehma tiegħi ma tikkostitwixxix minnha nnifisha element li jbiddel l-analiżi fir-rigward tal-libertà ta’ ċirkolazzjoni applikabbli għal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni [16].

28. Sitwazzjoni li fiha persuna residenti fil-Ġermanja tittrasferixxi b’titolu ta’ suċċessjoni antiċipata ishma f’kumpannija taħt id-dritt Ġermaniż li tkun teżerċita attività agrikola fil-Ġermanja lill-iben li jkun residenti fi Stat Membru ieħor tikkostitwixxi operazzjoni b’elementi transkonfinali u taqa’, fil-prinċipju, taħt il-kunċett ta’ moviment ta’ kapital fis-sens tal-Artikolu 63 TFUE.

B – *Fuq l-eżistenza ta’ restrizzjoni tal-moviment liberu ta’ kapital*

29. Għandu jitfakkar ukoll li l-miżuri pprojbiti mill-Artikolu 63(1) TFUE, bħala restrizzjonijiet għall-moviment ta’ kapital, jinkludu, b’mod partikolari, dawk li jiskoraġġixxu lill-persuni mhux residenti milli jagħmlu investimenti fi Stat Membru jew li jżommu dawk l-investimenti [17], jew li jiskoraġġixxu lill-persuni residenti ta’ Stat Membru wieħed milli jagħmlu investimenti fi Stati oħrajn [18].

30. Skont il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, persuna fiżika li ma jkollhiex id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħha fil-Ġermanja, b’mod konformi mal-Artikolu 49 tal-EStG, hija suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul li jsir f’dak l-Istat Membru inkluż dħul miksub mit-twettiq ta’ attività industrijali jew kummerċjali eżerċitata fil-Ġermanja [19]. Iżda għall-kuntrarju tal-persuna taxxabbli residenti, tali persuna taxxabbli mhux residenti ma tistax, skont l-Artikolu 50 tal-EStG, tnaqqas minn dak id-dħul — bħala spiża straordinarja fis-sens tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 10 tal-EStG — manteniment privat, bħal dak imħallas minn J. Grünewald lil missieru jew lill-ġenituri tiegħu, b’titolu ta’ suċċessjoni antiċipata.

15 — Fis-sentenza ċċitata Schröder (EU:C:2011:198, punt 27) il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet li t-trasferiment, b’titolu ta’ suċċessjoni antiċipata ta’ beni immobbli li jkunu jinsabu fi Stat Membru lil persuna fiżika residenti fi Stat Membru ieħor taqa’ taħt il-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 63 TFUE.

16 — F’dan ir-rigward, fil-fatt, minn naħa, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrilevat li t-trasferiment ta’ ishma ta’ kumpannija residenti minn persuna residenti lil persuna mhux residenti jikkostitwixxi moviment ta’ kapital (ara, f’dan is-sens, is-sentenza Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punt 43). Min-naħa l-oħra, il-kwistjoni tal-possibbiltà li tiġi applikata l-libertà ta’ stabbiliment fis-sens tal-Artikolu 49 TFUE, li ma tissemma minn ebda waħda mill-partijiet intervenjenti, fil-fehma tiegħi ma hijiex applikabbli f’din il-kawża. Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita sew, sabiex jiġi stabbilit jekk leġiżlazzjoni nazzjonali taqax taħt waħda jew l-oħra mil-libertajiet ta’ moviment, għandu jiġi kkunsidrat is-suġġett ta’ dik il-leġiżlazzjoni (ara s-sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation C-35/11, EU:C:2012:707, punt 90 u l-ġurisprudenza ċċitata). Inevitabbilment, wieħed ikollu jikkonstata li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni tikkonċerna t-trattament fiskali tal-manteniment privat li huwa dovuta fil-kuntest ta’ operazzjoni b’titolu ta’ suċċessjoni antiċipata, u b’mod partikolari l-possibbiltà li dawk il-ħlasijiet ta’ manteniment jitnaqqsu bħala “spejjeż straordinarji”, u dan indipendentement mill-fatt li dik l-operazzjoni jkollhiex jew le bħala suġġett it-trasferiment ta’ ishma f’kumpannija (dak l-element jiddistingwi l-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni minn dik li hija s-suġġett tas-sentenza Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, b’mod partikolari l-punt 21). Konsegwentement, fid-dawl tas-suġġett tagħha, anki jekk jiġi aċċettat li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni tista’ tipproduċi effetti li jirrestrinġu l-libertà ta’ stabbiliment, b’mod partikolari f’każ fejn is-suġġett tat-trasferiment b’titolu ta’ suċċessjoni antiċipata jkun ikkostitwit minn ishma ta’ kumpannija li jippermettu li tiġi eżerċitata influwenza ċerta fuq id-deċiżjonijiet tagħha u li jiġu ddeterminati l-attivitajiet tagħha, dawk l-effetti ma huma xejn għajr il-konsegwenza inevitabbli ta’ ostaklu possibbli għall-moviment liberu tal-kapital u, b’hekk, ma jiġġustifikawx eżami awtonomu tal-istess leġiżlazzjoni fid-dawl tal-Artikolu 49 TFUE (ara, f’dan is-sens, is-sentenza Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, punt 51 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għandu jiġi rrilevat ukoll li, f’din il-kawża, ma jirriżultax b’mod ċar mid-digriet tar-rinviju liema rwol jagħtu l-ishma ttrasferiti fit-tmexxija tal-kumpannija.

17 — Sentenzi Halley, (C-132/10, EU:C:2011:586), punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata u Schröder, (EU:C:2011:198), punt 30.

18 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja, (C-342/10, EU:C:2012:688), punt 28, u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, (C-600/10, EU:C:2012:737), punt 14.

19 — Ara, b’referenza għad-dħul minn kiri ta’ beni immobbli, is-sentenza Schröder, (EU:C:2011:198), punt 31.

31. Tali trattament fiskali inqas favorevoli rriżervat lil persuni mhux residenti fir-rigward tal-manteniment privat, jista' jiskoraġġixxi lil dawn tal-aħħar milli jakkwistaw b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata jew milli jżommu ishma f'kumpanniji Ġermaniżi li jkunu jeżerċitaw attivitajiet industrijali jew kummerċjali fil-Ġermanja [20]. Dan jista' jiskoraġġixxi wkoll lil residenti Ġermaniżi milli jinnominaw bħala benefiċjarji ta' suċċessjoni antiċipata lil persuni residenti fi Stat Membru differenti mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja [21].

32. Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jista' jiġi konkluż li leġiżlazzjoni li tipprovdi tali trattament sfavorevoli lil persuni taxxabbli mhux residenti tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital, li hija pprojbita, fil-prinċipju, mill-Artikolu 63 TFUE.

C – *Fuq l-eżistenza ta' ġustifikazzjoni possibbli għar-restrizzjoni tal-moviment liberu ta' kapital*

33. Madankollu għandu jiġi vverifikat jekk leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għalkemm tikkostitwixxi restrizzjoni tal-moviment liberu ta' kapital, tistax titqies li hija kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment liberu ta' kapital.

34. Fil-fatt, skont l-Artikolu 65(1)(a) TFUE, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 63 TFUE "ma għandhomx ikunu ta' ħsara għad-dritt tal-Istati Membri […] li japplikaw id-disposizzjonijiet relevanti tal-liġi fiskali tagħhom li jagħmlu distinzjoni bejn persuni li jħallsu t-taxxa li mhumiex fl-istess sitwazzjoni rigward il-post ta' residenza tagħhom […]". Tali dispożizzjoni, inkwantu tidderoga mill-prinċipju fundamentali tal-moviment liberu tal-kapital, għandha madankollu tiġi interpretata b'mod restrittiv u hija suġġetta għal limitazzjoni b'effett tal-paragrafu 3 tal-istess Artikolu 65 TFUE, li jistabbilixxi li d-dispożizzjonijiet nazzjonali bħall-paragrafu 1 imsemmi iktar 'il fuq "m'għandhomx jikkostitwixxu mezz ta' diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija fuq il-moviment liberu ta' kapital u ħlasijiet kif definit fl-Artikolu 63 [TFUE]" [22].

35. Madankollu għandu jiġi vverifikat jekk leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni, li tiddistingwi lill-persuni taxxabbli residenti minn dawk mhux residenti, tikkostitwixxix trattament mhux ugwali permess taħt l-Artikolu 65(1)(a) TFUE, jew inkella tikkostitwixxix diskriminazzjoni arbitrarja jew restrizzjoni moħbija li hija pprojbita mill-paragrafu 3 tal-istess Artikolu. F'dan ir-rigward, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li leġiżlazzjoni nazzjonali ta' dan it-tip tista' titqies li hija kompatibbli mad-dispożizzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-kapital, biss f'żewġ każijiet: jekk id-differenza fit-trattament tkun tirrigwarda sitwazzjonijiet li ma jkunux paragunabbli oġġettivament jew jekk tkun iġġustifikata minn motivi imperattivi ta' interess ġenerali [23]. Barra minn hekk, biex tkun iġġustifikata, tali differenza ta' trattament għandha tkun limitata għal dak li huwa meħtieġ biex jintlaħaq l-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni [24].

20 — Ara, b'analoġija, fir-rigward tal-akkwist ta' beni immobbli, is-sentenza Schröder, (EU:C:2011:198), punt 31. Fir-rigward tad-disważjoni tal-akkwist ta' ishma f'kumpannija, ara s-sentenzi Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 u C-437/08, EU:C:2011:61), punti 52 u 53, u Glaxo Wellcome, (EU:C:2009:559), punti 57 u 58.

21 — Ara s-sentenza Schröder, (EU:C:2011:198), punt 32.

22 — Ara s-sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, (C-211/13, EU:C:2014:2148), punti 45 u 46 u Welte (EU:C:2013:662), punti 42 u 43 u l-ġurisprudenza ċċitata.

23 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (EU:C:2012:688), punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata.

24 — Sentenzi Schröder (EU:C:2011:198), punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (EU:C:2014:2148), punt 47.

1. Fuq il-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet inkwistjoni

36. Minn ġurisprudenza stabbilita, li tmur lura għas-sentenza Schumacker [25], jirriżulta li fil-qasam tat-taxxi diretti, is-sitwazzjoni tal-persuni residenti u ta' dawk mhux residenti fi Stat ma humiex bħala regola paragunabbli, inkwantu d-dħul li persuna mhux residenti tirċievi fit-territorju ta' Stat jikkostitwixxi fil-biċċa l-kbira biss parti mid-dħul komplessiv tagħha, li jkun ikkonċentrat fil-post fejn tkun residenti, u inkwantu l-kapaċità kontributtiva personali tal-persuna mhux residenti, li tkun idderivata mit-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul tagħha kollu u mis-sitwazzjoni personali u familjari tagħha, tista' tiġi vvalutata iktar faċilment fil-post fejn hija jkollha ċ-ċentru tal-interessi personali u ekonomiċi tagħha, li b'mod ġenerali jkun jikkorrispondi għar-residenza abitwali tagħha [26].

37. Għaldaqstant, il-fatt li Stat Membru ma jħallix lil persuni mhux residenti jibbenefikaw minn tali vantaġġi fiskali li jagħti lill-persuni residenti bħala regola ma jitqiesx, fil-ġurisprudenza, li huwa diskriminatorju [27].

38. Għaldaqstant, persuna taxxabbli mhux residenti ma hijiex, fil-prinċipju, ġustifikata fl-ilment tagħha kontra Stat Membru, li fih tirċievi biss parti żgħira mid-dħul tagħha, dwar iċ-ċaħda ta' vantaġġ fiskali dipendenti fuq is-sitwazzjoni personali u familjari tagħha, bħalma huwa t-tnaqqis ta' pagament perjodiku ta' manteniment dovut minnha, peress li dan huwa obbligu li jaqa' fuq l-Istat Membru li fih tirrisjedi. L-obbligu li tittieħed inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari ta' persuna taxxabbli mhux residenti huwa impost fuq l-Istat Membru fejn joriġina d-dħul biss meta dik il-persuna taxxabbli taqla' t-totalità jew kważi t-totalità tar-riżorsi taxxabbli tagħha fl-imsemmi Stat [28].

39. Madankollu, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta wkoll li, f'dak li jirrigwarda l-ispejjeż, bħall-ispejjeż professjonali marbuta direttament mal-attività li tkun iġġenerat id-dħul taxxabbli fi Stat Membru, il-persuni residenti u dawk mhux residenti f'tali Stat isibu ruħhom f'sitwazzjoni analoga, b'mod li leġiżlazzjoni ta' tali Stat li, fil-qasam tat-tassazzjoni, ma tippermettix lill-persuni mhux residenti li jnaqqsu dawk l-ispejjeż, waqt li min-naħa l-oħra tippermetti dan lill-persuni residenti, tagħti lok għar-riskju li prinċipalment jiġu sfavoriti ċ-ċittadini ta' Stati Membri oħrajn u b'hekk toħloq diskriminazzjoni indiretta bbażata fuq in-nazzjonalità [29].

40. Huwa fid-dawl tal-prinċipji tal-ġurisprudenza msemmija fil-paragrafi preċedenti li għandu jiġi stabbilit jekk is-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli mhux residenti, bħal J. Grünewald, li jħallas manteniment privat fil-kuntest ta' trasferiment ta' ishma f'kumpannija b'titolu ta' suċċessjoni antiċipat, hijiex paragunabbli jew le ma' dik ta' persuna taxxabbli residenti, bħal ħu J. Grünewald, li jirċievi l-istess elementi patrimonjali taħt l-istess titolu u jħallas l-istess pagamenti ta' manteniment privat.

41. F'dan ir-rigward, qabel kollox, għandu jiġi osservat li f'dan il-każ, ma jirriżultax b'mod ċar mid-digriet ta' rinviju liema parti tad-dħul komplessiv ta' J. Grünewald kienet tikkostitwixxi d-dħul li huwa rċieva fil-Ġermanja fil-perijodi ta' taxxa inkwistjoni.

42. Jekk il-qorti tar-rinviju tikkonstata li J. Grünewald f'dawk il-perijodi kien jirċievi fil-Ġermanja l-parti essenzjali tad-dħul totali tiegħu, allura jkollu jiġi konkluż li s-sitwazzjoni tiegħu hija paragunabbli ma' dik tal-persuna taxxabbli residenti, b'mod li trattament fiskali differenti fir-rigward tat-tnaqqis tal-pagamenti ta' manteniment privat fil-prinċipju ma jkunx ammissibbli.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Sentenzi Schumacker (EU:C:1995:31), punti 31 u 32 u Schröder (EU:C:2011:198), punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata.

27 — Dan meta jitqiesu d-differenzi oġġettivi bejn is-sitwazzjoni ta' persuni residenti u dawk mhux residenti fir-rigward tas-sors tad-dħul, il-kapaċità kontributtiva personali, kif ukoll is-sitwazzjoni personali u familjari. Ara s-sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata.

28 — Sentenza Schumacker (EU:C:1995:31), punt 32. Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot dwar il-kawża Schröder (EU:C:2010:761), punti 44 u 45.

29 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (EU:C:2012:688), punt 37 u, Schröder (EU:C:2011:198), punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata.

43. F'każ li, min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju tistabbilixxi li d-dħul li J. Grünewald irċieva fil-Ġermanja ma kienx jikkostitwixxi l-parti essenzjali tad-dħul totali tiegħu, is-sitwazzjoni tiegħu tkun paragunabbli ma' dik tal-persuna taxxabbli residenti jekk il-pagamenti ta' manteniment privat imħallsa kellhom jiġu kkwalifikati bħala spejjeż marbuta direttament mal-attività li tkun iġġenerat id-dħul taxxabbli, skont il-ġurisprudenza msemmija fil-paragrafu 39 preċedenti.

44. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li bi spejjeż professjonali marbuta direttament mad-dħul irċevut fi Stat Membru fejn l-attività tkun eżerċitata, għandu jinftiehem dawk l-ispejjeż li għandhom rabta ekonomika diretta mas-servizz li ta lok għat-tassazzjoni f'dan l-Istat u li għaldaqstant ma jistgħux jiġu mifruda minnu [30].

45. Fil-kawża Schröder, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà stabbilixxiet espressament li inkwantu l-impenn biex jitħallas manteniment b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata oriġina mit-trasferiment lil dan tal-aħħar tal-beni patrimonjali inkwistjoni, ċirkustanza li għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju, dak il-manteniment jikkostitwixxi spiża marbuta direttament mal-ġestjoni ta' dawk il-beni, b'mod li l-persuna mhux residenti li hija obbligata tħallas dak il-manteniment, minn din il-perspettiva, tinsab f'sitwazzjoni analoga għal dik ta' persuna taxxabbli residenti [31].

46. Meta jiġi applikat għal dan il-każ, dan l-approċċ ifisser li, f'każ li l-qorti tar-rinviju tikkonstata, kif jidher li huwa l-każ [32], li l-impenn ta' J. Grünewald li jħallas il-manteniment oriġina mit-trasferiment b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata lil dan tal-aħħar tal-ishma fil-kumpannija li minnha jkun idderivat, mill-inqas parzjalment, id-dħul taxxabbli fil-Ġermanja, tali dħul ikun ikkwalifikat bħala spejjeż marbuta direttament mal-attività li tkun iġġenerat id-dħul taxxabbli u l-pożizzjoni ta' J. Grünewald għandha titqies li hija paragunabbli ma' dik ta' persuna taxxabbli residenti, bħal ħuh.

47. Madankollu, fid-digriet ta' rinviju tagħha l-Bundesfinanzhof tirreferi għal numru ta' raġunijiet, imsemmija fil-punt 18 iktar 'il fuq, li jpoġġu f'dubju l-applikabbiltà għal dan il-każ tas-soluzzjoni adottata fis-sentenza Schröder. Iżda ebda waħda minn dawn ir-raġunijiet ma tikkonvinċini.

48. Il-Bundesfinanzhof tirreferi, fl-ewwel lok, għal lakuni possibbli fid-digriet ta' rinviju li wassal għall-kawża Schröder, li ma enfasizzax, b'mod partikolari, l-eżistenza tal-"prinċipju ta' korrispondenza" [33] bejn it-tnaqqis għad-debitur tal-manteniment u t-taxxa għall-benefiċjarju. F'dan ir-rigward, bħall-Kummissjoni, jidhirli li anki jekk nammettu li kien hemm lakuni fil-kuntest ġuridiku nazzjonali ppreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja mill-qorti tar-rinviju f'dak il-każ u li l-Qorti tal-Ġustizzja permezz tas-servizzi ta' riċerka interni tagħha ma ndunatx, eventwali nuqqas ta' referenza għall-"Korrespondenzprinzip" ma jbiddel xejn mill-analiżi tal-liġi tal-Unjoni dwar it-trattament fiskali diskriminatorju fil-konfront tal-persuna taxxabbli mhux residenti. Fil-fatt, minn naħa, dak il-prinċipju ma għandu ebda rwol fil-kwalifikazzjoni tal-manteniment privat bħala "spejjeż marbuta direttament" mal-attività li ġġenerat id-dħul taxxabbli skont il-ġurisprudenza msemmija fil-punti preċedenti. Min-naħa l-oħra, ma hemm ebda raġuni - u, ħlief għall-kunsiderazzjonijiet dwar il-motivi imperattivi ta' interess ġenerali msemmija fil-paragrafi 66 *et seq infra*, la l-qorti tar-rinviju, u lanqas il-gvern Ġermaniż ma jsemmu ebda waħda — li t-trattament fiskali tal-manteniment privat fil-konfront tal-benefiċjarju jkollu l-effett li jiddetermina trattament fiskali differenti għad-debitur ta' dak il-manteniment skont jekk dan ikunx persuna taxxabbli residenti jew le.

49. F'dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, l-argument tal-amministrazzjoni finanzjarja Ġermaniża li tirreferi għalih il-Bundesfinanzhof, li jgħid li fis-sentenza Schröder il-Qorti tal-Ġustizzja esprimiet ruħha biss fir-rigward ta' sitwazzjoni li tikkonċerna trasferiment b'titolu oneruż u mhux suċċessjoni antiċipata b'mod li, f'każ korrispondenti għal din l-ewwel sitwazzjoni, issir rilevanti d-distinzjoni bejn it-tnaqqis

30 — Ara s-sentenza Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), punt 25.

31 — Ara s-sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punt 46.

32 — Ara l-punt 59 *infra*.

33 — Jiġifieri l-"Korrespondenzprinzip" imsemmi fil-punt 12 iktar 'il fuq.

tal-ispejjeż tal-akkwist u l-imgħaxijiet, ikolli ngħid li dan l-argument huwa pjuttost sorprendenti. Fil-fatt, fuq sempliċi qari tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Schröder, u tal-konklużjonijiet relatati tal-Avukat Ġenerali Bot, jidher li ma hemm ebda dubju li l-Qorti tal-Ġustizzja f'dik is-sentenza, bħal f'din il-kawża, kellha quddiemha trasferiment permezz ta' suċċessjoni antiċipata b'titolu mhux oneruż [34]. L-istess Gvern Ġermaniż afferma wkoll b'mod ċar matul is-seduta li ż-żewġ każijiet kienu fattwalment simili.

50. Fit-tielet lok, rigward id-dubji tal-Bundesfinanzhof fir-rigward tas-sors tad-dħul taxxabbli, jidhirli li l-fatt li s-suġġett tat-trasferiment b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata f'dan il-każ kienu ishma f'kumpannija li teżerċita attività ekonomika u mhux, bħal fil-kawża Schröder, beni immobbli, huwa irrilevanti għall-analiżi taħt id-dritt tal-Unjoni. Fil-fatt, fiż-żewġ każijiet hemm trasferiment ta' beni li jipproduċu dħul taxxabbli fil-Ġermanja u l-fatt li dak id-dħul huwa dderivat minn attività kummerċjali u mhux minn kiri ta' immobbli ma jipproduċi ebda differenza fir-rigward tat-trattament tiegħu minn perspettiva fiskali għall-finijiet ta' din il-kawża, b'mod partikolari b'referenza għat-trattament fiskali differenti ta' persuni taxxabbli mhux residenti.

51. Fid-digriet ta' rinviju tagħha, il-Bundesfinanzhof donnha tikkritika lill-Finanzgericht talli ma kkunsidratx li l-manteniment privat huwa ddestinat għall-bżonnijiet tal-għajxien tal-benefiċjarji, ċirkustanza li tippermetti li dak id-dħul jiġi kklassifikat fl-isfera personali taċ-ċessjonarju, b'mod li dan għandu jittieħed inkunsiderazzjoni mill-Istat ta' residenza tiegħu mingħajr obbligu ta' tnaqqis għall-Istat fejn jiġi ġġenerat id-dħul [35].

52. Anki l-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tiegħu jsostni li l-pagamenti ta' manteniment privat għandhom jiġu kklassifikati, bħal taħt id-dritt Ġermaniż, bħala tnaqqis ta' natura personali, inkwantu huma bbażati fuq rabtiet familjari [36]. L-istess gvern isostni li dik il-klassifikazzjoni taħt id-dritt nazzjonali tal-ħlasijiet ta' manteniment privat, għandha tkun determinanti anki għall-valutazzjoni tat-trattament fiskali ta' dak id-dħul fis-sens tad-dritt tal-Unjoni. Peress li s-sistema tat-taxxi diretti ma hijiex armonizzata, il-leġiżlatur u l-qrati nazzjonali fil-fatt għandu jkollhom il-possibbiltà li jiddeterminaw in-natura ġuridika tat-tnaqqis fiskali.

53. F'dan ir-rigward, fir-rigward tal-fatt indikat mill-Bundesfinanzhof li l-ħlasijiet ta' manteniment privat huma ddestinati għall-bżonnijiet tal-għajxien tal-benefiċjarji, il-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza Schröder, waqt li ċaħdet argumenti simili mressqa mill-Gvern Ġermaniż, diġà stabbilixxiet li dik iċ-ċirkustanza ma tpoġġix f'dubju l-eżistenza ta' rabta diretta fis-sens tal-ġurisprudenza, inkwantu din ir-rabta ma hijiex idderivata minn korrelazzjoni bejn l-ammont tal-ispiża inkwistjoni u dak tad-dħul taxxabbli, iżda mill-fatt li l-ispiża hija inseparabbli mill-attività li tipproduċi dak id-dħul [37].

54. F'dak li jirrigwarda, min-naħa l-oħra, l-argument tal-Gvern Ġermaniż dwar il-kunsiderazzjoni neċessarja tal-kwalifikazzjoni taħt id-dritt nazzjonali tat-tnaqqis inkwistjoni nosserva li kull kwalifikazzjoni ta' spiża jew ta' tnaqqis taħt id-dritt nazzjonali (kemm jekk din tkun ikkwalifikata bħala personali jew professjonali jew mod ieħor), għalkemm fil-livell nazzjonali għandha r-rilevanza li jridu jagħtuha l-leġiżlatur u l-qrati nazzjonali, ma tistax madankollu tintuża biex tiġġustifika diskriminazzjoni bejn ċittadini Ewropej skont ir-residenza tagħhom bi ksur tad-dritt tal-Unjoni.

34 — Ara l-punti 9, 12 kif ukoll 42 u 43 tas-sentenza Schröder (EU:C:2011:198), u, b'mod iktar evidenti, il-punti 20 sa 23 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot dwar dik il-kawża (EU:C:2010:761).

35 — Ara l-ġurisprudenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 25.

36 — Il-Gvern Ġermaniż isostni, b'mod partikolari, li n-natura personali tal-manteniment privat tirriżulta min-natura tat-tipoloġija tal-kuntratt li jaqa' taħt il-liġi tal-familja u tas-suċċessjoni, mill-għan tat-trasferiment li huwa li tingħata assigurazzjoni ekonomika lill-ġenituri li jkunu qegħdin jixjieħu, miċ-ċirkustanza li l-manteniment ma jiġix ikkalkolat skont il-valur tal-kunsiderazzjoni, iżda skont il-bżonnijiet tal-għajxien taċ-ċedent u l-kapaċità kontributtiva tad-debitur tal-benefiċċji u mill-fatt li l-partijiet huma ggwidati mill-idea li jżommu l-attività produttiva ttrasferita f'idejn il-familja.

37 — Ara s-sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punt 43.

55. F'dan ir-rigward għandu jitfakkar ukoll li minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li għalkemm huwa minnu li, fl-istat attwali, l-Istati Membri żammew il-kompetenzi tagħhom fis-settur tat-tassazzjoni diretta, huma madankollu għandhom jeżerċitaw dawk il-kompetenzi b'osservanza tal-impenji li assumew taħt id-dritt tal-Unjoni [38].

56. Il-Gvern Ġermaniż isostni sussidjarjament li f'dan il-każ ma hemmx rabta diretta bejn l-ispejjeż li t-tnaqqis tagħhom huwa mitlub u d-dħul taxxabbli. Fil-fatt, iċ-ċirkustanza li J. Grünewald ma setax jikseb is-sehem fil-kumpannija fin-nuqqas ta' impenn li jħallas il-manteniment ma hijiex suffiċjenti biex tiġġustifika l-eżistenza ta' "rabta diretta" bejn il-manteniment u d-dħul mill-attivitajiet kummerċjali. Hija determinanti biex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' dik ir-rabta ċ-ċirkustanza li l-ispejjeż invokati kienu sostnuti preċiżament bħala konsegwenza tal-attività ekonomika taxxabbli fil-Ġermanja, jiġifieri permezz tal-ġestjoni tal-impriża, jew jippreżentaw rabta inseparabbli ma' dik l-attività ekonomika.

57. Fl-istess sens, skont il-Gvern Franċiż, ir-rabta bejn il-manteniment u d-dħul kummerċjali inkwistjoni ma tistax jiġi kkwalifikata bħala diretta meta d-dħul ma jkunx marbut speċifikament ma' dak id-dħul kummerċjali. Il-Gvern Franċiż jirreferi għal żewġ sentenzi reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja [39] u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja [40], fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat is-sens u l-portata tal-kunċett ta' "rabta diretta".

58. Madankollu, f'dan ir-rigward, wieħed għandu josserva li ma hemmx raġuni għalfejn ma jiġix ikkonfermat dak li ġie deċiż mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Schröder, jiġifieri li meta l-qorti tar-rinviju taċċerta li l-impenn li jitħallas il-manteniment *jiskatta*, jew jidderiva jew għandu l-oriġini tiegħu, mit-trasferiment tal-elementi patrimonjali li jiġġeneraw id-dħul, l-ispiża relatata mat-twettiq ta' dak l-obbligu tikkostitwixxi spiża marbuta direttament mal-ġestjoni ta' dawk l-elementi [41].

59. F'din il-kawża, u suġġett għall-verifiki li għandhom isiru mill-qorti tar-rinviju, jidher li, proprju bħal fil-kawża Schröder, l-obbligu li jitħallas il-manteniment privat joriġina mit-trasferiment tal-ishma tal-kumpannija li minnha jkun ġie ġġenerat id-dħul taxxabbli. Fil-fatt, it-trasferiment tal-ishma u d-dħul huma parti mill-istess kuntratt u jinsabu f'relazzjoni ta' skambju. L-istess Bundesfinanzhof isostni fid-digriet tar-rinviju tiegħu li mill-paragrafu 2 ta' dak il-kuntratt jirriżulta li huwa miftiehem li l-manteniment jingħata b'titolu ta' "kunsiderazzjoni" (Gegenleistung). Dan juri li kieku J. Grünewald ma aċċettax l-obbligu li jħallas il-manteniment lil missieru, huwa ma kienx jirċievi l-ishma fil-kumpannija.

60. Min-naħa l-oħra, l-eżistenza ta' "rabta diretta" f'każijiet ta' trasferiment b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata tirriżulta mill-kwalifikazzjoni fil-ġurisprudenza tas-sistema legali tas-suċċessjoni antiċipata min-naħa tal-Bundesfinanzhof stess. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-punt 9 iktar 'il fuq, skont il-ġurisprudenza ta' dik il-qorti, il-manteniment privat huwa dħul idderivat mill-element patrimonjali ttrasferit li ċ-ċedent iżomm għalih innifsu li jrid jiġi prodott miċ-ċessjonarju. B'hekk, essenzjalment, il-manteniment jikkoinċidi għal mill-inqas parti mid-dħul iġġenerat mill-beni ttrasferit. Dan juri li ma hemmx biss rabta diretta, iżda koinċidenza vera u proprja bejn l-ispiża li tagħha jintalab it-tnaqqis (il-manteniment privat) u d-dħul taxxabbli (il-benefiċċji ġġenerati mis-sehem tal-kumpannija).

38 — Ara s-sentenzi Schumacker (EU:C:1995:31), punt 21, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629), punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445), punt 14 u l-ġurisprudenza ċċitata.

39 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-342/10, EU:C:2012:688).

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

41 — Ara l-punt 45 iktar 'il fuq u s-sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punti 45, 46 u 49.

61. Rigward is-sentenzi ċċitati mill-Gvern Franċiż, fil-kawża Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet mitluba biex tevalwa l-kompatibbiltà mal-Artikolu 63 TFUE tas-sistema Finlandiża tat-tassazzjoni tad-dividendi mqassma lill-fondi tal-pensjoni li kien diskriminatorju għall-fondi mhux residenti [42]. Fil-fehma tiegħi, minn dik is-sentenza wieħed ma jistax jikkonkludi, kif donnu jagħmel il-Gvern Franċiż, li l-Qorti tal-Ġustizzja riedet tirreferi għal kriterju uniku, dak tal-intenzjoni tal-leġiżlatur, li jissostitwixxi dak tal-inseparabbiltà bejn l-ispejjeż u d-dħul żviluppat fil-ġurisprudenza preċedenti biex jiddetermina l-eżistenza ta' rabta diretta. Fil-punti minn 41 sa 43 ta' dik is-sentenza, fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ma żviluppat ebda kriterju ġdid, iżda llimitat ruħha biex tiċħad l-argument tal-Gvern Finlandiż li ma jistgħux jitqabblu s-sitwazzjonijiet tal-fondi residenti u mhux residenti minħabba l-assenza ta' rabta diretta, waqt li kkonstatat li kien il-leġiżlatur stess li stabbilixxa bil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni konnessjoni diretta bejn l-ispiża li tista' titnaqqas (jiġifieri l-ammonti mwarrba biex ikopru l-impenji relatati mal-pensjonijiet) u d-dħul taxxabbli (jiġifieri d-dividendi) biex jitqies l-iskop speċifiku tal-fondi [43], li huwa komuni għall-fondi residenti u mhux residenti.

62. Fil-kawża Il-Kummissjoni vs Ġermanja, min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet mitluba tevalwa l-kompatibbiltà mal-Artikolu 63 TFUE tas-sistema fiskali Ġermaniża li tistabbilixxi li l-fondi tal-pensjonijiet mhux residenti ma jistgħux inaqqsu mid-dividendi u l-imgħaxijiet riċevuti fil-Ġermanja dawk l-ispejjeż li skont il-Kummissjoni kellhom jitqiesu li huma marbuta direttament magħhom. Madankollu, diversament minn dak li donnu jsostni l-Gvern Franċiż, f'dik is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja ma mmodifikatx l-approċċ adottat fis-sentenza Schröder, li anzi hija bbażat ruħha fuqu [44], iżda llimitat ruħha biex tiċħad ir-rikors tal-Kummissjoni, peress li din tal-aħħar ma rnexxilhiex iġġib prova tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, meta l-oneru tal-prova kien jaqa' fuqha. B'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja kkundannat lill-Kummissjoni talli ma ressqitx provi suffiċjenti biex turi li l-ispejjeż (spejjeż bankarji u ta' tranżazzjonijiet, kif ukoll spejjeż għar-riżorsi umani) li hija sostniet li kellhom rabta diretta mad-dħul taxxabbli (id-dividendi u l-imgħaxijiet) kienu speċifikament neċessarji biex jiġi ġġenerat dak id-dħul. Fi kliem ieħor, biex nużaw it-terminoloġija tas-sentenza Schröder, il-Kummissjoni ma ressqitx prova suffiċjenti li dawk l-ispejjeż jiskattaw, jew joriġinaw, mill-attività li tiġġenera d-dħul taxxabbli.

63. Il-Gvern Ġermaniż jargumenta wkoll li anki jekk l-Istat ta' residenza ta' J. Grünewald kellu jqis għall-finijiet tat-tnaqqis personali l-manteniment privat imħallas minnu, ikun hemm ir-riskju ta' tnaqqis doppju ta' dak id-dħul bil-konsegwenza li jkun hemm trattament iktar favorevoli għall-persuni mhux residenti fir-rigward ta' dak iggarantit għall-persuni residenti. Il-possibbiltà ta' dak ir-riskju, li f'dan il-każ tidher li hija teoretika, ma tiġġustifikax trattament diskriminatorju għall-persuni taxxabbli mhux residenti. Fil-fatt, kemm id-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar l-assistenza reċiproka bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta u tat-taxxi fuq il-premium tal-assigurazzjoni [45], li kienet fis-seħħ fiż-żmien meta seħħew il-fatti li huma s-suġġett tal-kawża prinċipali, kif ukoll id-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE, tal-15 ta' Frar 2011, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-Direttiva 77/799/KEE [46], jipprevedu l-iskambju ta' informazzjoni bejn l-awtoritajiet fiskali kkonċernati, b'mod li l-Ministeru tal-Finanzi Ġermaniż jista' jinforma lill-Istat ta' residenza tal-persuna taxxabbli suġġetta għat-taxxa b'titolu parzjali bit-talba għal tnaqqis ippreżentata minnha sabiex jiġi evitat tnaqqis doppju [47].

42 — Għalkemm il-fondi residenti setgħu jnaqqsu fiskalment l-ammonti mwarrba biex ikopru l-impenji tagħhom fir-rigward tal-pensjonijiet, li jiddetermina l-eżenzjoni *de facto* minn taxxa fuq id-dividendi riċevuti, dik il-possibbiltà ma kinitx mogħtija lill-fondi mhux residenti. Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (EU:C:2012:688), punti 25 u 26.

43 — Dan l-għan ġie identifikat mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala dak li jiġi akkumulat kapital, permezz ta' investimenti li jiġġeneraw, b'mod partikolari, dħul fil-forma ta' dividendi, sabiex jiġu koperti l-obbligi futuri tagħhom idderivati mill-kuntratti ta' assigurazzjoni. Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (EU:C:2012:688), punti 42.

44 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C:2012:737), punt 17.

45 — ĠU L 336, p. 15.

46 — ĠU L 64, p. 1.

47 — Ara wkoll f'dan is-sens is-sentenzi Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96), punt 36 u van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269), punt 55.

64. Finalment, il-Gvern Franċiż jargumenta, sussidjarjament, li f'każ li l-Qorti tal-Ġustizzja jidhrilha li leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tippermettix lill-persuna taxxabbli mhux residenti tnaqqas il-ħlas ta' manteniment privat, tmur kontra l-Artikolu 63 TFUE, allura dak it-tnaqqis ma jistax jiġi imputat fuq id-dħul globali ġġenerat minn din tal-aħħar fl-Istat fejn ma tkunx residenti, iżda għandu jiġi aċċettat biss b'referenza għad-dħul fil-kategorija relatata mal-attività marbuta direttament mad-dħul, u b'hekk f'dan il-każ esklużivament għad-dħul iġġenerat fil-Ġermanja minn J. Grünewald minħabba s-sehem tiegħu fil-kumpannija.

65. Madankollu, f'dan ir-rigward, jiena tal-opinjoni, b'mod konformi ma' dak li sostniet il-Kummissjoni waqt is-seduta, li peress li l-approċċ magħżul ma joħloqx diskriminazzjoni bejn persuni taxxabbli residenti u mhux residenti, huma l-awtoritajiet fiskali nazzjonali li għandhom jiddeċiedu dwar il-metodi preċiżi li bihom għandu jiġi kkomputat it-tnaqqis jew liema hija l-bażi tat-taxxa li fuqha dawn għandhom jinħadmu.

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

66. Skont ġurisprudenza stabbilita, restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital tista' tkun iġġustifikata għal raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali [48]. Waqt li fil-kawża Schröder ebda raġuni ta' interess ġenerali ma ġiet dedotta mill-Gvern Ġermaniż jew ma ġiet issuġġerita mill-qorti tar-rinviju [49], f'din il-kawża ġew issollevati tnejn.

a) Fuq it-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa fiskali bejn l-Istati Membri

67. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi fl-ewwel lok jekk il-fatt li l-persuna taxxabbli mhux residenti tiġi mċaħħda mill-possibbiltà li tnaqqas il-manteniment li jkollha tħallas tistax tkun iġġustifikata sabiex jinżamm tqassim ibbilanċjat tas-setgħa fiskali bejn l-Istati Membri b'mod konformi mal-prinċipju ta' territorjalità. B'referenza għall-Korrespondenzprinzip [50] imsemmi iktar 'il fuq, li minnu jirriżulta li l-valutazzjoni fid-dritt tal-Unjoni tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni ma tistax issir mingħajr ma titqies is-sitwazzjoni fiskali tal-benefiċjarju tal-manteniment, l-imsemmija qorti tistaqsi jekk l-Istat ta' oriġini tad-dħul jistax ikun awtorizzat li jippreżerva l-leġiżlazzjoni fiskali tiegħu permezz ta' projbizzjoni tat-tnaqqis fil-konfront tal-persuna taxxabbli mhux residenti meta, għal raġunijiet oġġettivi, ma jirriżultax li tkun possibbli t-tassazzjoni tal-benefiċjarju, bħal pereżempju f'każ fejn dan tal-aħħar ikollu r-residenza tiegħu barra mit-territorju nazzjonali.

68. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li ż-żamma tat-tqassim tas-setgħa fiskali bejn l-Istati Membri hija għan leġittimu, rikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja u, min-naħa l-oħra, li minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li, fin-nuqqas ta' dispożizzjonijiet ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni adottati mill-Unjoni Ewropea, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti biex jiddefinixxu, bi ftehim jew b'mod unilaterali, il-kriterji għat-tqassim tas-setgħa fiskali tagħhom, b'mod partikolari, sabiex tiġi eliminata t-tassazzjoni doppja [51].

69. Madankollu, f'dan il-każ, fl-ewwel lok għandu jiġi osservat li ma jirriżultax, la mid-digriet ta' rinviju u lanqas minn xi element ieħor tal-proċess, li l-manteniment imħallas minn J. Grünewald lil missieru l-benefiċjarju ma jistax ikun suġġett għat-taxxa fil-Ġermanja. Fil-fatt, ma hemm ebda indikazzjoni li l-missier huwa residenti barra mit-territorju Ġermaniż jew li d-dħul tiegħu ma jistax jiġi intaxxat fuqu għal xi raġuni oħra. Għaldaqstant jidher li dan huwa argument ipotetiku li, ħlief f'każ ta' verifika evidenti min-naħa tal-qorti tar-rinviju, f'ebda każ ma jista' jiġġustifika b'mod konkret fil-kawża *a quo* d-diskriminazzjoni mġarrba minn J. Grünewald.

48 — Ara, fost oħrajn, is-sentenza DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata.

49 — Ara s-sentenza Schröder (EU:C:2011:198), punt 48.

50 — Ara l-punt 12 iktar 'il fuq.

51 — Ara s-sentenza DMC (EU:C:2014:20), punti 46 u 47 u l-ġurisprudenza ċċitata.

70. Fit-tieni lok, u fi kwalunkwe każ, kif diġà ġie sostnut fil-punt 48 iktar 'il fuq, indipendentement mill-Korrespondenzprinzip [52], it-trattament fiskali tal-benefiċjarju tad-dħul ma jistax jiġġustifika d-diskriminazzjoni kontra l-persuna taxxabbli mhux residenti. Il-leġiżlazzjoni inkwistjoni, b'mod speċifiku l-Artikolu 50 tal-EStG, tiċħad kull tnaqqis bħala "spiża straordinarja" b'mod ġenerali f'każ li fih id-debitur ikun suġġett b'mod limitat għat-taxxa. Għaldaqstant, it-tnaqqis tal-manteniment privat huwa miċħud lill-persuna taxxabbli mhux residenti f'kull każ u indipendentement kemm mill-post ta' residenza tal-kreditur kif ukoll mill-fatt li huwa l-benefiċjarju li jiġi intaxxat għal dak il-manteniment. L-għan ta' dik il-leġiżlazzjoni ma huwiex li żżomm tqassim ibbilanċjat tas-setgħa fiskali u b'hekk b'ebda mod ma tista' titqies bħala miżura proporzjonata għal dan il-għan.

b) Fuq il-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali

71. Waqt li jibbaża espressament fuq l-istess argumenti li għalihom irrefera l-Bundesfinanzhof biex jesprimi d-dubji tiegħu dwar il-motiv relatat mat-tqassim ibbilanċjat tas-setgħa fiskali fost l-Istati Membri, il-Gvern Ġermaniż iressaq bħala motiv ta' ġustifikazzjoni għat-trattament fiskali inkwistjoni anki n-neċessità li jiggarantixxi l-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali. Skont l-istess gvern, minħabba l-Korrespondenzprinzip u t-trasferiment konsegwenti tal-kapaċità kontributtiva bejn id-debitur u l-kreditur tal-manteniment [53], il-qafas tas-suċċessjoni ġenerazzjonali (Generationennachfolgeverbund) li fi ħdanu sseħħ l-operazzjoni ta' suċċessjoni antiċipata (f'dan il-każ il-ġenituri u ż-żewġ ulied) għandu jitqies bħala entità fiskali unika u b'hekk jiġi intaxxat b'mod uniformi [54]. Skont il-Gvern Ġermaniż, jekk it-tnaqqis tal-ħlasijiet ta' manteniment privat kien awtorizzat fil-Ġermanja mingħajr ma dak id-dħul ikun, fl-istess ħin, intaxxat f'idejn il-benefiċjarju, allura l-entità fiskali unika tkun tibbenefika minn vantaġġ doppju u dan ipoġġi f'riskju l-koerenza tas-sistema fiskali Ġermaniża.

72. F'dan ir-rigward għandu jitfakkar li, permezz ta' ġurisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja tirrikonoxxi n-neċessità li tiggarantixxi l-koerenza tas-sistema fiskali nazzjonali bħala raġuni imperattiva ta' interess ġenerali [55]. Madankollu, l-ammissibbiltà ta' motiv ta' ġustifikazzjoni simili huwa suġġett għall-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali inkwistjoni u l-kumpens tal-istess vantaġġ b'impożizzjoni fiskali determinata, fejn in-natura diretta ta' dik ir-rabta għandha tiġi vvalutata waqt li jitqies l-għan imfittex mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni [56]. Barra minn hekk, rabta diretta simili hija nieqsa fl-ipoteżi, b'mod partikolari, ta' taxxi distinti jew tat-trattament fiskali ta' persuni taxxabbli diversi [57].

73. F'dan il-każ jirriżulta li huwa evidenti li t-trattament fiskali inkwistjoni jikkonċerna persuni taxxabbli diversi, jiġifieri, minn naħa, lid-debitur tal-manteniment privat li, jekk ikun residenti, jista' jnaqqas tali dħul u, min-naħa l-oħra, il-benefiċjarju li, b'mod konformi mal-Korrespondenzprinzip, id-dħul tiegħu jiġi intaxxat.

74. Il-Gvern Ġermaniż madankollu jsostni li r-rabta diretta bejn il-vantaġġ fiskali u t-taxxa imposta, mitlub mill-ġurisprudenza, jista' jeżisti anki f'każ ta' persuni taxxabbli diversi għaliex, abbażi tal-Korrespondenzprinzip, il-"Generationennachfolgeverbund" għandu jiġi ttrattat bħala entità fiskali unika.

52 — Fid-digriet ta' rinviju tagħha, il-Bundesfinanzhof tirreferi għas-sentenza Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Jidhirli li dik ir-referenza hija irrilevanti inkwantu dik il-kawża kienet tirrigwarda każ fejn fi Stat Membru ma setax jitnaqqas pagament ta' manteniment imħallas fi Stat Membru ieħor u b'hekk kien jirrigwarda r-relazzjoni bejn żewġ leġiżlazzjonijiet fiskali differenti (ara b'mod partikolari l-punt 35), waqt li l-kwistjoni tat-tnaqqis tad-dħul privat u tat-taxxa *korrispondenti* imposta fuq il-benefiċjarju tikkonċerna b'mod esklużiv is-sistema fiskali Ġermaniża.

53 — Ara l-punti 10 u 12 iktar 'il fuq.

54 — Il-Gvern Ġermaniż isostni wkoll li, f'każijiet simili, bħal dak ta' gruppi ta' kumpanniji, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet diversi persuni bħala entità fiskali unika. L-istess gvern jirreferi b'mod partikolari għas-sentenza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — Ara, fost oħrajn, is-sentenzi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484) punt 42, Papillon (EU:C:2008:659), punt 43.

56 — Ara, fost oħrajn, is-sentenza Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), punt 92 u l-ġurisprudenza ċċitata.

57 — Ara s-sentenza DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552) punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata. F'dan ir-rigward nirreferi wkoll għall-punti 35 *et seq.* tal-konklużjonijiet tiegħi dwar il-kawża Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-493/09, EU:C:2011:344).

75. Dan l-argument ma jikkonvinċinix.

76. Fil-fatt, fl-ewwel lok, jidhirli li dan jikkontradixxi b'mod ċar l-argument imressaq mill-istess Gvern Ġermaniż — u li ġie diskuss fil-punti 56 *et seq* iktar 'il fuq — li jistabbilixxi li ma hemmx rabta diretta bejn l-ispejjeż li t-tnaqqis tagħhom huwa mitlub (jiġifieri l-manteniment privat li għalih il-benefiċjarju jiġi intaxxat) u d-dħul taxxabbli. Fil-fatt, jekk wieħed jargumenta li ma hemmx rabta diretta bejn l-ispejjeż li jistgħu jitnaqqsu u d-dħul taxxabbli, allura kif jista' jsir l-argument li dik ir-rabta teżisti bejn il-vantaġġ fiskali u t-taxxa imposta.

77. Fit-tieni lok, dan jikkontradixxi l-prattika tal-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi li, skont il-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni, mhux dejjem jittrattaw il-Generationennachfolgeverbund bħala entità fiskali unika, iżda biss jekk il-persuna taxxabbli debitriċi tkun residenti fil-Ġermanja. Fil-fatt, huwa biss f'każ bħal dan li jkun hemm korrispondenza bejn taxxi fuq id-dħul u t-tnaqqis tagħhom. Min-naħa l-oħra, skont l-Artikolu 50 tal-EStG it-tnaqqis tal-manteniment privat ma huwiex permess f'kull każ meta l-persuna taxxabbli ma tkunx residenti, kemm jekk id-dħul ikun intaxxat fil-Ġermanja, kif ukoll jekk le.

78. Barra minn hekk, waqt is-seduta, il-Gvern Ġermaniż stess ammetta li jekk il-benefiċjarju tal-manteniment ikun jgħix f'pajjiż barrani — każ li, kif rajna, jidher li huwa pjuttost ipotetiku f'dan il-każ — it-tnaqqis tal-manteniment privat jingħata lid-debitur li jkun persuna taxxabbli residenti anki jekk l-imsemmi dħul ma jiġix intaxxat fil-Ġermanja, bil-kundizzjoni li huwa jipproduċi ċertifikat mill-Istat Membru fejn ikun residenti l-benefiċjarju tad-dħul li minnu jkun jirriżulta li dan ikun suġġett għat-taxxa f'dak l-Istat Membru.

79. Għaldaqstant, minn dawn il-kunsiderazzjonijiet jirriżulta li l-Korrespondenzprinzip ma huwa l-bażi ta' ebda koerenza li, kif isostni l-Gvern Ġermaniż, għandha tiġi ppreżervata fis-sistema fiskali nazzjonali u li tista' tiġġustifika t-trattament diskriminatorju fil-konfront tal-persuna taxxabbli mhux residenti.

80. Fil-fehma tiegħi, minn dan isegwi li ebda wieħed mill-motivi imperattivi ta' interess ġenerali ma jista' jiġġustifika r-restrizzjoni tal-moviment liberu ta' kapital ikkonstatat.

V – **Konklużjoni**

81. B'hekk, għar-raġunijiet imsemmija iktar 'il fuq, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi skont kif ġej għad-domanda preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof:

"L-Artikolu 63 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tippermetti lil persuna taxxabbli residenti, iżda mhux lil dik mhux residenti, li tnaqqas il-manteniment privat imħallas fil-kuntest ta' trasferiment, b'titolu ta' suċċessjoni antiċipata, ta' element patrimonjali li jkollu rabta ma' dak l-Istat li jkun jipproduċi dħul, dejjem jekk l-obbligu tal-ħlas ta' tali manteniment joriġina mit-trasferiment ta' tali element patrimonjali, anki jekk l-imsemmija leġiżlazzjoni tkun tipprovdi li dak it-tnaqqis ikun jikkorrispondi għal obbligu fiskali ekwivalenti għall-benefiċjarju tal-manteniment li jkun totalment suġġett għat-taxxa f'dak l-Istat."