KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-2 ta' Ottubru 2014[1]

Kawża C-133/13

Staatssecretaris van Economische Zaken
u
Staatssecretaris van Financiën
vs
Q

[talba għal deċiżjoni preliminari, imressqa mir-Raad van State (ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi)]

"Leġiżlazzjoni fiskali — Moviment liberu tal-kapital [Artikolu 63(1) TFUE] — Taxxa nazzjonali fuq id-donazzjonijiet — Vantaġġ fiskali għal 'dominji rurali' li jinsabu fit-territorju nazzjonali — Preżervazzjoni tal-patrimonju naturali u kulturali nazzjonali — Effikaċja tal-kontrolli fiskali — Assistenza transkonfinali fi kwistjonijiet fiskali — Kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi 2010/24/UE u 2011/16/UE — Kunċett ta' 'indaġni amministrattiva' fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 2010/24/UE u tal-punt 7 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16/UE — Limiti tal-obbligu ta' indaġni"

I – **Introduzzjoni**

1. Meta l-Istati Membri jintaxxaw it-trasferiment tal-assi fl-għamla ta' wirt jew donazzjoni, il-piż jista' jkun tant kbir li l-akkwirent ikollu jbigħ parti mill-assi sabiex ikun jista' jħallas it-taxxa dovuta. Iżda fir-rigward ta' assi partikolari l-Istati Membri joqogħdu lura minn dawn il-konsegwenzi u jagħtu konċessjonijiet, sabiex l-assi ttrasferiti jiġu ppreżervati fl-intier tagħhom.

2. Dan huwa l-każ hawnhekk, fejn ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jixtieq iżomm ċerti proprjetajiet immobbli fl-intier tagħhom anki wara li jkun sar it-trasferiment taxxabbli. Jekk proprjetà immobbli tkun tirrappreżenta "sit ta' sbuħija naturali", konsegwentement it-taxxa tista' titnaqqas bin-nofs jew anki titneħħa kompletament, sakemm il-proprjetarju l-ġdid jippreżerva s-sbuħija għal perijodu ta' żmien twil. Iżda r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi huwa interessat biss fis-siti ta' sbuħija naturali tiegħu stess. Jekk resident nazzjonali jittrasferixxi proprjetà immobbli barranija suġġetta għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet, dan ma jingħata l-ebda vantaġġ fiskali.

3. Il-Qorti tal-Ġustizzja issa ser ikollha tiċċara jekk tali regola hijiex kompatibbli mal-libertajiet fundamentali. F'dan il-proċess, ma għandhiex tiġi eżaminata biss l-ammissibbiltà ta' inċentiv fiskali limitat għal għanijiet nazzjonali. F'dan ir-rigward jeżistu ċerti paralleli mal-Kawża pendenti C-87/13, li dwarha reċentement jiena ppreżentajt il-konklużjonijiet tiegħi[2]. Barra minn hekk, fil-kawża preżenti

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

jqumu kwistjonijiet dwar il-limiti tal-kooperazzjoni amministrattiva bejn l-Istati Membri, fil-każ li l-inċentiv ikollu jingħata wkoll lil proprjetajiet immobbli li jinsabu f'pajjiżi barranin. Dan minħabba li għall-finijiet tal-vantaġġ fiskali, il-preżervazzjoni tas-sbuħija naturali ta' proprjetà immobbli trid tiġi ssorveljata għal perijodu ta' żmien twil.

II – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

4. L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2010/24/UE, tas-16 ta' Marzu 2010, dwar l-assistenza reċiproka għall-irkupru ta' talbiet relatati ma' taxxi, dazji u miżuri oħra[3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru") jiddefinixxi l-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva kif ġej:

"Din id-direttiva għandha tapplika għal talbiet relatati ma' dan li ġej:

a) it-taxxi u d-dazji kollha ta' kwalunkwe tip imposti minn […] Stat Membru;

[…]"

5. L-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru joffri l-possibbiltà ta' "talba għall-informazzjoni":

"Fuq it-talba tal-awtorità applikanti, l-awtorità rikjesta għandha tipprovdi kwalunkwe informazzjoni li hija prevedibbilment rilevanti għall-awtorità applikanti fl-irkupru tat-talbiet tagħha kif imsemmi fl-Artikolu 2.

Għall-fini tal-għoti ta' din l-informazzjoni, l-awtorità rikjesta għandha torganizza t-twettiq ta' kwalunkwe indaġni amministrattiva meħtieġa biex tinkiseb din l-informazzjoni."

6. Minbarra d-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru, fil-qasam tal-assistenza amministrattiva transkonfinali f'materji fiskali teżisti wkoll 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[4] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva"). L-Artikolu 1(1) tagħha jiddefinixxi s-"suġġett" tagħha:

"Din id-Direttiva tistabbilixxi r-regoli u l-proċeduri li taħthom l-Istati Membri għandhom jikkooperaw flimkien bil-ħsieb tal-iskambju ta' informazzjoni li hija prevedibbilment rilevanti għall-amministrazzjoni u l-infurzar tal-liġijiet domestiċi tal-Istati Membri li jikkonċernaw it-taxxi msemmijin fl-Artikolu 2."

7. Il-"kamp ta' applikazzjoni" tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva huwa stabbilit fl-Artikolu 2:

"1. Din id-Direttiva għandha tapplika għat-taxxi kollha ta' kwalunkwe tip intaxxati minn jew f'isem Stat Membru […].

2. Minkejja l-paragrafu 1, din id-Direttiva m'għandhiex tapplika għat-taxxa fuq il-valur miżjud u d-dazji doganali, jew għad-dazji tas-sisa koperti minn leġiżlazzjoni oħra tal-Unjoni dwar il-kooperazzjoni amministrattiva bejn l-Istati Membri. Din id-Direttiva m'għandhiex tapplika wkoll għall-kontribuzzjonijiet obbligatorji tas-sigurtà soċjali […].

3 — ĠU L 84, p. 1.
4 — ĠU L 64, p. 1.

[…]”

8. L-Artikolu 5 tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva joffri possibbiltà ta’ assistenza transkonfinali:

“Fuq it-talba tal-awtorità rikjedenti, l-awtorità rikjesta għandha tikkomunika lill-awtorità rikjedenti kwalunkwe informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1(1) li hija jkollha fil-pussess tagħha jew li tikseb b’riżultat ta’ indaġnijiet amministrattivi.”

9. Għall-finijiet ta’ din id-direttiva, il-punt 7 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva jiddefinixxi l-frażi “indaġni amministrattiva” bħala “il-kontrolli, il-verifiki u l-azzjonijiet l-oħra kollha meħudin mill-Istati Membri fil-qadi ta’ dmirijiethom bil-ħsieb li jiżguraw l-applikazzjoni korretta tal-leġiżlazzjoni fiskali”.

B – *Id-dritt nazzjonali*

10. Skont il-punt 2 tal-Artikolu 1(1) tas-Successiewet tal-1956 (Liġi dwar is-suċċessjoni), fil-Pajjiżi l-Baxxi tiġi imposta taxxa fuq id-donazzjonijiet “fuq il-valur ta’ dak kollu li jinkiseb permezz tad-donazzjoni minn persuna li kienet tirrisjedi fil-Pajjiżi l-Baxxi meta saret id-donazzjoni”.

11. L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 7(1) tan-Natuurschoonwet tal-1928 (Liġi dwar il-protezzjoni tan-natura) jipprovdi l-vantaġġ fiskali li ġej:

“Jekk skont is-Successiewet tal-1956, akkwist ikun jinvolvi proprjetà immobbli li tkun ġiet iddikjarata bħala dominju rurali […], ma għandhiex tiġi ntaxxata d-differenza bejn it-taxxa fuq id-donazzjoni jew fuq il-wirt stabbilita permezz ta’ deċiżjoni, u t-taxxa dovuta jekk din il-proprjetà tiġi stmata b’nofs il-valur ekonomiku li kien ġie attribwit lilha fil-mument tal-akkwist, bil-kundizzjoni li l-proprjetà immobbli tinżamm għal 25 sena bħala tali u li ma jinqatax iktar injam minn siġar twal milli jkun meħtieġ jew meqjus normali skont ir-regoli tal-forestrija komuni.”

12. Skont it-tieni subparagrafu tal-istess dispożizzjoni, il-valur ekonomiku rilevanti għall-ewwel subparagrafu jitnaqqas għal żero jekk id-dominju rurali jkun aċċessibbli għall-pubbliku. Bħala riżultat, minħabba f’hekk ma titħallas l-ebda taxxa fuq id-donazzjonijiet.

13. L-Artikolu 1(1)(a) tan-Natuurschoonwet tal-1928 jiddefinixxi “dominju rurali” bħala “proprjetà immobbli li tinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi li kollha kemm hi jew parzjalment tkun tmiss ma’ riżorsi naturali, foresti jew popolazzjonijiet oħrajn ta’ siġar, inkluża proprjetà immobbli li fiha jkun hemm dar tal-kampanja jew bini ieħor karatteristiku ta’ dominju rurali, sakemm il-manutenzjoni ta’ dan id-dominju rurali bid-dehra karatteristika tiegħu tkun mixtieqa fir-rigward tal-preżervazzjoni tas-sbuħija naturali”.

14. Skont l-Artikolu 1(2) tan-Natuurschoonwet tal-1928, permezz ta’ att amministrattiv għandu jiġi speċifikat f’iktar dettall taħt liema kundizzjonijiet proprjetà immobbli tista’ titqies li hija dominju rurali. Skont l-Artikolu 2(1) ta’ dan l-att amministrattiv (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet tal-1928), iridu jiġu ssodisfatti erba’ kundizzjonijiet: il-proprjetà immobbli trid tkun kbira mill-inqas 5 ettari; l-art u l-uċuħ tal-ilma tal-proprjetà immobbli jridu jifformaw territorju konness; mill-inqas 30 % tal-erja tal-proprjetà immobbli trid tkun koperta minn foresta jew riżervi naturali oħra; u l-użu tal-proprjetà immobbli ma għandux ikun ta’ ħsara għas-sbuħija naturali. Il-punt 1 tal-Artikolu 1 tal-att amministrattiv jiddefinixxi fid-dettall *inter alia* l-foresti u r-riżervi naturali oħrajn li jixraq li jkunu protetti.

15. Skont l-Artikolu 2 tan-Natuurschoonwet tal-1928, is-sid jista’ jitlob lill-ministri kompetenti jiddikjaraw li l-proprjetà immobbli tiegħu tirrappreżenta dominju rurali f’dan is-sens.

III – **Il-kawża prinċipali**

16. Il-kawża prinċipali tikkonċerna talba ta' Q biex proprjetà immobbli tagħha li tinsab l-Ingilterra tiġi rikonoxxuta bħala "dominju rurali" fis-sens tan-Natuurschoonwet tal-1928. It-talba hija bbażata fuq l-intenzjoni tagħha li tittrasferixxi b'titolu ta' donazzjoni l-proprjetà immobbli lil binha, li jirrisjedi fir-Renju Unit. Peress li Q tirrisjedi fil-Pajjiżi l-Baxxi, din id-donazzjoni hija suġġetta għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet Olandiża.

17. L-awtoritajiet Olandiżi rrifjutaw it-talba abbażi tar-raġuni li l-proprjetà immobbli ma tinsabx fil-Pajjiżi l-Baxxi, kif jitlob l-Artikolu 1(1)(a) tan-Natuurschoonwet tal-1928. Q ħadet azzjoni legali kontra din id-deċiżjoni.

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

18. Fil-frattemp, it-tilwima tressqet quddiem ir-Raad van State li, fit-13 ta' Marzu 2013, ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikolu 267 TFUE, id-domandi li ġejjin:

"1) L-importanza tal-preżervazzjoni ta' siti naturali nazzonali u tal-patrimonju kulturali u storiku, fis-sens tan-Natuurschoonwet 1928, tikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tiġġustifika leġiżlazzjoni li permezz tagħha l-applikazzjoni ta' eżenzjoni mit-taxxa fuq id-donazzjonijiet (vantaġġ fiskali) hija rriżervata għad-dominji rurali li jinsabu fil-Pajjiżi l-Baxxi?

2) a. Fil-kuntest ta' investigazzjoni intiża sabiex jiġi ddeterminat jekk proprjetà immobbli li [t]insab fi Stat Membru ieħor [t]istax [t]iġi kklassifikat[a] bħala dominju rurali fis-sens tan-Natuurschoonwet 1928, l-awtoritajiet ta' Stat Membru jistgħu, sabiex jiksbu l-assistenza tal-awtoritajiet tal-Istat Membru fejn tinsab il-proprjetà immobbli, jinvokaw id-[Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru], meta l-klassifikazzjoni bħala dominju rurali abbażi tal-liġi ċċitata iktar 'il fuq għandha l-effett li tagħti lok għal dritt għal eżenzjoni mill-ġbir tat-taxxa fuq id-donazzjonijiet dovuta fid-data tad-donazzjoni tal-proprjetà immobbli inkwistjoni?

b. F'każ ta' risposta fl-affermattiv għall-mistoqsija 2.a), il-kunċett ta' "indaġni amministrattiva" li jinsab fl-Artikolu 3(7) tad-[Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva] għandu jiġi interpretat bħala [li] jista' jinkorpora investigazzjoni fuq il-post?

ċ. F'każ ta' risposta fl-affermattiv għall-mistoqsija 2.b), il-kunċett ta' "indaġni amministrattiva" li jinsab fl-Artikolu 5(1) tad-[Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru], jista' jiġi ppreċiżat fuq il-bażi tad-definizzjoni tal-kunċett ta' "indaġni amministrattiva" li jinsab fl-Artikolu 3(7) tad-[Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva]?

3) Jekk hemm lok li tingħata risposta fin-negattiv għad-domanda 2.a), għad-domanda 2.b) jew għad-domanda 2.[c]), il-prinċipju ta' kooperazzjoni leali stabbilit fl-Artikolu 4(3) TUE, meħud flimkien mal-Artikolu 167(2) TFUE, għandu jiġi interpretat fis-sens li jimplika li, meta Stat Membru jitlob l-assistenza lil Stat Membru ieħor fil-kuntest ta' investigazzjoni intiża sabiex jiġi ddeterminat jekk proprjetà immobbli li [t]insab f'dan l-Istat Membru l-ieħor [t]istax [t]iġi kklassifikat[a] bħala dominju rurali fis-sens ta' liġi li għandha bħala għan il-preservazzjoni u l-protezzjoni tas-siti naturali nazzjonali u tal-patrimonju storiku u kulturali ta' pajjiż, l-Istat Membru rikjest għandu l-obbligu li jipprovdi din l-assistenza?

4) Restrizzjoni għall-moviment liberu tal-kapital tista' tiġi ġġustifikata min-neċessità li tiġi ggarantita l-effiċjenza tal-kontrolli fiskali jekk din l-effiċjenza tidher li tista' tkun kompromessa biss mill-fatt li l-awtoritajiet nazzjonali huma obbligati li jmorru, matul il-perijodu ta' 25 sena msemmija mill-Artikolu 7(1) tan-Natuurschoonwet 1928, fi Stat Membru ieħor sabiex iwettqu l-kontrolli neċessarji?"

19. Il-kawża preżenti inizjalment kienet magħquda mal-Kawża C-87/13 għall-finijiet tal-proċedura u tas-sentenza. Q, X (il-partijiet fil-kawża prinċipali tal-Kawża C-87/13), ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju ta' Spanja, ir-Repubblika Franċiża, ir-Repubblika Taljana, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq, kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw, f'Lulju 2013, osservazzjonijiet bil-miktub dwar il-kawżi magħquda. Sussegwentement, l-għaqda tal-kawżi ġiet irrevokata.

20. Q, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, ir-Renju ta' Spanja, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi u l-Kummissjoni pparteċipaw fis-seduta tal-21 ta' Mejju 2014.

V – **L-analiżi ġuridika**

21. Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq tkun taf jekk dispożizzjoni li tagħti vantaġġ fiskali bħal dik fil-kawża preżenti hijiex kompatibbli mal-moviment liberu tal-kapital skont l-Artikolu 63(1) TFUE. Fil-kuntest tal-eżami ta' ksur ta' din il-libertà fundamentali, jistgħu jiġu ċċarati wkoll id-domandi tal-qorti tar-rinviju dwar l-interpretazzjoni tad-direttivi dwar il-kooperazzjoni tal-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri.

A – *Restrizzjoni*

22. Vantaġġ fiskali fil-kuntest tat-taxxa fuq id-donazzjonijiet bħal dak preżenti jirrestrinġi l-moviment liberu tal-kapital skont l-Artikolu 63(1) TFUE.

23. L-ewwel nett, it-trattament fiskali ta' donazzjonijiet jaqa' taħt id-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment tal-kapital, sakemm it-tranżazzjoni kkonċernata jkollha element kostitwenti li ma huwiex ristrett għal Stat Membru wieħed biss[5]. Dan huwa l-każ f'din il-kawża, minħabba li l-proprjetà immobbli li ser tingħata bħala donazzjoni ma tinsabx fil-Pajjiżi l-Baxxi, iżda fi Stat Membru ieħor.

24. It-tieni nett, għandha tiġi preżunta restrizzjoni għall-moviment tal-kapital jekk fir-rigward tad-donazzjoni ta' proprjetà immobbli barranija tirriżulta taxxa ogħla minn dik dovuta fuq donazzjoni ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali. Hekk qieset il-Qorti tal-Ġustizzja fil-każ tat-trasferiment f'każ ta' mewt[6], u din il-ġurisprudenza hija applikabbli għal donazzjoni *inter vivos*[7]. Fil-każ preżenti, il-proprjetà immobbli ta' Q ma ġietx irrikonoxxuta bħala "dominju rurali" u ma ngħatatx il-vantaġġ fiskali konsegwenti fir-rigward tat-taxxa fuq id-donazzjoni minħabba s-sempliċi raġuni li ma tinsabx fil-Pajjiżi l-Baxxi.

25. Minkejja l-eċċezzjoni għal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali skont l-Artikolu 65(1)(a) TFUE, tali restrizzjoni, skont ġurisprudenza stabbilita, tkun kompatibbli biss mal-moviment liberu tal-kapital jekk it-trattament differenti jkun jikkonċerna sitwazzjonijiet li ma humiex oġġettivament komparabbli (ara s-sezzjoni B hawn taħt), jew jekk tkun iġġustifikata minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali[8] (ara s-sezzjoni C hawn taħt).

5 — Sentenza Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punt 20).

6 — Ara s-sentenza Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punt 35).

7 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punti 25 u 26).

8 — Ara s-sentenza Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

B – *Il-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet*

26. L-ewwel nett, għalhekk, tqum id-domanda dwar jekk is-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli li tagħti bħala donazzjoni, suġġetta għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet, "dominju rurali" li jinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi, u s-sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli li tagħmel donazzjoni, suġġetta għat-taxxa fuq id-donazzjonijiet, ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor, iżda li barra minn hekk tissodisfa l-kundizzjonijiet ta' "dominju rurali", humiex komparabbli b'mod oġġettiv.

27. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-komparabbiltà oġġettiva tas-sitwazzjonijiet trid tiġi eżaminata fid-dawl tal-għan imfittex mid-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni [9]. Mid-dikjarazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li l-għan tal-vantaġġ fiskali ineżami huwa l-preżervazzjoni tas-sbuħija naturali nazzjonali kif ukoll tal-patrimonju kulturali u storiku fil-Pajjiżi l-Baxxi.

28. Minn dan l-għan ristrett għall-Pajjiżi l-Baxxi madankollu ma jirriżultax li s-sitwazzjonijiet ikkunsidrati f'dan il-każ huma nieqsa minn komparabbiltà oġġettiva. Kif diġà spjegajt xi mkien ieħor, għall-finijiet tal-eżami tal-komparabbiltà oġġettiva, l-għan ta' dispożizzjoni nazzjonali li tagħti vantaġġ fiskali ma għandux jiġi ddefinit b'mod purament nazzjonali [10].

29. Għalhekk is-sitwazzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq ikunu komparabbli b'mod oġġettiv jekk proprjetà immobbli li tkun tinsab fi Stat Membru ieħor tkun tissodisfa l-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjoni Olandiża għar-rikonoxximent ta' din il-proprjetà immobbli bħala sit ta' sbuħija naturali u patrimonju kulturali u storiku, bl-eċċezzjoni tal-kundizzjoni li tkun tinsab fit-territorju nazzjonali. Dan huwa l-każ hawnhekk, peress li Q ġiet miċħuda r-rikonoxximent sempliċement minħabba l-fatt li l-proprjetà immobbli tagħha ma tinsabx fil-Pajjiżi l-Baxxi.

C – *Ġustifikazzjoni*

30. Għad irid jiġi eżaminat jekk dispożizzjoni li tagħti vantaġġ fiskali bħal dik Olandiża hijiex iġġustifikata minn raġuni imperattiva ta' interess ġenerali.

1. Il-preżervazzjoni tal-patrimonju naturali u kulturali nazzjonali

31. Fil-kuntest ta' din il-proċedura ġie sostnut li l-preżervazzjoni tal-patrimonju naturali u kulturali nazzjonali tirrappreżenta tali ġustifikazzjoni.

32. L-ewwel nett, ma hemmx dubju li r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi għandu jippromwovi l-patrimonju naturali u kulturali tiegħu. Madankollu dan l-għan jiġi ssodisfatt ukoll jekk il-vantaġġ fiskali jiġi estiż għal proprjetajiet immobbli barra l-pajjiż. Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ma jistax joġġezzjona b'suċċess għal din l-estensjoni tal-vantaġġ fiskali billi jsostni li tali estensjoni twassal għal inqas dħul mit-taxxa. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-bżonn li jiġi evitat tnaqqis fid-dħul mit-taxxa ma huwiex raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li kapaċi tiġġustifika restrizzjoni għal libertà stabbilita mit-Trattat [11].

33. B'hekk id-dispożizzjoni Olandiża tista' tiġi ġġustifikata biss jekk l-Istati Membri f'każ bħal dan preżenti jkunu jistgħu *jirrestringu* l-għoti ta' vantaġġi fiskali għal proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju nazzjonali.

9 — Ara s-sentenzi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22) u SCA Group Holding *et* (C-39/13, C-40/13 u C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 28).

10 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punt 31).

11 — Sentenza Il-Kummissjoni vs L-Awstrija (C-10/10, EU:C:2011:399, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata fiha).

a) Limiti tad-definizzjoni ta' għan ta' promozzjoni

34. Il-ġurisprudenza għadha ma ċċaratx taħt liema kundizzjonijiet l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu, fil-qasam tal-għoti ta' vantaġġ fiskali, għan ta' promozzjoni li jkun ristrett għat-territorju nazzjonali.

35. Huwa minnu li diġà hemm sensiela ta' sentenzi dwar id-dispożizzjonijiet fiskali tal-Istati Membri li jipprovdu għal limitazzjoni tal-vantaġġ fiskali għal attivitajiet jew oġġetti domestiċi. Fil-biċċa l-kbira ta' dawn il-każijiet l-għan *wara* d-dispożizzjoni ma kienx madankollu ristrett għat-territorju nazzjonali. Il-Qorti tal-Ġustizzja f'dawn il-każijiet ma ppermettietx restrizzjoni għat-territorju nazzjonali tal-vantaġġ fiskali sempliċement minħabba li l-għan segwit b'dan il-vantaġġ seta' xorta waħda jintlaħaq bl-għajnuna barranija. Għalhekk fis-sentenza Petersen ma kienx ċar għalfejn il-politika ta' żvilupp tal-Ġermanja setgħet tiġi promossa biss permezz ta' impriżi fit-territorju Ġermaniż [12]. Fis-sentenza dwar is-sussidju Ġermaniż fuq proprjetà immobbli, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-għan li tiġi ssodisfatta d-domanda għad-djar seta' xorta waħda jintlaħaq billi jiġi promoss ukoll l-akkwist ta' djar fit-territorju ta' Stat Membru ieħor okkupati mis-sid [13]. Fis-sentenza Persche l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li Stat Membru ma jistax jirrifjuta t-tnaqqis fiskali ta' donazzjonijiet favur istituzzjonijiet barranin, meta dawn l-istituzzjonijiet isegwu l-istess għanijiet bħal dawk li jinsabu fit-territorju tal-pajjiż [14].

36. Fil-kawża preżenti l-għan tal-vantaġġ fiskali huwa li jiġi ppreżervat il-patrimonju naturali u kulturali nazzjonali. Tnaqqis fiskali għal proprjetajiet immobbli barranin ma jikkontribwixxix għal dan l-għan, peress li dan ikun qed jippromwovi l-patrimonju kulturali u naturali ta' Stat Membru ieħor. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja f'dan il-każ għandha tiddeċiedi jekk l-għan wara t-tnaqqis fiskali, li huwa ristrett espliċitament għat-territorju nazzjonali, jirrappreżentax motiv ta' ġustifikazzjoni.

37. Il-ġurisprudenza f'dan ir-rigward ikkonfermat diversi drabi li bħala prinċipju l-Istati Membri jistgħu jiddeterminaw huma stess liema interessi ġenerali jridu jippromwovu meta jagħtu vantaġġi fiskali [15].

38. Barra minn hekk il-Qorti tal-Ġustizzja bħala prinċipju rrikonoxxiet li miżura ta' appoġġ fi Stat Membru jista' jkollha għan nazzjonali sakemm il-qasam promoss ma jkunx armonizzat taħt id-dritt tal-Unjoni [16]. Skont ġurisprudenza stabbilita, anki x-xewqa li tiġi vverifikata l-eżistenza ta' ċerta rabta bejn is-soċjetà tal-Istat Membru kkonċernat u l-benefiċjarju ta' benefiċċju tista' tikkostitwixxi kunsiderazzjoni oġġettiva ta' interess ġenerali [17]. B'dan il-mod huwa wkoll rikonoxxut li jekk jitwessa' ċ-ċirku tal-benefiċjarji, dan jista' jkun ta' piż irraġonevoli għall-Istat Memrbu li jagħti l-għajnuna, li jista' jkollu konsegwenzi fuq il-livell globali tal-għajnuna [18]. L-istess għandu japplika meta l-oġġett li jkun qed jiġi promoss ma tkunx persuna partikolari b'rabta mas-soċjetà tal-Istat Membru, iżda parti rappreżentattiva ta' din is-soċjetà, bħall-patrimonju naturali u kulturali nazzjonali f'dan il-każ. Barra minn hekk ma teżisti l-ebda differenza sinjifikattiva jekk Stat Membru jħallas l-għajnuna direttament jew jekk jagħtihiex fl-għamla ta' tnaqqis fiskali bħal fil-każ preżenti, u b'hekk bħala rinunzja għad-dħul mit-taxxa.

12 — Sentenza Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punt 61).

13 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-152/05, EU:C:2008:17, punt 28).

14 — Ara s-sentenza Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punti 47 sa 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

15 — Ara s-sentenzi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punt 39), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punt 48) u Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, punt 30).

16 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punt 94).

17 — Ara, fost l-oħrajn, is-sentenzi Tas-Hagen u Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, punt 34), Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, punt 32) u Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

18 — Ara s-sentenza Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39. Madankollu, kif diġà osservajt fil-kuntest tal-Kawża C-87//13 [19], l-Istati Membri ma humiex kompletament liberi fir-rigward tad-definizzjoni ta' għan promoss skont id-dritt tal-Unjoni. Dan minħabba li għan jista' wkoll jiġi ddefinit bħala manifestament protezzjonist, pereżempju meta vantaġġ fiskali jkun maħsub biex jappoġġa liċ-ċittadini tiegħu biss, u b'hekk ikun ta' dannu kunsiderevoli għas-suq intern.

40. Fid-dawl ta' dan hija meħtieġa distinzjoni bejn għanijiet ta' promozzjoni nazzjonali li huma ammissibbli taħt id-dritt tal-Unjoni u dawk li ma humiex ammissibbli. F'dan ir-rigward, fis-sentenza Tankreederei I, il-Qorti tal-Ġustizzja pprovdiet l-ewwel indikazzjonijiet li permezz tagħhom sussegwentement saret distinzjoni skont jekk "finalità soċjali" hijiex marbuta mal-promozzjoni [20]. Barra minn hekk, fis-sentenza Laboratoires Fournier, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li għan ta' promozzjoni ddefinit b'mod purament nazzjonali ma huwiex ammissibbli, peress li huwa direttament kuntrarju għall-għanijiet tal-politika Komunitarja stabbiliti fit-Trattat [21].

41. Fil-fehma tiegħi f'kull każ individwali jeħtieġ, għalhekk, li jiġu bbilanċjati, minn naħa, l-għan nazzjonali segwit permezz ta' dispożizzjoni li tagħti vantaġġ fiskali u, min-naħa l-oħra, il-konsegwenzi fuq l-għanijiet tal-Unjoni stabbiliti fit-Trattati, b'mod partikolari fuq il-libertà fundamentali li tkun qiegħda tiġi limitata. Dan japplika fi kwalunkwe każ meta l-għan li jkun irid jilħaq Stat Membru jagħmel parti wkoll, mill-inqas b'mod ġenerali, mill-għanijiet tal-Unjoni. Sakemm dan ma jaffettwax il-libertà fundamentali b'mod sproporzjonat, lill-Istat Membru tingħatalu l-possibbiltà li jippromwovi l-għan li jkun marbut mas-soċjetà tiegħu bil-mezzi disponibbli għalih, li minnha joriġinaw ukoll il-mezzi użati għall-promozzjoni. Barra minn hekk, jiġi evitat il-perikolu li Stat Membru ma jagħmilx użu mill-mezzi tiegħu biex jippromwovi għan tal-Unjoni, sempliċement minħabba li d-dritt tal-Unjoni jippermettilu biss appoġġ mifrux mal-Unjoni.

b) Is-sinjifikat tal-għan ta' promozzjoni

42. Ir-riżultat ta' tali bilanċ normalment ikun ċar jekk l-għan segwit mill-Istat Membru, anki fl-għamla ristretta għat-territorju nazzjonali, ikun irrikonoxxut mit-Trattati, kif huwa l-każ fir-rigward tal-preżervazzjoni tal-patrimonju kulturali nazzjonali. Huwa għalhekk li, fil-kuntest tal-Kawża C-87/13 diġà ddikjarajt li l-preżervazzjoni tal-patrimonju kulturali nazzjonali hija raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika restrizzjoni tal-libertà ta' stabbiliment [22]. Ma narax għalfejn dan għandu jkun differenti fil-kamp ta' applikazzjoni tal-moviment liberu ta' kapital, li huwa ristrett fil-każ preżenti. Sakemm it-tnaqqis fiskali f'dan il-każ għandu l-għan li jippreżerva l-patrimonju kulturali nazzjonali, dan huwa ġġustifikat.

43. L-istess japplika għall-preżervazzjoni tal-patrimonju naturali, sakemm dan ikun inkluż bħala patrimonju kulturali bħala estensjoni ta' bini jew bħala bini. Dan ikun il-każ ta' bini li jkun jappartjeni għall-patrimonju kulturali nazzjonali u li jkun jikkostitwixxi entità waħda mar-riżorsi naturali ta' madwaru, jew il-każ ta' ambjent naturali ddisinjat (bħal ġnien barokk), li għandu jitqies li huwa ekwivalenti għal bini.

44. Madankollu tqum id-domanda dwar jekk, barra minn dan, il-preżervazzjoni tal-patrimonju naturali tistax titqies li hija motiv ta' ġustifikazzjoni ta' restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital. Dan jikkonċerna l-każijiet fejn għall-oġġett primarju li jkun is-suġġett tal-protezzjoni prevista mill-Artikolu 1(1)(a) tan-Natuurschoonwet tal-1928, jiġifieri "proprjetà immobbli [...] li kollha kemm

19 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punt 43).

20 — Ara s-sentenza Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, punti 30 sa 33).

21 — Ara s-sentenza Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161, punt 23).

22 — Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punti 35 sa 46).

hi jew parzjalment tkun tmiss ma' żoni naturali, foresti jew popolazzjonijiet oħrajn ta' siġar" jingħata tnaqqis fiskali mingħajr ma din il-proprjetà ma tkun tinkludi wkoll patrimonju kulturali nazzjonali. Għall-kuntrarju tal-każ ta' patrimonju kulturali, fit-Trattat ma hemm l-ebda indikazzjoni li patrimonju naturali għandu jiġi protett ukoll b'mod speċjali fir-rigward tal-karatteristiċi nazzjonali tiegħu.

45. Madankollu diversi partijiet fil-kawża ġustament għamlu referenza għall-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tirrikonoxxi l-protezzjoni ambjentali b'mod ġenerali bħala ġustifikazzjoni [23]. Għalkemm din il-ġurisprudenza sa issa tiffoka fuq il-ħarsien tal-ambjent minn sustanzi li jniġġsu jew fuq il-ġestjoni sostenibbli tar-riżorsi naturali, jibqa' l-fatt li l-ewwel inċiż tal-Artikolu 191(1) TFUE jiddefinixxi b'mod ġenerali ħafna l-għan tal-Unjoni dwar il-preżervazzjoni u l-ħarsien tal-ambjent. F'dan ir-rigward huwa inkluż ukoll il-ħarsien tal-patrimonju naturali [24], li jikkontribwixxi wkoll għall-preżervazzjoni ta' siti naturali eżistenti relatati. Il-vantaġġ fiskali inkwistjoni f'din il-kawża jippromwovi ż-żamma ta' ċerti żoni naturali fl-intier tagħhom, billi jnaqqas il-piż fiskali ta' trasferiment permezz ta' wirt jew donazzjoni mill-aspett tar-rekwiżiti ta' protezzjoni tal-ambjent, u b'hekk isir inqas probabbli li jsir bejgħ parzjali bħala konsegwenza ta' dan il-piż, li jista' jippreġudika ż-żamma taż-żona naturali.

46. Billi tippreżerva l-patrimonju naturali, id-dispożizzjoni kkontestata b'hekk tfittex ukoll li tilħaq għan rikonoxxut mit-Trattati, anki jekk f'termini ġenerali biss.

c) Il-livell ta' preġudizzju għas-suq intern

47. Iżda l-kwistjoni jekk Stat Membru huwiex iġġustifikat isegwi għan promoss mit-Trattati f'termini ġenerali biss — bħal ma huwa l-każ hawnhekk fir-rigward tal-preżervazzjoni tal-patrimonju naturali — anki bħala għan purament nazzjonali, tiddependi mil-livell ta' preġudizzju għas-suq intern, li f'dan il-każ jinvolvi l-moviment liberu tal-kapital. Fil-fehma tiegħi dan il-preġudizzju f'dan il-każ ma jġorrx miegħu piż daqshekk kbir li jipprojbixxi r-restrizzjoni minn Stat Membru tal-vantaġġ fiskali għall-patrimonju naturali fit-territorju nazzjonali tiegħu.

48. L-ewwel nett, l-Artikolu 65(1)(a) TFUE jipprevedi li persuni li jħallsu t-taxxa li ma humiex fl-istess sitwazzjoni rigward il-post fejn il-kapital tagħhom ikun investit ukoll jistgħu jiġu ttrattati b'mod differenti. Minkejja li din l-eċċezzjoni hija ddelimitata b'mod sostanzjali permezz tal-Artikolu 65(3) TFUE u b'mod partikolari permezz tal-ġurisprudenza [25], xorta waħda jista' jiġi dedott li l-moviment liberu tal-kapital fil-kuntest tal-bilanċ tiegħu mal-għan ta' promozzjoni segwit minn Stat Membru għandu jiġi attribwit piż iżgħar meta mqabbel ma' libertajiet fundamentali oħrajn.

49. Għalhekk, proprjetà immobbli hija s-suġġett tat-tnaqqis fiskali ineżami, u permezz tal-inċentiv fiskali se jiġi influwenzat l-istat tagħha. Issa, proprjetà immobbli li tinsab barra l-pajjiż hija bħala prinċipju suġġetta għall-ġurisdizzjoni tal-Istat Membru li tkun tinsab fit-territorju tiegħu. Jekk fil-każ preżenti l-vantaġġ fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi jiġi estiż għal proprjetà immobbli Ingliża, jista' jkun hemm kunflitt mal-għanijiet tal-politika għall-ħarsien tal-ambjent tar-Renju Unit. Dan minħabba li vantaġġ fiskali suġġett għal ċerti kundizzjonijiet jista' jkollu effetti simili għal obbligi u projbizzjonijiet stipulati minn Stat Membru. Madankollu, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ma għandux tali setgħat fir-rigward ta' proprjetà immobbli li tinsab fir-Renju Unit.

23 — Ara s-sentenzi ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, punt 13), Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka Dänemark (302/86, EU:C:1988:421, punt 9), Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-2/90, EU:C:1992:310, punt 32), Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-463/01, EU:C:2004:797, punt 75), Il-Kummissjoni vs L-Awstrija (C-320/03, EU:C:2005:684, punt 70), Il-Kummissjoni vs L-Awstrija (C-524/07, EU:C:2008:717, punt 57) kif ukoll Mickelsson u Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punt 32).

24 — Ara r-raba' premessa tad-Direttiva tal-Kunsill 92/43/KEE, tal-21 ta' Mejju 1992, dwar il-konservazzjoni tal-habitat naturali u tal-fawna u l-flora selvaġġa (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 15, Vol. 2, p. 102) u s-sentenza Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-6/04, EU:C:2005:626, p. 25).

25 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-211/13, EU:C:2014:2148, punti 45 sa 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

50. Il-Kummissjoni oġġezzjonat *mutandis mutandis* għall-fatt li r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi diġà eżerċita s-setgħat tiegħu lil hinn mill-ġurisdizzjoni territorjali tiegħu billi ntaxxa t-trasferiment ta' proprjetà immobbli barranija, u li b'hekk anki t-tnaqqis fiskali għandu jingħata indipendentement mill-ġurisdizzjoni territorjali. Jiena ma nistax naqbel ma' din il-fehma. Permezz tat-tassazzjoni tat-trasferiment tal-assi ta' persuna residenti, Stat Membru jindirizza biss il-kapaċità finanzjarja tagħha għall-benefiċċju tas-soċjetà fejn il-persuna tkun tgħix, u b'dan il-mod ma jmurx lil hinn mill-ġurisdizzjoni territorjali tiegħu fil-każ li l-kapaċità finanzjarja tal-persuna residenti tkun tinkludi proprjetà immobbli barranija.

51. Finalment, fil-kawża preżenti jidhirli li l-konsegwenzi fuq il-moviment liberu tal-kapital huma limitati ħafna. Konsegwentement, is-suq intern jiġi affettwat b'dan il-mod peress li permezz tal-vantaġġ mogħti lil proprjetajiet immobbli li jinsabu fit-territorju nazzjonali biss titnaqqas l-attrazzjoni ta' proprjetajiet barranin bħala investiment għar-residenti. L-ewwel nett, dan il-vantaġġ jikkonċerna biss għadd relattivament żgħir ta' proprjetajiet immobbli li jistgħu jissodisfaw il-kundizzjonijiet ta' "dominju rurali". It-tieni nett, normalment, l-eventwali ammont ta' taxxa fuq id-donazzjonijiet ftit li xejn ser jinfluwenza l-kunsiderazzjonijiet kollha magħmula minn investitur li jkun qiegħed jikkunsidra li jinvesti fi proprjetà immobbli.

d) Konklużjoni

52. Finalment, ir-restrizzjoni inkwistjoni tal-moviment liberu tal-kapital minħabba l-vantaġġ fiskali fil-kuntest ta' taxxa fuq id-donazzjonijiet hija ġġustifikata mill-għanijiet segwiti mid-dispożizzjoni dwar il-preżervazzjoni tal-patrimonju nazzjonali, kemm naturali kif ukoll dak kulturali.

2. L-effikaċja tal-kontrolli fiskali

53. Minbarra dan, ser neżamina jekk ir-rekwiżiti tal-kontrolli fiskali jistgħux ukoll jiġġustifikaw din ir-restrizzjoni. Ir-raba' domanda, b'mod partikolari, tikkonċerna din il-kwistjoni. Iżda anki d-domandi preliminari 2.a, 2.b u 2.c kif ukoll it-tielet domanda preliminari, li jikkonċernaw il-possibbiltajiet ta' assistenza amministrattiva transkonfinali, saru b'rabta ma' din il-kwistjoni. Id-domanda li tinsab wara dan kollu hija dwar jekk il-kontroll amministrattiv tal-konformità mar-rekwiżiti ta' dan il-vantaġġ fiskali jkunx żgurat biżżejjed fil-każ ta' proprjetà immobbli barranija.

54. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-libertajiet fundamentali jistgħu jiġu ristretti għal raġunijiet ta' "effikaċja tal-kontrolli fiskali" jew ta' "sorveljanza fiskali"[26]. Dan għaliex Stat Membru bħala prinċipju għandu jkun kapaċi jiddetermina b'mod korrett it-taxxa dovuta mingħand il-persuna taxxabbli[27]. Dan jista' jkun problematiku f'każijiet fejn din għandha tiġi ddeterminata fi Stati Membri oħrajn.

26 — Ara s-sentenzi Rewe-Zentral ("Cassis de Dijon", 120/78, EU:C:1979:42, punt 8), A (C-101/05, EU:C:2007:804, punt 55), kif ukoll Strojírny Prostějov u ACO Industries Tábor (C-53/13 u C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 55).

27 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Futura Participations u Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, punt 31), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punt 35) u SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punt 44).

55. Dejjem skont ġurisprudenza stabbilita, din il-ġustifikazzjoni ma tistax tapplika jekk Stat Membru jkun jista' jwettaq il-kontrolli meħtieġa barra l-pajjiż jew permezz ta' assistenza amministrattiva minn Stati Membri oħra [28] jew bl-għajnuna ta' informazzjoni u dokumentazzjoni mogħtija mill-persuna taxxabbli [29]. Għal Stat Membru huwa wkoll raġonevoli li jqis li t-twettiq tal-kontroll fi Stat Membru ieħor huwa iktar diffiċli milli fit-territorju tal-pajjiż [30]. Huwa biss meta s-sorsi ta' informazzjoni msemmija jkunu inaċċessibbli għall-finijiet tal-kontroll tal-elementi taxxabbli li jinsabu barra mill-pajjiż li Stat Membru jkun jista' jinvoka l-ġustifikazzjoni tal-"effikaċja tal-kontroll fiskali" [31].

56. Skont il-qorti tar-rinviju, huma meħtieġa investigazzjonijiet fuq il-post biex tittieħed deċiżjoni amministrattiva dwar jekk proprjetà immobbli tissodisfax il-kundizzjonijiet ta' "dominju rurali" fis-sens tal-Artikolu 1(1)(a) tan-Natuurschoonwet tal-1928. L-istess għandu japplika għas-sorveljanza sussegwenti meħtieġa sabiex jiġi ddeterminat jekk il-proprjetà immobbli tkomplix tissodisfa l-kundizzjonijiet tal-vantaġġ fiskali matul perijodu ta' 25 sena.

57. Għalhekk, f'dan il-każ, il-kontroll fiskali ma jistax jitwettaq fuq il-bażi tal-informazzjoni mogħtija mill-persuna taxxabbli stess. Madankollu, tqum id-domanda dwar jekk il-kontrolli meħtieġa fuq il-post fejn tinsab il-proprjetà immobbli jistgħux isiru bl-għajnuna tal-awtoritajiet ta' Stat Membru ieħor.

a) Fuq id-direttivi applikabbli

58. F'dan ir-rigward il-qorti tar-rinviju, bid-domanda preliminari 2.a tagħha, l-ewwel nett tixtieq tkun taf jekk l-awtoritajiet Olandiżi jistgħux jirċievu assistenza mingħand l-awtoritajiet tal-Istat Membru fejn tinsab il-proprjetà immobbli, skont id-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru.

59. Id-Direttiva dwar l-irkupru 2010/24 madankollu ma toffri l-ebda possibbiltà ta' assistenza għad-deċiżjoni kkontestata fil-kawża prinċipali dwar jekk proprjetà immobbli tissodisfax il-kundizzjonijiet ta' "dominju rurali" fis-sens tal-Artikolu 1(1)(a) tan-Natuurschoonwet tal-1928. Skont l-Artikolu 2(1) tagħha, din id-direttiva tapplika biss għal krediti li diġà tnisslu. Fil-każ preżenti, iżda, għadha ma rriżultatx taxxa fuq id-donazzjonijiet.

60. Madankollu, l-awtoritajiet Olandiżi jistgħu, bħala prinċipju, jirrikorru għad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva għal dan il-fini.

61. Skont l-Artikolu 2(1) tagħha, din id-direttiva tapplika għat-taxxi kollha. It-taxxa fuq id-donazzjonijiet ma hijiex elenkata fost it-taxxi li huma esklużi, skont l-Artikolu 2(2) tagħha, mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

62. Ma naqbilx mal-fehma tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja li d-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva lanqas ma hija applikabbli għall-proċeduri amministrattivi li jiżvolġu qabel l-impożizzjoni tat-taxxa. Huwa minnu li, fir-rigward tad-determinazzjoni kkontestata fil-kawża prinċipali dwar jekk proprjetà immobbli tistax titqies li hija dominju rurali skont in-Natuurschoonwet tal-1928, huwa manifestament involut att amministrattiv ġeneriku li miegħu huma marbuta diversi effetti legali. Madankollu, skont il-qorti tar-rinviju, din id-determinazzjoni twassal ukoll sabiex, fil-każ ta' donazzjoni, jingħata vantaġġ fiskali fir-rigward tat-taxxa fuq id-donazzjonijiet. Skont l-Artikolu 1(1)

28 — Ara, fost l-oħrajn, is-sentenzi Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 18), Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punt 50) u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-296/12, EU:C:2014:24, punt 43) b'rabta mad-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63).

29 — Ara, fost l-oħrajn, is-sentenzi Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 20), Danner (C-136/00, EU:C:2002:558, punt 50), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punt 53) u Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 81).

30 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punt 48) u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-383/10, EU:C:2013:364, punt 53).

31 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 67) u Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-383/10, EU:C:2013:364, punti 55 sa 60).

tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva, il-kamp ta' applikazzjoni tagħha huwa ddefinit b'mod wiesa' u jinkludi l-informazzjoni kollha li tkun "prevedibbilment rilevanti" għall-amministrazzjoni u għall-infurzar tal-liġijiet domestiċi tal-Istati Membri li jikkonċernaw it-taxxi. Meta d-determinazzjoni vinkolanti taħt id-dritt nazzjonali tkun tista' taffettwa l-valutazzjoni ta' taxxa li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva, l-informazzjoni fir-rigward ta' din id-determinazzjoni wkoll hija prevedibbilment rilevanti għat-tassazzjoni.

63. Madankollu, ma jistax isir riferiment għad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fir-rigward tal-monitoraġġ sussegwenti tal-konformità mar-rekwiżiti tal-vantaġġ fiskali previsti fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 7(1) tan-Natuurschoonwet tal-1928. Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ġustament innota li d-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru għandha tapplika f'dan ir-rigward. Fil-fatt, skont il-leġiżlazzjoni Olandiża, parti biss mill-ammont totali tat-taxxa vvalutata ma tiġix imposta taħt ċerti kundizzjonijiet. Kif diġà indikat ukoll il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza National Grid Indus, id-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru tipprovdi l-bażi legali għall-assistenza amministrattiva fir-rigward ta' taxxi li diġà ġew iffissati u li l-ġbir tagħhom iżda jiddependi minn kundizzjonijiet oħrajn [32].

64. Konsegwentement l-awtoritajiet Olandiżi bħala prinċipju jistgħu, għall-finijiet tal-kontroll fiskali, l-ewwel japplikaw id-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u mbagħad, iktar tard, id-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru.

b) Fuq il-portata tal-indaġnijiet amministrattivi tal-Istat Membru rikjest

65. Permezz tad-domandi 2.b u 2.c tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq ukoll issir taf jekk l-awtoritajiet amministrattivi tal-Istat Membru rikjest humiex obbligati jwettqu l-kontrolli meħtieġa tal-proprjetà immobbli fuq il-post. Peress li fil-kawża preżenti tapplika kemm id-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva kif ukoll, sussegwentement, id-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru, l-obbligi li jirriżultaw minnhom għall-Istat Membru rikjest għandhom jiġu eżaminati separatament.

i) Id-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva

66. Skont l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva, l-awtoritajiet tal-Istat Membru rikjest għandhom jikkomunikaw l-informazzjoni li diġà jkollhom fil-pussess tagħhom jew "li [jiksbu] b'riżultat ta' indaġnijiet amministrattivi". Il-kunċett ta' indaġnijiet amministrattivi huwa ddefinit permezz tal-punt 7 tal-Artikolu 3 tal-istess direttiva. Skont din id-definizzjoni, dawn jinkludu "[l]-kontrolli, il-verifiki u l-azzjonijiet l-oħra kollha meħudin mill-Istati Membri fil-qadi ta' dmirijiethom bil-ħsieb li jiżguraw l-applikazzjoni korretta tal-leġiżlazzjoni fiskali".

67. Din id-definizzjoni wiesgħa awtomatikament tinkludi l-kontrolli fuq il-post. Dan huwa kkonfermat mill-Artikolu 6(1) tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva, li jistipula li l-awtorità rikjesta għandha twettaq "kwalunkwe indaġni [...] meħtieġa biex tinkiseb l-informazzjoni". Il-Kummissjoni rreferiet ukoll ġustament għall-punti (a) u (b) tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 11(1) ta' din id-direttiva, li minnhom jirriżulta li l-indaġnijiet amministrattivi jistgħu jsiru barra mill-uffiċċji amministrattivi fit-territorju kollu tal-Istat Membru rikjest. B'dan il-mod qed tingħata risposta għad-domanda preliminari 2.b.

32 — Ara s-sentenza National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 78) fir-rigward tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/55/KE, tas-26 ta' Mejju 2008, dwar l-assistenza reċiproka għall-irkupru ta' talbiet rigward ċerti imposti, dazji, taxxi u miżuri oħra (ĠU L 150, p. 28), li ġiet issostitwita bid-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru.

68. Madankollu, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi sostna li l-kontrolli fuq il-post tal-proprjetà immobbli għandhom isiru wkoll mingħajr avviż minn qabel, sabiex b'hekk ikun jista' jiġi vverifikat li l-pubbliku għandu aċċess għal din il-proprjetà immobbli, fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 7(1) tan-Natuurschoonwet tal-1928. F'dan ir-rigward, iżda, ir-Renju Unit huwa tal-fehma li l-awtoritajiet tiegħu, skont l-Artikolu 17(2) u l-Artikolu 6(3) tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva, ma humiex obbligati jwettqu kontrolli mingħajr avviż minn qabel. Fil-fatt, skont id-dritt proċedurali tar-Renju Unit, il-kontrolli fuq il-post ta' proprjetà immobbli huma suġġetti b'mod obbligatorju għal avviż minn qabel lis-sid tal-proprjetà immobbli.

69. Skont l-Artikolu 17(2) tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva, l-Istat Membru rikjest ma huwiex obbligat iwettaq "indaġnijiet […] jekk dan ikun kontra l-leġiżlazzjoni tiegħu li jitwettaq tali indaġnijiet […] għall-finijiet tiegħu stess". Barra minn hekk, l-Artikolu 6(3) tad-direttiva jispeċifika li l-awtorità rikjesta għat-twettiq tal-indaġnijiet rikjesti "għandha ssegwi l-istess proċeduri li ssegwi li kieku kienet ser taġixxi minn rajha".

70. Fir-rigward tad-dispożizzjoni li kienet tippreċedi l-Artikolu 17(2) tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li din l-eċċezzjoni għandha tiġi interpretata b'mod strett u li l-Istati Membri, skont il-prinċipju fundamentali ta' kooperazzjoni leali [issa l-Artikolu 4(3) TUE], huma obbligati jipprattikaw effettivament l-iskambju ta' informazzjoni stabbilit mid-direttiva [33]. Minn din il-ġurisprudenza jirriżultaw żewġ affarijiet differenti għall-kawża preżenti. L-ewwel nett, fuq din il-bażi naqbel mas-sottomissjoni tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja u tar-Renju Unit, li l-prinċipju ta' kooperazzjoni leali huwa kkonkretizzat permezz ta' dawn id-direttivi dwar l-għajnuna reċiproka u għandu jiġi osservat fil-kuntest tal-applikazzjoni tagħhom, iżda ma għandux jistabbilixxi obbligi ta' assistenza b'mod kuntrarju għal dawn id-dispożizzjonijiet. Konsegwentement, qed tingħata risposta għat-tielet domanda preliminari.

71. It-tieni nett, permezz ta' interpretazzjoni stretta tal-Artikolu 17(2) tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva, attwalment ma nqisx li r-Renju Unit huwa awtorizzat jirrifjuta l-kontrolli mingħajr avviż minn qabel tal-aċċess pubbliku għal proprjetà immobbli. Din hija informazzjoni pubblikament aċċessibbli li l-akkwist tagħha ma jitlob l-ebda eżerċizzju ta' prerogattiva tal-Istat. Id-dispożizzjonijiet proċedurali invokati mir-Renju Unit fil-kuntest ta' din il-proċedura għall-kuntrarju jidhru li jikkonċernaw il-kontroll ta' proprjetajiet immobbli li ma humiex aċċessibbli għall-pubbliku.

72. Jekk madankollu jirriżulta li, fil-kuntest tal-għoti tal-assistenza, l-awtoritajiet Brittaniċi jkunu tassew prekluži milli jwettqu kontroll mingħajr avviż minn qabel tal-aċċess pubbliku għal proprjetà immobbli minħabba projbizzjoni f'dan is-sens fid-dritt proċedurali tagħhom, allura l-awtoritajiet Olandiżi xorta jistgħu jwettqu b'mod sodisfaċenti l-kontrolli meħtieġa tal-aċċess pubbliku għall-proprjetà anki fuq il-bażi ta' spezzjonijiet imħabbra fuq il-post u ta' provi komplementari, bħal dikjarazzjonijiet mingħand xhieda.

ii) Id-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru

73. Sakemm ikunu meħtieġa kontrolli rikorrenti tal-proprjetà immobbli fuq perijodu ta' 25 sena wara r-rikonoxximent ta' proprjetà immobbli bħala "dominju rurali" u l-valutazzjoni tat-taxxa fuq id-donazzjonijiet, l-awtoritajiet Olandiżi jistgħu jirrikorru għal talbiet għal informazzjoni skont l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru.

33 — Sentenza Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punt 48) fir-rigward tal-Artikolu 8 tad-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63).

74. L-“indaġnijiet amministrattivi”, li twettaq l-awtorità rikjesta skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 5(1) tad-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru għall-kisba tal-informazzjoni, jinkludu wkoll spezzjonijiet fuq il-post. Din id-direttiva fil-fatt ma tipprevedix limitazzjoni għal ċerti atti ta’ indaġni. Min-naħa l-oħra, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 5(1), dawn għandhom ikunu kollha indaġnijiet “meħtieġa” għall-kisba tal-informazzjoni. Id-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru tindika wkoll, fl-Artikolu 7(1)(a) u (b) tagħha, li l-indaġnijiet jistgħu jitwettqu kemm ġewwa kif ukoll barra mill-uffiċċji amministrattivi fit-territorju nazzjonali kollu tal-Istat Membru rikjest. B’dan il-mod ingħatat ukoll risposta għad-domanda preliminari 2.c.

75. Fid-dawl tal-Artikolu 5(2)(a) tad-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru, li jistipula li l-obbligu tal-awtorità rikjesta li tagħti informazzjoni ma jinkludix informazzjoni “li ma tkunx tista’ tikseb bl-iskop li tirkupra talbiet simili li jinqalgħu fl-Istat Membru rikjest”, fil-każ preżenti ma ġewx ippreżentati oġġezzjonijiet min-naħa tar-Renju Unit li jirriżultaw mid-dritt proċedurali nazzjonali tiegħu. Minbarra dan, id-dikjarazzjonijiet tiegħi dwar il-limiti tal-obbligu ta’ indaġni japplikaw b’mod korrispondenti fil-qafas tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva [34].

76. Finalment, ma nistax nikkondividi l-opinjoni tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, li l-kontrolli rikorrenti meħtieġa mill-Istat Membru rikjest għall-għoti tal-vantaġġ fiskali ma humiex raġonevoli minħabba l-ispiża assoċjata magħhom. Huwa minnu li jista’ jkun hemm każijiet eċċezzjonali fejn il-ġbir tal-informazzjoni ma jkunx proporzjonat għall-Istat Membru rikjest. Bħala prinċipju, iżda, huma wkoll raġonevoli indaġnijiet estensivi, peress li l-kooperazzjoni tal-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri ssir fuq il-bażi ta’ reċiproċità. Barra minn hekk, id-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru, b’mod differenti mill-Artikolu 54(1)(a) tar-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010, tas-7 ta’ Ottubru 2010, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-ġlieda kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud [35], ma tipprevedi l-ebda limitazzjoni ġenerali tal-obbligu ta’ assistenza fil-każ ta’ piż amministrattiv sproporzjonat. Fid-dawl tal-prinċipju fundamentali ta’ kooperazzjoni leali skont l-Artikolu 4(3) TUE, l-Istat Membru li jagħmel it-talba lill-Istat Membru rikjest madankollu ma jistax jitlob kontrolli iktar frekwenti jew iktar intensivi minn dawk li jwettaq huwa stess.

c) Konklużjoni

77. Ir-restrizzjoni inkwistjoni tal-moviment liberu tal-kapital b’hekk ma hijiex iġġustifikata mill-ħtieġa ta’ kontrolli fiskali effikaċi, peress li l-awtoritajiet Olandiżi jistgħu jwettqu l-kontrolli meħtieġa bl-għajnuna ta’ talbiet għal informazzjoni skont l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2011/16 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva jew skont l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2010/24 dwar l-irkupru. B’hekk, ir-raba’ domanda preliminari, dwar il-kontrolli mill-awtoritajiet Olandiżi stess barra l-pajjiż, ma teħtieġ l-ebda risposta.

3. Żamma tal-koerenza fiskali

78. Finalment għad trid tiġi indirizzata l-ġustifikazzjoni bbażata fuq iż-żamma tal-koerenza fiskali, billi xi partijiet sostnew li permezz tal-vantaġġ fiskali għandu jiġi kkumpensat il-piż fuq is-sid li jirriżulta mill-obbligu tal-manutenzjoni u mir-restrizzjonijiet fuq l-użu ta’ proprjetà immobbli li tinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi.

34 — Ara l-punti 70 sa 72 iktar ’il fuq.

35 — ĠU L 268, p. 1.

79. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-ħtieġa li tinżamm il-koerenza ta' sistema fiskali tista' tiġġustifika restrizzjoni ta' libertà fundamentali. F'dan il-każ ikun meħtieġ li tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta bejn l-għoti tal-vantaġġ fiskali kkonċernat u l-kumpens minn dan il-vantaġġ permezz ta' ġbir fiskali ddeterminat [36]. Il-karatteristika diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan imfittex mid-dispożizzjoni fiskali [37].

80. Indipendentement mill-kwistjoni ta' jekk din il-ġustifikazzjoni tistax tikkunsidra wkoll piżijiet li ma jirriżultawx mil-leġiżlazzjoni fiskali, abbażi tal-informazzjoni tal-qorti tar-rinviju, ma narax għalfejn ir-rikonoxximent ta' proprjetà immobbli li tinsab fi Stat Membru ieħor bħala "dominju rurali" ma għandux ikun ukoll marbut ma' obbligi ta' preżervazzjoni u ma' limitazzjonijiet fuq l-użu, biex ikun jista' jingħata l-vantaġġ fiskali inkwistjoni. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju ddikjarat li l-għan ta' dan il-vantaġġ fiskali huwa l-preżervazzjoni tal-patrimonju naturali u kulturali nazzjonali u mhux il-kumpens għal piżijiet sostnuti mis-sid, li ma humiex direttament marbuta mal-kundizzjonijiet meħtieġa sabiex jingħata l-vantaġġ fiskali.

81. Bħala riżultat, ir-restrizzjoni tal-moviment liberu tal-kapital ma tistax tiġi ġġustifikata minħabba ż-żamma tal-koerenza fiskali.

D – *Konklużjoni*

82. Finalment, għandu jiġi stabbilit li l-vantaġġ fiskali Olandiż għal "dominji rurali" fit-territorju tal-pajjiż fil-qafas tat-taxxa fuq id-donazzjonijiet tassew jillimita l-moviment liberu tal-kapital, iżda din il-limitazzjoni hija ġġustifikata minħabba l-għan tal-preżervazzjoni tal-patrimonju naturali u kulturali nazzjonali.

VI – **Konklużjoni**

83. Abbażi tal-kunsiderazzjonijiet magħmula iktar 'il fuq, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mir-Raad van State bil-mod kif ġej:

1. Leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni f'din il-kawża, li tillimita l-applikazzjoni ta' eżenzjoni mit-taxxa fuq id-donazzjonijiet għal dominji rurali li jinsabu fit-territorju tal-pajjiż, ma tiksirx il-prinċipju tal-moviment liberu tal-kapital stabbilit fl-Artikolu 63(1) TFUE, meta din ikollha l-għan li tippreżerva l-patrimonju naturali u kulturali nazzjonali.

2. L-"indaġnijiet amministrattivi", kemm fis-sens tal-punt 7 tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2011/16/UE kif ukoll fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 5(1)(2) tad-Direttiva 2010/24/UE, jinkludu spezzjonijiet fuq il-post tal-proprjetà immobbli.

36 — Ara s-sentenzi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punti 43 u 44), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punt 46) u Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punt 59).

37 — Ara s-sentenzi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 43) u Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punt 42).