Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MELCHIOR WATHELET
apresentadas em 17 de março de 2016 [1]

Processo C-123/15

Max-Heinz Feilen
contra
Finanzamt Fulda

[pedido de decisão prejudicial apresentado Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Livre circulação de capitais — Imposto sobre as sucessões — Regulamentação de um Estado-Membro que prevê uma redução do imposto sucessório quando a herança abrange património que, nos dez anos precedentes, já foi objeto de uma sucessão sujeita a imposto sucessório nesse mesmo Estado-Membro — Património herdado e tributado noutro Estado-Membro»

1. O presente pedido de decisão prejudicial, submetido pelo Bundesfinanzhof, tem por objeto a interpretação dos artigos 63.°, n.º 1, TFUE, e 65.° TFUE. Foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe M.-H. Feilen ao Finanzamt Fulda (serviço tributário de Fulda) a respeito do indeferimento, por este último, do seu pedido de redução do imposto sucessório aplicável à herança da sua mãe.

I – **Quadro jurídico**

A – *Direito da União*

2. O artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 88/361/CEE [2] dispõe:

«Os Estados-Membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efetuados entre pessoas residentes nos Estados-Membros, sem prejuízo das disposições seguintes. A fim de facilitar a aplicação da presente diretiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no anexo I.»

3. No anexo I da Diretiva 88/361, que enumera os movimentos de capitais, figuram na rubrica XI, intitulada «Movimentos de capitais de caráter pessoal», as sucessões e os legados.

1 — Língua original: francês.

2 — Diretiva do Conselho, de 24 de junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado (JO L 178, p. 5).

B – *Direito alemão*

4. As disposições da Lei do imposto sobre as sucessões e doações (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3] aplicáveis ao exercício fiscal de 2007 são as seguintes:

5. O artigo 1.º, n.º 1, ponto 1, da ErbStG prevê que as sucessões estão sujeitas a este diploma, sendo consideradas operações tributáveis.

6. Nos termos do § 2, n.º 1, pontos 1 a 3, da ErbStG, a obrigação fiscal constitui-se:

«1. Nos casos previstos no § 1, n.º 1, pontos 1 a 3, se o autor da sucessão, à data da sua morte, […] ou o adquirente, à data do facto gerador do imposto, forem residentes, sobre todos os bens que integram o património hereditário. Consideram-se residentes:

a) As pessoas singulares com domicílio ou residência habitual no território nacional;

[…]

3. Em todos os outros casos, relativamente ao património hereditário constituído por património situado no território nacional, na aceção do § 121 da [Lei sobre a Avaliação dos Bens (Bewertungsgesetz)]»

7. O § 15 da ErbStG define as classes de imposto. O n.º 1 tem a seguinte redação:

«Consoante a relação pessoal entre o beneficiário e o autor da sucessão ou o doador, distinguem-se as seguintes três classes de imposto:

Classe de imposto I:

1. Cônjuge e membro da união de facto,

2. Filhos e enteados.»

3 — Disposições que resultam da redação da referida lei publicada em 27 de fevereiro de 1997 (Bundesgesetzblatt I, p. 378) e alterada pela última vez pela Lei de execução orçamental (Haushaltsbegleitgesetz), de 29 de dezembro de 2003 (Bundesgesetzblatt I, p. 3076, a seguir «ErbStG»).

8. No que respeita à redução do imposto sucessório, o § 27 da ErbStG estabelece as seguintes disposições:

«(1) Em caso de aquisição *mortis causa*, por pessoas que integram a classe de imposto I, de um património que nos dez anos que precedem a aquisição tenha já sido adquirido por pessoas dessa classe de imposto e relativamente ao qual tenha sido liquidado imposto nos termos da presente lei, aplica-se, sem prejuízo do disposto no n.º 3, uma redução do montante de imposto que incide sobre este património, nos termos seguintes:

%	Período decorrido entre os dois momentos de constituição do imposto
50	inferior a 1 ano
45	superior a 1 ano, mas inferior a 2 anos
40	superior a 2 anos, mas inferior a 3 anos
35	superior a 3 anos, mas inferior a 4 anos
30	superior a 4 anos, mas inferior a 5 anos
25	superior a 5 anos, mas inferior a 6 anos
20	superior a 6 anos, mas inferior a 8 anos
10	superior a 8 anos, mas inferior a 10 anos

(2) […]

(3) A redução nos termos do n.º 1 não pode ultrapassar o montante do imposto que resulta da aplicação das percentagens previstas no n.º 1, liquidado pelo anterior adquirente no momento da aquisição do mesmo património.»

II – **Factos do litígio no processo principal e questão prejudicial**

9. M.-H. Feilen, residente na Alemanha, é o único herdeiro de sua mãe, falecida em 2007 nesse mesmo Estado-Membro, onde teve a sua última residência. O património que integrava a herança da mãe era essencialmente constituído pelo quinhão hereditário desta na herança da sua filha, falecida em 2004 na Áustria, onde residia também a mãe até ao falecimento da filha. Dado que a partilha da herança da filha só foi efetuada na Áustria, após o falecimento da mãe, o imposto sucessório relativo a esta sucessão, no montante de 11 961, 91 euros, foi pago por M.-H. Feilen.

10. Na declaração fiscal relativa à sucessão da sua mãe, que apresentou na Alemanha, M.-H. Feilen, por um lado, inscreveu o imposto sucessório pago na Áustria como passivo da herança e, por outro, requereu uma redução do imposto sucessório alemão ao abrigo ao § 27 da ErbStG. No seu parecer de 28 de outubro de 2009, o serviço de finanças de Fulda deduziu do valor tributável o imposto sucessório pago na Áustria, mas recusou conceder a redução do imposto sucessório.

11. O Finanzgericht (Tribunal Tributário) negou provimento ao recurso interposto por M.-H. Feilen da decisão do serviço de finanças de Fulda, com o fundamento principal de que o § 27, n.º 1, da ErbStG pressupunha uma aquisição anterior por via sucessória sujeita a imposto sucessório ao abrigo desta lei, o que não se verificava neste caso, uma vez que a aquisição anterior pela mãe do património da sua filha não tinha dado origem a imposto sucessório na Alemanha [4].

4 — A mãe e a filha não eram, à data da morte da filha, residentes na Alemanha, na aceção do § 2, n.º 1, ponto 1, da ErbStG e a sucessão da filha apenas abrangia património estrangeiro na aceção do § 2, n.º 3, da ErbStG (por contraposição a património «situado no território nacional»).

12. Em sede de recurso de «Revision», o órgão jurisdicional de reenvio suscitou dúvidas relativamente à conformidade do § 27 da ErbStG com o direito da União.

13. Esse órgão jurisdicional observa, em primeiro lugar, que a sucessão da qual beneficiou o recorrente no processo principal pode estar abrangida pelas disposições de direito da União relativas à livre circulação de capitais. Com efeito, as sucessões, que consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas do património deixado por uma pessoa falecida, inserem-se no âmbito de aplicação da rubrica XI do anexo I da Diretiva 88/361 e são, portanto, movimentos de capitais na aceção do artigo 63.º TFUE, com exceção dos casos em que os elementos que as integram se situem no interior de um só Estado-Membro [5]. Ora, segundo aquele órgão jurisdicional, a sucessão de que beneficiou M.-H. Feilen não deve ser considerada uma operação puramente interna, uma vez que ele adquiriu o património da sua mãe, constituído essencialmente pelo quinhão desta na herança da sua filha na Áustria e, portanto, um património estrangeiro.

14. Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que a recusa em conceder uma redução do imposto sucessório nos termos do § 27, n.º 1, da ErbStG, é suscetível de constituir uma restrição aos movimentos de capitais, uma vez que tem por efeito diminuir o valor da herança constituída por um património sujeito a imposto sucessório estrangeiro [6]. Contudo, manifesta dúvidas a este respeito à luz do acórdão Block (C-67/08, EU:C:2009:92) que, numa situação de dupla tributação, excluiu a existência de uma restrição aos movimentos de capitais decorrente da ErbStG, com o fundamento de que os Estados-Membros não são obrigados a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros e beneficiam, sob reserva da observância do direito da União, de uma certa autonomia nessa matéria.

15. Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a eventual justificação de tal restrição. Neste contexto, questiona, por um lado, se o § 27, n.º 1, da ErbStG estabelece uma diferença de tratamento, autorizada nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, ou uma discriminação arbitrária, proibida nos termos do artigo 65.º, n.º 3, TFUE, e, por outro lado, se a restrição que comporta não é justificada por uma razão imperiosa de interesse geral visando preservar a coerência do regime fiscal alemão.

16. Foi nestas condições que o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º, n.º 1, [TFUE,] conjugado com o artigo 65.º, do [TFUE], opõe-se à legislação de um Estado-Membro que prevê uma redução do imposto sucessório a favor de pessoas de determinada classe de imposto em caso de aquisição *mortis causa*, quando a herança abrange património que, nos dez anos que precederam a aquisição, já foi adquirido por pessoas dessa classe de imposto e naquele Estado-Membro foi liquidado imposto sucessório sobre essa pré-aquisição, enquanto está excluída uma redução fiscal se tiver sido cobrado noutro Estado-Membro imposto sucessório sobre a pré-aquisição?»

III – **Processo no Tribunal de Justiça**

17. Foram apresentadas observações por M.-H. Feilen, pelos Governos alemão, espanhol e do Reino Unido e pela Comissão Europeia. Todas as partes, com exceção do Governo espanhol, foram ouvidas na audiência que teve lugar em 27 de janeiro de 2016.

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

6 — Acórdão Comissão/Alemanha (C-211/13, EU:C:2014:2148, n.º 41).

IV – **Apreciação**

A – *Síntese das observações das partes*

18. M.-H. Feilen propõe que o Tribunal de Justiça responda afirmativamente à questão submetida. Constata que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as sucessões estão claramente abrangidas pela livre circulação de capitais. Considera, por outro lado, que a situação em causa no processo principal não é comparável à do acórdão Block (C-67/08, EU:C:2009:92), uma vez que no caso em apreço não se trata de uma tributação paralela, que produza um efeito cumulativo, mas unicamente o reconhecimento nacional da sucessão anterior. Sustenta, além disso, que a restrição não pode ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, a saber a preservação da coerência do regime fiscal alemão, uma vez que não existe um nexo direto entre a vantagem fiscal (a concessão de uma redução de imposto sucessório) e uma desvantagem (a tributação da sucessão anterior). Com efeito, a redução do imposto sucessório não é concedida com base na receita fiscal nacional realizada anteriormente.

19. Em contrapartida, o Governo alemão propõe que o Tribunal de Justiça responda negativamente à questão submetida.

20. Com efeito, considera que a disposição nacional em causa não constitui uma restrição aos movimentos de capitais, uma vez que a diminuição do valor da herança constituída por um património estrangeiro não resulta da aplicação da referida disposição e, por conseguinte, de uma tributação na Alemanha, mas do exercício paralelo pela República Federal da Alemanha e pela República da Áustria das suas competências fiscais. O Governo alemão considera assim que a solução estabelecida no acórdão Block (C-67/08, EU:C:2009:92) é transponível para o caso em apreço no sentido de que a República Federal da Alemanha não tem a obrigação de adaptar o seu próprio sistema fiscal para ter em conta o imposto sucessório liquidado noutros Estados-Membros, mesmo se daí resultar uma dupla tributação da sucessão.

21. A título subsidiário, o Governo alemão alega que a dita distinção operada pelo § 27, n.º 1, da ErbStG entre uma sucessão anterior tributada na Alemanha e uma sucessão anterior tributada noutro Estado-Membro não resulta numa discriminação proibida, uma vez que as situações nacionais e transfronteiriças não são objetivamente comparáveis, porquanto a República Federal da Alemanha não tem o mesmo direito de tributação nos dois casos.

22. O Governo espanhol propõe também que o Tribunal de Justiça responda negativamente à questão submetida. Insiste na existência de uma razão imperiosa de interesse geral justificativa da distinção operada pelo § 27 da ErbStG quanto ao local onde o património foi tributado, mais precisamente, na necessidade de preservar a coerência do regime fiscal alemão.

23. O Governo do Reino Unido acompanha esta posição. Considera que a legislação alemã em causa não cria nenhuma restrição à livre circulação de capitais, uma vez que a República Federal da Alemanha não aplicou ao património estrangeiro da mãe do recorrente no processo principal um imposto sucessório mais elevado do que o aplicado a bens exclusivamente situados na Alemanha. Com efeito, segundo o Governo do Reino Unido, esta legislação só aplica um imposto sucessório mais elevado no caso de os bens, independentemente da sua localização, não terem sido sujeitos nos dez anos anteriores ao imposto sucessório alemão. Nestas circunstâncias, considera que a situação do presente processo é análoga à do acórdão Block (C-67/08, EU:C:2009:92), sendo a dupla tributação o resultado do exercício paralelo por dois Estados-Membros da sua competência fiscal.

24. O Governo do Reino Unido sustenta também que a pretensa restrição à livre circulação de capitais é justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão, adotando assim a mesma posição de outros governos relativamente à existência de um nexo direto entre a vantagem fiscal e uma cobrança fiscal determinada.

25. A Comissão propõe que o Tribunal de Justiça responda afirmativamente à questão submetida.

26. A Comissão considera que o § 27 da ErbStG comporta uma restrição aos movimentos de capitais, uma vez que, ao favorecer as aquisições sucessivas de um património «situado no território nacional» já tributado na Alemanha, contribui para a diminuição do valor de um património herdado proveniente de outro Estado-Membro [7]. Uma vez que este último está sujeito a uma tributação mais elevada do que um património «situado no território nacional», a realização de investimentos noutro Estado-Membro, aí mantê-los e transmiti-los a um herdeiro na Alemanha afigura-se menos interessante para o autor da sucessão e para o herdeiro. Neste contexto, a Comissão observa que a solução do acórdão Block (C-67/08, EU:C:2009:92) não é aplicável, atendendo a que os factos do caso em apreço não são comparáveis.

27. Por último, a Comissão considera que a medida em causa não pode ser considerada justificada ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE. Não existe objetivamente nenhuma diferença material suscetível de justificar uma desigualdade fiscal no que respeita ao nível do imposto sucessório devido a título de um património situado no território nacional e de um património estrangeiro, uma vez que o cálculo do imposto está, em ambos os casos, ligado ao valor dos bens incluídos na herança. O facto de a vantagem fiscal apenas ser concedido ao património situado em território nacional não resulta da *ratio legis* do § 27 da ErbStG, que visa evitar uma redução excessiva do património familiar em caso de aquisições sucessivas num período relativamente curto, independentemente da localização do património.

28. Segundo a Comissão, também não é aceitável, no caso em apreço, uma justificação assente na necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal, uma vez que o encargo fiscal não é suportado pelo mesmo contribuinte que beneficia da vantagem fiscal [8], na medida em que o devedor do imposto sucessório da primeira sucessão na Áustria é o recorrente no processo principal, agindo na qualidade de sucessor legal do autor da sucessão, e o devedor do imposto da segunda sucessão na Alemanha é o próprio recorrente.

B – *Análise*

1. A sucessão em causa no processo principal está abrangida pelo direito da União e, em especial, pela livre circulação de capitais?

29. Como indica o próprio Bundesfinanzhof na decisão de reenvio, a referida questão aponta claramente para uma resposta afirmativa.

30. Antes de mais, importa recordar que, de acordo com jurisprudência constante, embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito das disposições do direito da União [9].

7 — É feita referência ao acórdão Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, n.ºs 30 e segs.).

8 — A Comissão baseia-se no acórdão Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 60).

9 — Acórdãos Comissão/França (C-334/02, EU:C:2004:129, n.º 21); Comissão/Grécia (C-155/09, EU:C:2011:22, n.º 39), e Comissão/Áustria (C-10/10, EU:C:2011:399, n.º 23).

31. Resulta também de jurisprudência constante que «as sucessões, que consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas do património deixado por uma pessoa falecida, que se inserindo-se na rubrica XI do anexo I da Diretiva 88/361, intitulada 'Movimentos de capitais de caráter pessoal', são movimentos de capitais, na aceção do artigo [63.°° TFUE]; com exceção dos casos em que os elementos que as integram se situem no interior de um só Estado-Membro» [10].

32. Em razão da aquisição do património estrangeiro (austríaco), a sucessão de que beneficiou M.-H. Feilen não pode evidentemente ser considerada uma operação puramente interna.

33. Daqui resulta que há que analisar, em seguida, se uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais.

2. O § 27, n.º 1, da ErbStG constitui uma restrição à livre circulação de capitais?

34. A existência de uma restrição à livre circulação de capitais pressupõe a aplicação de uma diferença de tratamento fiscal a situações objetivamente comparáveis.

35. Recordo que, de acordo com o disposto no artigo 65.º, n.º1, alínea a), TFUE, o artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido. Esta derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais deve ser interpretada de modo estrito e não deve constituir nem um meio de discriminação arbitrária nem uma restrição disfarçada à livre circulação de capitais e de pagamentos, tal como definida pelo artigo 63.º TFUE. Uma desigualdade de tratamento apenas pode ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais: em primeiro lugar, quando a desigualdade de tratamento respeita a situações que não são objetivamente comparáveis ou, em segundo lugar, quando é justificada por uma razão imperiosa de interesse geral [11].

36. No caso em apreço, a diferença de tratamento fiscal é evidente.

37. Por conseguinte, à semelhança do Bundesfinanzhof, constato, com efeito, do princípio que a disposição em questão deve ser interpretada no sentido de que a vantagem fiscal apenas é concedido se a aquisição precedente tiver sido tributada na Alemanha, que esta regulamentação favorece as aquisições sucessivas de um «património situado no território nacional» (por pessoas da «Classe de imposto I» [12]) já sujeitas a imposto sucessório na Alemanha quando da aquisição anterior *mortis causa*, relativamente às aquisições sucessivas de um «património estrangeiro» cuja aquisição anterior não foi tributada na Alemanha, mas noutro Estado-Membro.

10 — V., designadamente, acórdãos Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, n.º 58); van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, n.ºs 40 a 42); Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, n.º 22); e Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 20). Para outros exemplos em matéria de direito das sucessões (nomeadamente doações), v., designadamente, acórdãos Geurts e Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631); Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20); Eckelkamp e o. (C-11/07, EU:C:2008:489); Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490); Block (C-67/08, EU:C:2009:92); Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216); Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65); Halley (C-132/10, EU:C:2011:586); Comissão/Espanha (C-127/12, EU:C:2014:2130); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); Comissão/Alemanha (C-211/13, EU:C:2014:2148); Q (C-133/13, EU:C:2014:2460); e Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). V. também processos em curso: Hünnebeck (C-479/14), pendente no Tribunal de Justiça [as minhas conclusões neste processo foram apresentadas em 18 de fevereiro de 2016 (C-479/14, EU:C:2015:100)], e Sparkasse Allgäu (C-522/14), pendente no Tribunal de Justiça [v. conclusões do advogado-geral M. Szpunar no processo Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

11 — V. acórdãos Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, n.º 43); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, n.º 29), e Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, n.º 45).

12 — Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, da ErbStG, os parentes do *de cujus* que se incluem na «classe de imposto I» são os cônjuges e os membros da união de facto, os filhos e os enteados, os descendentes dos filhos e dos enteados, bem como os ascendentes em caso de aquisição *mortis causa*.

38. Antes de concluir quanto à existência ou não de uma restrição à livre circulação de capitais, interessa fazer referência a alguns acórdãos do Tribunal de Justiça abundantemente citados pelas partes na medida em que respeitam à legislação alemã em matéria de imposto sucessório.

39. No acórdão Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, n.º 32) [13], o Tribunal de Justiça declarou, que «[n]o caso em apreço, as disposições nacionais em causa no processo principal, na medida em que conduzem a que uma sucessão que inclui um terreno agrícola e florestal situado noutro Estado-Membro seja sujeita, na Alemanha, a um imposto sucessório mais elevado do que aquele que seria exigível se os bens que constituem a sucessão se situassem exclusivamente no território deste último Estado, têm por efeito restringir os movimentos de capitais, diminuindo o valor de uma sucessão que inclui um tal bem situado fora do território alemão».

40. O Tribunal de Justiça foi também chamado a analisar a regulamentação alemã da ErbStG nos acórdãos Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 25) e Comissão/Alemanha (C-211/13, EU:C:2014:2148, n.º 43), que, na medida em que faz depender a aplicação de um abatimento sobre a base tributável do bem imóvel em causa do lugar da residência do autor da sucessão e do beneficiário no momento da morte, conduz a que as sucessões entre os não residentes que incluam tal bem estejam sujeitas a um encargo fiscal mais pesado do que as que implicam pelo menos um residente e, como tal, tem por efeito diminuir o valor da referida sucessão [14].

41. Nesses processos, o Estado de residência do autor da sucessão sujeitava o património estrangeiro a imposto sucessório mais elevado que o que seria devido se os bens que constituíam a sucessão se situassem exclusivamente no Estado-Membro do falecido [15] (tributando o Estado os dois patrimónios) ou calculava diferentemente a vantagem ou a base tributável em caso de doação de um imóvel situado na Alemanha em função de o doador ou donatário residir ou não na Alemanha (sendo devido imposto sobre as doações em ambos os casos) [16].

42. Nesses três acórdãos, o Tribunal de Justiça concluiu que não existia qualquer diferença objetiva entre a situação em que nenhuma das pessoas reside na Alemanha e aquela em que pelo menos uma delas reside no referido Estado ou ainda entre a sucessão que compreende um bem situado na Alemanha e aquela em que o bem se situa noutro Estado-Membro, uma vez que o montante do imposto sucessório relativo a um imóvel situado na Alemanha era calculado, em aplicação da ErbStG, em função simultaneamente do valor desse bem imóvel e da relação pessoal existente entre o autor da sucessão e o herdeiro. Ora, nem um nem outro destes dois critérios depende do local de residência das partes ou da localização do imóvel. Não existe nenhuma diferença objetiva entre essas situações que justifique a diferença de tratamento fiscal que lhes é aplicada.

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

14 — V., a propósito da ErbStG e da sua compatibilidade com o direito da União, *inter alia*, Fraberger, F., «Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht», SWI 1998, p. 30; Tumpel, M., «Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer», SWI 2000, p. 2; Fellner, K., «Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?», RdW 2005, p. 44; Fellner, K., «Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?», SWK 2006, p. 57; Fraberger, F., Burgstaller, E., e Haslinger, K.,«Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer», taxlex 2007, p. 707 e, em especial, p. 715, bem como Petritz, M., «ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen — Die Rs Jäger und Bauer», RdW 2008/125, p. 174.

15 — Acórdão Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, n.º 32) e conclusões do advogado-geral J. Mazák no processo Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, n.º 35).

16 — Acórdãos Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 25) e Comissão/Alemanha (C-211/13, EU:C:2014:2148, n.º 43).

43. Várias partes citaram também o acórdão Block (C-67/08, EU:C:2009:92), tendo os Governos alemão e do Reino Unido considerado que seria aplicável *mutatis mutandis* ao caso em apreço. Nesse processo, M. Block, residente na Alemanha, viu-se obrigada a pagar imposto sucessório alemão relativamente a bens situados em Espanha que havia herdado, sem dele poder deduzir o imposto sucessório pago em Espanha, uma vez que não existia nenhuma convenção entre a República Federal da Alemanha e o Reino de Espanha para evitar a dupla tributação em matéria de sucessões.

44. O Tribunal de Justiça concluiu, nesse caso, pela inexistência de restrição aos movimentos de capitais, ao considerar que uma dupla tributação jurídica como a que estava em causa era o resultado do exercício paralelo pelos dois Estados-Membros da sua competência fiscal.

45. Na minha opinião, o caso em apreço distingue-se dos acórdãos referidos.

46. Por um lado, a situação de dupla tributação jurídica que deu origem ao acórdão Block (C-67/08, EU:C:2009:92) caracterizava-se pela inexistência de tratamento fiscal diferenciado, uma vez que a legislação fiscal alemã tratava do mesmo modo todos os contribuintes. É verdade que M. Block teria pago menos impostos se todo o seu património se situasse na Alemanha, mas a desvantagem que sofreu não resulta da legislação alemã. Resulta, com efeito, do exercício paralelo por dois Estados-Membros da sua competência fiscal [17].

47. Por outro lado, contrariamente aos casos que de origem aos acórdãos Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) e Comissão/Alemanha (C-211/13, EU:C:2014:2148), o caso em preço caracteriza-se pela falta de comparabilidade objetiva das situações, a saber, a de um contribuinte residente na Alemanha que herdou um património que, nos dez anos anteriores, já tinha sido tributado na Alemanha e a situação de outro contribuinte, também residente na Alemanha, que herdou um património que já tinha sido objeto, no mesmo período antecedente, de tributação noutro Estado-Membro.

48. Gostaria aqui de retomar algumas considerações que produzi a propósito deste problema da comparabilidade nas minhas conclusões no processo Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, n.os 37 a 40):

«37. […] as situações respetivas dos residentes e dos não residentes não são comparáveis face ao sistema fiscal de um Estado-Membro se esse Estado-Membro não tiver ou não exercer o poder de tributar os não residentes [[18]].

38. É esta mesma exigência que explica a presunção enunciada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087[, n.º 24]), segundo a qual 'os estabelecimentos estáveis situados noutro Estado-Membro [...] não estão em situação comparável à dos estabelecimentos estáveis residentes *quanto às medidas previstas por um Estado-Membro a fim de prevenir ou atenuar a dupla tributação dos lucros de uma sociedade residente*'» (sublinhado meu)[[19]].

39. A ideia não é nova. Assim, no acórdão Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), o Tribunal de Justiça já tinha declarado que os acionistas pessoas singulares de uma sociedade-mãe não residente no Reino Unido não podiam beneficiar do mesmo crédito de imposto sobre os dividendos pagos por filiais residentes no Reino Unido que

17 — Acórdãos Kerckhaert e Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, n.º 20) e Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, n.os 26 e segs.).

18 — Esta ideia foi confirmada no n.º 65 do acórdão Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), o qual refere: « uma vez que a República federal da Alemanha não exerce qualquer competência fiscal sobre os resultados de tal estabelecimento estável [não residente] dado que a dedução dos seus prejuízos já não é autorizada na Alemanha, a situação de um estabelecimento estável situado na Áustria não é comparável à de um estabelecimento estável situado na Alemanha em relação às medidas previstas pela República Federal da Alemanha para prevenir ou atenuar a dupla tributação dos lucros de uma sociedade residente».

19 — V. n.os 27 e 64 do acórdão Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

os acionistas pessoas singulares de uma sociedade-mãe residente no Reino Unido quando, sobre esses dividendos que saem, não foi cobrado qualquer imposto no Reino Unido. O Tribunal de Justiça esclareceu, no seu acórdão, que o mesmo não se verificaria se, ao abrigo de uma convenção de prevenção da dupla tributação ou com base numa decisão unilateral, o Reino Unido tivesse conservado o direito de tributar os dividendos que saem, aplicando-lhes o imposto britânico sobre o rendimento.

40. Com base nestas considerações, o Tribunal de Justiça decidiu que os artigos 49.° TFUE e 63.° TFUE 'não se opõem a que um Estado-Membro, quando da distribuição de dividendos por uma sociedade nele residente, conceda às sociedades beneficiárias dos referidos dividendos que também sejam residentes nesse Estado um crédito de imposto correspondente à fração do imposto pago pela sociedade que procede à distribuição sobre os lucros distribuídos, mas não conceda esse crédito às sociedades beneficiárias que sejam residentes noutro Estado-Membro e que não sejam sujeitas a imposto sobre esses dividendos no primeiro Estado'[20].»

49. Conclui assim que «uma vez que não pode haver vantagem fiscal se não houver poder de tributação [21], a situação de uma sociedade como a Timac Agro não me parece comparável com a de uma sociedade estabelecida na Alemanha e detentora de um estabelecimento estável nesse mesmo Estado-Membro» [22] (n.º 74 das referidas conclusões).

50. Por outras palavras, o critério decisivo na determinação da comparabilidade objetiva entre situações nacionais e transfronteiriças é a existência de um direito de tributação pelo Estado-Membro em questão nas duas situações [23].

51. Essas conclusões são transponíveis para o caso em apreço. Com efeito, como sublinhou acertadamente o governo alemão, no âmbito de uma situação puramente nacional, todas as operações de aquisição, tanto a aquisição anterior como a segunda operação de aquisição, estão abrangidas pela competência tributária alemã. Em contrapartida, no âmbito de uma situação transfronteiriça, como a que está em causa no processo principal, a República Federal da Alemanha não tem e não teve qualquer direito de tributação sobre a aquisição anterior, respeitando a sua competência fiscal apenas à segunda aquisição. No exercício da sua competência fiscal, incluindo a aplicação das reduções previstas no § 27 da ErbStG, a República Federal da Alemanha não está, por conseguinte, obrigada a ter em conta aquisições (anteriores) que não estejam abrangidas pela sua competência fiscal.

52. Dito de outro modo, a República Federal da Alemanha não privilegia, relativamente ao imposto sucessório, um património nacional em relação a um património estrangeiro, que tributaria de igual modo. No caso presente, não tributa o património estrangeiro.

53. Como as situações não são comparáveis, a diferença de tratamento fiscal não constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

20 — Acórdão Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, n.º 74). Para um caso recente, em que o Tribunal de Justiça constatou que a diferença de situação objetiva decorria da renúncia, por um Estado-Membro, ao exercício da sua competência fiscal relativamente aos dividendos distribuídos por sociedades residentes noutro Estado-Membro na sequência da celebração de uma convenção preventiva da dupla tributação, v. acórdão Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, n.os 80 a 82).

21 — Segundo o princípio enunciado no n.º 24 do acórdão Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) e anteriormente aplicado no acórdão Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Essa conclusão só é válida para o exercício fiscal de 1999 (segunda questão prejudicial no processo que deu origem ao acórdão Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) porque, para os anos anteriores, tinha sido exercido o poder de tributação e, assim, havia comparabilidade (primeira questão prejudicial). No n.º 28 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça considerou (confirmando as minhas conclusões) que, ao conceder a mesma vantagem fiscal a estabelecimentos estáveis não-residentes e a estabelecimentos estáveis residentes, haveria «equiparação» e, por conseguinte, as situações eram comparáveis.

23 — Acórdãos Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 24), e Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, n.º 65).

3. A título subsidiário: existência de uma justificação

54. No caso de o Tribunal de Justiça concluir pela comparabilidade das situações e pela existência de uma restrição, penso que esta seria em qualquer caso justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

55. Analisarei em seguida os dois motivos invocados nas observações escritas e na audiência, a saber, a coerência fiscal do sistema alemão e a necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação.

a) Coerência fiscal

56. O Tribunal de Justiça já admitiu que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal podia justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado [24].

57. Neste contexto, o Tribunal de Justiça exigiu que, relativamente ao mesmo contribuinte e para o mesmo imposto, o sistema fiscal em causa criasse um nexo direto entre a vantagem fiscal em questão e a cobrança de um determinado imposto [25]. Irei examinar estas três condições, sendo a mais importante a relativa ao nexo direto entre a vantagem e a cobrança.

i) Nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a cobrança de determinado imposto

58. Ao adotar o § 27 da ErbStG, o legislador alemão previu, por razões de equidade, uma medida nos termos da qual o fisco alemão renuncia a parte do imposto sucessório que lhe seria devido a título de uma aquisição, em virtude de já ter recebido, relativamente ao mesmo património, imposto sucessório no âmbito de uma aquisição anterior, ocorrida nos dez anos precedentes, sendo a redução degressiva em função do número de anos.

59. Ao prever uma redução do imposto sucessório na segunda aquisição, o § 27 da ErbStG visa evitar parcialmente uma dupla tributação na Alemanha de um património transmitido por sucessão num período de tempo próximo. Esta dupla tributação na Alemanha apenas se pode verificar se houve uma primeira tributação na Alemanha.

60. Por outras palavras e tal como foi sublinhado pelos governos espanhol e do Reino-Unido, a vantagem fiscal associada à redução visa compensar a cobrança fiscal ocorrida quando da aquisição anterior. Esta vantagem está ligada à circunstância de a tributação na Alemanha da primeira aquisição ter diminuído o valor da segunda.

61. Por conseguinte, estou de acordo com o Bundesfinanzhof que considera, na sua decisão de reenvio, que «é identificável uma conexão entre a carga fiscal (através da tributação da pré-aquisição) e a redução fiscal (através da tributação da aquisição posterior)» [26].

62. A este respeito, é possível traçar um paralelo entre o presente caso e os que deram origem aos Comissão/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793) e Comissão/Hungria (C-253/09, EU:C:2011:795).

24 — Acórdãos Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, n.º 21); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, n.º 43); Comissão/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793, n.º 77); Comissão/Hungria (C-253/09, EU:C:2011:795, n.º 78); e K (C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 71).

25 — Acórdãos Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, n.º 44); Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, n.º 72); Comissão/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793, n.º 71); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, n.º 57); e K (C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 66).

26 — O advogado-geral P. Mengozzi, nas suas conclusões no caso Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, n.º 71) fala de um «nexo direto e lógico de simetria».

63. No direito húngaro, é cobrado um imposto proporcional sobre as compras de imóveis húngaros destinados a servir de residência principal, sendo o imposto já pago no momento de uma primeira compra deduzido do imposto aplicável à segunda compra (e assim sucessivamente), de modo a incidir apenas sobre a diferença de preço [um pouco à semelhança do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)]. Em contrapartida, no caso de uma primeira compra efetuada noutro Estado-Membro, o imposto húngaro incidirá sobre o preço integral da segunda compra efetuada na Hungria. Embora o Tribunal de Justiça já tenha decidido que, nesse caso, havia um entrave, também declarou que este era justificado por motivos de coerência do sistema fiscal húngaro, na medida em que existia um nexo entre a vantagem fiscal concedida quando da segunda compra e a cobrança inicial [27].

64. O Tribunal de Justiça adotou o mesmo raciocínio no acórdão Comissão/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793), proferido no mesmo dia, a propósito de um sistema belga comparável. Declarou, no n.º 73 do referido acórdão, que «importa salientar que como o Reino da Bélgica não tem o direito de tributar a operação de compra efetuada anteriormente noutro Estado-Membro pelas pessoas que decidem estabelecer a sua nova residência principal na Região da Flandres, a configuração deste benefício fiscal reflete uma lógica simétrica» [28].

65. No caso em apreço, é o primeiro imposto sucessório austríaco que diminui o valor da segunda sucessão e não o imposto sucessório pago na Alemanha. A redução percentual do imposto sucessório alemão relativo a uma segunda sucessão só se aplica porque está ligada ao montante que foi objeto do imposto sucessório quando da primeira aquisição. O imposto devido sobre as duas sucessões respeita ao mesmo património, em qualquer caso, ao seu valor, se não for em termos físicos, mesmo que, como é evidente, a identidade física do património possa muito mais facilmente ser verificada se o período de tempo entre as duas aquisições for reduzido.

ii) A vantagem e a cobrança devem respeitar ao mesmo imposto

66. Esta condição [29] está evidentemente preenchida neste caso uma vez que tanto a vantagem como a cobrança respeitam ao imposto sucessório.

iii) Deve estar em causa o mesmo contribuinte

67. Esta condição raramente é exigida enquanto tal [30]. O Tribunal de Justiça indicou mesmo que as duas últimas condições «no caso em apreço o mesmo contribuinte e a mesma tributação, foram consideradas [em certos acórdãos] suficientes [...] para estabelecer a existência dessa relação» [31], a saber o nexo entre uma vantagem e uma cobrança.

68. No acórdão Comissão/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793), o Tribunal de Justiça, após ter constatado um nexo entre uma vantagem e uma cobrança, acrescenta, no n.º 75, que «[c]om efeito, por um lado, trata-se do mesmo contribuinte que já procedeu ao pagamento dos direitos em causa e que é elegível à dedução e, por outro, de um benefício concedido no quadro de uma mesma tributação». Como se esses elementos demonstrassem a existência de um nexo direto, explicitado no n.º 71 do referido acórdão, enquanto única condição que permite fundamentar a justificação relativa à coerência fiscal.

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

28 — Este raciocínio poderia ter levado o Tribunal de Justiça a concluir que as situações em causa não eram comparáveis. V., por analogia, acórdão Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, n.º 42). Saliento, contudo, que o Tribunal de Justiça teria podido concluir nestes casos que, na realidade, as situações não eram comparáveis, o que excluía a existência de uma restrição à livre circulação de pessoas e tornaria inútil o exames de eventuais justificações (v. n.os 34 a 53 das presentes conclusões).

29 — V. acórdãos Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, n.º 40), Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, n.º 57) e Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, n.º 36).

30 — Acórdãos Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, n.º 35) e Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, n.º 36).

31 — Acórdão K (C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 70).

69. No caso em apreço, mesmo que o nexo direto esteja claramente demonstrado, saliento que o contribuinte que deve pagar o imposto sucessório sobre a segunda aquisição não é evidentemente aquele a quem foi cobrado o imposto sucessório relativo à primeira aquisição, uma vez que este último já faleceu.

70. Deste modo, proponho ao Tribunal de Justiça que interprete esta condição de forma flexível, como já propôs a advogada-geral J. Kokott nas suas conclusões no processo Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), onde indicou que «excecionalmente também pode existir um nexo justificado pela coerência fiscal quando o imposto tributado a um sujeito passivo seja compensado por uma isenção concedida a outro sujeito passivo» [32].

71. Dois elementos levam-me a pensar que estão aqui presentes circunstâncias excecionais. Antes de mais, a regulamentação diz respeito à mesma matéria coletável do imposto sucessório. No caso em apreço, trata-se de bens da filha da Sra. Feilen, que a mãe herdou e que foram transmitidos a M.-H. Feilen pela morte da mãe. Em seguida, embora os contribuintes sejam diferentes, fazem necessariamente parte da mesma família, sendo o objetivo da legislação alemão claramente ter em conta o facto de que um património que passa de geração em geração entre parentes próximos apenas é, em princípio, sujeito a novo imposto sucessório após um certo período. Na realidade, a legislação alemã quer evitar que de facto, senão mesmo de direito, um mesmo património não seja amputado num curto período de tempo por uma segunda cobrança desproporcionada. Ora, o Tribunal de Justiça já declarou que a coerência do sistema fiscal (e, mais precisamente, a existência de um nexo direto entre a vantagem e a cobrança) devia ser apreciada à luz do objetivo da regulamentação em causa [33].

72. Por outro lado, e a título exaustivo, saliento que o objetivo da regulamentação em causa não seria necessariamente alcançando se se aplicasse a redução alemã a uma situação como a que está em causa no processo principal, em que o imposto sucessório foi pago noutro Estado-Membro, relativamente a uma sucessão anterior entre parentes próximos, nos dez anos precedentes.

73. Conforme salientou o governo do Reino-Unido, pode efetivamente acontecer que outro Estado aplique um imposto sucessório consideravelmente inferior ao imposto sucessório alemão. Se a República Federal da Alemanha tivesse a obrigação de conceder a redução em causa pelo único motivo de que o imposto sucessório tinha sido pago num outro Estado-Membro sobre os mesmos bens nos dez anos anteriores, a República Federal da Alemanha poderia ser obrigada a conceder sobre a segunda sucessão uma redução superior ao imposto aplicado na primeira sucessão.

b) Manutenção de uma repartição equilibrada do poder de tributação

74. Uma restrição à livre circulação de capitais pode ser também justificada pela necessidade de manter uma repartição equilibrada do poder de tributação [34].

75. Confesso que tenho alguma dificuldade em perceber exatamente os contornos desta justificação, que me parece ter um estatuto um pouco particular na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

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

33 — Acórdãos Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, n.º 44 e jurisprudência aí referida) e K (C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 69).

34 — V. acórdão Comissão/Reino Unido (C-172/13, EU:C:2015:50, n.º 24) com remissão para os acórdãos Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, n.º 51); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, n.ºs 51, 57 e 60), e A (C-123/11, U:C:2013:84, n.º 46). V., também, acórdão X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, n.ºs 28 e segs.).

76. Antes de mais, é a mais recente das justificações aceites pelo Tribunal de Justiça para justificar, em matéria de fiscalidade direta, uma medida restritiva ou atentatória de uma das liberdades fundamentais de circulação.

77. É também a única a ter sido aceite pelo Tribunal de Justiça sem que nenhuma parte a tivesse jamais invocado, em qualquer caso nesta forma; tal sucedeu no acórdão Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, n.º 43 e segs.).

78. De início, o Tribunal de Justiça apenas aceitou tomá-la em consideração se, num processo, se apresentasse em simultâneo com outras causas de justificação, a saber: a necessidade de luta contra a evasão fiscal e a necessidade de evitar o risco de que o contribuinte beneficie duas vezes da mesma vantagem.

79. Posteriormente, o Tribunal de Justiça passou a exigir apenas a combinação dos dois primeiros argumentos (acórdão Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, designadamente, n.º 60), antes de declarar, no acórdão X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, n.ºs 28 e segs.), que a preservação da repartição equilibrada do poder de tributação podia, por si só, servir de causa de justificação.

80. Ao nível da definição dessa causa de justificação, numerosos acórdãos do Tribunal de Justiça permitem aos Estados-Membros impedir que os contribuintes tenham a faculdade de optar entre vários sistemas fiscais nacionais, o que comprometeria o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal [35]:

— Foi o caso da prevenção legítima do «loss shopping» no acórdão Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), em que, aliás, a demonstração de que a Marks & Spencer não tinha qualquer escolha entre vários sistemas fiscais nacionais para aí deduzir os prejuízos das suas filiais não residentes levou o Tribunal de Justiça a declarar a legislação britânica desproporcionada (designadamente, n.ºs 53 e seguintes);

— Foi o caso no acórdão Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), em que essa escolha teria podido ser oferecida ao contribuinte para a dedução de transferências financeiras intragrupo;

— Foi o caso do acórdão Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, n.º 52), em que o contribuinte tinha «a faculdade de optar pela tomada em consideração dos prejuízos do referido estabelecimento estável no Estado-Membro no qual se situa a sua sede ou noutro Estado-Membro» [36];

— Foi também o caso no acórdão Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), em que o Tribunal de Justiça salienta, no n.º 39, que «a questão da compensação dos lucros e das perdas das sociedades pertencentes ao grupo em questão apenas se coloca para sociedades residentes num único Estado-Membro» e para «compensação de perdas sofridas num único e o mesmo Estado-Membro». Não havendo escolha entre vários sistemas fiscais nacionais, a repartição equilibrada do poder de tributação não foi aceite como justificação;

— Foi também o caso no acórdão SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), em que o Tribunal de Justiça indica, no n.º 63, que «porquanto, em função da escolha efetuada pelas sociedades que mantenham relações de interdependência, o Estado-Membro da sociedade que atribui suprimentos a título excecional ou gratuito seria obrigado a renunciar ao seu direito de tributar, enquanto Estado de residência dessa sociedade, os rendimentos desta, a favor, eventualmente do Estado-Membro da sede da sociedade beneficiária»;

35 — No acórdão Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, n.º 55), o Tribunal de Justiça fala de «[deslocalização] dos rendimentos normalmente tributáveis de um desses Estados-Membros para o outro».

36 — A falta de possibilidade de escolha entre diferentes sistemas nacionais justificou a recusa do Tribunal de Justiça em aceitar a justificação baseada na repartição equilibrada do poder de tributação no acórdão A (C-123/11, EU:C:2013:84, n.ºs 48 a 55).

— Foi ainda o caso no acórdão X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), em que o Reino dos Países Baixos justificou a sua legislação que impedia uma sociedade de decidir livremente constituir ou não, com a sua filial não residente, uma entidade fiscal e ainda dissolver também livremente essa entidade, de um ano para o ano, em função das vantagens concedidas por um ou outro sistema fiscal nacional, o do lugar da sede da sociedade-mãe ou da filial. «[T]oda e qualquer extensão dessa vantagem [a saber, a criação de uma entidade fiscal] às situações transfronteiriças teria por efeito […] permitir às sociedades-mãe *escolher livremente* o Estado-Membro onde imputam as perdas da sua filial não residente» (sublinhado meu; n.º 41 do referido acórdão); e

— Foi, por último, o caso em toda a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos impostos à saída, a partir do acórdão National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), em que a situação de base é evidentemente a opção de um contribuinte em evitar um imposto sobre mais-valias transferindo a sua residência fiscal para um outro país onde esse imposto é inexistente ou menos elevado.

81. Se efetivamente a definição da repartição equilibrada do poder de tributação está bem fundamentada nessa faculdade de o contribuinte escolher um sistema fiscal nacional em detrimento de outro, não vejo de que forma poderia ser aplicada no caso em apreço. Nem M.-H. Feilen nem a sua mãe tiveram a possibilidade de transferir da Áustria para a Alemanha ou da Alemanha para a Áustria a competência fiscal de tributar uma ou outra das sucessões em causa. Por outro lado, não está de modo nenhum em causa neste caso que a República da Alemanha possa perder, em benefício da República da Áustria, uma qualquer parte do seu poder de tributação.

82. Por outro lado, o Tribunal de Justiça recusou por diversas vezes justificar a repartição equilibrada do poder de tributação quando, como no acórdão Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), está em causa um único sistema fiscal:

— Foi esse o caso no acórdão Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, n.º 59), em que o Tribunal de Justiça decidiu que «quando um Estado-Membro tenha optado por não tributar as sociedades beneficiárias estabelecidas no seu território relativamente a este tipo de rendimentos, não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros para justificar a tributação das sociedades beneficiárias estabelecidas noutro Estado-Membro» e no acórdão Santander Asset Management SGIIC e o. (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 48), em que decidiu que «quando um Estado-Membro tenha optado por não tributar os OICVM residentes beneficiários de dividendos de origem nacional, não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros para justificar a tributação dos OICVM não residentes beneficiários de tais rendimentos» [37];

— No seu acórdão Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, n.º 43), o Tribunal de Justiça decidiu que «[u]m argumento baseado na repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros não pode, assim, enquanto tal, justificar que um Estado-Membro se recuse sistematicamente a conceder um benefício fiscal a uma sociedade-mãe residente, alegando que esta desenvolveu uma atividade económica transnacional que não está imediatamente vocacionada para gerar receitas fiscais nesse Estado»;

— O mesmo raciocínio encontra-se no acórdão Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, n.º 29), em que o Tribunal de Justiça decidiu que «esta diferença de tratamento só incide sobre os dividendos que entram, auferidos por sociedades-mãe residentes, pelo que está em causa *a soberania fiscal de um e um mesmo Estado-Membro*» (sublinhado meu).

37 — V., também, acórdãos Comissão/Bélgica (C-387/11, EU:C:2012:670, n.os 76 a 79), e Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 99).

83. Da leitura destes acórdãos, em que a necessidade de manter uma repartição equilibrada do poder de tributação não foi aceite para justificar uma medida fiscal restritiva, não encontro nenhuma razão para aceitá-la no processo aqui em apreço, em que apenas o sistema fiscal alemão está em causa, totalmente alheio à primeira sucessão e aplicável apenas à segunda.

84. Contudo, em alguns outros acórdãos, designadamente nos acórdãos Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) e Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apesar de o Tribunal de Justiça não ter acolhido a justificação em causa, parece tê-la definido de modo mais amplo como «[a salvaguarda] da simetria entre o direito de tributação dos lucros e a faculdade de dedução das perdas» (acórdão Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, n.º 24), expressão que se reencontra no acórdão Nordea Bank Dannmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 32 e segs.).

85. Com base nesta ideia mais ampla, que já não exige, na esfera do contribuinte, uma faculdade «de optar» por um sistema fiscal ou por outro, poder-se-ia também sustentar que, no caso em apreço, uma vez que a República Federal da Alemanha não tinha qualquer competência fiscal para tributar a primeira sucessão, não tem evidentemente qualquer obrigação de tomá-la em consideração na segunda. Penso, contudo, que semelhante raciocínio se enquadra, de modo mais lógico, na análise da comparabilidade das situações, como fiz acima, antes da análise das justificações.

86. Pode ainda sublinhar-se que, em 2004, quando a mãe era co-herdeira na sucessão da sua filha, e em 2007, quando o recorrente herdou da sua mãe, as disposições da convenção entre a República Federal da Alemanha e República da Áustria para evitar a dupla tributação no domínio do imposto sucessório, de 4 de outubro de 1954, ainda eram aplicáveis. Nesta convenção, os dois Estados-Membros acordaram uma repartição adequada dos seus direitos de tributação. De acordo com o artigo 5.º, n.º 1, dessa convenção, o direito de tributar uma sucessão pertence ao Estado-Membro no qual o *de cujus* tinha o seu domicílio no momento da morte, desde que não abranja bens imobiliários ou o património de uma empresa.

87. Assim, era a República da Áustria que tinha o direito de tributar a aquisição, pela mãe, da herança da filha, considerando que a filha residia na Áustria no momento da sua morte em 2004. A República Federal da Alemanha tinha o direito de tributar a aquisição da herança da mãe, atendendo a que esta última residia na Alemanha em 2007. Esta repartição clara e adequada do direito de tributação seria posta em causa se a República Federal da Alemanha tivesse de renunciar parcialmente ao seu direito de tributação no que respeita à segunda operação de aquisição em 2007 e, consequentemente, de reduzir o imposto sucessório, pelo facto de a República da Áustria ter exercido o seu direito de tributação sobre a sucessão da filha em 2004.

88. Dito isto, o que a República Federal da Alemanha pretende é verdadeiramente uma repartição «equilibrada» do poder de tributação? Não se trata antes da aplicação pura e simples de uma (mera) repartição da competência fiscal entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria, que intervém de algum modo a montante do exercício da competência fiscal, sendo aliás prova disso o facto de a repartição da competência fiscal poder ser feita com base em critérios de conexão que normalmente podem dar lugar à discriminação ou a restrições, como a nacionalidade ou a residência (v. acórdão Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

38 — O n.º 71 do acórdão F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), confirma este raciocínio nos termos seguintes: «a República da Áustria, ao ter renunciado, nessas convenções [preventivas da dupla tributação], a exercer o seu poder de tributação sobre as doações a pessoas residentes nesses dois outros Estados-Membros, não pode invocar a repartição equilibrada do poder de tributação para sujeitar as fundações que efetuam uma doação a essas pessoas a um imposto específico pelo facto de as mesmas pessoas não estarem sujeitas à sua autoridade fiscal. Por conseguinte, esse Estado-Membro aceitou livremente a repartição do poder de tributação como resulta das próprias estipulações das convenções relativas à prevenção da dupla tributação que celebrou, respetivamente, com o Reino da Bélgica e com a República Federal da Alemanha».

89. Em conclusão, se efetivamente a República Federal da Alemanha e a República da Áustria aplicam, neste caso, a repartição da competência fiscal que acordaram entre si, não penso que seja necessário falar de repartição (equilibrada) do poder de tributação para concluir que a legislação (alemã), como a que está em causa no processo principal, não é incompatível com o Direito da União Europeia.

V – **Conclusão**

90. Por estes motivos, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão do Bundesfinanzhof nos termos seguinte:

A liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º, n.º 1, TFUE, conjugado com o artigo 65.º TFUE, não se opõe à legislação de um Estado-Membro que prevê uma redução do imposto sucessório a favor de pessoas de determinada classe de imposto em caso de aquisição *mortis causa*, quando a herança abrange património que, nos dez anos que precederam a aquisição, já foi adquirido por pessoas dessa classe de imposto e naquele Estado-Membro foi liquidado imposto sucessório sobre essa aquisição anterior, enquanto está excluída uma redução fiscal se tiver sido cobrado noutro Estado-Membro imposto sucessório sobre a aquisição anterior.