Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
JEAN RICHARD DE LA TOUR
apresentadas em 16 de setembro de 2021 [1]

Processo C-394/20

XY
contra
Finanzamt V

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de capitais — Artigos 63.º e 65.º TFUE — Imposto sucessório — Regulamentação nacional sobre o imposto sucessório — Tratamento diferente dos residentes e dos não residentes — Obrigação tributária limitada — Património imobiliário interno — Abatimento proporcional para não residentes — Restrição — Inexistência — Regulamentação nacional que não prevê a dedução do passivo decorrente da legítima para os não residentes — Inexistência de laços económicos com o património tributado — Restrição — Justificação — Inexistência»

I. Introdução

1. O pedido de decisão prejudicial versa sobre a interpretação dos artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE.

2. Este pedido foi apresentado pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha) no contexto de um litígio que opõe XY ao Finanzamt V (Serviço de Finanças V, Alemanha) [2] a propósito do cálculo do imposto sucessório sobre imóveis situados na Alemanha.

3. As questões submetidas ao Tribunal de Justiça estão na continuidade de anteriores decisões do Tribunal de Justiça em matéria de imposto sucessório, relativas à livre circulação de capitais garantida pelo Tratado. Oferecem ao Tribunal de Justiça a oportunidade de, à luz dos princípios que definiu, examinar uma regulamentação nacional que foi parcialmente modificada para os ter em conta. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se e, eventualmente, em que medida pode ser admissível, em função da amplitude da competência tributária do Estado-Membro em causa, que a concessão de benefícios fiscais, resultantes de abatimentos de caráter pessoal ou da dedução de determinados elementos relacionados com a herança enquanto encargos da mesma,

[1] Língua original: francês.

[2] A seguir «Finanzamt».

possa ser objeto de um tratamento diferente conforme a sujeição ao imposto sucessório tenha por base a totalidade do património da pessoa falecida ou esteja limitada ao património existente nesse Estado-Membro.

4. Assim, este novo processo vem pôr em evidência que, apesar da evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a importância dos problemas e das tensões com os princípios resultantes do Tratado permanece, por falta de coordenação das normas fiscais nacionais, especialmente se um Estado-Membro optar por tributar o património mundial de um seu residente fiscal, apesar de a dispersão das residências e bens que compõem a herança ser favorecida pela livre circulação dos cidadãos da União.

5. Irei expor as razões que me levam a considerar que:

— a regulamentação de um Estado-Membro que prevê que, quando à data da morte da pessoa falecida nem este nem o seu herdeiro têm residência fiscal nesse Estado, o herdeiro beneficia de um abatimento proporcional à base do imposto, não põe em causa a livre circulação de capitais garantida pelo Tratado, desde que essa regulamentação não tenha por efeito diminuir o valor patrimonial transmitido, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, e

— a exclusão prevista nessa regulamentação, em caso de obrigação tributária limitada, da dedução do valor da legítima, como encargo, do ativo da herança, consubstancia, na mesma situação, uma restrição aos movimentos de capitais que não encontra justificação numa razão imperiosa de interesse geral.

II. Quadro jurídico

A. Direito alemão

6. A Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Lei do imposto sucessório e sobre as doações), na sua versão publicada em 27 de fevereiro de 1997 [3], conforme modificada pela última vez pelo § 4 da Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Lei relativa à luta contra a fraude fiscal e que altera outras normas de direito fiscal), de 23 de junho de 2017 [4], prevê, no seu § 1, sob a epígrafe «Atos sujeitos a imposto»:

«(1) Estão sujeitos a imposto [sucessório] ([e sobre] as doações)

1. as transmissões [por morte];

2. as doações [entre vivos];

[…]»

7. O § 2 da ErbStG, sob a epígrafe «Sujeição pessoal», dispõe:

«(1) A obrigação tributária constitui-se

[3] BGBl. 1997 I, p. 378.

[4] BGBl. 2017 I, p. 1682, a seguir «ErbStG».

1. nos casos do § 1, n.os 1 a 3, se [a pessoa falecida], à data da sua morte, o doador, [à data] da realização da doação, ou o beneficiário, [à data] da constituição da obrigação tributária (§ 9), [forem residentes] na Alemanha, relativamente à totalidade do património transmitido (obrigação tributária ilimitada). Consideram-se residentes na Alemanha:

   a) as pessoas singulares que tenham domicílio [ou residência habitual] na Alemanha […];

   b) os nacionais alemães que, não tendo domicílio na Alemanha, não residam permanentemente no estrangeiro há mais de cinco anos,

[…]

3. Em todos os outros casos, sem prejuízo do n.º 3, relativamente aos bens transmitidos que se considerem situados na Alemanha, no sentido do § 121 da Bewertungsgesetzes [Lei relativa à avaliação fiscal] (obrigação tributária limitada).

[…]»

8. O § 3 da ErbStG, sob a epígrafe «Transmissão [por morte]», determina, no n.º 1:

«Considera-se transmissão [por morte]

1. a transmissão a título de herança […], a título de legado […], ou com base na reclamação do direito à legítima (§§ 2303 e segs. do Bürgerliches Gesetzbuch) [Código Civil na versão publicada em 2 de janeiro de 2002 [5], a seguir "BGB"];

[…]»

9. O § 10 da ErbStG, sob a epígrafe «Transmissão sujeita a imposto», estabelece:

«(1) Considera-se transmissão sujeita a imposto o [enriquecimento] do beneficiário, desde que não isento […] Nos casos previstos no § 3 considera-se [enriquecimento] o montante resultante […] do valor da [...] massa hereditária [total] sujeita a imposto nos termos da presente lei, após dedução [do passivo] da herança [passível] de dedução [ao abrigo dos] n.os 3 a 9. […]

[…]

(5) São dedutíveis ao valor da transmissão, se o contrário não resultar dos n.os 6 a 9, [enquanto passivo] da herança

1. as dívidas [da pessoa falecida] [...];

2. as obrigações resultantes de legados, de encargos hereditários, de legítimas reclamadas e dos direitos hereditários dos filhos fora do casamento;

[…]

[5] BGBl. 2002 I, p. 42, bem como os retificativos BGBl. 2002 I, p. 2909, e BGBl. 2003 I, p. 738.

(6) Não são dedutíveis as dívidas e encargos economicamente ligados aos bens do património que não estejam sujeitos a imposto nos termos da presente lei. Se a sujeição a imposto for limitada a determinados bens do património (§ 2, n.º 1, ponto 3 […]), só são dedutíveis as dívidas e encargos a eles economicamente ligados […]»

10. O § 15 da ErbStG, sob a epígrafe «Classes do imposto», prevê, no seu n.º 1:

«Existem as seguintes 3 classes do imposto, consoante a relação do beneficiário com [a pessoa falecida] ou o doador:

Classe I:

1. cônjuge e companheiro,

2. filhos e adotados,

[…]»

11. O § 16 da ErbStG, sob a epígrafe «[Abatimentos]», dispõe:

«(1) Ficam isentas, em caso de obrigação tributária ilimitada (§ 2, n.º 1, ponto 1, e n.º 3), as aquisições [de bens]

1. pelo cônjuge e companheiro, até 500 000 euros;

2. pelos filhos no sentido da classe I, n.º 2, e pelos filhos de filhos já falecidos no sentido da classe I, n.º 2, até 400 000 euros;

[…]

(2) No caso de obrigação tributária limitada (§ 2, n.º 1, ponto 3) o [abatimento previsto no n.º 1] é reduzido de um montante proporcional. Esse montante corresponde à relação entre a soma do valor do património adquirido no mesmo momento não abrangido pela obrigação tributária limitada com o valor das vantagens patrimoniais não abrangidas pela obrigação tributária limitada obtidas pela mesma pessoa nos últimos dez anos, por um lado, e o valor da totalidade do património herdado pela mesma pessoa nos últimos dez anos. As heranças mais antigas contam pelo seu valor original.»

12. O § 121 da Lei [relativa à] avaliação fiscal, na versão aplicável ao litígio no processo principal, sob a epígrafe «Património situado na Alemanha», estabelece:

«Considera-se património situado na Alemanha:

1. os terrenos agrícolas e florestais;

2. os imóveis situados na Alemanha;

[…]»

13. O § 2303 do BGB, sob a epígrafe «Herdeiros legitimários; valor da legítima», prevê, no n.º 1:

«Se um descendente [da pessoa falecida] for excluído da sucessão por disposição testamentária, pode reclamar dos herdeiros o pagamento da legítima. A legítima corresponde a metade do valor da quota hereditária legal.»

14. O § 2311 do BGB, sob a epígrafe «Valor da herança», enuncia:

«(1) A legítima é determinada com base nos bens da massa hereditária e respetivo valor à data da abertura da herança […]

(2) O valor da herança é determinado por avaliação. A avaliação que tenha sido feita pel[a pessoa falecida] não é aplicável.»

B. Direito austríaco

15. O § 756 do Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil, a seguir «ABGB»), na versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe:

«A legítima é a fração do valor do património [da pessoa falecida] que cabe aos herdeiros legitimários.»

16. O § 759 do ABGB determina:

«A legítima do herdeiro legitimário corresponde a metade do que lhe caberia na sucessão legítima.»

17. Nos termos do § 761, n.º 1, do ABGB:

«A legítima deve ser paga em dinheiro […]»

18. O Governo alemão esclareceu, nas suas observações escritas, que não existe convenção bilateral entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria para evitar a dupla tributação em imposto sucessório [6].

III. O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

19. A recorrente no processo principal, uma nacional austríaca que reside na Áustria, é filha de uma pessoa da mesma nacionalidade, falecida em 12 de agosto de 2018 nesse Estado-Membro, onde residia.

[6] Segundo Watrin, C., «Droits de succession et de donation», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 514 a 532, em especial p. 525, a Convenção germano-austríaca foi anulada após a supressão, pela República da Áustria, do imposto sucessório em 2008. Para uma perspetiva de conjunto das opções dos Estados-Membros em matéria de tributação das sucessões e doações, bem como para a lista dos que já não tributam as transmissões *mortis causa*, v. Weber-Frisch, N., e Duquennois-Djoua, R., «Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions», *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, vol. 15, 2014, p. 409 a 424, disponível no seguinte endereço Internet: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, em especial quadro n.º 1, p. 410. Na Alemanha, em 1 de janeiro de 2021, encontravam-se em vigor seis convenções bilaterais relativas ao imposto sobre sucessões e doações, v. lista do Bundesfinanzministerium (Ministério das Finanças Federal, Alemanha), disponível no seguinte endereço Internet: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (p. 7).

20. A pessoa falecida era proprietária de três imóveis e de um terreno na Alemanha. Tinha deixado um testamento em que a recorrente fora designada sua única herdeira, tendo o cônjuge e o filho apenas direito às legítimas.

21. Enquanto herdeira única, a recorrente obrigou-se, por acordo, a pagar a esses herdeiros as quantias de 1 700 000 euros e 2 850 000 euros, a título das respetivas legítimas. Na declaração de imposto sucessório que entregou no Finanzamt, requereu que do valor da herança fosse deduzido 43 % do valor correspondente às obrigações respeitantes às legítimas, como obrigações da herança, no montante de 1 956 500 euros. Chegou a este montante a partir da avaliação do património imobiliário sujeito ao imposto sucessório na Alemanha em 4 970 000 euros, o que corresponde a 43 % do valor total da herança, no montante de 11 592 598,10 euros, que inclui património não sujeito a imposto sucessório na Alemanha, composto por capital financeiro e um terreno em Espanha, que avaliou em 6 622 598,10 euros.

22. O Finanzamt fixou em 642 333 euros o montante do imposto sucessório da recorrente relativo aos imóveis situados na Alemanha. Recusou a dedução do valor das legítimas como encargos da herança, pois, de acordo com o § 10, n.º 6, segundo período, da ErbStG, as legítimas não têm relação económica com os diferentes elementos do património incluídos na herança. Além disso, no cálculo desse imposto sucessório, o Finanzamt, em vez de proceder ao abatimento de 400 000 euros aplicável, em princípio, aos filhos da pessoa falecida, previsto no § 16, n.º 1, ponto 2, da ErbStG, procedeu a um abatimento de 171 489 euros, após ter procedido a uma dedução parcial de 228 511 euros, nos termos do § 16, n.º 2, da ErbStGE.

23. No recurso que interpôs no órgão jurisdicional de reenvio, a recorrente pede a redução do imposto sucessório de que é devedora para 227 181 euros. Alega ter direito à integralidade do abatimento de 400 000 euros previsto no § 16, n.º 1, ponto 2, da ErbStG, pois o n.º 2 dessa disposição é contrário ao direito da União. Também considera, além disso, que o mesmo se passa com a não aceitação da dedução, como encargo da herança, de pelo menos uma parte das quantias que tem de pagar a título das legítimas, cujo montante calculou.

24. O órgão jurisdicional de reenvio refere que, não tendo a pessoa falecida e a recorrente, à data da morte daquele, domicílio ou residência habitual na Alemanha, só o património imobiliário interno está sujeito a imposto.

25. Nesse caso de obrigação tributária limitada, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas acerca da conformidade do § 16, n.º 2, e do § 10, n.º 6, segundo período, da ErbStG aos artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE, conforme interpretados pelo Tribunal de Justiça.

26. Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional esclarece que o referido § 16, n.º 2, foi aditado pelo legislador alemão em reação ao Acórdão de 8 de junho de 2016, Hünnebeck[7]. Recorda que, nos Acórdãos de 17 de outubro de 2013, Welte[8], e de 4 de setembro de 2014, Comissão/Alemanha[9], o Tribunal de Justiça, no que respeita a anteriores versões do mencionado § 16, n.º 2, por um lado, decidiu que o desfavorecimento do herdeiro devido a um abatimento limitado a 2 000 euros em caso de obrigação tributária limitada não podia encontrar justificação na necessidade de pre-

7 C-479/14, a seguir «Acórdão Hünnebeck», EU:C:2016:412.

8 C-181/12, a seguir «Acórdão Welte», EU:C:2013:662, n.º 61. O órgão jurisdicional de reenvio refere-se igualmente às Conclusões do advogado-geral P. Mengozzi no processo Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, n.os 84 e segs.).

9 C-211/13, não publicado, EU:C:2014:2148, n.os 49 e segs.

servar a coerência do sistema fiscal alemão. Por outro lado, entendeu que não existia nenhuma justificação para tratar de forma diferente os herdeiros consoante as obrigações tributárias fossem ilimitadas ou limitadas em função da residência.

27. Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a diferença de tratamento entre os residentes na Alemanha e os que aí não residem, resultante do § 10, n.º 6, segundo período, da ErbStG. Esclarece que, por força dessa disposição, a recorrente não pode deduzir da transmissão *mortis causa*, enquanto obrigações da herança, o valor das suas obrigações relacionadas com as legítimas do cônjuge e do filho da pessoa falecida.

28. Além disso, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)[10], a condição da existência de uma ligação económica prevista no § 10, n.º 6 da ErbStG para efeitos da dedutibilidade das dívidas e encargos não se encontra preenchida no caso da legítima. Esta solução era transponível para o presente caso, relativamente às legítimas devidas, por força do direito austríaco. A este propósito, o órgão jurisdicional de reenvio recorda a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa, nomeadamente, à proibição de nas heranças se distinguir entre as pessoas residentes e as pessoas não residentes nas disposições sobre a limitação da dedutibilidade das obrigações da herança[11].

29. Nestas condições, o Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º [TFUE] ser interpretados no sentido de que se opõem ao regime jurídico do imposto sucessório de um Estado-Membro que, relativamente ao cálculo daquele imposto, prevê que, no caso de transmissão de terrenos situados nesse Estado-Membro, o valor da isenção aplicável à base tributável do imposto, se o autor da sucessão, à data da sua morte, e o herdeiro, nessa mesma data, tiverem o seu domicílio ou residência habitual noutro Estado-Membro, é inferior ao valor da isenção que se aplicaria se pelo menos um deles tivesse nessa data o seu domicílio ou residência habitual no primeiro daqueles Estados-Membros?

2) Devem os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE ser interpretados no sentido de que se opõem ao regime jurídico do imposto sucessório de um Estado-Membro que, relativamente ao cálculo daquele imposto, prevê que as obrigações decorrentes do cumprimento da legítima no caso de transmissão de terrenos situados no território nacional não são dedutíveis se o autor da sucessão, à data da sua morte, e o herdeiro, nessa mesma data, tiverem o seu domicílio ou residência habitual noutro Estado-Membro, ao passo que essas obrigações seriam integralmente dedutíveis ao valor dos bens transmitidos a título de herança se, pelo menos um deles, na data da morte do autor da sucessão, tivesse o seu domicílio ou residência habitual no primeiro daqueles Estados-Membros?»

30. Os Governos alemão e espanhol e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Estes governos e a Comissão também apresentaram alegações, bem como a recorrente, na audiência que teve lugar em 9 de junho de 2021.

[10] O órgão jurisdicional de reenvio refere-se ao Acórdão de 22 de julho de 2015, n.º II R 12/14.

[11] O órgão jurisdicional de reenvio cita os Acórdãos de 11 de dezembro de 2003, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, n.º 76); de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o. (C-11/07, a seguir «Acórdão Eckelkamp e o.», EU:C:2008:489, n.º 46), e de 11 de setembro de 2008, Arens-Sikken (C-43/07, a seguir «Acórdão Arens-Sikken», EU:C:2008:490, n.º 38).

IV. Análise

31. O Tribunal de Justiça é questionado sobre a compatibilidade com os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE de determinadas disposições da Lei do Imposto sobre Sucessões alemã, relativas aos efeitos decorrentes de nem a pessoa falecida nem o seu herdeiro [12] terem residência na Alemanha no que respeita ao montante do abatimento a título pessoal a que este tem direito e à dedutibilidade das obrigações da herança a título da legítima.

32. Resulta dos elementos de informação transmitidos ao Tribunal de Justiça que, no direito fiscal alemão, em caso de transmissão por morte [13], a obrigação fiscal abrange todos os bens transmitidos, independentemente do Estado em que estejam localizados, quando pelo menos a pessoa falecida ou o herdeiro tenha domicílio ou residência na Alemanha [14]. Trata-se da obrigação tributária ilimitada [15].

33. Quando nem a pessoa falecida nem o herdeiro tenham domicílio ou residência na Alemanha [16], a obrigação fiscal abrange os bens que fazem parte do património interno, ou seja, designadamente, o património imobiliário. Trata-se da obrigação tributária limitada [17].

34. O incremento patrimonial tributável (ou base tributável) abrange a totalidade da transmissão sucessória [18] da qual se subtraem as obrigações da herança dedutíveis [19], depois de efetuados os abatimentos [20]. O regime dessas isenções ou deduções difere consoante se encontre preenchida ou não a condição de residência na Alemanha pelo menos pela pessoa falecida ou pelo herdeiro.

35. Não é esse o caso da carga fiscal. Esta é determinada em função das relações de parentesco entre aqueles que definem a classe do imposto [21] de que depende a taxa do imposto aplicável de acordo com o montante da base tributável [22].

36. Como o órgão jurisdicional de reenvio se questiona sobre as diferenças de tratamento entre residentes e não residentes em matéria de imposto sobre as transmissões, porquanto poderiam corresponder a restrições aos movimentos de capitais, cabe recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as sucessões, que consistem numa transmissão a uma ou mais

12 Nas presentes conclusões, o termo «herdeiro» é entendido em sentido amplo, designando tanto o beneficiário da herança como o sucessor.

13 V. n.º 6 das presentes conclusões.

14 Por razões de simplificação, o termo «residentes» é utilizado nas presentes conclusões para referir essa situação. Sobre a conceção ampla de residência fiscal no direito alemão, v. Weiss, M., «The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act», *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, vol. 56, p. 444 a 450, especialmente, ponto 2.1.2 p. 445.

15 V. n.º 7 das presentes conclusões. V., a propósito de uma opção por uma fiscalidade idêntica em certos Estados-Membros, Weber-Frisch, N., e Duquennois-Djoua, R., *op. cit.*, em especial quadros n.ºs 3 e 4, p. 416.

16 Por razões de simplificação, a expressão «não residentes» é utilizada para referir essa situação.

17 V. n.ºs 7 e 12 das presentes conclusões. Por conseguinte, todos os outros bens, designadamente o dinheiro ou os depósitos bancários, não estão sujeitos a imposto, embora se conservem na Alemanha.

18 No que respeita às isenções, v. Weiss, M., *op. cit.*, especialmente ponto 2.2, p. 445, no qual são nomeadamente evocadas as condições em que a transmissão da casa de família está totalmente isenta do imposto. V., igualmente, relativamente ao exemplo referido na audiência, n.º 59 das presentes conclusões.

19 V. n.º 9 das presentes conclusões.

20 V. n.º 11 das presentes conclusões.

21 V. n.º 10 das presentes conclusões.

22 V. § 19, n.º 1, da ErbStG. Esta disposição está disponível no seguinte endereço Internet: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. V., para explicações detalhadas sobre a determinação da taxa do imposto, Weiss, M., op. cit., em especial ponto 2.2, pp. 445 e 446. No presente caso, como se trata de um herdeiro da classe I (filho) a taxa do imposto varia entre 7 e 30 %. V., igualmente, no que toca à constância dessa taxa, que também é aplicável ao cônjuge, Acórdão Welte (n.º 5). As taxas do imposto são idênticas, independentemente de o herdeiro ser residente ou não residente.

pessoas do património deixado por uma pessoa falecida, constituem 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 [23].

37. No presente caso, é certo que a situação em causa no processo principal se inclui no âmbito do artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

A. Quanto à primeira questão prejudicial

38. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro em matéria de imposto sucessório que prevê, em caso de obrigação tributária limitada, um abatimento a título pessoal proporcional à parte do património sujeito ao imposto sucessório desse Estado-Membro por referência ao conjunto dos bens transmitidos, dado que esse abatimento não é limitado em caso de obrigação tributária ilimitada relativamente a esse património, aplicável se, à data da morte, pelo menos a pessoa falecida ou o herdeiro residissem no Estado-Membro em causa.

39. Conforme o órgão jurisdicional de reenvio muito justamente recorda, o Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre a compatibilidade com a livre circulação de capitais da regulamentação fiscal alemã que previa para os não residentes, limitadamente sujeitos, um abatimento de montante inferior àquele de que podia beneficiar um herdeiro no caso de uma obrigação tributária ilimitada [24].

40. O caráter inédito do pedido de decisão prejudicial resulta do facto de este ter por objeto a regulamentação, aplicável às heranças em que o facto gerador do imposto é posterior a 24 de junho de 2017 [25], por força da qual, em caso de obrigação tributária limitada, o montante do abatimento é proporcional à parte do património imobiliário situado na Alemanha incluído no património herdado [26].

[23] V., designadamente, Acórdão de 30 de junho de 2016, Feilen (C-123/15, a seguir «Acórdão Feilen», EU:C:2016:496, n.º 16 e jurisprudência aí referida).

[24] V. Acórdãos de 22 de abril de 2010, Mattner (C-510/08, a seguir «Acórdão Mattner», EU:C:2010:216), Welte e Hünnebeck. Tanto no processo que esteve na origem do Acórdão Mattner, como nos que foram objeto dos Acórdãos Welte e Hünnebeck, o montante do abatimento fixo em caso de obrigação tributária limitada era claramente inferior ao previsto em caso de obrigação tributária ilimitada (no primeiro processo: 1 100 euros em vez de 205 000 euros e nos outros dois: 2 000 euros em vez de 400 000 euros ou 500 000 euros). O Acórdão Hünnebeck é relativo a um sistema de tributação especial (v. n.º 51 das presentes conclusões). Nos n.os 24 a 26 desse acórdão, o Tribunal de Justiça analisou a modificação dessa regulamentação ocorrida na sequência dos Acórdãos Mattner e de 4 de setembro de 2014, Comissão/Alemanha (C-211/13, não publicado, EU:C:2014:2148). V., igualmente, para uma evocação resumida da jurisprudência do Tribunal de Justiça na matéria, van Vijfeijken, I., J.F.A., «One Inheritance, One Tax», *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, vol. 26, p. 214 a 219, especialmente p. 215.

[25] V. § 37, n.º 14, da ErbStG.

[26] No processo que esteve na origem do Acórdão Welte, o órgão jurisdicional de reenvio especificou no n.º 16 do seu pedido de decisão prejudicial o seguinte: «a limitação da isenção em apenas 2.000 [euros], segundo o § 16, n.º 2, da ErbStG, vai além do necessário para um tratamento igual com pessoas residentes. No presente caso, o valor de 329 200 [euros] do prédio sito em Düsseldorf, que foi o único bem sujeito à tributação, corresponde, mesmo assim, ainda a aproximadamente 62% do valor total da herança, de 532 397,76 [euros]. Coloca-se, assim, a questão de saber se a circunstância de aproximadamente 38% do valor da herança não terem sido sujeitos a tributação pode servir de justificação para se conceder, em vez de uma isenção de 500 000 [euros], apenas uma isenção de 2 000 [euros].»

41. Recordo que, no presente caso, o litígio é relativo à concessão de um abatimento no valor correspondente a cerca de 43 % do montante previsto no § 16 da ErbStG, ou seja, 171 489 euros, em vez de 400 000 euros, o que corresponde à parte representada pelo património imobiliário sito na Alemanha transmitido à herdeira, residente na Áustria, na sequência da morte de seu Pai, que também residia nesse Estado-Membro [27].

42. Importa, portanto, examinar se, como alegado pela Comissão, contrariamente ao Governo alemão, a regulamentação nacional em causa, que prevê um abatimento que já não é forfetário como nos processos anteriores, mas sim calculado em função da base tributável, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE [28].

1. Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais na aceção do artigo 63.º TFUE

43. No Acórdão Welte, o Tribunal de Justiça considerou que a regulamentação nacional em causa constituía uma restrição à livre circulação de capitais [29] porque, ao fazer 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 não residentes que incluam tal bem estejam sujeitas a uma *carga fiscal mais pesada* do que as que implicam pelo menos um residente e, como tal, tem por efeito diminuir o valor da sucessão em causa [30].

44. Concretamente, no caso de Yvon Welte, herdeiro da sua falecida mulher, este apenas beneficiava, na sua qualidade de sujeito passivo com uma obrigação tributária limitada, de um abatimento no montante fixo de 2 000 euros sobre a sucessão. Ora, se à data da sua morte a autora da sucessão ou ele próprio residissem na Alemanha, Y. Welte teria beneficiado do abatimento de 500 000 euros. Não teria, assim, de pagar nenhum imposto sobre as sucessões [31].

45. O Tribunal de Justiça considerou que essa regulamentação nacional previa que o abatimento sobre a base tributável era *menos elevado* do que aquele que seria aplicado se a autora da sucessão ou o beneficiário tivessem a sua residência em território alemão quando do falecimento [32].

46. O Tribunal de Justiça pronunciou-se remetendo para três Acórdãos, que proferiu entre 2008 e 2011, relativos a casos em que os não residentes estavam sujeitos a uma carga fiscal mais pesada do que os residentes, pelo que o valor de uma sucessão que incluísse o bem que constituía a base tributável sofria uma diminuição relativamente à dos residentes [33].

47. No primeiro dos acórdãos referidos, ou seja, o Acórdão Eckelkamp e o., o pedido de decisão prejudicial tinha por objeto disposições nacionais que conduziam a que uma sucessão que incluía um bem imóvel situado na Bélgica ficasse sujeita a um imposto de transmissão superior ao imposto sucessório que seria devido se a pessoa falecida, à data da sua morte, residisse nesse

27 V. n.º 22 das presentes conclusões.

28 V. Acórdão Feilen (n.º 19 e jurisprudência aí referida).

29 V. Acórdão Welte (n.º 26).

30 V. Acórdão Welte (n.º 25).

31 V. Acórdão Welte (n.º 12) e nota 26 das presentes conclusões.

32 V. Acórdão Welte (n.º 24).

33 V. Acórdão Welte (n.º 25).

Estado-Membro [34]. Nesse caso, o imposto de transmissão *mortis causa* era devido sobre a universalidade dos bens da pessoa falecida situados na Bélgica, sendo que, uma vez que não residia na Bélgica à data da sua morte, *a sua dívida a um dos herdeiros que onerava o bem em causa não podia ser deduzida* [35].

48. No segundo acórdão referido no Acórdão Welte, ou seja, o Acórdão Mattner, o litígio tinha por objeto a regulamentação alemã anterior à que está em causa no processo principal. Aí se previa que o *abatimento sobre a matéria coletável era inferior* — quando o doador e o donatário residissem noutro Estado-Membro — ao que seria aplicado se um dos dois tivesse a sua residência no território alemão [36].

49. O terceiro acórdão a que o Tribunal de Justiça se refere no Acórdão Welte é o Acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach [37]. Essa decisão é relativa a uma legislação nacional que reservava a possibilidade de beneficiar da taxa reduzida de imposto sucessório aos organismos sem fins lucrativos que tivessem a sua sede operacional na Bélgica ou no Estado-Membro em que a pessoa falecida residisse efetivamente ou tivesse o seu local de trabalho, à data da sua morte, ou em que anteriormente tivesse efetivamente residido ou tido o seu local de trabalho [38].

50. Nestas anteriores decisões, a existência ou a redução do benefício fiscal decorrente da dedutibilidade das dívidas, de um abatimento ou da taxa reduzida do imposto dependia diretamente de uma condição de residência no Estado-Membro que determina o imposto sucessório. Por conseguinte, no caso de o valor da herança ser idêntico para residentes e não residentes, a base tributável seria obviamente diferente, o que correlativamente reduzia o incremento patrimonial dos não residentes e era suscetível de dissuadir os investimentos no Estado-Membro em causa, segundo la jurisprudência do Tribunal de Justiça [39].

51. Sublinho, além disso, que os Acórdãos Hünnebeck e Feilen, proferidos em 2016 após o Acórdão Welte, assentam na mesma lógica. No primeiro desses acórdãos, o Tribunal de Justiça decidiu que «o facto de considerar um período de totalização mais longo para as doações entre não residentes do que para as doações em que é parte, pelo menos, um residente, é suscetível de levar, se for esse o caso, a que o abatimento incida, na primeira categoria de doações, sobre uma matéria coletável mais significativa do que na segunda e, por conseguinte, a que esta primeira

34 V. Acórdão Eckelkamp e o. (n.os 45 e 46). No n.º 8 desse acórdão vem citado o artigo 18.º do Código do Imposto Sucessório da Região da Flandres, relativo aos não residentes, cujo teor é o seguinte: «O imposto de transmissão *mortis causa* será devido sobre a universalidade dos bens imóveis situados na Bélgica e propriedade do falecido ou do ausente, sem tomar em conta as dívidas e os encargos da herança.»

35 V. Acórdão Eckelkamp e o. (n.º 17). O Tribunal de Justiça sublinhou no n.º 61 desse acórdão que o cálculo do imposto sucessório e do imposto de transmissão está diretamente relacionado com o valor do imóvel.

36 V. Acórdão Mattner (n.os 27 e 28, nos quais se faz referência, por analogia, aos n.os 45 e 46 do Acórdão Eckelkamp e o.). V., no que respeita à regulamentação em causa, nota 24 das presentes conclusões. V., igualmente, Acórdão de 4 de setembro de 2014, Comissão/Alemanha (C-211/13, não publicado, EU:C:2014:2148, n.os 40 e 43).

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 V. Acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C 25/10, EU:C:2011:65, n.º 23).

39 A este respeito, era, todavia, possível deduzir das diferentes circunstâncias factuais dos litígios no contexto dos quais foram submetidos ao Tribunal de Justiça pedidos de decisões prejudiciais que as opções patrimoniais das pessoas cuja sucessão se encontrava aberta não foram feitas tendo em atenção a fiscalidade sucessória.

categoria de doações esteja sujeita a um imposto sobre as doações mais elevado do que o exigido para a segunda categoria de doações. Tal mecanismo tem por efeito restringir os movimentos de capitais, uma vez que é suscetível de diminuir o valor da doação que inclui esse bem» [40].

52. No Acórdão Feilen, o Tribunal de Justiça sublinhou que a «legislação faz […] depender o benefício da redução do imposto sucessório do lugar dos bens compreendidos na sucessão no âmbito da sucessão anterior e do lugar de residência do autor da sucessão ou do beneficiário da mesma no âmbito dessa sucessão anterior. Em consequência, uma sucessão que abrange bens situados num outro Estado-Membro no âmbito de uma sucessão anterior na qual nenhuma das partes residia na Alemanha está sujeita a imposto sucessório mais elevado do que o cobrado em caso de sucessão que apenas abranja bens situados na Alemanha no âmbito de uma sucessão anterior ou em que ao menos uma das partes residia na Alemanha» [41].

53. Dado que a regulamentação em causa nos Acórdãos Mattner e Welte foi alterada e prevê, em caso de obrigação tributária limitada, que o montante do abatimento depende do valor do património interno sujeito ao imposto sucessório, será que a análise efetuada pelo Tribunal de Justiça nessas decisões pode ser transposta?

54. Não o penso. Em primeiro lugar, observo que, contrariamente aos processos que estiveram na origem dos Acórdãos Welte e Feilen [42], o órgão jurisdicional de reenvio não forneceu ao Tribunal de Justiça elementos que permitam considerar que o valor da herança em causa é menor comparativamente com o de uma herança relativa a uma pessoa falecida ou herdeiro residente na Alemanha.

55. Em segundo lugar, deve, em minha opinião, ter-se em conta o facto de a regulamentação em causa já não prever um abatimento fixo num montante claramente inferior para os não residentes do que para os residentes, do qual resultava nitidamente uma diferença de carga fiscal na maior parte das transmissões sucessórias [43]. Por conseguinte, da letra apenas do § 16 da ErbStG não se pode deduzir a existência de uma diferença de tratamento entre os residentes e os não residentes, exceto para se reconhecer que o abatimento concedido em função dos laços de parentesco é, em caso de obrigação tributária ilimitada, invariável e não determinada em função de um património exclusivamente localizado na Alemanha ou que um herdeiro não residente de uma pessoa falecida não residente nunca poderá beneficiar de um abatimento de montante idêntico ao concedido quando pelo menos o herdeiro ou a pessoa falecida é residente, independentemente do local onde estão situados os outros elementos da transmissão sucessória.

56. A modificação do § 16 da ErbStG justifica, em meu entender, que se procure determinar qual a diferença final do imposto que pode resultar da regulamentação em causa, considerada no conjunto dos seus elementos, adotando uma abordagem económica [44] conforme ao objetivo

[40] Acórdão Hünnebeck (n.º 45). No n.º 41 desse acórdão, o Tribunal de Justiça esclareceu que «o mecanismo de tributação, introduzido pela adoção do § 2, n.º 3, da ErbStG, que permite ao adquirente de uma doação entre não residentes beneficiar do abatimento acrescido previsto em caso de doações que implicam, pelo menos, um residente, é de aplicação facultativa e […] que o exercício desta opção pelo adquirente não residente implica a totalização, para efeitos do cálculo do imposto devido pela doação em causa, de todas as doações recebidas por esse donatário da mesma pessoa durante os dez anos anteriores e os dez anos posteriores a essa doação, ao passo que, nas doações que implicam, pelo menos, um residente, apenas são totalizadas as doações ocorridas durante um período de dez anos». V., igualmente, nota 24 das presentes conclusões.

[41] Acórdão Feilen (n.º 21).

[42] V. Acórdãos Welte (n.º 12) e Feilen (n.º 21 *in fine*).

[43] V. nota 24 das presentes conclusões.

[44] No mesmo sentido, v. Conclusões do advogado-geral G. Hogan no processo Autoridade Tributária e Aduaneira (Imposto sobre as mais-valias imobiliárias) (C-388/19, EU:C:2020:940, n.ºs 31, 54 e 74), bem como nos processos apensos UBS Real Estate (C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:148, n.º 63), relativas aos impostos hipotecários e de registo.

prosseguido pelo legislador nacional, que é o de isentar de imposto sucessório todo ou parte do património transmitido que se encontra sujeito à competência tributária alemã, em função do respetivo valor [45].

57. Dito de outro modo, tendo em atenção os critérios utilizados no Acórdão Welte que evoquei [46], no presente caso importa verificar em concreto se, devido ao método de cálculo do montante do abatimento a título pessoal em caso de obrigação tributária limitada, a carga fiscal não é equivalente à suportada em situações similares [47].

58. A este propósito, os pontos de vista das partes são divergentes. A Comissão, que nas suas muito genéricas observações escritas tinha considerado que, «[à] primeira vista, a concessão aos herdeiros não residentes de um abatimento calculado de modo proporcional constitui […] uma restrição à livre circulação de capitais, em princípio proibida pelo artigo 63.º TFUE», associou-se, na audiência, às conclusões decorrentes de exemplos que a recorrente apresentou verbalmente.

59. Apresentou o seguinte caso: um contribuinte objeto de uma obrigação tributária ilimitada em virtude de ter o seu domicílio na Alemanha, lega um imóvel para arrendamento situado na Alemanha, no valor de 400 000 euros, e uma habitação para uso pessoal situada na Alemanha, no valor de 500 000 euros, à sua filha, que aí continua a viver. A transmissão a título da herança é de 900 000 euros. Por força do direito sucessório alemão, a habitação unifamiliar está isenta até ao montante de 500 000 euros. À base tributável remanescente, no valor de 400 000 euros, aplica-se o abatimento de 400 000 euros concedido à filha. Esta não será, portanto, tributada. A recorrente comparou esta situação com a de um contribuinte objeto de uma obrigação tributária limitada que reside nos Países Baixos. Lega à sua filha, que também reside nos Países Baixos, um imóvel para arrendamento situado na Alemanha, no valor de 400 000 euros, e uma habitação que utiliza, situada nos Países Baixos, no valor de 500 000 euros. O montante da herança eleva-se, no total, a 900 000 euros. Como o património estrangeiro não está sujeito ao imposto, a base tributável é de 400 000 euros, ou seja, o valor do imóvel para arrendamento situado na Alemanha. Nesse caso de obrigação tributária limitada, o abatimento a título pessoal do montante de 400 000 euros é calculado de forma proporcional ao valor do património. Após o abatimento sobrarão 222 223 euros. O imposto sucessório é de 11 % [48], o que se traduz no pagamento de um imposto de 24 444 euros na Alemanha.

60. Duvido da pertinência da conclusão que se retirou desta comparação que, de acordo com as próprias palavras da recorrente, era a seguinte: na Alemanha, para um património de valor idêntico e para o mesmo grau de parentesco, ou seja, em circunstâncias em que não há diferenças objetivas, nos exemplos apresentados, o Estado cobra em caso de obrigação tributária limitada mais 24 444 euros de imposto sucessório do que em caso de obrigação tributária ilimitada.

45 V., para um resumo da evolução da tributação nos Estados-Membros em benefício da transmissão dentro da família, Weber-Frisch, N., e Duquennois-Djoua, R., op. cit., especialmente ponto 1.1.3, p. 413. V., igualmente, sobre as diferentes orientações dos Estados-Membros em matéria de transmissão de património entre gerações, Navez, E.-J., «La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, pp. 50 a 72, especialmente p. 59.

46 V. n.º 43 das presentes conclusões e, especialmente, para uma exemplificação concreta, Acórdão Welte (n.º 54).

47 V., por analogia, conclusões do Tribunal de Justiça no Acórdão Arens-Sikken (n.ºs 34 e 35).

48 V. nota 22 das presentes conclusões.

61. Com efeito, as diferenças de situação do segundo imóvel que compõe a herança e da tributação devido à isenção do herdeiro objeto de uma obrigação tributária ilimitada devem ser sublinhadas [49].

62. Em contrapartida, convenceu-me a demonstração aritmética do Governo alemão, que não foi impugnada na audiência e se encontra exposta nos n.os 54 a 59 das suas observações nos seguintes termos:

«54. A título de exemplo, pode-se referir a seguinte hipótese no âmbito da qual a herança se apresenta da seguinte forma: o património sujeito a uma obrigação tributária limitada é de 430 000 euros e o património estrangeiro não sujeito à obrigação tributária limitada é de 570 000 euros, valendo, portanto, o conjunto dos bens transmitidos 1 000 000 euros.

55. De acordo com o disposto no § 16, n.º 2, da ErbStG, o abatimento a título pessoal (de 400 000 euros) previsto no § 16, n.º 1, dessa mesma lei sofre uma redução correspondente à parte do património não sujeita ao imposto na Alemanha (570 000 euros por referência a 1 000 000 euros), ou seja, 228 000 euros (57%). O abatimento dedutível é, portanto, de 172 000 euros [50] (400 000 euros — 228 000 euros). A transmissão sujeita a imposto, antes da dedução das obrigações da herança, é, portanto, de 258 000 euros (430 000 euros — 172 000 euros). O que corresponde a uma relação de 60% entre a transmissão sujeita a imposto e o património transferido, limitadamente sujeito ao imposto sucessório alemão (258 000 euros por referência a 430 000 euros). Dito de outro modo, a […] base tributável (provisória) (antes da dedução das obrigações da herança) corresponde a 60% do património sujeito ao imposto.

56. Se, em contrapartida, se atender ao abatimento sem a redução, a transmissão sujeita a imposto seria de 30 000 euros (430 000 euros menos 400 000 euros). A relação entre a transmissão sujeita a imposto e o património transmitido, limitadamente sujeito ao imposto sucessório alemão, era de 6,97% (30 000 euros por referência a 430 000 euros); por conseguinte, só 6,97% do património sujeito ao imposto seria tributado. Relativamente à totalidade dos bens transmitidos no valor de 1 000 000 euros, a relação entre a transmissão sujeita ao imposto e o património transmitido era de 3% (30 000 euros por referência a 1 000 000 euros).

57. Comparativamente com a obrigação tributária ilimitada, a situação era consideravelmente mais favorável. Com efeito, se a transmissão estivesse sujeita à obrigação tributária ilimitada, seria necessário ter em conta a totalidade dos bens transmitidos, mesmo o património estrangeiro. Daqui resultava uma transmissão sujeita a imposto, antes da dedução das obrigações da herança, de 600 000 euros (1 000 000 euros menos 400 000 euros). A relação entre a transmissão sujeita a imposto e o património sujeito a imposto era igualmente de 60% (600 000 euros por referência a 1 000 000 euros).

58. A redução proporcional do abatimento conduz, por conseguinte, a que o património sujeito a imposto esteja integrado na base tributável na mesma percentagem e seja, por essa razão, tributado da mesma forma que no caso da obrigação tributária ilimitada.

[49] A este respeito, na audiência, o Governo alemão alegou que as situações não são comparáveis e que, na hipótese subjacente ao n.º 54 do Acórdão Welte, a regulamentação em causa teria o efeito de beneficiar de um abatimento equivalente. V., igualmente, n.º 65 das presentes conclusões.

[50] Isso corresponde a 43 % do abatimento de 400 000 euros.

59. A inexistência de tratamento menos favorável também é evidente quando se compara a carga fiscal da recorrente no processo, calculada com base nos valores aí indicados sem atender a outras circunstâncias (ou seja, 911 715 euros) [51], com a carga fiscal de um herdeiro objeto de uma obrigação tributária ilimitada em caso de transmissão do mesmo património e […] de condições também iguais: 2 126 575 euros [52]. Tanto no caso de uma obrigação tributária limitada com um valor do património interno de 4 970 000 euros como no caso de uma obrigação tributária ilimitada com um valor do património global de 11 592 598 euros, a taxa de tributação efetiva é de 18,34%.»

63. Sublinho, além disso, que o âmbito das alterações da regulamentação nacional, em vigor desde 24 de junho de 2017 [53], devia ser examinado à luz da fundamentação da decisão do Tribunal de Justiça relativa à comparabilidade das situações inscritas nos n.os 50 a 53 do Acórdão Welte [54]. O Tribunal de Justiça sublinhou que *a circunstância de a base tributável* da sucessão de um herdeiro não residente, quando está parcialmente sujeito ao imposto sobre as sucessões na Alemanha, ser «em princípio» *inferior à de um herdeiro*, residente ou não, que está *integralmente sujeito* a esse imposto nesse Estado-Membro, não pode pôr em causa a conclusão pela irrelevância da residência para efeitos da classe e da taxa do imposto, *uma vez que o montante do abatimento sobre a base tributável previsto pela legislação em causa não varia de modo algum em função do montante da base tributável da sucessão*, mas permanece idêntico seja qual for este último.

64. O Tribunal de Justiça concluiu, no n.º 55 do Acórdão Welte, que o montante do abatimento não é função do montante da base tributável, antes sendo concedido ao herdeiro na sua qualidade de sujeito passivo, para em seguida declarar que não existe diferença, na perspetiva desse abatimento, entre as situações dos herdeiros residentes e não residentes.

65. Conforme sugere o órgão jurisdicional de reenvio, esta fundamentação deve ser comparada com a análise que o advogado-geral P. Mengozzi fez, nas Conclusões que apresentou no processo Welte [55], da hipótese de Y. Welte poder ter beneficiado do direito ao abatimento integral, apesar de a quota-parte da herança recebida e tributada na Alemanha, em regra ao contrário das situações puramente internas dos herdeiros objeto de uma obrigação tributária ilimitada, não corresponder ao montante total da herança. Trata-a nestes termos: «[e]m minha opinião, deve dar-se uma resposta afirmativa a esta questão. Com efeito, […] a situação de Y. Welte não me parece sensivelmente diferente da de um residente alemão que beneficie da sucessão, iniciada na Alemanha, do seu cônjuge, igualmente residente na Alemanha no momento da morte, *quando esta herança é unicamente composta por um só bem imóvel* [56]. Ora, dado que todas as outras coisas são iguais, teria sido atribuída a isenção integral a esse residente e ele não teria tido que pagar imposto sucessório sobre a transmissão deste bem.»

51 A carga fiscal foi calculada com base nos valores de conjunto dos bens transmitidos declarados pela recorrente e indicados no despacho do órgão jurisdicional de reenvio […]

52 Se o que está em causa é o conjunto dos bens transmitidos no valor de 11 592 598 euros menos o abatimento de 400 000 euros, obtém-se, de acordo com as regras imperativas do arredondamento, uma transmissão tributável de 11 192 500 euros e, por conseguinte, na verdade, uma taxa de tributação aplicável de acordo com o § 19, n.º 1, da ErbStG de 23 %, ou seja, mais elevada. Para melhorar a comparação, também se aplicou, no entanto, uma taxa de tributação de 19 %.

53 V. n.º 40 das presentes conclusões.

54 Esta abordagem parece-me possível, pois entendo que a comparação das situações constitui uma condição geral para se determinar a diferença de tratamento. V., igualmente, neste sentido, as Conclusões do advogado-geral G. Hogan nos processos apensos UBS Real Estate (C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:148, n.os 57 e 62). V., além disso, Navez, E.-J., «L'influence du Tribunal de la Cour de justice de l'UE», *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, *op. cit.*, pp. 197 a 230, especialmente p. 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (n.os 83 e 84).

56 O sublinhado é meu. V. Acórdão Welte (n.º 54) e nota 49 das presentes conclusões.

66. No presente caso, após a modificação da regulamentação alemã que foi objeto da decisão do Tribunal de Justiça no Acórdão Welte, é objetivamente inegável que, embora a herança só inclua um imóvel situado na Alemanha, a carga fiscal de uma herança que implica não residentes e pelo menos um residente é equivalente. Numa situação em que a herança também compreende bens situados fora da Alemanha, a carga fiscal do herdeiro é a mesma, independentemente de ser residente ou não na Alemanha [57]. Além disso, se nenhum dos imóveis que compõem a herança se situa na Alemanha, a questão do abatimento concedido ao herdeiro não residente não se coloca. Por outro lado, independentemente da fase em que se encontra a análise, não há que suscitar a questão da carga fiscal prevista, nessa situação, pelo outro Estado em causa [58].

67. No entanto, lendo alguns autores alemães que manifestam algumas reservas sobre a compatibilidade da regulamentação em causa com os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE, parece que deveriam ser tidos em conta outros argumentos, diferentes daqueles que foram levados à apreciação do Tribunal de Justiça [59].

68. Com efeito, segundo creio, vieram confirmar que a verificação da diferença de tratamento em matéria de imposto sucessório [60] se devia basear numa análise global do regime fiscal e de todos os elementos que servem para calcular a taxa efetiva do imposto [61] sobre *o incremento patrimonial* do herdeiro tendo em atenção o seu caráter pontual e a inexistência de relação com a sua atividade.

[57] Na audiência, o Governo alemão expôs o seguinte novo exemplo para ilustrar os resultados da hipótese em que seria concedido um abatimento do mesmo montante sem se atender ao grau da obrigação tributária e sublinhar as questões de ordem constitucional que daí resultariam: uma herança é constituída por dois imóveis, um no estrangeiro e o outro em território nacional, com um valor total de 800 000 euros, valendo cada propriedade 400 000 euros. Um filho da pessoa falecida tem direito, ao abrigo do § 16 da ErbStG, a um abatimento a título pessoal. Em caso de obrigação tributária ilimitada, é toda a herança, ou seja, os dois imóveis, que será tributada pela Alemanha, ou seja, 800 000 euros menos o abatimento a título pessoal de 400 000 euros. A base tributável será, portanto, de 400 000 euros, ou seja, 50 % da herança. Em caso de obrigação tributária limitada, é apenas o imóvel de 400 000 euros situado na Alemanha que fica abrangido pelo imposto sucessório alemão, pelos poderes tributários alemães. Se fosse concedida a totalidade do abatimento de 400 000 euros a base tributável seria igual a 0.

[58] V. n.º 108 das presentes conclusões.

[59] V. Billig, H., «Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht», *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, vol. 2, pp. 54 a 56, especialmente p. 55, que se refere aos artigos seguintes: Stalleiken, J., e Holtz, M., «Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG», *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, pp. 602 a 606; Halaczinsky, R., «Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes», *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, p. 249 a 253; Bockhoff, B., e Flecke, L.-M., «Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?», *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, p. 552 a 556, disponível no seguinte endereço Internet: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Os comentários deste último artigo fundam-se em exemplos quantificados. V., mais especialmente, pontos 4.1 e 4.2. Esses autores sublinham igualmente no ponto 4.3 desse artigo as dificuldades que resultam da tomada em consideração dos ativos mundiais para calcular o montante isento de imposto. V., a este respeito, no que toca ao § 21 da ErbStG aí referido: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, comentário de Weiss, M., op. cit., especialmente ponto 2.3, p. 446. V., igualmente, Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Todavia, sublinho, por um lado, que tanto Billig, H., op. cit., ponto 2, p. 54, como Bockhoff, B., e Flecke, L.-M., op. cit., ponto 4.3, sublinharam que, na sua decisão n.º II R 53/14, de 10 de maio de 2017, disponível no seguinte endereço Internet: https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) tinha indicado que cabe ao legislador nacional definir um regime da abatimentos diferente entre os residentes e os não residentes. Por outro, na sua decisão n.º 3 K 163/19, de 22 de julho de 2020, disponível no seguinte endereço Internet: https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, o Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário do Land da Baixa Saxónia, Alemanha) referiu, no ponto 44, existirem opiniões divergentes de diversos autores sobre a conformidade da alteração do § 16, n.º 2, da ErbStG com o direito da União.

[60] A este respeito, importa atender ao caráter real do imposto sucessório, que o distingue geralmente do imposto sobre os rendimentos. Esse caráter decorre das condições da transmissão sucessória e justifica que se examinem as modalidades da tributação. V., a este respeito, Acórdão Eckelkamp e o. (n.º 63).

[61] V., neste sentido, relativamente à aplicação do abatimento em caso de isenção de determinados elementos da herança ou em caso de não tributação ao abrigo de uma convenção contra a dupla tributação, Acórdão do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) n.º II R 53/14, de 10 de maio de 2017 (n.ºs 29, 32 e 33).

69. Nestas condições, sem prejuízo das verificações que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, considero que a regulamentação nacional em causa, na medida em que introduz uma regra de proporcionalidade no cálculo do montante do abatimento concedido ao herdeiro não residente, não consubstancia uma restrição à livre circulação de capitais na aceção do artigo 63.º TFUE.

70. Porém, caso o Tribunal de Justiça, com base apenas na conclusão [62] de que o abatimento é uma vantagem fiscal associada ao laço familiar existente entre a pessoa falecida e o herdeiro sujeito passivo, cujo montante é fixado sem atender, no caso de obrigação tributária ilimitada, ao valor da herança, considere que a regulamentação em causa no processo principal conduz a um tratamento menos vantajoso do herdeiro em caso de obrigação tributária limitada, suscetível de dissuadir os não residentes na Alemanha de proceder a investimentos nesse Estado-Membro, e, portanto, de restringir a livre circulação de capitais, importará então verificar se essa diferença de tratamento diz respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou se se justifica por uma razão imperiosa de interesse geral [63].

2. Quanto à existência de uma situação objetivamente comparável

71. No Acórdão Welte, o Tribunal de Justiça sublinhou que a regulamentação nacional em causa tratava de forma idêntica, salvo quanto ao montante do abatimento passível de beneficiar o herdeiro, as sucessões, independentemente de os herdeiros ou a pessoa falecida serem residentes ou não [64].

72. O Tribunal de Justiça rejeitou o argumento relativo à base tributável consoante esta abranja a totalidade da herança ou apenas o património imobiliário situado na Alemanha visto o montante do abatimento ser fixo em ambos os casos [65]. Também se baseou no facto de a qualidade de sujeito passivo não depender do lugar de residência [66], de o abatimento se destinar a reduzir o montante total do imposto sucessório [67] e ser concedido ao herdeiro na sua qualidade de sujeito passivo [68].

73. Daqui o Tribunal de Justiça inferiu que «a sujeição parcial do herdeiro não residente de um autor da sucessão não residente não constitui uma circunstância suscetível de tornar objetivamente diferente, à luz desse abatimento, a situação desse herdeiro relativamente à do herdeiro não residente de um autor da sucessão residente ou à do herdeiro residente de um autor da sucessão residente ou não» [69] e que, por conseguinte, «a situação de Y. Welte é comparável à de qualquer herdeiro que adquire, por sucessão, um bem imóvel sito na Alemanha de uma pessoa,

62 Dito de outro modo, sem atender ao facto de essa carga fiscal ser mais pesada ou não. V., relativamente a esse critério, n.os 43 e 46 das presentes conclusões.

63 V., designadamente para evocação exaustiva dos princípios aplicáveis, Acórdão de 26 de maio de 2016, Comissão/Grécia (C-244/15, EU:C:2016:359, n.os 33 a 35 e jurisprudência aí referida).

64 V. Acórdão Welte (n.º 51). No n.º 50 desse acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que a determinação da classe e da taxa do imposto resulta de regras que não consagram uma diferença de tratamento em função da residência. V., igualmente, Acórdão de 26 de maio de 2016, Comissão/Grécia (C-244/15, EU:C:2016:359, n.º 36).

65 V. Acórdão Welte (n.º 53).

66 V. Acórdão Welte (n.º 53). Esta conclusão parece-me aplicar-se apenas aos não residentes, pois, no caso de o património transmitido só incluir bens no estrangeiro, só os residentes são tributados.

67 V. Acórdão Welte (n.º 53). Observe-se que, se a regulamentação nacional não estabelecer que a taxa do imposto varia consoante a obrigação tributária seja ilimitada ou limitada, a tributação de uma herança que inclua um património mundial com uma pequena parte de património interno será definida em concreto com base numa taxa mais elevada do que a aplicada apenas ao património interno. V., a título de exemplo, nota 52 das presentes conclusões.

68 V. Acórdão Welte (n.º 55).

69 V. Acórdão Welte (n.º 55).

autora da sucessão, que residia nesse Estado-Membro e com a qual tinha um vínculo conjugal assim como à de um herdeiro residente na Alemanha que obtém essa aquisição de um cônjuge falecido que não residia nesse Estado-Membro» [70].

74. Com efeito, na hipótese em que a herança só incluía património interno situado na Alemanha, a única diferença, resultante da regulamentação em causa no Acórdão Welte, entre os herdeiros em função da sua residência ou da residência da pessoa falecida era relativa ao montante do abatimento, 2 000 euros para os não residentes e 500 000 euros para os residentes [71].

75. Por conseguinte, a decisão do Tribunal de Justiça no Acórdão Welte não me parece ser transponível para a situação objeto do litígio no processo principal, a menos que não se considere a adaptação do benefício fiscal à carga real suportada pelo sujeito passivo e que é diferente consoante o seu lugar de residência ou o da pessoa falecida. Com efeito, a proporcionalidade do abatimento corresponde ao nível de incremento patrimonial final dos residentes e dos não residentes que constitui o objeto da tributação das heranças [72] dentro do limite da competência tributária da Alemanha [73], ou seja, relativamente ao património mundial para os primeiros e a uma parte do património transmitido para os segundos. A este propósito, remeto para os meus argumentos acima expostos [74].

76. Em consequência e subsidiariamente, proponho ao Tribunal de Justiça que declare que, num sistema fiscal em que o montante do abatimento é determinado em função do âmbito da obrigação tributária, as situações não são objetivamente comparáveis [75].

77. Uma solução diferente, que estaria em consonância com o Acórdão Welte, pressupunha, portanto, que, por princípio, devido ao sistema de tributação em que a qualidade de sujeito passivo não depende do lugar de residência e a classe do imposto e o abatimento são determinados em função apenas da relação de parentesco, se considerasse que a situação do herdeiro não residente de uma pessoa falecida não residente é comparável à de um herdeiro ou de uma pessoa falecida residente.

78. Nesse caso, o Tribunal de Justiça devia então verificar se uma regulamentação como a que está em causa no processo principal pode encontrar uma justificação objetiva numa razão imperiosa de interesse geral, conforme o Governo alemão sustenta a título subsidiário.

70 V. Acórdão Welte (n.º 56).

71 V. n.º 44 das presentes conclusões e Acórdão Welte (n.º 54).

72 V. n.º 9 das presentes conclusões. Sublinho, a este respeito, que esse sistema apresenta a vantagem, conforme ao direito da União, de adaptar o regime fiscal à disparidade das situações dos não residentes, especialmente àquela em que a maior parte do património tributado se encontra no território do Estado-Membro em causa.

73 V. Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, n.ºs 30 e 31). V., igualmente, a título de comparação, os elementos tidos em conta para efeitos do cálculo do imposto sucessório num caso de transmissão sucessiva dos mesmos bens num período de dez anos a um herdeiro residente na Alemanha, Acórdão Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, n.º 27), e nota 79 das presentes conclusões.

74 V. n.ºs 62, 63 e 68 das presentes conclusões.

75 V., no que respeita aos argumentos relativos à diferença das bases tributáveis dos residentes e dos não residentes, ou seja, a integralidade da herança para os primeiros e apenas o património interno para os segundos, nomeadamente na perspetiva da igualdade de tratamento, trabalhos preparatórios do Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (projeto de lei sobre a luta contra a evasão fiscal e que altera outras disposições fiscais), documento do Bundestag 18/11132, disponível no seguinte endereço Internet: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (p. 35), que a Comissão citou nas suas observações escritas. V., para as referências da reforma ocorrida em 2017, n.º 6 das presentes conclusões. V., igualmente, acerca do contexto da intervenção legislativa, Billig, H., *op. cit.*, especialmente pp. 54 e 55. Todavia, sublinho que a Comissão modificou a sua opinião na audiência, ao referir-se ao Acórdão Welte (n.º 53), para alegar que o abatimento tem de ser sempre idêntico, independentemente do valor da herança e da parte da mesma tributada na Alemanha. Sublinhou que, para o sujeito passivo, independentemente de ser residente ou não, o laço de parentesco que justifica o abatimento não se altera. Além disso, uma vez que, para o herdeiro não residente, a competência fiscal da Alemanha não abrange o património mundial, este não podia ser tido em conta para efeitos do cálculo do montante do abatimento parcial.

3. Quanto à existência de uma razão imperiosa de interesse geral

79. O Governo alemão sustenta que as regulamentações em causa se justificam por razões imperiosas de interesse geral, nomeadamente preservar a coerência das regulamentações alemãs relativas ao imposto sucessório e garantir uma repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros.

80. No que respeita à justificação que decorre do princípio da coerência fiscal [76], já examinada pelo Tribunal de Justiça à luz da regulamentação anterior à que está em causa no processo principal, o Tribunal de Justiça declarou-a não procedente, pois «basta verificar que a vantagem fiscal resultante, no Estado-Membro em cujo território se situa o bem imóvel objeto de uma sucessão, da aplicação de um abatimento à taxa máxima sobre a base tributável, quando essa sucessão envolva pelo menos um residente desse Estado, não é compensada nesse Estado por nenhuma liquidação a título do imposto sobre as sucessões» [77].

81. No presente caso, o Governo alemão invoca, no essencial, a decisão tomada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Feilen [78]. Alega, por analogia, que a existência de um nexo direto entre o montante reduzido do abatimento e a taxa a que os bens transmitidos são sujeitos ao imposto sucessório alemão segue uma lógica reflexiva.

82. Contudo, nesse acórdão, a decisão do Tribunal de Justiça é relativa a uma situação, muito diferente da em causa no processo principal, em que é apenas no que respeita à redução do imposto sucessório passível de ser cumulado que a regulamentação em causa trata diferentemente os beneficiários da herança consoante os bens em questão se encontrassem ou não em território nacional quando da anterior herança e conforme as partes nessa herança residissem ou não nesse território [79].

83. Nesse caso, a compensação do benefício fiscal através da cobrança de um imposto determinado revela-se claramente. Não é esse o caso do mecanismo do abatimento que visa, na maior parte dos casos, dispensar os herdeiros de qualquer tributação, sem contrapartida. Com efeito, o Tribunal de Justiça sublinhou que a lógica fiscal assentava na cobrança de imposto sucessório no âmbito de uma sucessão anterior no mesmo Estado-Membro [80]. Por conseguinte, na falta de argumentos circunstanciados do Governo alemão sobre aquilo que o leva a considerar que a situação em causa no processo principal possui características que lhe permitem

76 A este respeito, o Tribunal de Justiça recordou no Acórdão Feilen (n.º 30), por um lado, já ter admitido que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado. Por outro, para que essa justificação possa ser admitida, é necessário demonstrar a existência de um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto, devendo o caráter direto deste nexo ser apreciado à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação em causa.

77 Acórdão Welte (n.º 60 e jurisprudência aí referida em matéria de doações). Quanto à falta de justificação para um tal mecanismo de compensação, no que respeita à consideração, para efeitos da aplicação de um abatimento maior, de um período de dez anos anterior à doação em que pelo menos um residente alemão partiu, v., igualmente, Acórdão Hünnebeck (n.º 63).

78 O governo referiu-se em especial ao Acórdão Feilen (n.ºs 30 e 37).

79 V. Acórdão Feilen (n.º 27). O Tribunal de Justiça esclareceu que se trata de uma situação em que a regulamentação «coloca no mesmo plano, para efeitos de imposto sucessório, pessoas pertencentes à classe de imposto I e residentes no território nacional que adquiram por via sucessória um património abrangendo bens que, nos dez anos anteriores à sucessão, tenham sido já objeto de uma sucessão cujos beneficiários estavam abrangidos pela mesma classe de imposto, qualquer que seja a situação desses bens ou o lugar de residência das partes no âmbito desta sucessão anterior». No plano factual, encontra-se especificado no n.º 17 desse acórdão que a sucessão em causa respeita a um património proveniente de uma sucessão anterior entre a irmã e a mãe de Max-Heinz Feilen, na Áustria, onde se situava então esse património e onde aquelas residiam à data do falecimento da irmã. A cobrança do imposto sucessório a título desse património nesse Estado-Membro e não na Alemanha é a razão pela qual a redução do imposto sucessório prevista na regulamentação nacional não foi concedida a M.-H. Feilen.

80 V. Acórdão Feilen (n.º 33).

distanciar-se da análise feita pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Welte, proponho ao Tribunal de Justiça que considere que a regulamentação em causa no processo principal não pode encontrar justificação na necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão.

84. No que respeita à justificação decorrente do princípio da territorialidade e da necessidade alegada de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, o Tribunal de Justiça considerou que se trata de um objetivo legítimo [81], mas que essa justificação não procede quando a diferença de tratamento decorre da aplicação apenas da regulamentação nacional em causa ou não esteja demonstrado que essa diferença de tratamento é necessária para garantir o poder de tributação do Estado-Membro em causa [82].

85. No presente caso, o Governo alemão alega que, na falta de medidas de unificação ou harmonização adotadas pela União no domínio do imposto sucessório, fez uso da sua competência que lhe permite definir unilateralmente os critérios de repartição do poder de tributação no caso de heranças que incluam elementos transfronteiriços. Esse governo acrescenta que se inspirou nos princípios de tributação reconhecidos [83] e estabelece uma distinção entre os casos de obrigação tributária ilimitada, que engloba os bens transmitidos a nível mundial, e os casos de obrigação tributária limitada, que só diz respeito às transmissões de património interno qualificado. Com essa repartição, prossegue tanto o objetivo de prevenir [84] ou suprimir [85] uma dupla tributação, como o de evitar uma dupla não tributação parcial dos bens transmitidos.

86. Em minha opinião, o Governo alemão demonstra que a diferença de tratamento é necessária para garantir o seu poder de tributação e é proporcionada ao objetivo prosseguido, pois tem em conta a diferença de base tributável.

87. Com efeito, há que ter em consideração que os abatimentos a título pessoal são concedidos com base na taxa a que o património está sujeito ao imposto sucessório alemão e refletem, por conseguinte, a competência tributária da Alemanha no que respeita aos não residentes por referência aos residentes.

88. Daqui decorre que, a título subsidiário, segundo entendo, a restrição aos movimentos de capitais resultante de uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal encontra justificação no princípio da territorialidade.

B. Quanto à segunda questão prejudicial

89. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro relativa ao cálculo do imposto sucessório que prevê, em caso de obrigação tributária limitada ao património imobiliário interno, aplicável quando nem a pessoa falecida nem o herdeiro residiam no território desse Estado-Membro à data da morte, que o valor das obrigações associadas às legítimas não é dedutível, nem mesmo proporcionalmente, do

81 V. Acórdão Hünnebeck (n.º 65 e jurisprudência aí referida).

82 V. Acórdão Hünnebeck (n.º 66). Quanto à regulamentação em causa, v. nota 24 das presentes conclusões.

83 O Governo alemão refere-se ao modelo de convenção da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos (OCDE) relativo às sucessões por morte e doações. V., a este respeito, Acórdão de 23 de fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, n.º 48).

84 O Governo alemão dá como exemplo o da não tributação do património estrangeiro no âmbito da obrigação tributária limitada.

85 O Governo alemão dá como exemplo o da imputação do imposto sucessório estrangeiro em conformidade com o disposto no § 21 da ErbStG ou da dedução do imposto sucessório estrangeiro enquanto obrigação da herança.

valor da transmissão *mortis causa*, quando o valor dessas obrigações pode ser integralmente deduzido em caso de obrigação tributária ilimitada em relação ao património da herança, aplicável se pelo menos a pessoa falecida ou o herdeiro residissem no referido Estado-Membro à data da morte.

90. O Governo alemão admite que a regulamentação em causa constitui uma restrição à livre circulação de capitais na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

91. Com efeito, como o órgão jurisdicional de reenvio expôs, a recorrente não pode, de acordo com o disposto no § 10, n.º 6, segundo período, da ErbStG, pedir a dedução, a título de obrigações da herança decorrentes da transmissão *mortis causa*, do valor das obrigações relativas às legítimas da sua mãe e do seu irmão que lhe incumbem. Assim, por força dessa disposição, em caso de *obrigação tributária limitada*, só são dedutíveis as dívidas e encargos economicamente ligados aos elementos tributados do património [86].

92. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio refere que, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal), não está demonstrada a ligação económica, exigida pelo § 10, n.º 6, primeiro e segundo períodos, da ErbStG, entre os elementos do património determinados incluídos na herança e a legítima, embora esta seja calculada em função do valor da herança [87].

93. Nestas condições, conforme já se recordou, para que uma regulamentação fiscal nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, importa verificar se essa diferença de tratamento diz respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou se se justifica por razões imperiosas de interesse geral [88].

1. Quanto à existência de uma situação objetivamente comparável

94. Conforme alegam o Governo alemão e a Comissão, a regulamentação em causa pode ser comparada com a que foi sujeita à apreciação do Tribunal de Justiça no Acórdão Arens-Sikken. Com efeito, no processo que esteve na origem desse Acórdão, a regulamentação nacional previa que, quando o autor da sucessão, à data da sua morte, reside noutro Estado-Membro diferente do Estado-Membro em causa, as dívidas de tornas resultantes de uma partilha testamentária não podiam ser deduzidas quando do cálculo do imposto de transmissão sobre o imóvel deixado em herança [89].

95. O Tribunal de Justiça examinou, em especial, os argumentos segundo os quais, antes de mais, não se pode considerar que as dívidas relacionadas com o excedente do quinhão estavam diretamente relacionadas com o imóvel na aceção dos Acórdãos de 12 de junho de 2003,

86 V. n.º 27 das presentes conclusões.

87 V. n.º 28 das presentes conclusões.

88 V. n.º 70 das presentes conclusões.

89 V. Acórdão Arens-Sikken (n.º 34). No n.º 16 desse Acórdão, esclarece-se que D. M. M. A. Arens-Sikken recebeu, na sequência de uma partilha testamentária, elementos do ativo e do passivo cujo valor ultrapassava o do quinhão que lhe cabia na herança nos termos da lei. Tinha, portanto, beneficiado de um excedente. Por sua vez, os seus filhos ficaram em situação deficitária, pois não receberam nenhum dos bens de que a herança se compunha. Segundo os termos dessa partilha, era obrigada a pagar aos seus filhos, em numerário, o valor correspondente aos respetivos quinhões na herança. Assim, ficou devedora, a cada um dos seus filhos, de tornas pelo excedente do seu quinhão na herança e estes ficaram credores da recorrente de tornas correspondentes ao défice nos respetivos quinhões na herança. Segundo o regime neerlandês do imposto sobre as transmissões, se a pessoa falecida residisse no Estado-Membro de tributação à data da sua morte, a recorrente no processo principal poderia ter levado em conta as dívidas de tornas, à semelhança de todas as dívidas pertencentes à herança, *no cálculo da matéria coletável do imposto sucessório* que seria devido nessa situação (n.º 23 do referido Acórdão).

Gerritse [90], e de 11 de dezembro de 2003, Barbier [91], em seguida, que essas dívidas também não eram dívidas que fizessem parte da herança, mas sim dívidas assumidas pelo cônjuge sobrevivo, constituídas após a morte da pessoa falecida por efeito do testamento que este deixou e, por último, que as referidas dívidas não oneravam o imóvel e os credores do cônjuge sobrevivo, que assume a dívida ligada ao excedente do quinhão, não podiam alegar nenhum direito real sobre esse imóvel [92].

96. Contudo, embora o Tribunal de Justiça, no processo que esteve na origem do Acórdão Arens-Sikken, tenha referido que as dívidas ligadas ao excedente do quinhão se relacionavam com o imóvel em causa, não se pronunciou sobre a questão de saber se existe uma relação direta entre as dívidas ligadas ao excedente do quinhão e o imóvel objeto da herança. Considerou que lhe bastava examinar a diferença de tratamento resultante da regulamentação em causa que tem por efeito repartir a carga fiscal entre os diferentes herdeiros de uma forma distinta consoante pessoa falecida, à data da sua morte, fosse residente ou não residente do Estado-Membro em causa [93].

97. Daqui infiro que, contrariamente ao que sustenta o Governo alemão, no que respeita às legítimas, o Tribunal de Justiça não considerou, como no Acórdão Eckelkamp e o. [94], que competia ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se existia um nexo direto entre o passivo invocado e os elementos do património tributado.

98. O Governo alemão alega que, segundo a jurisprudência nacional [95], o direito à legítima onera toda a herança e que, por conseguinte, não existe uma ligação entre os elementos do património interno e esse passivo. Acrescenta que, como a não dedutibilidade do passivo não tem relação económica com os elementos do património tributados, no caso da obrigação tributária limitada visa alcançar o objetivo prosseguido pelo § 10 da ErbStG por força do qual só o incremento patrimonial líquido resultante da transmissão dos bens pode ser utilizado como base tributável do imposto sucessório.

99. Estes argumentos em apoio da tese da não comparabilidade das situações que, no essencial, são idênticos aos aduzidos pelo Governo espanhol, porquanto se fundam na diferença da base tributável, não convencem. Com efeito, à semelhança da Comissão, observo que, numa situação em que a herança só inclui um imóvel na Alemanha, o passivo a título das legítimas será dedutível se o herdeiro ou pessoa falecida for residente e não o será se nenhum dos dois o for.

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Este acórdão é relativo a uma regulamentação nacional que recusava aos não residentes, em matéria de tributação, a dedução das despesas profissionais que estavam diretamente relacionadas com a atividade que gerou os rendimentos tributáveis no Estado-Membro em causa.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. Neste processo, a regulamentação nacional em causa relativa ao cálculo do montante do imposto exigível em caso de transmissão hereditária de um imóvel situado no Estado-Membro em causa previa que, para determinar o valor desse bem, a obrigação incondicional que cabia ao detentor do direito real de o entregar a um terceiro detentor da propriedade económica de um imóvel podia ser tida em conta se, à data da sua morte, residisse nesse Estado, não o podendo ser se residisse noutro Estado-Membro.

92 V. Acórdão Arens-Sikken (n.º 42). No presente caso, como se referiu nos n.ºs 35 e 39 desse acórdão, se a pessoa falecida quando morreu residisse nos Países Baixos, a carga fiscal teria sido repartida entre os herdeiros. Pela simples razão de não residir nesse Estado-Membro, a carga fiscal era suportada por um único herdeiro.

93 V. Acórdão Arens-Sikken (n.º 45).

94 V. Acórdão Eckelkamp e o. (n.º 53).

95 Noto, a este propósito, que a Comissão mencionou nas suas observações escritas o seguinte: «contrariamente aos tribunais tributários alemães, que consideram que a legítima não tem relação económica com a herança [v. decisão de reenvio (n.º 36)], as autoridades financeiras alemãs afirmam o contrário num parecer que formularam: "No que respeita à legítima, existe uma relação económica com os diversos bens da herança adquiridos, independentemente da medida em que são tributados ou isentos, pelo que esse encargo fica coberto pela restrição da dedução. Em contrapartida, essa relação económica com os diferentes bens da herança adquiridos não existe no caso de outras dívidas gerais da herança."» [Decisões nesse sentido das autoridades financeiras superiores dos Länder de 25 de junho de 2009, *Bundessteuerblatt* [jornal oficial de informação tributária] 2009 I, p. 713, «Zu § 10 ErbStG», secção 1 «Limitação da dedução das dívidas e encargos», n.º 2, disponível no seguinte endereço [Internet]: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/].

Assim, ao adotar a mesma lógica proposta no que respeita à aplicação do abatimento aos ativos da herança [96], terá de manter-se uma relação entre o incremento patrimonial do herdeiro, a sua tributação e o benefício fiscal concedido. Se assim não for, a tributação do herdeiro incidirá sobre uma fração do valor de um património que não é transmitido ou, por outras palavras, sobre uma parte do incremento patrimonial que, em concreto, não existe.

100. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que considere, por analogia com a interpretação acolhida no Acórdão Arens-Sikken [97], que uma regulamentação nacional que coloca no mesmo plano, para efeitos da tributação de um imóvel adquirido por herança e situado no Estado-Membro em causa, os herdeiros de uma pessoa que, à data da sua morte, era residente e os de uma pessoa que, nesse mesmo momento, era não residente não pode, sem discriminar, tratar esses herdeiros de forma diferente, no contexto dessa mesma tributação, no que respeita à dedutibilidade dos encargos que oneram a herança.

2. Quanto à existência de uma razão imperiosa de interesse geral

101. A título subsidiário, o Governo alemão sustenta que a regulamentação nacional em causa se justifica pelas mesmas razões imperiosas de interesse geral que já havia invocado no que respeita ao abatimento [98]. Esse governo considera, principalmente, que a aplicação de um regime de dedução das dívidas da herança diferente é coerente com a base tributável na Alemanha.

102. Do mesmo modo que quanto à questão relativa ao abatimento, o Governo alemão, no que respeita à preservação da coerência fiscal, remete para o Acórdão Feilen e limita-se a sustentar que a redução só pode ser concedida caso o património em causa seja tributado na Alemanha.

103. Por um lado, remeto para a minha análise relativa à transposição desse acórdão na situação em causa no processo principal, que também é válida para a dedutibilidade das legítimas [99]. Por outro lado, a título da compensação, que é um critério utilizado pelo Tribunal de Justiça quando é invocada a coerência do sistema fiscal [100], verifico que o Governo alemão não apresentou ao Tribunal de Justiça nenhum elemento de apreciação.

104. Ora, por analogia com o que o Tribunal de Justiça declarou no Acórdão Eckelkamp e o. [101], há que observar que a regulamentação em causa no processo principal exclui pura e simplesmente a dedução do passivo associado às legítimas [102], mesmo quando a totalidade da herança tributável esteja situada na Alemanha, sem ter em consideração outro elemento que não seja a residência da pessoa falecida ou do herdeiro quando não se situe na Alemanha.

96 V. n.º 56 das presentes conclusões.

97 V. n.º 57 desse acórdão para o qual o Tribunal de Justiça remeteu por analogia no Acórdão Eckelkamp e o. No n.º 56 do Acórdão Arens-Sikken, o Tribunal de Justiça recordou que, segundo a regulamentação em causa, «[s]ó na dedução das dívidas de tornas subsequente a uma partilha testamentária é que tem lugar um tratamento diferente entre a herança dos residentes e a dos não residentes».

98 V. n.º 79 das presentes conclusões.

99 V. n.ºs 82 e 83 das presentes conclusões.

100 V. n.º 80 das presentes conclusões.

101 V. Acórdão Eckelkamp e o. (n.º 70).

102 Observe-se que, em determinados casos, a dedução pode ser proporcional ao valor isento. Nas suas observações escritas, o Governo alemão esclareceu que, de acordo com o disposto no § 10, n.º 6, terceiro período, da ErbStG, se o elemento do património apenas é parcialmente excluído da tributação, as dívidas e encargos que lhe estão associados devem ser repartidos de forma proporcional. V., igualmente, Weiss, M., *op. cit.*, especialmente ponto 2.1.1, p. 445.

105. Relativamente ao princípio da territorialidade e à necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros invocados pelo Governo alemão, este alega que a dedução desse passivo ultrapassa os limites da sua competência tributária e que deve ser tida em conta a eventual dupla dedução do passivo.

106. Contudo, no âmbito da sua jurisprudência relativa à livre circulação de capitais e ao imposto sucessório, o Tribunal de Justiça salientou que um cidadão não pode ser privado da possibilidade de invocar disposições do Tratado com o fundamento de que está a beneficiar de vantagens fiscais legalmente proporcionadas pelas normas em vigor num Estado-Membro diferente daquele onde reside [103], por não existir convenção preventiva da dupla tributação [104].

107. No presente caso, cabe recordar que não existe qualquer convenção bilateral entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria em matéria de imposto sucessório [105].

108. Nestas condições, entendo que o Estado-Membro em que está situado o imóvel objeto da transmissão sucessória não pode, para justificar uma restrição à livre circulação de capitais resultante da sua legislação, invocar a existência da possibilidade, independente da sua vontade, oferecida ao herdeiro, de auferir de um benefício fiscal concedido por outro Estado-Membro, como seja o Estado-Membro em que o autor da sucessão residia à data da sua morte, que pode compensar, total ou parcialmente, o prejuízo sofrido pelo seu herdeiro devido à não dedutibilidade, no Estado-Membro em que se situa o imóvel deixado em herança, no cálculo do imposto sucessório, do passivo relacionado com as legítimas [106].

109. Por conseguinte, considero que a exclusão sistemática, em relação aos não residentes no território nacional, da dedução do passivo associado às legítimas do valor da transmissão *mortis causa* em caso de obrigação tributária limitada, sem que seja tida em conta, ainda que proporcionalmente, a base tributável, embora esta seja definida com o objetivo de se determinar o incremento patrimonial do herdeiro, segundo o disposto no § 10, n.º 1, da ErbStG, constitui uma restrição à livre circulação de capitais na aceção do artigo 63.º TFUE que não se justifica por uma razão imperiosa de interesse geral.

V. Conclusão

110. Em face destas considerações, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais colocadas pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha) nos seguintes termos:

1) Os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro em matéria de imposto sucessório que prevê, em caso de obrigação tributária limitada ao património imobiliário interno, aplicável quando à data da morte nem a pessoa falecida nem o seu herdeiro residiam no território desse Estado-Membro, um abatimento a título pessoal calculado de forma proporcional à parte do património sujeita ao imposto sucessório do referido Estado-Membro por referência à

103 V. Acórdão Eckelkamp e o. (n.º 66 e jurisprudência aí referida).

104 V., para uma síntese da jurisprudência do Tribunal de Justiça nesse contexto, um resumo da recomendação da Comissão, de 15 de dezembro de 2011, relativa a medidas para evitar a dupla tributação das sucessões [C(2011) 8819 final] e dos elementos de análise da questão das sucessões transfronteiriças numa perspetiva económica, van Vijfeijken, I., J.F.A., *op. cit.*, especialmente pp. 214 a 217.

105 V. n.º 18 das presentes conclusões.

106 V., por analogia, Acórdão Arens-Sikken (n.º 65 e jurisprudência aí referida).

totalidade dos bens transmitidos, apesar de esse abatimento não ser limitado em caso obrigação tributária ilimitada em relação a esse património, aplicável se pelo menos a pessoa falecida ou o herdeiro à data da morte residissem no Estado-Membro em causa.

2) Os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro relativa ao cálculo do imposto sucessório que prevê, em caso de obrigação tributária limitada ao património imobiliário interno, aplicável quando à data da morte nem a pessoa falecida nem o herdeiro residiam no território desse Estado-Membro, que o valor das obrigações relacionadas com as legítimas não é dedutível, mesmo proporcionalmente, do valor da transmissão *mortis causa*, apesar de o valor dessas obrigações poder ser totalmente deduzido em caso de obrigação tributária ilimitada em relação ao património da herança, aplicável se pelo menos a pessoa falecida ou o herdeiro à data da morte residissem nesse Estado-Membro.