Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de junho de 2016*

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de capitais — Artigos 63.° e 65.° TFUE — Imposto sobre as doações — Doação de imóvel situado em território nacional — Legislação nacional que prevê um abatimento mais elevado para os residentes do que para os não residentes — Existência de um regime opcional que permite a qualquer pessoa domiciliada num Estado-Membro da União beneficiar do abatimento mais elevado»

No processo C-479/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.° TFUE, pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha), por decisão de 22 de outubro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de outubro de 2014, no processo

**Sabine Hünnebeck**

contra

**Finanzamt Krefeld,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin e E. Regan (relator), juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 16 de dezembro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de S. Hünnebeck, por M. Sarburg, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier, W. Roels e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 18 de fevereiro de 2016,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 63.°, n.º 1, e 65.° TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Sabine Hünnebeck ao Finanzamt Krefeld (serviço de finanças de Krefeld), a propósito do cálculo do imposto sobre transmissões devido pela doação de um terreno situado na Alemanha de que S. Hünnebeck era coproprietária.

## Quadro jurídico

*Direito da União*

3 Nos termos do artigo 1.º da Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (JO 1988, L 178, p. 5):

«1. 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 [a]nexo I.

2. As transferências relativas aos movimentos de capitais efetuar-se-ão nas mesmas condições cambiais que as praticadas para os pagamentos relativos às transações correntes.»

4 Entre os movimentos de capitais enumerados no anexo I da referida diretiva figuram, designadamente, na rubrica XI desse anexo, intitulada «Movimentos de capitais de caráter pessoal», os donativos e as doações.

*Direito alemão*

5 A Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Lei alemã do imposto sucessório e do imposto sobre as doações), na sua versão publicada em 27 de fevereiro de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), conforme a última alteração introduzida pelo artigo 11.º da Lei de 7 de dezembro de 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592) (a seguir «ErbStG»), prevê, no seu § 1, sob a epígrafe «Operações tributáveis»:

«1. Estão sujeitas a imposto sobre as sucessões (ou doações)

1) As transmissões *mortis causa*;

2) As doações entre vivos;

3) As transmissões com afetação especial;

[…]

2. Salvo disposição em contrário, as disposições da presente lei relativas às transmissões *mortis causa* também se aplicam às doações e às transmissões com afetação especial, assim como as disposições relativas às doações são igualmente aplicáveis às transmissões com afetação especial entre vivos.»

6 O § 2 da ErbStG, sob a epígrafe «Obrigação tributária pessoal», dispõe:

«1. A obrigação tributária incide:

1) Nos casos a que se refere o § 1, n.º 1, pontos 1 a 3, sobre todos os bens objeto da transmissão (obrigação tributária ilimitada), se o autor da sucessão, à data da sua morte, o doador, à data da doação, ou o adquirente, à data em que o imposto se tornou devido (§ 9), for residente. Consideram-se residentes:
   a) as pessoas singulares com domicílio ou residência habitual no território nacional,
   b) os cidadãos alemães que não permaneçam mais de cinco anos seguidos no estrangeiro, sem terem domicílio na Alemanha,

[…]

3) Nos restantes casos, sem prejuízo do disposto no n.º 3, sobre as aquisições de património no território nacional, na aceção do § 121 da Bewertungsgesetz [(Lei das Avaliações de Bens, a seguir «BewG»)] (obrigação tributária limitada).

[…]

3. A pedido do adquirente, os bens que integram o património no território nacional, na aceção do § 121 da [BewG] (n.º 1, ponto 3) são considerados, no seu conjunto, totalmente sujeitos a imposto se o autor da sucessão, à data da sua morte, o doador, à data da doação, ou o adquirente, à data em que o imposto se tornou devido (§ 9), for residente num Estado-Membro da União Europeia ou num Estado ao qual se aplica o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu [de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»)]. Nesse caso, as aquisições realizadas pela mesma pessoa nos dez anos anteriores e nos dez anos posteriores à transmissão do património são consideradas totalmente sujeitas a imposto e devem ser englobadas no cálculo nos termos do § 14. […]»

7 O § 14 da ErbstG, sob a epígrafe «Tomada em consideração das transmissões anteriores», prevê, no seu n.º 1:

«No caso de diversas aquisições patrimoniais realizadas pela mesma pessoa no espaço de dez anos, estas são totalizadas acrescentando ao último bem adquirido o valor dos bens adquiridos anteriormente. O imposto sobre as transmissões sobre o montante total é reduzido do imposto que teria sido devido, em virtude da situação pessoal do beneficiário e com base nas disposições aplicáveis à data da última aquisição de bens, sobre os bens adquiridos anteriormente. […]»

8 O §15 da ErbstG, sob a epígrafe «Classes de imposto», dispõe, no seu n.º 1:

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

Classe de imposto I:

1) Cônjuge e parceiros,

2) Filhos e enteados,

[…]»

9 O § 16, sob a epígrafe «Abatimentos», tem a seguinte redação:

«1. Nos casos da obrigação tributária ilimitada (§ 2, n.os 1, ponto 1, 3) é isenta de imposto a transmissão:

1) A favor dos cônjuges e parceiros, até 500 000 euros;

2) Aos filhos, na aceção da classe de imposto I, ponto 2, e aos filhos dos filhos falecidos, na aceção da classe de imposto I, ponto 2, até 400 000 euros;

[…]

2. Nos casos de obrigação tributária limitada (§ 2, n.º 1, ponto 3), em vez do abatimento referido no n.º 1 é aplicável um abatimento de 2 000 euros.»

10 Sob a epígrafe «Património situado no território nacional», o § 121 da BewG, na sua versão publicada em 1 de fevereiro de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), conforme a última alteração introduzida pelo § 10 da Lei de 7 de dezembro de 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592), tem a seguinte redação:

«O património situado no território nacional abrange:

1) Os bens agrícolas e florestais situados no território nacional;

2) Os bens imóveis situados no território nacional;

[…]»

**Litígio no processo principal e questão prejudicial**

11 S. Hünnebeck e as suas duas filhas são nacionais alemãs. Têm domicílio em Gloucestershire, no Reino Unido. S. Hünnebeck deixou de residir na Alemanha em 1996. As suas filhas nunca residiram na Alemanha.

12 S. Hünnebeck era coproprietária, na proporção de metade, de um terreno situado em Dusseldórfia, na Alemanha. Por ato notarial de 20 de setembro de 2011, deu a sua quota-parte às filhas na proporção de metade para cada uma. Foi estipulado que assumiria o eventual imposto sobre as transmissões aferente a esta doação. Em 12 de janeiro de 2012, um advogado, na qualidade de curador provisório das filhas menores de S. Hünnebeck, deu o seu acordo em relação às declarações prestadas no contrato de 20 de setembro de 2011.

13 Por dois pareceres de 31 de maio de 2012, o serviço de finanças de Krefeld fixou o montante do imposto sobre as transmissões devido por S. Hünnebeck relativo a cada quota-parte em 146 509 euros. No cálculo deste imposto, este serviço deduziu do valor do bem transmitido o abatimento pessoal concedido aos contribuintes sujeitos a tributação limitada de 2 000 euros.

14 S. Hünnebeck interpôs recurso administrativo para pedir a aplicação, relativamente a cada uma das partes dadas às suas duas filhas, do abatimento pessoal de 400 000 euros de que beneficiam os contribuintes sujeitos a obrigação tributária ilimitada, em conformidade com o § 16, n.º 1, ponto 2, da ErbStG. Foi negado provimento a este recurso. Na sequência desta negação de provimento, S. Hünnebeck interpôs, no Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha), um recurso destinado à concessão desse abatimento. Perante este órgão jurisdicional, S. Hünnebeck

alega não ter apresentado aos serviços fiscais um pedido de abatimento nos termos do § 2, n.º 3, da ErbStG, por esta disposição, que entrou em vigor posteriormente às doações, não lhe ser aplicável e implicar que sejam tomadas em conta doações anteriores à doação em causa no processo principal.

15 O serviço de finanças de Krefeld alega, perante o referido órgão jurisdicional, que o § 2, n.º 3, da ErbStG garante uma perfeita igualdade de tratamento entre as pessoas sujeitas a uma obrigação tributária ilimitada e as pessoas sujeitas a uma obrigação tributária limitada.

16 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade do § 16, n.º 2, da ErbStG com os artigos 63.º, n.º 1, e 65.º TFUE, incluindo quando lido em conjugação com o § 2, n.º 3, dessa lei.

17 Este órgão jurisdicional observa que, no acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), o Tribunal de Justiça já se pronunciou quanto à compatibilidade do § 16, n.º 2, da ErbStG com o direito da União, considerado numa versão redigida em termos praticamente idênticos aos da disposição em causa no processo principal. Considera que, à luz apenas deste acórdão, há que dar provimento ao recurso interposto na medida em que o direito da União se opõe a uma aplicação conjugada dos §§ 2, n.º 1, ponto 3, e 16, n.º 2, da ErbStG, que resulta na concessão a S. Hünnebeck e às suas filhas de um abatimento de 2 000 euros por estas residirem, na data da doação em causa no processo principal, no Reino Unido, quando este abatimento teria ascendido a 400 000 euros, nos termos das disposições conjugadas do § 2, n.º 1, ponto 1, alínea a), do § 15, n.º 1, e do § 16, n.º 1, ponto 2, da ErbStG, se a doadora ou as donatárias residissem, nessa mesma data, na Alemanha.

18 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se a solução é outra após a adoção, pelo legislador alemão, do § 2, n.º 3, da ErbStG em resposta ao acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).

19 Com base na jurisprudência resultante dos acórdãos de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 162), de 18 de março de 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, n.º 53), e de 28 de fevereiro de 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, n.º 62), este órgão jurisdicional observa que, embora ainda não se tenha pronunciado sobre este ponto, o Tribunal de Justiça, no entanto, considerou que uma legislação nacional de aplicação facultativa pode ser contrária ao direito da União. Consequentemente, o referido órgão jurisdicional considera possível que a adoção do § 2, n.º 3, da ErbStG não seja suscetível de sanar a incompatibilidade do § 16, n.º 2, da ErbStG com o direito da União, nomeadamente, por esta última disposição se aplicar sistematicamente na falta de qualquer pedido do contribuinte.

20 O órgão jurisdicional de reenvio tem também dúvidas quanto à compatibilidade da regra enunciada no § 2, n.º 3, da ErbStG com o direito da União.

21 Por um lado, nos termos desta disposição, o adquirente apenas pode pedir para beneficiar do abatimento acrescido se o autor da sucessão, o doador ou o adquirente tiverem, na data da transmissão sucessória, domicílio no território de um Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado a que se aplique o Acordo EEE, ao passo que o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) declarou que as disposições do direito da União se opõem a uma legislação de um Estado-Membro relativa ao cálculo do imposto sobre as sucessões que prevê que, em caso de aquisição sucessória de um imóvel situado no território desse Estado, o abatimento à matéria coletável, quando, como no processo principal, o autor e o adquirente da sucessão residiam, no momento da morte, num país terceiro, é inferior ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um deles residisse, no mesmo momento, no referido Estado-Membro.

22 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio constata que o § 2, n.º 3, segundo parágrafo, da ErbStG impõe uma obrigação tributária ilimitada a todas as transmissões provenientes da mesma pessoa que ocorreram durante os dez anos anteriores e os dez anos posteriores à transmissão patrimonial considerada, adicionando-as, de acordo com o § 14 da ErbStG. Assim, ao passo que, tratando-se dos

contribuintes a que se refere o § 2, n.º 1, ponto 1, da ErbStG, o abatimento respeita à totalidade do património transmitido por uma mesma pessoa durante um período de dez anos, o período tomado em conta, para os contribuintes a que se refere este § 2, n.º 3, é de 20 anos.

23 Nestas condições, o Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as disposições conjugadas dos artigos 63.°, n.º 1, TFUE e 65.° TFUE ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que prevê, no que respeita ao cálculo do imposto sobre as doações, que, em caso de doação de um imóvel situado no território desse Estado, o abatimento sobre a matéria coletável é inferior, quando o doador e o donatário residam, à data da doação, noutro Estado-Membro, ao abatimento que seria aplicado se pelo menos um deles residisse, nessa mesma data, no primeiro Estado-Membro, ainda que essa legislação preveja, por outro lado, que este último abatimento (mais elevado) seja aplicado a pedido do donatário (tendo em conta todos os bens recebidos a título gratuito do doador nos dez anos anteriores e nos dez anos posteriores à doação)?»

## Quanto à questão prejudicial

*Observações preliminares*

24 Em primeiro lugar, há que recordar que o mecanismo instituído pelo legislador alemão, de acordo com o qual, para o cálculo do imposto sobre as doações, o abatimento sobre a matéria coletável em caso de doação de um imóvel situado no território desse Estado é inferior, quando o doador e o donatário residam, à data da doação, noutro Estado-Membro, ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um deles residisse, nessa mesma data, no primeiro Estado-Membro, foi qualificada pelo Tribunal de Justiça de restrição não justificada à livre circulação de capitais no acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) e deu igualmente origem ao acórdão que declarou o incumprimento, de 4 de setembro de 2014, Comissão/Alemanha (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 No caso em apreço, é pacífico que este mecanismo de tributação ainda se aplica, na falta de pedido do donatário para beneficiar do abatimento acrescido, no caso de doações entre não residentes. Nenhum elemento dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe permite constatar que há que analisar o referido mecanismo de tributação de uma maneira diferente no âmbito do presente reenvio prejudicial.

26 Ora, retendo este mesmo mecanismo de tributação, o legislador nacional alterou o § 2 da ErbStG acrescentando um n.º 3, nos termos do qual, em caso de doação entre não residentes, o donatário pode pedir o benefício do abatimento acrescido previsto no caso de doações que envolvam, pelo menos, um residente.

27 Em segundo lugar, há que precisar o objeto do presente pedido de decisão prejudicial.

28 Primeiro, há que salientar que a Comissão defende que o requisito, previsto pela ErbStG, de que os adquirentes não residentes apenas podem pedir a aplicação do abatimento acrescido se este adquirente ou doador tiverem domicílio num Estado-Membro da União ou num Estado em que o Acordo EEE é aplicável, é contrário à jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante do acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), uma vez que esse abatimento não se aplica às transmissões entre doadores e adquirentes residentes de Estados terceiros.

29 Embora a redação da questão não faça expressamente referência a este aspeto da legislação nacional em causa, resulta do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas igualmente, a este respeito, quanto à compatibilidade da legislação nacional com o direito da União.

30 Todavia, importa recordar que, embora as questões relativas à interpretação do direito da União colocadas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, beneficiem de uma presunção de pertinência, o Tribunal de Justiça pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (v., neste sentido, acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, n.º 19 e jurisprudência referida).

31 No caso em apreço, é pacífico que S. Hünnebeck e as suas duas filhas, adquirentes da doação em causa, estavam as três domiciliadas no Reino Unido à data da doação.

32 Nestas condições, na falta de relação com as circunstâncias do processo principal, o problema da incompatibilidade alegada, referida no n.º 28 do presente acórdão, é hipotético e, por conseguinte, não exige uma resposta do Tribunal de Justiça no âmbito do presente processo.

33 Segundo, existe um desacordo quanto à interpretação da legislação nacional em causa no que respeita ao período a tomar em consideração para a totalização das doações na situação referida no § 2, n.º 3, da ErbStG.

34 Deste modo, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, na situação referida, a matéria coletável sobre a qual incide o abatimento concedido é igual ao total das doações realizadas durante um período de 20 anos, ao passo que, naquela em que o doador ou o adquirente residem na Alemanha, essa matéria coletável é igual ao total das doações ocorridas durante um período de dez anos.

35 Em contrapartida, o Governo alemão contesta esta interpretação dos §§ 2, n.º 3, e 14 da ErbStG. Segundo este governo, tanto no caso de uma doação entre não residentes como de uma doação em que é parte, pelo menos, um residente, são totalizadas as doações efetuadas durante o período de dez anos anteriores à última doação. Em contrapartida, a aplicação destas disposições a pedido do adquirente resulta na obrigação tributária ilimitada de todos os bens transmitidos durante um período de 20 anos.

36 A este respeito, há que recordar que o órgão jurisdicional de reenvio é o único competente para verificar e apreciar os factos do litígio que lhe foi submetido assim como para interpretar e aplicar o direito nacional (v. acórdão de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o., C-11/07, EU:C:2008:489, n.º 32 e jurisprudência referida). Há igualmente que recordar que o Tribunal de Justiça deve, em princípio, limitar o seu exame aos elementos de apreciação que o órgão jurisdicional de reenvio decidiu submeter-lhe. Quanto à aplicação da legislação nacional pertinente, o Tribunal de Justiça deve, por conseguinte, ater-se à situação que o referido órgão jurisdicional considera provada e não pode estar vinculado por hipóteses formuladas por uma das partes no processo principal (acórdão de 6 de março de 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2008:127, n.º 41). Por conseguinte, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio e não ao Tribunal de Justiça determinar o alcance e o efeito, em direito alemão, da legislação nacional em causa e, em especial, as consequências jurídicas para os adquirentes não residentes da aplicação, a seu pedido, do abatimento acrescido.

37 Nestas condições, há que considerar que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 63.° e 65.° TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que prevê, nas doações entre não residentes, por um lado, na falta de pedido específico do adquirente, o recurso a um modo de cálculo de imposto através da aplicação de um

abatimento fiscal reduzido e, por outro, quanto ao pedido desse adquirente, o recurso a um modo de cálculo de imposto através da aplicação do abatimento acrescido que existe para as doações em que é parte, pelo menos, um residente, uma vez 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 parte da mesma pessoa durante os dez anos anteriores e os dez anos posteriores a essa doação.

*Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais*

38 Segundo jurisprudência constante, o artigo 63.º, n.º 1, TFUE proíbe, em termos gerais, as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros (v. acórdão de 17 de setembro de 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, n.º 35 e jurisprudência referida).

39 No caso em apreço, é pacífico que a doação em causa no processo principal constitui uma operação abrangida pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

40 Quanto à questão de saber se a legislação em causa constitui uma restrição na aceção dessa disposição, há que recordar que disposições nacionais que determinam o valor de um bem imóvel para efeitos do cálculo do montante do imposto devido em caso de aquisição por doação podem não só ser suscetíveis de dissuadir a compra de bens imóveis situados no Estado-Membro em causa como também ter por efeito diminuir o valor da doação de um residente de um Estado-Membro diferente daquele onde se encontram os referidos bens (v. acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 25).

41 No presente processo, resulta do pedido de decisão prejudicial, por um lado, 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, por outro, 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.

42 Relativamente ao caráter facultativo do referido mecanismo de tributação, há que sublinhar que, mesmo admitindo que esse mecanismo seja compatível com o direito da União, é jurisprudência constante que um regime nacional restritivo das liberdades de circulação pode continuar a ser incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa. A existência de uma opção que permitisse eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem por efeito sanar, por si só, o caráter ilegal de um sistema, como o que está em causa, que continua a comportar um mecanismo de tributação não compatível com este direito. Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso de, como no processo em apreço, o mecanismo incompatível com o direito da União ser aquele que é automaticamente aplicado na falta de escolha efetuada pelo contribuinte (v., neste sentido, acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, n.º 62 e jurisprudência referida).

43 Ora, com vista a fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio no âmbito do presente processo, há que proceder a um exame da questão da compatibilidade de um mecanismo de tributação, como o introduzido através da adoção do § 2, n.º 3, da ErbStG, com as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais.

44 A este respeito, relativamente à duração do período de totalização das doações tomado em conta para efeitos da aplicação do abatimento acrescido, embora o abatimento acrescido aplicado às doações entre não residentes a pedido dos adquirentes seja de um montante idêntico ao aplicado nas doações às quais é parte, pelo menos, um residente, não é menos verdade que o período considerado para a totalização das doações é diferente consoante se trate de doações abrangidas pela primeira ou pela segunda destas categorias.

45 Nessa situação, que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio confirmar, há que constatar, sem que seja necessário decidir quanto à compatibilidade de um mecanismo, como o previsto no § 2, n.º 3, da ErbStG, na medida em que submete a totalidade das transmissões de um não residente a uma obrigação tributária ilimitada, 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 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 (v., por analogia, acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 27).

46 Há igualmente que observar que essa situação é ainda agravada pelo facto de, diferentemente das doações em que, pelo menos, é parte um residente, no cálculo do imposto em que apenas as doações anteriores são suscetíveis de ser totalizadas, o que permite assim ao sujeito passivo prever o montante do imposto devido, nas doações entre não residentes, a totalização das transmissões incide igualmente sobre as que ocorrerão nos dez anos posteriores à doação considerada, colocando os adquirentes na ignorância do imposto de transmissão posteriormente exigível. A este respeito, S. Hünnebeck declara não ter pedido para beneficiar do abatimento acrescido nos termos do § 2, n.º 3, da ErbStG, designadamente, em razão desta imprevisibilidade.

47 Há que constatar que esta falta de previsibilidade é suscetível de ter como consequência dissuadir os não residentes de adquirir ou conservar bens situados na Alemanha, na medida em que a transferência posterior destes bens a outros não residentes colocará durante mais tempo estes últimos na incerteza quanto às tributações futuras que serão eventualmente exigidas por esse Estado-Membro (v., por analogia, acórdão de 15 de setembro de 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, n.ºs 22 a 25).

48 Nestas condições, sob reserva das verificações a efetuar pelo órgão jurisdicional de reenvio quanto à duração do período que é considerado para efeitos da aplicação, a pedido dos adquirentes não residentes, do abatimento acrescido, que decorrem da interpretação e da aplicação do direito alemão, há que concluir que, tratando-se da duração do período de totalização das doações tomado em conta para efeitos da aplicação do abatimento acrescido, o tratamento fiscal menos favorável das doações entre não residentes do que o reservado às doações em que, pelo menos, um residente é parte, constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º n.º 1, TFUE.

49 Além disso, há que concluir que, ao contrário do que o Governo alemão defende, esta diferença de tratamento não pode ser considerada compatível com as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais por respeitar a situações que não são objetivamente comparáveis. Em especial, este governo defende que a situação dos residentes e a dos não residentes não são comparáveis no que respeita às respetivas matérias coletáveis. Estas duas categorias de sujeitos passivos não podem ser tratadas exatamente da mesma maneira em razão do princípio da territorialidade.

50 A este propósito, há que recordar que, nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), do TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE «não prejudica o direito de os Estados-Membros […] [a]plicarem 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».

51 Esta disposição do artigo 65.º TFUE, enquanto derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, é de interpretação estrita. Por conseguinte, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar onde residam ou do Estado-Membro onde invistam os seus capitais é automaticamente compatível com o Tratado (v. acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 42 e jurisprudência referida).

52 Com efeito, a derrogação prevista no artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE é ela própria limitada pelo disposto no n.º 3 desse mesmo artigo, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o n.º 1 «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º» (v. acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 43 e jurisprudência referida).

53 Há, pois, que distinguir os tratamentos diferentes permitidos ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações arbitrárias proibidas pelo n.º 3 desse mesmo artigo. Ora, resulta de jurisprudência constante que, para que uma legislação fiscal de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que, para efeitos do cálculo do imposto sobre as doações, faz uma distinção no que respeita ao período considerado para a aplicação do abatimento à matéria coletável de um bem imóvel situado nesse Estado, consoante o doador ou o donatário residam no referido Estado ou residam os dois noutro Estado-Membro, possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que essa diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objetivamente ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral. Além disso, para ser justificada, a diferença de tratamento entre estas duas categorias de doações não deve ir além do que é necessário para que o objetivo prosseguido pela legislação em causa seja alcançado (v., neste sentido, acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 44 e jurisprudência referida).

54 Tratando-se da legislação em causa no processo principal, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o montante do imposto sobre as doações relativo a um imóvel situado na Alemanha é calculado nos termos da ErbStG, em função tanto do valor desse bem imóvel como do vínculo familiar eventualmente existente entre o doador e o donatário. Ora, nenhum destes dois critérios depende do local de residência do doador ou do donatário. Assim, como o advogado-geral salientou no n.º 62 das suas conclusões, relativamente ao montante do imposto sobre as doações devido por um imóvel situado na Alemanha e que é objeto de uma doação, não há nenhuma diferença objetiva que justifique uma desigualdade de tratamento fiscal entre, respetivamente, a situação em que nenhuma das partes na doação reside nesse Estado-Membro e a situação em que pelo menos uma destas últimas reside no referido Estado. Consequentemente, a situação das filhas de S. Hünnebeck é comparável à de qualquer donatário que adquire por doação um bem imóvel, situado na Alemanha, de uma pessoa que reside no território alemão, com a qual tem um vínculo de filiação, e à de qualquer donatário residente nesse território, que recebe uma doação de uma pessoa que aí não reside (v., por analogia, acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 36).

55 A legislação alemã considera, em princípio, que tanto o adquirente de uma doação entre não residentes como o de uma doação em que é parte, pelo menos, um residente, são sujeitos passivos para efeitos da cobrança do imposto sobre as doações relativo a bens imóveis situados na Alemanha. Só no que respeita ao período tomado em conta na aplicação do abatimento sobre a matéria coletável é que esta legislação procede, para efeitos do cálculo desse imposto, a uma diferença de tratamento entre as doações efetuadas entre não residentes e aquelas em que é parte, pelo menos, um residente. Em

contrapartida, não é contestado que a determinação da classe e da taxa de imposto é efetuada de acordo com as mesmas regras nas duas categorias de doações (v., por analogia, acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 37).

56 Quando uma legislação nacional põe no mesmo plano, para efeitos da tributação da transmissão por doação de um bem imóvel situado no Estado-Membro em causa, por um lado, os donatários não residentes que adquirem esse bem de uma pessoa não residente e, por outro, os donatários não residentes ou residentes que adquirem esse bem de um doador residente e os donatários residentes que adquirem esse mesmo bem de um doador não residente, não pode, sem violar as exigências do direito da União, tratar esses donatários de maneira diferente, no âmbito dessa mesma tributação, no que diz respeito à aplicação de um abatimento sobre a matéria coletável desse bem imóvel. Ao tratar de modo idêntico, exceto no que respeita ao período tomado em conta na aplicação do abatimento suscetível de beneficiar o donatário, as doações efetuadas a essas duas categorias de pessoas, o legislador nacional admitiu efetivamente que não existe entre estas últimas, à luz das modalidades e das condições da cobrança do imposto sobre as doações, nenhuma diferença de situação objetiva suscetível de justificar uma diferença de tratamento (v., por analogia, acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 38).

57 É certo que importa admitir, como alega o Governo alemão, em substância, que a matéria coletável da doação de um donatário não residente, quando está parcialmente sujeito ao imposto sobre as doações na Alemanha, é, em princípio, inferior à de um donatário, residente ou não residente, sujeito a esse imposto que tem uma obrigação tributária ilimitada nesse Estado-Membro (v., por analogia, acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 52).

58 Todavia, esta circunstância não pode pôr em causa as conclusões precedentes, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdão de 3 de setembro de 2014, Comissão/Espanha, C-127/12, não publicado, EU:C:2014:2130, n.ºs 77 e 78), tanto mais que o período considerado para a aplicação do abatimento sobre a matéria coletável previsto pela legislação em causa no processo principal não varia de modo algum em função do montante da matéria coletável da doação, mas permanece idêntico seja qual for este último montante.

59 Daí resulta que, uma vez que o período pertinente tomado em conta para a aplicação do abatimento não depende do montante da matéria coletável, mas aplica-se ao donatário na sua qualidade de sujeito passivo, as características próprias da matéria coletável do donatário não residente que recebe uma doação de um doador não residente não são suscetíveis de tornar objetivamente diferente, à luz desse período, a situação desse donatário em relação à do donatário não residente que recebe uma doação de um doador residente ou à do donatário residente que recebe uma doação de um doador não residente (v., por analogia, acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 55).

60 Por conseguinte, há que examinar se uma restrição aos movimentos de capitais, como a constatada no n.º 48 do presente acórdão, pode ser objetivamente justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

*Quanto à justificação da restrição por uma razão imperiosa de interesse geral*

61 No que respeita à existência de uma eventual justificação, relativa a uma razão imperiosa de interesse geral, da restrição que constitui o tratamento menos favorável dos não residentes, tratando-se do período de totalização das doações tomado em conta para efeitos da aplicação do abatimento acrescido, os fundamentos apresentados pelo Governo alemão não procedem.

62 Em primeiro lugar, tratando-se do fundamento relativo à necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal alemão, importa recordar que é verdade que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que este fundamento pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais

garantidas pelo Tratado. Contudo, para essa justificação ser admitida, é necessário demonstrar a existência de um nexo direto entre a concessão da vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem com a liquidação de um determinado imposto (v. acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 53 e jurisprudência referida).

63 Ora, no caso em apreço, basta constatar que, embora o Governo alemão se limite a defender, em termos absolutamente gerais, que o § 2, n.º 3, da ErbStG implicou «uma alteração completa» do regime de sujeição pessoal dos donatários não residentes e que todas as vantagens e desvantagens resultantes da aplicação de um ou de outro dos dois regimes fiscais pessoais pelos quais o adquirente não residente pode optar «se compensam», não demonstra como pode a totalização das doações num período de 20 anos, quando o adquirente pede para usufruir do abatimento acrescido, ser considerada um meio adequado para alcançar o objetivo de salvaguarda da coerência do sistema fiscal alemão. A este respeito, há que salientar que a vantagem fiscal que resulta da tomada em conta, para a aplicação do abatimento acrescido, de um período de dez anos anterior à doação em que, pelo menos, um residente alemão é parte não é compensada por qualquer liquidação a título do imposto sobre as doações (v., por analogia, acórdãos de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 54, e de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 60).

64 Daqui resulta que uma restrição, como a constatada no n.º 48 do presente acórdão, não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão.

65 Em segundo lugar, há que recordar que a justificação relativa ao princípio da territorialidade e à necessidade alegada de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros é um objetivo legítimo reconhecido pelo Tribunal de Justiça (acórdão de 7 de novembro de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, n.º 50 e jurisprudência referida).

66 Contudo, há que salientar que, no caso em apreço, a diferença de tratamento quanto ao período considerado para a aplicação do abatimento acrescido resulta apenas da aplicação da legislação alemã em causa (v., neste sentido, acórdão de 11 de setembro de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, n.º 41). Além disso, o Governo alemão não demonstra que esta diferença de tratamento é necessária para garantir o poder de tributação da República Federal da Alemanha. Assim, o Governo alemão vale-se erradamente dessa justificação.

67 Por conseguinte, há que concluir que, no caso em apreço, não está demonstrado que uma restrição, como a constatada no n.º 48 do presente acórdão, permita alcançar os objetivos de interesse geral que o Governo alemão afirma prosseguir.

68 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que os artigos 63.° e 65.° TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que prevê, nas doações entre não residentes, na falta de pedido específico do adquirente, o recurso a um modo de cálculo do imposto através da aplicação de um abatimento fiscal reduzido. Estes artigos opõem-se igualmente, e em qualquer caso, a uma legislação nacional que prevê, a pedido desse adquirente, o recurso a um modo de cálculo do imposto através da aplicação de um abatimento acrescido que existe para as doações em que é parte, pelo menos, um residente, uma vez 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.

## Quanto às despesas

69 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

**Os artigos 63.° e 65.° TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que prevê, nas doações entre não residentes, na falta de pedido específico do adquirente, o recurso a um modo de cálculo do imposto através da aplicação de um abatimento fiscal reduzido. Estes artigos opõem-se igualmente, e em qualquer caso, a uma legislação nacional que prevê, a pedido desse adquirente, o recurso a um modo de cálculo do imposto através da aplicação de um abatimento acrescido que existe para as doações em que é parte, pelo menos, um residente, uma vez 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.**

Assinaturas