Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

15 de outubro de 2026 *

«Reenvio prejudicial — Privilégios e imunidades da União Europeia — Artigo 343.º TFUE — Protocolo (n.º 7) relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia — Funcionários e outros agentes da União — Artigo 12.º — Não sujeição a impostos nacionais — Imposto sobre as doações — Artigo 13.º, primeiro parágrafo — Sujeição a este imposto no Estado-Membro de residência do funcionário que não é nem o Estado de origem nem o Estado em que este funcionário exerce as suas funções — Domicílio fiscal dos funcionários e outros agentes da União»

No processo C-275/25 [Kolwager] [i],

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 20 de novembro de 2024, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de abril de 2025, no processo

Finanzamt B

contra

A,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, S. Gervasoni (relator), A. Kumin, I. Ziemele e M. Bošnjak, juízes,

advogado-geral: N. Emiliou,

secretário: V. Di Bucci,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de A, por D. Salm, Rechtsanwalt,

– em representação do Governo Alemão, por J. Möller e P.-L. Krüger, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

[i] O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

– em representação da Comissão Europeia, por M. Heller e L. Hohenecker, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 23 de abril de 2026,

profere o presente

Acórdão

1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo (n.º 7) relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia (JO 2012, C 326, p. 266) (a seguir «Protocolo n.º 7»).

2 Este pedido de decisão prejudicial foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe A, um membro do pessoal do Banco Europeu de Investimento (BEI), ao Finanzamt B (Autoridade Tributária, Alemanha) a respeito do pagamento do imposto sobre as doações na Alemanha.

Quadro jurídico

Direito da União

Tratado FUE

3 O artigo 343.º TFUE dispõe:

«A União [Europeia] goza, no território dos Estados-Membros, dos privilégios e imunidades necessários ao cumprimento da sua missão, nas condições definidas no Protocolo de 8 de abril de 1965 relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia. O mesmo regime é aplicável ao Banco Central Europeu e ao Banco Europeu de Investimento.»

Protocolo n.º 7

4 O Protocolo n.º 7 contém um único considerando com a seguinte redação:

«CONSIDERANDO que, nos termos do artigo 343.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e do artigo 191.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia da Energia Atómica (CEEA), a União Europeia e a CEEA gozam, nos territórios dos Estados-Membros, das imunidades e privilégios necessários ao cumprimento da sua missão.»

5 Nos termos do artigo 12.º deste protocolo:

«Os funcionários e outros agentes da União ficam sujeitos a um imposto que incidirá sobre os vencimentos, salários e emolumentos por ela pagos e que reverterá em seu benefício, nas condições e segundo o processo estabelecido pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho [da União Europeia], por meio de regulamentos adotados de acordo com o processo legislativo ordinário e após consulta às instituições interessadas.

Os funcionários e outros agentes da União ficam isentos de impostos nacionais que incidam sobre os vencimentos, salários e emolumentos pagos pela União.»

6 O artigo 13.º do referido protocolo dispõe:

«Para efeitos da aplicação dos impostos sobre o rendimento ou sobre o património e do imposto sucessório, bem como para efeitos da aplicação das convenções concluídas entre os Estados-Membros da União, destinadas a evitar a dupla tributação, os funcionários e outros agentes da União que, exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União, fixem a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o do país onde tenham o domicílio fiscal no momento da sua entrada ao serviço da União, são considerados, quer no país da residência, quer no país do domicílio fiscal, como tendo conservado o domicílio neste último Estado, desde que se trate de membro da União. Esta disposição é igualmente aplicável ao cônjuge, desde que não exerça qualquer atividade profissional própria, e aos filhos a cargo e à guarda das pessoas referidas no presente artigo.

Os bens móveis pertencentes às pessoas referidas no parágrafo anterior que se encontrem no território do Estado de residência ficam isentos de imposto sucessório nesse Estado; para efeitos da aplicação deste imposto, serão considerados como se se encontrassem no Estado do domicílio fiscal, sem prejuízo dos direitos de Estados terceiros e da eventual aplicação das disposições das convenções internacionais relativas à dupla tributação.

Os domicílios constituídos exclusivamente para o exercício de funções ao serviço de outras organizações internacionais não são tomados em consideração na aplicação do disposto no presente artigo.»

7 O artigo 17.º do mesmo protocolo tem a seguinte redação:

«Os privilégios, imunidades e facilidades são concedidos aos funcionários e outros agentes da União exclusivamente no interesse desta.

[…]»

8 O artigo 21.º, primeiro parágrafo, do Protocolo n.º 7 prevê:

«O presente Protocolo é igualmente aplicável ao Banco Europeu de Investimento, aos membros dos seus órgãos, ao seu pessoal e aos representantes dos Estados-Membros que participem nos seus trabalhos, […]».

Direito alemão

Lei relativa ao Imposto sobre as Sucessões e as Doações

9 A Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre as Sucessões e as Doações), na redação publicada em 27 de fevereiro de 1997 (BGBl I, 1997, p. 378), na versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe, 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;

[…]

(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, […]».

10 O § 2 desta lei, sob a epígrafe «Obrigação tributária pessoal», prevê:

«(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 do facto gerador do imposto (§ 9), for residente [“Inländer”]. Consideram-se residentes:
   a) as pessoas singulares com domicílio ou residência habitual no território nacional, […]»

11 O § 7 da referida lei, sob a epígrafe «Doações entre vivos», dispõe:

«(1) Consideram-se doações entre vivos

1. todas as transmissões entre vivos a título gratuito, contanto que o beneficiário se enriqueça com elas a expensas do doador;

[…]»

12 O § 9 da mesma lei, sob a epígrafe «Facto gerador do imposto», tem a seguinte redação:

«(1) O imposto torna-se exigível

1. no caso de transmissão *mortis causa*, no momento da morte do autor da sucessão, […]

2. no caso de doação entre vivos, no momento em que a transmissão é efetuada;

[…]»

Código Tributário

13 O Abgabenordnung (Código Tributário), na redação publicada em 1 de outubro de 2002 (BGBl I, 2002, p. 3866, retificado no BGBl I, 2003, p. 61), na versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe, no seu § 8, sob a epígrafe «Domicílio»:

«Uma pessoa tem a sua residência no local onde ocupa uma habitação em condições que permitam concluir que manterá e utilizará essa habitação.»

14 O § 9 deste código, sob a epígrafe «Residência habitual», prevê:

«Uma pessoa tem a sua residência habitual no local onde permanece em circunstâncias que demonstrem que a sua permanência nesse local ou nesse território não é apenas temporária. Ao abrigo da presente lei, uma estada contínua superior a seis meses é invariavelmente e desde o início

considerada como residência habitual; as interrupções de curta duração não são consideradas. O segundo período não se aplica se a estada tiver exclusivamente por objetivo de visita, de descanso, um fim curativo ou outros fins privados semelhantes e não exceder um ano.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A é membro do pessoal do BEI desde 1995, altura em que transferiu a sua residência da Áustria para o Luxemburgo para assumir as suas funções neste órgão. Depois de ter casado, em 2010, voltou a mudar de residência para viver com a sua mulher na Alemanha. Paralelamente, continuou a utilizar o seu apartamento no Luxemburgo.

16 Em 2013, A recebeu do seu irmão, residente na Áustria, uma doação no montante de 300 000 euros.

17 Por decisão de 13 de abril de 2017, a Autoridade Tributária alemã fixou em 56 000 euros o montante do imposto devido por A sobre esta doação.

18 A reclamação apresentada por A contra esta decisão, na qual invocava o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 e alegava que devia ser tratado como se o seu domicílio fiscal se situasse exclusivamente na Áustria, foi indeferida por decisão de 1 de agosto de 2019. Esta autoridade considerou que A tinha estabelecido um domicílio fiscal suplementar na Alemanha, paralelamente ao seu domicílio fiscal na Áustria, que este último domicílio era fictício e que A estava, como tal, sujeito ao imposto sobre as doações na Alemanha de forma ilimitada.

19 Por Sentença de 16 de setembro de 2021, o Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Tributário da Renânia-Palatinado, Alemanha) julgou procedente a ação intentada por A, com o fundamento de que o critério enunciado no artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, relativo ao motivo da fixação da residência num país que não seja o do domicílio fiscal, devia ser apreciado na data da entrada de A ao serviço da União. Segundo este órgão jurisdicional, as alterações posteriores, em especial uma mudança de residência por razões pessoais, são irrelevantes enquanto o agente continuasse ao serviço da União e a sua residência efetiva apresentasse uma ligação geográfica com o local de exercício das suas funções.

20 A Autoridade Tributária alemã interpôs recurso de «Revision» no Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), que é o órgão jurisdicional de reenvio, invocando uma violação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7. A referida autoridade alega que esta disposição não é aplicável ao imposto sobre as doações e que, em qualquer caso, não é pertinente na hipótese, como a do caso em apreço, em que, após a sua entrada em funções, o agente da União estabelece uma residência suplementar noutro Estado-Membro por razões pessoais.

21 O órgão jurisdicional de reenvio considera possível que o imposto sobre as doações esteja abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, embora tenha dúvidas a este respeito.

22 De acordo com este órgão jurisdicional, se esta disposição fosse aplicável ao imposto sobre as doações, poderia considerar-se que A não tem domicílio fiscal na Alemanha para efeitos deste imposto. Seria esse o caso se a referida disposição devesse ser interpretada no sentido de que, além do seu domicílio fiscal no Estado-Membro de origem, no caso em apreço a Áustria, um

funcionário ou outro agente da União não pode dispor de mais nenhum domicílio fiscal. Todavia, o referido órgão jurisdicional hesita em adotar tal interpretação quando, durante a carreira, um funcionário ou outro agente da União fixa a sua residência num Estado-Membro, no caso em apreço a Alemanha, que não seja aquele em que exerce as suas funções, no caso o Luxemburgo, conservando simultaneamente um domicílio efetivo neste último Estado-Membro.

23 É por esta razão que o órgão jurisdicional de reenvio considera necessário, em primeiro lugar, esclarecer se o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 se aplica ao imposto sobre as doações.

24 Este órgão jurisdicional observa que o imposto sobre as doações não é expressamente mencionado nesta disposição, contrariamente aos impostos sobre o rendimento e sobre o património e ao imposto sucessório. Salienta também que o direito alemão considera o imposto sobre as doações um tipo de imposto autónomo que, de resto, apresenta, em relação ao imposto sobre o rendimento, ao imposto sobre o património e ao imposto sucessório, diferenças que se opõem à sua inclusão no âmbito de aplicação material do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7.

25 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio admite que o imposto sobre as doações pode ser equiparado ao imposto sobre o rendimento, termos que figuram no artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, uma vez que tributa um enriquecimento da pessoa que recebe a doação. De acordo com este órgão jurisdicional, alguns Estados-Membros, como o Reino da Dinamarca, a República da Estónia, a República da Lituânia e a República Checa, aplicam o imposto sobre o rendimento às doações.

26 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o imposto sobre as doações também pode ser equiparado ao imposto sucessório, na aceção do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7. Com efeito, este imposto constitui o complemento necessário do imposto sucessório, uma vez que é fácil contornar este último através de uma doação. No direito alemão, em conformidade com a ideia de «herança antecipada», o imposto sobre as doações é cobrado essencialmente segundo as mesmas regras jurídicas que o imposto sucessório. Outros Estados-Membros, como o Reino de Espanha, a República Francesa, a República Italiana e a República da Polónia, procedem da mesma forma.

27 Na hipótese de o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 se aplicar ao imposto sobre as doações, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, em segundo lugar, se esta disposição se opõe a que um funcionário da União que, exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União, fixou a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o seu Estado-Membro de origem possa ter um domicílio fiscal num Estado-Membro que não seja aquele em que exerce as suas funções, para efeitos da sujeição a tal imposto.

28 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. [O artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo (n.º 7) relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia] aplica-se à cobrança do imposto sobre as doações?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: [O artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo (n.º 7)] exclui a possibilidade de um funcionário ou outro agente da União, que tenha fixado a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o do Estado-Membro de origem, exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União, estabelecer um domicílio fiscal adicional num Estado-Membro que não seja o do Estado onde exerce a sua atividade se, simultaneamente, conservar o domicílio efetivo no Estado de atividade?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

29 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 deve ser interpretado no sentido de que se aplica a um imposto que incide sobre as doações.

30 A título preliminar, importa recordar que, de acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta os seus termos, o contexto em que se inscreve e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (Acórdãos de 17 de novembro de 1983, Merck, 292/82, EU:C:1983:335, n.º 12, e de 1 de agosto de 2025, Alace e Canpelli, C-758/24 e C-759/24, EU:C:2025:591, n.º 91).

31 Em primeiro lugar, nos termos do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, «[p]ara efeitos da aplicação dos impostos sobre o rendimento ou sobre o património e do imposto sucessório, bem como para efeitos da aplicação das convenções concluídas entre os Estados-Membros da União, destinadas a evitar a dupla tributação, os funcionários e outros agentes da União que, exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União, fixem a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o do país onde tenham o domicílio fiscal no momento da sua entrada ao serviço da União, são considerados, quer no país da residência, quer no país do domicílio fiscal, como tendo conservado o domicílio neste último Estado, desde que se trate de membro da União».

32 Resulta da sua redação que esta disposição distingue, por um lado, o domicílio fiscal dos funcionários e outros agentes da União, que estes são considerados como tendo conservado no Estado-Membro em que este domicílio se situava no momento da sua entrada ao serviço da União (a seguir «Estado de origem»), e, por outro, a residência efetiva que estes funcionários e outros agentes fixam no território de um Estado-Membro que não seja o seu Estado de origem (a seguir «Estado de residência»), exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União.

33 A referida disposição prevê assim que, apesar da sua fixação num Estado-Membro que não seja o seu Estado de origem, os funcionários e outros agentes da União que se tenham estabelecido no território deste outro Estado-Membro exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União conservam o seu domicílio fiscal no seu Estado de origem para efeitos da aplicação dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, bem como do imposto sucessório.

34 Há que observar que o imposto sobre as doações não é mencionado no artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, que apenas visa explicitamente três categorias de impostos, a saber, os impostos sobre o rendimento e sobre o património, bem como o imposto sucessório, sem os definir.

35 A este respeito, o Governo Alemão sustenta que os conceitos de impostos sobre o rendimento e sobre o património, bem como de imposto sucessório devem ser definidos por referência ao direito nacional.

36 É certo que o Tribunal de Justiça declarou que a tributação sobre o rendimento devida, no Estado de origem de um funcionário, com base no valor locativo da habitação de que este era proprietário no Estado de residência devia ser determinada segundo os critérios do direito nacional do Estado de origem (v., neste sentido, Acórdão de 25 de maio de 1993, Kristoffersen, C-263/91, EU:C:1993:207, n.os 11 a 13). No entanto, o facto de o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 enunciar uma regra que determina o domicílio fiscal dos funcionários e outros agentes da União para efeitos da aplicação de impostos nacionais não implica que as categorias de impostos às quais esta regra é aplicável correspondam às definições que lhes são dadas pelas legislações dos Estados-Membros.

37 Com efeito, tal interpretação seria incompatível com a necessidade de garantir uma aplicação uniforme do regime fiscal dos funcionários e outros agentes da União que é instituído pelo Protocolo n.º 7 (v., neste sentido, Acórdão de 17 de junho de 1993, X, C-88/92, EU:C:1993:246, n.º 14).

38 Por um lado, esta interpretação conduziria a fazer depender o âmbito de aplicação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 das definições específicas das diferentes categorias de impostos adotadas pelo direito nacional. Consoante os conceitos de impostos sobre o rendimento, bem como sobre o património e de imposto sucessório incluam ou não, segundo o direito nacional, o imposto sobre as doações, o domicílio fiscal dos funcionários e outros agentes da União para efeitos da cobrança deste último imposto deixaria de depender desta disposição do Protocolo n.º 7, passando a depender das opções feitas pelos Estados-Membros.

39 Por outro lado, esta interpretação introduziria, na aplicação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, uma incerteza suscetível de gerar conflitos de competência fiscal, ao deixar em aberto a questão de saber se os conceitos de impostos sobre o rendimento e sobre o património, bem como de imposto sucessório devem ser entendidos segundo o direito nacional do Estado de origem ou segundo o do Estado de residência. Como o advogado-geral salientou no n.º 32 das suas conclusões, se a ordem jurídica de um destes dois Estados definisse o imposto sobre as doações como um tipo de imposto sobre o rendimento, ao passo que a ordem jurídica do outro Estado o considerasse um imposto inteiramente distinto das categorias mencionadas no artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, esta disposição seria ou não aplicável, consoante o direito nacional a que se fizesse referência.

40 Resulta do exposto que os conceitos de impostos sobre o rendimento e sobre o património e de imposto sucessório, na aceção do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, constituem conceitos autónomos do direito da União que devem ser interpretados de modo uniforme, independentemente das qualificações utilizadas nos Estados-Membros (v., por analogia, Acórdão de 20 de janeiro de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, n.º 39).

41 É certo que, como já foi salientado no n.º 34 do presente acórdão, a redação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 não contém nenhuma definição destes conceitos. No entanto, resulta do espírito desta disposição, como o advogado-geral salientou, em substância, nos n.os 44 e 45 das suas conclusões, que um imposto sobre as doações partilha determinadas características essenciais tanto com o imposto sucessório como com o imposto sobre o rendimento, expressamente visados nesta redação, uma vez que incide sobre a

transferência gratuita de património ou sobre o enriquecimento resultante de tal transferência. Tendo em conta estas características comuns, as doações estão sujeitas, na maior parte das ordens jurídicas dos Estados-Membros, quer ao imposto sobre as sucessões, quer ao imposto sobre o rendimento.

42 No que respeita, em segundo lugar, ao contexto em que esta disposição se inscreve e aos objetivos prosseguidos pelo Protocolo n.º 7, resulta, primeiro, do artigo 343.º TFUE, recordado no considerando único deste protocolo, que o referido protocolo confere à União «[os] privilégios e imunidades necessários ao cumprimento da sua missão».

43 Daqui resulta que os privilégios, imunidades e facilidades dos funcionários e outros agentes da União devem ser interpretados no sentido mais favorável ao cumprimento da missão da União.

44 A este respeito, é do interesse da União, a fim de tornar atrativa a entrada ao seu serviço de funcionários e outros agentes, que regras claras permitam atenuar as dificuldades administrativas inerentes à mobilidade entre Estados-Membros que, na maioria das vezes, o recrutamento por uma instituição da União implica. Nesta perspetiva, a manutenção do domicílio fiscal preexistente, em aplicação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, evita aos funcionários e outros agentes da União as incertezas e as diligências que, na falta desta regra, a transferência do seu domicílio fiscal para outro Estado-Membro implicaria.

45 A exclusão do imposto sobre as doações do âmbito de aplicação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 conduziria a que os funcionários e outros agentes da União que deixaram o seu Estado de origem para entrar ao serviço da União tivessem dois domicílios fiscais: o primeiro, neste Estado, para efeitos da aplicação dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, bem como do imposto sucessório, e o segundo, no Estado-Membro em que o funcionário ou o outro agente da União tem a sua residência efetiva, apenas para efeitos da aplicação do imposto sobre as doações.

46 Além disso, a determinação deste segundo domicílio fiscal poderia revelar-se mais complexa. Com efeito, nos termos do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, a manutenção do domicílio fiscal do funcionário ou do outro agente da União no seu Estado de origem vale não só para efeitos da aplicação dos impostos mencionados neste artigo mas também «para efeitos da aplicação das convenções concluídas entre os Estados-Membros da União, destinadas a evitar a dupla tributação». Por conseguinte, na hipótese de uma convenção fiscal bilateral entre o Estado de origem e o Estado de residência ser interpretada no sentido de que é aplicável à tributação das doações, colocar-se-ia a questão de saber se o domicílio fiscal, para efeitos da aplicação do imposto sobre as doações, é determinado pelo artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 e, por conseguinte, continua a ser o do Estado de origem.

47 Uma interpretação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, tão complexa e incerta quanto ao seu resultado e que, além disso, não é corroborada pelo espírito desta disposição, iria contra o objetivo prosseguido, no interesse da União, pela referida disposição, que visa permitir determinar de forma simples e previsível a situação fiscal dos funcionários e outros agentes da União no que respeita às imposições a que se aplica, para promover o caráter atrativo das instituições, órgãos e organismos da União.

48 Segundo, resulta do artigo 17.º do Protocolo n.º 7 que «[o]s privilégios, imunidades e facilidades são concedidos aos funcionários e outros agentes da União exclusivamente no interesse desta».

49 Resulta deste artigo que, não sendo concedidos nem no interesse dos funcionários e outros agentes da União nem no dos Estados-Membros, os privilégios, imunidades e facilidades previstos neste protocolo devem ser interpretados no sentido de que são neutros relativamente aos interesses de uns e de outros.

50 Por conseguinte, como o advogado-geral salientou, em substância, nos n.os 40 e 41 das suas conclusões, a regra enunciada no artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 não confere vantagem fiscal nem aos funcionários e outros agentes da União nem aos Estados-Membros em que estes se estabelecem para poderem exercer as suas funções, uma vez que, para efeitos da aplicação dos impostos visados nesta disposição, estes funcionários e outros agentes conservam o seu domicílio fiscal no seu Estado de origem. Em contrapartida, esta regra garante que o Estado de origem não seja indevidamente privado do seu poder de tributação sobre as pessoas que, de outro modo, teriam conservado a sua residência fiscal neste Estado.

51 Em contrapartida, uma interpretação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 segundo a qual o imposto sobre as doações está excluído das categorias de impostos relativamente às quais este artigo prevê a manutenção do domicílio fiscal no Estado de origem seria contrária ao objetivo de neutralidade mencionado no n.º 49 do presente acórdão.

52 Com efeito, por um lado, a transferência para o Estado de residência do domicílio fiscal para efeitos da cobrança do imposto sobre as doações seria fiscalmente vantajosa para alguns funcionários e outros agentes da União e desvantajosa para outros, consoante os regimes de tributação das doações aplicáveis, respetivamente, no Estado de origem e no Estado de residência. Por outro lado, esta transferência favoreceria fiscalmente os Estados-Membros em que as instituições da União têm a sua sede e nos quais, por conseguinte, se situam geralmente os locais de afetação dos funcionários e outros agentes da União, e desfavoreceria os outros Estados-Membros.

53 Terceiro, o efeito útil do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 ficaria parcialmente comprometido se esta disposição fosse interpretada no sentido de que não se aplica ao imposto sobre as doações. Com efeito, segundo esta interpretação, os funcionários e outros agentes da União que tivessem transferido a sua residência para outro Estado-Membro no momento do seu recrutamento para exercer as suas funções teriam domicílios fiscais em Estados-Membros distintos para efeitos da aplicação do imposto sucessório e do imposto sobre as doações e estariam assim sujeitos a regimes fiscais nacionais diferentes relativamente a estes dois impostos.

54 Nestas circunstâncias, existiria um risco de o imposto sucessório ser contornado através de uma doação, na hipótese de o imposto aplicável a esta última no Estado de residência ser mais vantajoso do que o imposto sucessório aplicável no Estado de origem.

55 Esta possibilidade comprometeria o efeito útil do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 na parte em que esta disposição mantém no Estado de origem o domicílio fiscal para efeitos da cobrança do imposto sucessório.

56 Como o advogado-geral salientou, em substância, no n.º 45 das suas conclusões, interpretar o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 no sentido de que mantém também no Estado de origem o domicílio fiscal dos funcionários e outros agentes da União para efeitos da cobrança do imposto sobre as doações permite, pelo contrário, sujeitar tanto as

doações como as sucessões de que estes funcionários e outros agentes beneficiam a um regime fiscal coerente, que tem em conta as semelhanças que estes dois tipos de transmissão apresentam, como sucede geralmente no direito fiscal dos Estados-Membros.

57 À luz das considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 deve ser interpretado no sentido de que se aplica a um imposto que incide sobre as doações.

Quanto à segunda questão

58 Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, com a sua segunda questão, se o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 exclui «a possibilidade de um funcionário ou outro agente da União, que tenha fixado a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o do Estado-Membro de origem, exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União, estabelecer um domicílio fiscal adicional num Estado-Membro que não seja o do Estado onde exerce a sua atividade se, simultaneamente, conservar o domicílio efetivo no Estado de atividade».

59 De acordo com jurisprudência constante, no âmbito do procedimento de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça instituído pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas (Acórdão de 16 de julho de 2026, AEDT e État du Grand-Duché de Luxembourg, C-158/25, EU:C:2026:591, n.º 21 e jurisprudência aí referida).

60 A este respeito, importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio evoca, na sua segunda questão, a possibilidade de um funcionário ou outro agente da União abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 poder ter, além do seu domicílio fiscal no Estado de origem, um «domicílio fiscal adicional» num Estado-Membro que não seja aquele em que exerce as suas funções.

61 Todavia, como resulta da redação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, que menciona duas vezes o domicílio fiscal no singular, os funcionários e outros agentes da União que, em razão do exercício das suas funções, deixam o seu Estado de origem para estabelecer a sua residência no território de outro Estado-Membro só são considerados como tendo conservado um único domicílio fiscal, no seu Estado de origem. Esta leitura é corroborada pelo objetivo desta disposição, recordado no n.º 47 do presente acórdão, que consiste em permitir determinar de forma simples e previsível a situação fiscal dos funcionários e outros agentes da União relativamente às imposições a que se aplica.

62 Daqui resulta que, em conformidade com o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, não se pode considerar que A tenha, além do domicílio fiscal que tem no seu Estado de origem, um domicílio fiscal suplementar no Estado de residência, no caso em apreço, na Alemanha.

63 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, nos termos do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, a aplicação desta disposição a um funcionário ou outro agente da União está subordinada ao requisito de este ter fixado a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o seu Estado de origem «exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União». No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio

duvida de que este requisito esteja preenchido, uma vez que A, membro do pessoal do BEI afetado à sede deste órgão, situada no Luxemburgo, transferiu a sua residência para a Alemanha por razões pessoais, ainda que tenha conservado uma habitação que utiliza no Luxemburgo, onde teria, assim, um domicílio efetivo.

64 Tendo em conta as observações precedentes, há que reformular a segunda questão, a fim de dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio.

65 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 deve ser interpretado no sentido de que um funcionário ou outro agente da União que, para exercer as suas funções, fixou a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o seu Estado de origem, mas que tenha posteriormente transferido, por razões pessoais, a sua residência para um Estado-Membro que não é aquele em que exerce as suas funções, conserva o seu domicílio fiscal no seu Estado de origem.

66 Em primeiro lugar, importa observar que não se pode deduzir apenas da redação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 uma resposta segura e unívoca à segunda questão. Embora esta disposição preveja expressamente que a fixação num Estado-Membro que não seja o Estado de origem deve ter como motivo exclusivo o exercício de funções ao serviço da União Europeia, a sua redação pode ser objeto de duas interpretações diferentes.

67 De acordo com uma primeira interpretação, o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 pode ser lido no sentido de que é aplicável aos funcionários e outros agentes da União desde que fixem o seu local de residência unicamente no Estado-Membro em que exercem as suas funções. A referência à fixação da residência do funcionário ou do outro agente noutro Estado-Membro que não o seu Estado de origem «exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União» impõe essa leitura. Este motivo de fixação da residência poderia ser objeto de uma nuance, que o advogado-geral propôs nos n.os 77 e 78 das suas conclusões, de acordo com a qual a fixação da residência noutro Estado-Membro deveria estar ligada não exclusivamente, mas de forma determinante ao exercício de funções ao serviço da União. Assim interpretado, o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 não seria aplicável quando o funcionário ou o outro agente fixa, por razões pessoais, a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja aquele em que exerce as suas funções.

68 De acordo com uma segunda interpretação, o motivo da fixação num Estado-Membro que não é o Estado de origem, mencionado no artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, referir-se-ia apenas à decisão do funcionário ou de outro agente de transferir a sua residência para um Estado-Membro que não seja o seu Estado de origem, a fim de poder exercer as suas funções ao serviço da União, sem que seja exigido, nesta leitura, que o Estado de residência seja necessariamente o do exercício das funções. Assim interpretada, esta disposição não excluiria, por si só, que o interessado pudesse conservar o seu domicílio fiscal no seu Estado de origem, ainda que se fixasse, por razões pessoais, num Estado-Membro que não seja aquele em que exerce as suas funções.

69 Tendo em conta que a mera redação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 não fornece indicações a favor de uma ou de outra das interpretações acima referidas, há que analisar, em segundo lugar, o contexto em que esta disposição se inscreve.

70 A este respeito, resulta, por um lado, do artigo 17.º do Protocolo n.º 7 que as normas deste protocolo são instituídas no interesse exclusivo da União. Por outro lado, os artigos 12.º e 13.º do Protocolo n.º 7 estabelecem uma repartição das competências fiscais entre a União, o Estado onde o funcionário tinha o seu domicílio fiscal antes da sua entrada ao serviço da União e o Estado onde o mesmo funcionário se fixou em razão do exercício das suas funções ao serviço da União. O Tribunal de Justiça deduziu destas disposições que o artigo 13.º do Protocolo n.º 7 devia ser interpretado no sentido de que a determinação do domicílio fiscal do funcionário ou do outro agente da União não pode depender da vontade do interessado (v., neste sentido, Acórdão de 17 de junho de 1993, X, C-88/92, EU:C:1993:246, n.ºs 10, 11 e 13).

71 Ora, seria esse o caso se o funcionário ou o outro agente pudesse, por razões pessoais, transferir a sua residência para um Estado-Membro que não fosse aquele em que exerce as suas funções ao serviço da União e aí estabelecer o seu domicílio fiscal, escolhendo assim um domicílio fiscal que não o do seu Estado de origem, ainda que estas funções não tivessem cessado.

72 Por conseguinte, o contexto em que se inscreve o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça permite considerar que o motivo de estabelecimento da residência num Estado-Membro que não seja o Estado de origem, mencionado nesta disposição, não deve ser interpretado no sentido de que tem como consequência que um funcionário ou outro agente, enquanto estiver ao serviço da União, fique subtraído à aplicação desta disposição ao transferir a sua residência para um Estado-Membro que não seja aquele em que exerce as suas funções.

73 Em terceiro lugar, esta interpretação é corroborada pelo objetivo do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, recordado no n.º 47 do presente acórdão, que consiste em permitir determinar de forma simples e previsível a situação fiscal dos funcionários e outros agentes da União relativamente às imposições a que se aplica, no interesse do caráter atrativo das instituições, órgãos e organismos da União.

74 Seria contrário a este objetivo interpretar o motivo da fixação da residência num Estado-Membro que não seja o Estado de origem, baseado no exercício de funções ao serviço da União e visado no artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7, no sentido de que exclui do âmbito de aplicação desta disposição os funcionários e outros agentes da União que tenham estabelecido a sua residência num Estado-Membro que não seja aquele em que exercem as suas funções.

75 Com efeito, a escolha de uma residência resulta geralmente de múltiplas considerações, que não são apenas profissionais mas também económicas, pessoais e familiares, e que refletem um conjunto de preferências e de condicionalismos.

76 Ora, embora os funcionários ou os outros agentes, ao deixarem o seu Estado de origem para entrarem ao serviço da União, residam, na maior parte das vezes, no Estado-Membro de exercício das suas funções, podem também ser obrigados a estabelecer ou a transferir o centro dos seus interesses familiares para um Estado-Membro que não seja o do exercício das suas funções, ou optar por fazê-lo.

77 Mesmo admitindo que a redação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 permita a nuance mencionada no n.º 67 do presente acórdão, de modo que o exercício de funções ao serviço da União seria apenas o critério determinante, e não exclusivo, da

escolha da residência, tal interpretação tornaria incerta a aplicação desta disposição, ao fazê-la depender da apreciação das motivações subjetivas que determinaram os funcionários e outros agentes da União no momento desta escolha.

78 Em contrapartida, a interpretação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 segundo a qual esta disposição é aplicável aos funcionários e outros agentes da União que transferem a sua residência para um Estado-Membro que não seja o seu Estado de origem exclusivamente para o exercício de funções ao serviço da União, incluindo quando residem num Estado-Membro que não seja aquele em que exercem as suas funções, com a consequência de que estes funcionários e outros agentes da União conservam o seu domicílio fiscal no seu Estado de origem, permite determinar de forma clara e previsível o domicílio fiscal dos funcionários e outros agentes da União, sem suscitar dificuldades de aplicação.

79 De acordo com esta interpretação, os funcionários e outros agentes da União conservam o seu domicílio fiscal no seu Estado de origem, independentemente da sua eventual escolha de fixar ou de transferir posteriormente a sua residência para um Estado-Membro que não seja aquele em que exercem as suas funções. Tal escolha não altera, por conseguinte, o domicílio fiscal tal como é determinado em aplicação do artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7.

80 No entanto, importa recordar, para todos os efeitos úteis, que a escolha da residência pelos funcionários e outros agentes da União está enquadrada, nomeadamente, pelo artigo 20.º do Estatuto dos Funcionários da União Europeia, o qual impõe ao funcionário da União a obrigação de «residir na localidade da sua afetação ou a uma distância tal que não cause estorvo ao exercício das suas funções». Do mesmo modo, o Regulamento do Pessoal do BEI, adotado em 20 de abril de 1960 pelo Conselho de Administração do BEI, na versão aplicável a A, prevê, no seu artigo 10.º, que, «[s]alvo com autorização especial, os membros do pessoal são obrigados a residir no local da sua afetação ou nas suas proximidades».

81 À luz das observações precedentes, há que responder à segunda questão que o artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo n.º 7 deve ser interpretado no sentido de que um funcionário ou outro agente da União que, para exercer as suas funções, fixou a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o seu Estado de origem, mas que tenha posteriormente transferido, por razões pessoais, a sua residência para um Estado-Membro que não é aquele em que exerce as suas funções, conserva o seu domicílio fiscal no seu Estado de origem.

Quanto às despesas

82 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:

1) O artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo (n.º 7) relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia deve ser interpretado no sentido de que se aplica a um imposto que incide sobre as doações.

2) O artigo 13.º, primeiro parágrafo, primeiro período, do Protocolo (n.º 7) relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia deve ser interpretado no sentido de que um funcionário ou outro agente da União Europeia que, para exercer as suas funções, fixou a sua residência no território de um Estado-Membro que não seja o seu Estado-Membro de origem, mas que tenha posteriormente transferido, por razões pessoais, a sua residência para um Estado-Membro que não é aquele em que exerce as suas funções, conserva o seu domicílio fiscal no seu Estado de origem.

Assinaturas