Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

21 de dezembro de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de capitais — Artigos 63.º e 65.º TFUE — Regulamentação nacional sobre o imposto sucessório — Bens imóveis situados no território nacional — Obrigação tributária limitada — Tratamento diferente dos residentes e dos não residentes — Direito a um abatimento à matéria coletável — Redução proporcional em caso de obrigação tributária limitada — Obrigações relacionadas com as legítimas — Não dedução em caso de obrigação tributária limitada»

No processo C-394/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha), por Decisão de 20 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de agosto de 2020, no processo

XY

contra

Finanzamt V,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan (relator), presidente de secção, K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Quinta Secção, C. Lycourgos, presidente da Quarta Secção, I. Jarukaitis e M. Ilešič, juízes,

advogado-geral: J. Richard de la Tour,

secretário: C. Di Bella, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 9 de junho de 2021,

considerando as observações apresentadas:

– em representação de XY, por R. Weller, Steuerberater,

– em representação do Governo alemão, por J. Möller, R. Kanitz e S. Costanzo, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

– em representação do Governo espanhol, por M. J. Ruiz Sánchez, na qualidade de agente,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de setembro de 2021,

profere o presente

Acórdão

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

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe XY ao Finanzamt V (Serviço de Finanças V, Alemanha) a respeito do cálculo do imposto sucessório relativo a imóveis situados na Alemanha.

Quadro jurídico

3 A Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Lei do Imposto Sucessório e sobre as Doações), na sua versão publicada em 27 de fevereiro de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), conforme modificada pela 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 (BGBl. 2017 I, p. 1682) (a seguir «ErbStG»), 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];

[…]»

4 Nos termos do § 2 da ErbStG, sob a epígrafe «Sujeição pessoal»:

«(1) A obrigação tributária constitui-se

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 Bewertungsgesetz [Lei Relativa à Avaliação Fiscal] (obrigação tributária limitada).

[…]»

5 O § 3 da ErbStG, sob a epígrafe «Transmissão [por morte]», dispõe, no seu 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 (BGBl. 2002 I, p. 42; retificações no BGBl. 2002 I, p. 2909, e no BGBl. 2003 I, p. 738), a seguir "BGB"];

[…]»

6 O § 9 da ErbStG prevê que o facto gerador do imposto é, em caso de transmissão por morte, o falecimento da pessoa.

7 Nos termos do § 10 da ErbStG, sob a epígrafe «Transmissão sujeita a imposto»:

«(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;

[…]

(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. […]

[…]»

8 O § 15 da ErbStG, sob a epígrafe «Classes do imposto», prevê:

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

Classe I:

1. Cônjuge e companheiro,

2. Filhos e filhos do cônjuge,

[…]»

9 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 [por outro]. As heranças mais antigas contam pelo seu valor original.

[…]»

10 O § 37 da ErbStG, sob a epígrafe «Classes do imposto», prevê, no seu n.º 14:

«Os §§ […] e 16, n.os 1 e 2, na versão em vigor em 25 de junho de 2017, são aplicáveis às aquisições sujeitas a imposto após 24 de junho de 2017.»

11 O § 121 da Bewertungsgesetz (Lei [Relativa à] Avaliação Fiscal), na sua versão publicada em 1 de fevereiro de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), conforme alterada pela Lei de 4 de novembro de 2016, sob a epígrafe «Património situado na Alemanha», dispõe:

«Considera-se património situado na Alemanha:

1. Os terrenos agrícolas e florestais;

2. Os imóveis situados na Alemanha;

[…]»

12 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 do herdeiro o pagamento da legítima. A legítima corresponde a metade do valor da quota hereditária legal […]»

13 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.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 A recorrente no processo principal é uma cidadã austríaca que reside na Áustria. É filha de E, que era igualmente nacional austríaco residente na Áustria e cuja morte ocorreu em 12 de agosto de 2018.

15 Este último era proprietário de três imóveis e de um terreno na Alemanha. Redigiu um testamento no qual designou a filha como sua única legatária, tendo a sua esposa e o seu filho direito às respetivas legítimas.

16 Na sequência do falecimento do pai, a recorrente no processo principal comprometeu-se, por contrato, a pagar à mãe e ao irmão as quantias de 1 700 000 euros e de 2 850 000 euros, a fim de retificar os respetivos direitos à legítima. Na declaração de imposto sucessório que entregou ao Finanzamt V (Serviço de Finanças V) requereu que fossem deduzidas do valor da sucessão as obrigações respeitantes às legítimas, como passivo da herança, ou seja, 43 % do respetivo valor, no montante total de 1 956 500 euros. Considerou que a parte do património imobiliário sujeita a imposto sucessório na Alemanha representava 43 % do valor da massa hereditária total, no montante de 11 592 598,10 euros, que incluía igualmente capital financeiro e um imóvel situado em Espanha.

17 O Serviço de Finanças V fixou em 642 333 euros o imposto sucessório devido pela recorrente no processo principal. Aplicou o imposto apenas aos imóveis situados na Alemanha. Recusou deduzir as obrigações relacionadas com as legítimas, enquanto passivo da herança, pelo facto de, em conformidade com o § 10, n.º 6, segundo período, da ErbStG, essas legítimas não terem uma relação económica com os imóveis incluídos na massa hereditária. Além disso, para efeitos do cálculo do imposto sucessório, teve em conta, em vez do abatimento de 400 000 euros previsto, em princípio, para os filhos da pessoa falecida, por força do § 16, n.º 1, ponto 2, desta ErbStG, um abatimento de um montante inferior, em aplicação do § 16, n.º 2, da referida ErbStG.

18 No seu recurso para o Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha), a recorrente no processo principal alega que tem direito à totalidade do abatimento previsto no § 16, n.º 1, ponto 2, da ErbStG, afirmando que o n.º 2 desta disposição é contrário ao direito da União. Considera, além disso, que o mesmo se passa com a recusa de deduzir, enquanto passivo da herança, a totalidade ou parte do valor das obrigações relacionadas com as legítimas, até ao montante que a recorrente no processo principal calculou.

19 O órgão jurisdicional de reenvio afirma que a solução do litígio que lhe foi submetido depende da questão de saber se o § 16, n.º 2, da ErbStG e o § 10, n.º 6, segundo período, desta, que se aplicam em caso de obrigação tributária limitada em imposto sucessório quando, em circunstâncias como as do processo principal, nem a pessoa falecida nem o herdeiro tinham domicílio ou residência habitual na Alemanha à data da morte, estão em conformidade com o artigo 63.º, n.º 1, e com o artigo 65.º TFUE.

20 Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional refere que o § 16, n.º 2, da ErbStG foi introduzido pelo legislador alemão na sequência do Acórdão de 8 de junho de 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Por força dessa disposição e em conformidade com o § 37, n.º 14, da ErbStG, relativamente às transmissões por morte cujo facto gerador do imposto seja posterior a 24 de junho de 2017, haveria que diminuir o abatimento previsto no § 16, n.º 1, da ErbStG de um montante calculado em aplicação do n.º 2 desta disposição. No entanto, o referido órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade desta nova regulamentação com o artigo 63.º, n.º 1, e com o artigo 65.º TFUE, conforme interpretados pelo Tribunal de Justiça.

21 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente sobre a compatibilidade do § 10, n.º 6, segundo período, da ErbStG com estas disposições.

22 No âmbito da obrigação tributária limitada em imposto sucessório em causa no processo principal, o Serviço de Finanças V apenas tributou o património imobiliário situado na Alemanha. A este respeito, o § 10, n.º 6, da ErbStG não permite à recorrente no processo principal deduzir, enquanto passivo da herança, em aplicação do § 10, n.º 5, da referida ErbStG, o valor das obrigações relacionadas com as legítimas da mãe e do irmão, que deve cumprir.

23 Com efeito, por força da jurisprudência do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), o nexo económico exigido por este § 10, n.º 6, para efeitos da dedutibilidade das dívidas e dos encargos só existe quando estes possam ser associados a elementos do património determinados incluídos na herança. Ora, segundo esta jurisprudência, o facto de a parte correspondente à legítima ser, em conformidade com o § 2311 do BGB, calculada em função do valor da sucessão não cria essa ligação económica, mas, quando muito, uma ligação jurídica.

24 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, admitindo que, à data da morte, a pessoa falecida ou a recorrente no processo principal tivessem domicílio ou residência habitual na Alemanha, esta situação implicaria que a recorrente no processo principal estaria sujeita a uma obrigação tributária ilimitada, o que lhe permitiria deduzir integralmente do património transmitido por morte as obrigações relacionadas com as legítimas, enquanto passivo da herança, com fundamento no § 10, n.º 5, ponto 2, da ErbStG.

25 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 [do abatimento] aplicável à [matéria coletável] do imposto, se [a pessoa falecida], 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 [do abatimento] 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 [a pessoa falecida], 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 d[a pessoa falecida], tivesse o seu domicílio ou residência habitual no primeiro daqueles Estados-Membros?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

26 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 63.º 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 que, em caso de transmissão de imóveis situados no território nacional, quando, à data da morte, nem a pessoa falecida nem o herdeiro tivessem domicílio ou residência habitual nesse Estado-Membro, o abatimento à matéria coletável é diminuído, relativamente ao abatimento aplicado quando pelo menos um deles tivesse, naquela data, domicílio ou residência habitual no referido Estado-Membro, de um montante correspondente à parte que representa o valor do património que não está sujeito a tributação nesse mesmo Estado-Membro relativamente ao valor da massa hereditária total.

27 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, embora a tributação direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercê-la com observância do direito da União, designadamente das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE [v., designadamente, Acórdãos de 23 de fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, n.º 36 e jurisprudência referida; de 3 de março de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, n.º 73 e jurisprudência referida; e de 29 de abril de 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Rendimentos pagos por OICVM), C-480/19, EU:C:2021:334, n.º 25 e jurisprudência referida].

28 O artigo 63.º, n.º 1, TFUE proíbe, em termos gerais, as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e os países terceiros.

29 O imposto cobrado sobre as sucessões, que consistem numa transmissão a uma ou mais pessoas do património deixado por uma pessoa falecida, enquadra-se nas disposições do Tratado FUE relativas aos movimentos de capitais abrangidos pelo artigo 63.º TFUE, com exceção dos casos em que os seus elementos constitutivos se situem no interior de um único Estado-Membro (Acórdão de 26 de maio de 2016, Comissão/Grécia, C-244/15, EU:C:2016:359, n.º 25 e jurisprudência referida).

30 Uma situação em que um Estado-Membro aplica o imposto sucessório a bens sucessórios situados no seu território, pertencentes a uma pessoa que ali não reside à data da sua morte e que revertem a favor de um herdeiro igualmente não residente, não pode ser considerada uma situação puramente interna. Por conseguinte, tal situação enquadra-se nos movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

31 Assim, há que examinar se uma regulamentação nacional que prevê, em caso de obrigação tributária limitada em imposto sucessório, uma redução do abatimento à matéria coletável constitui uma restrição aos movimentos de capitais na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE e, na afirmativa, se essa restrição é justificada.

Quanto à existência de uma restrição na aceção do artigo 63.º TFUE

32 No que respeita ao caso das sucessões, as medidas que constituem restrições aos movimentos de capitais incluem as que têm por efeito diminuir o valor da sucessão de um residente num Estado diferente daquele em cujo território se encontram os bens em causa (Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 23 e jurisprudência referida).

33 No caso em apreço, a regulamentação nacional em causa no processo principal prevê que, quando uma sucessão abrange bens imóveis situados na Alemanha e nem a pessoa falecida nem o herdeiro residem nesse Estado-Membro à data da morte, o abatimento à matéria coletável é inferior ao que seria aplicado se a pessoa falecida ou o herdeiro tivessem, nessa data, residido no referido Estado-Membro. Com efeito, esse abatimento é diminuído de um montante correspondente à parte que representa o valor do património que está sujeito a imposto nesse mesmo Estado-Membro relativamente ao valor da massa hereditária total.

34 Por conseguinte, tal regulamentação tem como consequência que as sucessões entre não residentes sejam sujeitas a uma carga fiscal mais pesada do que as que envolvem pelo menos um residente e, portanto, tem por efeito diminuir o valor da sucessão. Daqui resulta que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE (v., designadamente, Acórdãos de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.ºs 25 e 26 e jurisprudência referida).

Quanto à existência de uma justificação para a restrição à livre circulação de capitais ao abrigo do artigo 65.º TFUE

35 Resulta do n.º 1 do artigo 65.º TFUE, lido em conjugação com o n.º 3 deste mesmo artigo, que os Estados-Membros podem estabelecer, na sua regulamentação nacional, uma distinção entre os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes, desde que essa distinção não constitua um meio de discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais.

36 Há, pois, que distinguir os tratamentos desiguais autorizados ao abrigo do n.º 1, alínea a), do artigo 65.º TFUE das discriminações arbitrárias proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo. Decorre, a este respeito, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que uma medida nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objetivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v., neste sentido, Acórdão de 30 de junho de 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, n.º 26 e jurisprudência referida). Neste último caso, a diferença de tratamento deve ser de molde a assegurar a realização do objetivo prosseguido e não deve ir além do necessário para alcançar esse objetivo (v., neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, n.º 30 e jurisprudência referida).

– *Quanto à comparabilidade das situações em causa*

37 O Governo alemão alega que uma sucessão que diz respeito a não residentes e uma sucessão que envolve um residente constituem situações objetivamente diferentes. A diferença de tratamento fiscal entre uma sucessão que diz respeito a não residentes e a sucessão que envolve um residente, quanto ao imposto sucessório relativo a bens imóveis situados na Alemanha, é, assim, objetivamente justificada.

38 Importa salientar que, por força da regulamentação em causa no processo principal, o montante do imposto sucessório relativo a imóveis situados na Alemanha é calculado em função, simultaneamente, do valor desses bens imóveis e da relação pessoal existente entre a pessoa falecida e o herdeiro. Ora, nem um nem outro destes dois critérios depende do lugar de residência destes. Além disso, a regulamentação nacional em causa considera que são sujeitos passivos, para efeitos da cobrança do imposto sucessório relativo a bens imóveis situados na Alemanha, tanto o beneficiário de uma sucessão aberta entre não residentes como o beneficiário de uma sucessão que envolve pelo menos um residente. De facto, nos dois casos, a fim de calcular o montante do imposto sucessório, a determinação da classe e da taxa do imposto resulta das mesmas regras. Só no que respeita à determinação do enriquecimento tributável do beneficiário é que esta regulamentação opera, para efeitos do cálculo do imposto sucessório relativo a bens imóveis situados na Alemanha, uma diferença de tratamento entre as sucessões abertas entre não residentes e as que envolvem um residente.

39 Nestas condições, há que considerar que, ao pôr no mesmo plano, para efeitos da tributação de bens imóveis, por um lado, os herdeiros não residentes que adquiriram esse bem de uma pessoa falecida não residente e, por outro, os herdeiros não residentes ou residentes que adquiriram esse bem de uma pessoa falecida residente assim como os herdeiros residentes que adquiriram esse mesmo bem de uma pessoa falecida não residente, o próprio legislador nacional considerou que não existia entre estas duas categorias de herdeiros, à luz das modalidades e das condições de tributação em imposto sucessório, uma diferença de situação objetiva (v., neste sentido, Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 51).

40 É certo que, como alega o Governo alemão, por um lado, a competência fiscal alemã nos casos de obrigação tributária limitada em imposto sucessório aplicável às sucessões entre não residentes está limitada ao património imobiliário interno, ao passo que, nos casos de obrigação tributária ilimitada relativamente a esse imposto sucessório aplicável às sucessões que envolvem, pelo menos, um residente, essa competência é extensiva à totalidade dos bens transmitidos. Por outro lado, no processo principal, contrariamente às disposições que foram objeto, designadamente, do Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), o montante do abatimento aplicável aos herdeiros sujeitos a uma obrigação tributária limitada é determinado não com base numa taxa global fixa mas proporcionalmente ao valor do património sobre o qual se exerce a referida competência relativamente ao valor da massa hereditária total.

41 Todavia, estas circunstâncias não podem infirmar a conclusão contida no n.º 39 do presente acórdão. Com efeito, nos casos de obrigação tributária ilimitada, o montante do abatimento sobre a matéria coletável previsto pela regulamentação em causa no processo principal não varia de modo algum em função do montante da matéria coletável abrangido pela competência fiscal alemã. Como resulta das informações apresentadas ao Tribunal de Justiça, este abatimento, que é apreciado em função da relação de parentesco existente entre o herdeiro e a pessoa falecida, é automaticamente concedido a qualquer herdeiro pelo simples facto de ter a qualidade de sujeito passivo do imposto sucessório na Alemanha, a fim de assegurar a isenção de uma parte do

património familiar através da redução do montante total da sucessão. Ora, no que se refere à tributação resultante do exercício, pela República Federal da Alemanha, da sua competência fiscal, um herdeiro sujeito a uma obrigação tributária limitada encontra-se numa situação comparável à de um herdeiro sujeito a uma obrigação tributária ilimitada, uma vez que, do mesmo modo que a qualidade de sujeito passivo não depende do lugar de residência — dado que a regulamentação em causa sujeita a imposto sucessório qualquer aquisição de bens imóveis situados na Alemanha, quer a pessoa falecida e o herdeiro sejam ou não residentes —, nem a natureza das relações de parentesco entre estes últimos nem o objetivo de isenção parcial do património familiar dependem do lugar de residência (v., neste sentido, Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 53).

42 Assim, o beneficiário de uma sucessão cuja matéria coletável na Alemanha fosse composta por bens imóveis equivalentes àqueles relativamente aos quais a recorrente no processo principal está sujeita a imposto sucessório, se tivesse adquirido esses bens de uma pessoa residente em território alemão com a qual tivesse uma relação de parentesco ou se, residindo nesse território, tivesse adquirido esses bens dessa pessoa que aí não residia, poderia requerer, contrariamente a esta recorrente, a totalidade do abatimento previsto pela regulamentação nacional.

43 Daqui decorre que as circunstâncias invocadas pelo Governo alemão não são suscetíveis de tornar objetivamente diferente, em relação a este abatimento, a situação do herdeiro não residente de uma pessoa falecida não residente relativamente à do herdeiro não residente de uma pessoa falecida residente ou à do herdeiro residente de uma pessoa falecida residente ou não residente (v., neste sentido, Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 55).

44 Resulta do que precede que a diferença de tratamento relativa ao benefício de um abatimento como o que está em causa no processo principal diz respeito a situações objetivamente comparáveis.

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

45 O Governo alemão sustenta que esta diferença de tratamento pode ser justificada, nomeadamente, pela necessidade de garantir a coerência do seu regime fiscal.

46 A este respeito, há que recordar que o Tribunal de Justiça já admitiu que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação 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 através da aplicação de um determinado imposto, devendo o caráter direto deste nexo ser apreciado à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação em causa (Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 59 e jurisprudência referida).

47 No caso em apreço, como foi exposto no n.º 41 do presente acórdão, o Governo alemão alega que, no âmbito do imposto sucessório que tem por objeto tributar o enriquecimento resultante de uma transmissão por morte, o abatimento previsto no § 16 da ErbStG, cujo montante depende da relação de parentesco existente entre a pessoa falecida e o herdeiro, visa assegurar a isenção de uma parte do património familiar através da redução do montante total da sucessão. Em especial, tem por objetivo garantir, no caso de membros de uma família estreitamente ligados, que cada um

desses sujeitos passivos possa beneficiar da sucessão que lhe cabe, sendo parcialmente isento do imposto sucessório, ou mesmo totalmente isento no que respeita às transmissões de menor importância no seio da família.

48 Para este efeito, ao abrigo do § 16, n.º 1, da ErbStG, os beneficiários da sucessão estão em condições de usufruir da totalidade desse abatimento quando a tributação no âmbito da qual este é aplicável é extensiva à massa hereditária total transmitida.

49 Em contrapartida, o n.º 2 deste artigo prevê que o abatimento a que o herdeiro tem direito devido à sua relação de parentesco com a pessoa falecida é reduzido na proporção da parte do enriquecimento do herdeiro que não é da competência fiscal da República Federal da Alemanha.

50 Por conseguinte, uma regulamentação como a que está em causa no processo principal estabelece um nexo direto entre o abatimento que o herdeiro pode requerer e a extensão da competência fiscal exercida relativamente ao enriquecimento que para ele resulta da transmissão por morte.

51 Além do mais, tendo em conta os princípios recordados no n.º 36 do presente acórdão, há que salientar, por um lado, que este nexo é adequado a garantir a realização do objetivo prosseguido por esta regulamentação. Com efeito, a regulamentação em causa no processo principal garante que, para um enriquecimento global do mesmo valor, o abatimento concedido representa uma proporção equivalente da parte da massa hereditária sujeita a tributação, quer a situação seja a de uma obrigação tributária ilimitada ou limitada.

52 Essa regulamentação tem, assim, por efeito evitar que, ao autorizar um herdeiro sujeito a uma obrigação tributária limitada a beneficiar do abatimento na totalidade quando esse abatimento não tenha por objeto uma imposição fiscal sobre a totalidade do enriquecimento resultante da transmissão sucessória, a capacidade contributiva limitada desse sujeito passivo a título parcial seja sistematicamente subavaliada.

53 Por outro lado, a referida regulamentação não vai além do que é necessário para alcançar o objetivo prosseguido, uma vez que se beneficia do abatimento em causa no processo principal na proporção da extensão da competência fiscal exercida pela República Federal da Alemanha relativamente à massa hereditária total. Em especial, decorre desta mesma regulamentação que, se os bens imóveis tributados por este Estado-Membro equivalerem à totalidade dessa massa hereditária, o herdeiro sujeito a uma obrigação tributária limitada tem o direito, à semelhança de um herdeiro sujeito a uma obrigação tributária ilimitada, de beneficiar, na totalidade, do abatimento previsto em razão da sua relação de parentesco com a pessoa falecida.

54 Daqui resulta que, diversamente da legislação que prevê um abatimento com base numa taxa global fixa nos casos de sujeição a uma obrigação tributária limitada em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), a restrição aos movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, resultante de uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, na medida em que é relativa ao abatimento à matéria coletável, é justificada pela necessidade de preservar a coerência do regime fiscal.

55 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro relativa ao cálculo do imposto sucessório que prevê que, em caso de transmissão de imóveis situados no território nacional, quando, à data da morte, nem a pessoa falecida nem o herdeiro

tivessem domicílio ou residência habitual nesse Estado-Membro, o abatimento à matéria coletável é diminuído, relativamente ao abatimento aplicado quando pelo menos um deles tivesse, naquela data, domicílio ou residência habitual no referido Estado-Membro, de um montante correspondente à parte que representa o valor do património que não está sujeito a tributação nesse mesmo Estado-Membro relativamente ao valor da massa hereditária total.

Quanto à segunda questão

56 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 63.º 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 que, em caso de transmissão de imóveis situados no território nacional, quando, à data da morte, nem a pessoa falecida nem o herdeiro tivessem domicílio ou residência habitual nesse Estado-Membro, as obrigações relacionadas com as legítimas não são dedutíveis, enquanto passivo da herança, do valor da sucessão, ao passo que essas obrigações podem ser integralmente deduzidas se pelo menos um deles tivesse, naquela data, domicílio ou residência habitual no referido Estado-Membro.

57 Decorre das considerações expostas nos n.os 27 a 30 do presente acórdão que há que examinar se tal regulamentação nacional constitui uma restrição aos movimentos de capitais na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE e, na afirmativa, se essa restrição é justificada.

Quanto à existência de uma restrição na aceção do artigo 63.º TFUE

58 Como foi recordado no n.º 32 do presente acórdão, em caso de sucessão, as medidas que constituem restrições à livre circulação de capitais incluem as que têm por efeito diminuir o valor da sucessão de um residente num Estado-Membro diferente daquele em cujo território se encontram os bens em causa.

59 No caso em apreço, a regulamentação nacional em causa no processo principal prevê que, no caso de uma sucessão que inclua bens imóveis situados na Alemanha, quando nem a pessoa falecida nem o herdeiro residissem nesse Estado-Membro à data da morte, esse herdeiro não pode deduzir, enquanto passivo da herança, as obrigações relacionadas com as legítimas, ao passo que essa dedutibilidade está prevista quando a pessoa falecida ou o herdeiro tinham residência em território alemão nessa data.

60 Por conseguinte, tal regulamentação, que subordina ao lugar de residência da pessoa falecida e do herdeiro, à data da morte, a faculdade de deduzir da matéria coletável da sucessão as obrigações relacionadas com as legítimas correspondentes a bens imóveis situados no território nacional, tem como consequência que as sucessões entre não residentes relativas a esses bens sejam sujeitas a uma carga fiscal mais pesada do que as que envolvem pelo menos um residente e, portanto, tem por efeito diminuir o valor da referida sucessão. Daqui resulta que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE (v., por analogia, Acórdão de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o., C-11/07, EU:C:2008:489, n.os 45 e 46).

Quanto à existência de uma justificação para a restrição à livre circulação de capitais ao abrigo do 65.º TFUE

61 Por conseguinte, há que examinar se a restrição à livre circulação de capitais assim constatada pode ser justificada nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE e, à luz dos fundamentos expostos nos n.os 35 e 36 do presente acórdão, se a diferença de tratamento diz respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou responde a uma razão imperiosa de interesse geral e, sendo esse o caso, se é adequada a garantir a realização do objetivo que prossegue e não vai além do que é necessário para alcançar esse objetivo.

– *Quanto à comparabilidade das situações em causa*

62 Como resulta dos n.os 37 a 39 do presente acórdão, no que respeita ao montante do imposto sucessório devido em relação a bens imóveis situados na Alemanha, não existe nenhuma diferença objetiva entre, respetivamente, as sucessões entre pessoas das quais nenhuma reside, à data da morte, nesse Estado-Membro e as sucessões entre pessoas das quais pelo menos uma reside, nessa data, no referido Estado.

63 Esta apreciação não pode ser posta em causa pelo argumento do Governo alemão de que, diversamente da jurisprudência resultante, nomeadamente, do Acórdão de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o. (C-11/07, EU:C:2008:489), que dizia respeito à dedutibilidade dos encargos sobre bens imóveis sujeitos a imposto sucessório, as obrigações relacionadas com as legítimas não têm uma relação direta com os bens imóveis situados em território alemão que estão sujeitos ao imposto sucessório.

64 Com efeito, independentemente da sua qualificação em direito nacional, as obrigações relacionadas com as legítimas são relativas, pelo menos em parte, aos bens imóveis situados na Alemanha e sobre os quais a República Federal da Alemanha exerce, por esse motivo, a sua competência fiscal.

65 Resulta do que precede que a diferença de tratamento relativa à dedutibilidade das obrigações relacionadas com as legítimas como a que está em causa no processo principal diz respeito a situações objetivamente comparáveis.

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

66 O Governo alemão sustenta que esta diferença de tratamento pode ser justificada, em primeiro lugar, pela necessidade de garantir a coerência do seu regime fiscal.

67 Como foi recordado no n.º 46 do presente acórdão, a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado. Contudo, para essa justificação ser admitida, é necessário demonstrar a existência de um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através da aplicação de um determinado imposto, devendo o caráter direto deste nexo ser apreciado à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação em causa.

68 No caso em apreço, o Governo alemão alega que as disposições relativas à dedutibilidade das obrigações relacionadas com as legítimas têm por finalidade permitir a determinação do incremento patrimonial efetivo resultante da transmissão por morte e em razão do qual é devido imposto sucessório.

69 Ora, a diferença de tratamento decorrente da regulamentação em causa no processo principal não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão, na medida em que, como salientou o advogado-geral no n.º 104 das suas conclusões, o § 10, n.º 6, da ErbStG tem por efeito excluir a dedução das obrigações relacionadas com as legítimas quando, à data da morte, nem a pessoa falecida nem o beneficiário da sucessão tivessem domicílio ou residência habitual no território alemão, e isso mesmo quando, como resulta do n.º 64 do presente acórdão, essas obrigações apresentem, pelo menos em parte, uma ligação suficiente com os elementos da massa hereditária sobre os quais a República Federal da Alemanha exerce a sua competência fiscal e correspondam a uma fração da massa hereditária que não constitua um enriquecimento dos herdeiros sujeitos a uma obrigação tributária limitada.

70 O Governo alemão alega, em segundo lugar, que uma diferença de tratamento como a que está em causa no processo principal pode ser justificada pelo princípio da territorialidade e pela necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, o que constitui, efetivamente, um objetivo legítimo reconhecido pelo Tribunal de Justiça (Acórdão de 8 de junho de 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, n.º 65).

71 Todavia, há que salientar que a diferença de tratamento relativa à dedutibilidade das obrigações relacionadas com as legítimas em causa no processo principal decorre apenas da aplicação da regulamentação alemã em causa. Além disso, o Governo alemão não explica as razões por que a tomada em consideração das obrigações relacionadas com as legítimas, quando estas últimas se referem aos bens imóveis sobre os quais a República Federal da Alemanha exerce a sua competência fiscal no contexto de uma obrigação tributária limitada, levaria esse Estado-Membro a renunciar a uma parte dessa competência em benefício de outros Estados-Membros ou afetaria o poder tributário desse Estado-Membro (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de junho de 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, n.º 66 e jurisprudência referida, e de 22 de junho de 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, n.º 70).

72 Na medida em que este Estado-Membro alega que tal diferença de tratamento se justifica para evitar uma dupla dedução do passivo relacionado com as legítimas, há que recordar, antes de mais, que um nacional de um Estado-Membro não pode ser privado da possibilidade de invocar disposições do Tratado FUE pelo facto de beneficiar das vantagens fiscais legalmente proporcionadas pelas normas em vigor num Estado-Membro diferente daquele onde reside (Acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 41 e jurisprudência referida).

73 Em seguida, como precisou o Governo alemão nas suas observações escritas e sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não existe uma convenção bilateral entre a República Federal da Alemanha e a República da Áustria em matéria de tributação do imposto sucessório. Nestas condições, o Estado-Membro em cujo território estão situados os bens imóveis objeto da sucessão não pode, para justificar uma restrição à livre circulação de capitais resultante da sua própria regulamentação, invocar a possibilidade, independente da sua vontade, que o herdeiro tem de beneficiar de uma dedução semelhante concedida por outro Estado-Membro, que poderia compensar, no todo ou em parte, o prejuízo sofrido por este último

em consequência da não tomada em consideração, pelo Estado-Membro no qual estão situados os referidos bens imóveis, no cálculo do imposto sucessório, das obrigações relacionadas com as legítimas (v., designadamente, Acórdãos de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o., C-11/07, EU:C:2008:489, n.os 67 e 68; de 11 de setembro de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, n.os 64 e 65; e de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 42).

74 Com efeito, um Estado-Membro não pode invocar a existência de um benefício concedido unilateralmente por outro Estado-Membro, a fim de se eximir às obrigações que lhe incumbem por força do Tratado FUE, nomeadamente por força das disposições deste relativas à livre circulação de capitais (v., designadamente, Acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, n.º 43 e jurisprudência referida).

75 Daqui resulta que a restrição aos movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, decorrente de uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, na medida em que é relativa à não dedutibilidade das obrigações relacionadas com as legítimas, não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão nem pelo princípio da territorialidade e pela necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros.

76 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que os artigos 63.º 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 que, em caso de transmissão de imóveis situados no território nacional, quando, à data da morte, nem a pessoa falecida nem o herdeiro tivessem domicílio ou residência habitual nesse Estado-Membro, as obrigações relacionadas com as legítimas não são dedutíveis, enquanto passivo da herança, do valor da sucessão, ao passo que essas obrigações podem ser integralmente deduzidas se pelo menos um deles tivesse, naquela data, domicílio ou residência habitual no referido Estado-Membro.

Quanto às despesas

77 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 (Quinta Secção) declara:

1) **Os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro relativa ao cálculo do imposto sucessório que prevê que, em caso de transmissão de imóveis situados no território nacional, quando, à data da morte, nem a pessoa falecida nem o herdeiro tivessem domicílio ou residência habitual nesse Estado-Membro, o abatimento à matéria coletável é diminuído, relativamente ao abatimento aplicado quando pelo menos um deles tivesse, naquela data, domicílio ou residência habitual no referido Estado-Membro, de um montante correspondente à parte que representa o valor do património que não está sujeito a tributação nesse mesmo Estado-Membro relativamente ao valor da massa hereditária total.**

2) Os artigos 63.º 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 que, em caso de transmissão de imóveis situados no território nacional, quando, à data da morte, nem a pessoa falecida nem o herdeiro tivessem domicílio ou residência habitual nesse Estado-Membro, as obrigações relacionadas com as legítimas não são dedutíveis, enquanto passivo da herança, do valor da sucessão, ao passo que essas obrigações podem ser integralmente deduzidas se pelo menos um deles tivesse, naquela data, domicílio ou residência habitual no referido Estado-Membro.

Assinaturas