

Processo C-510/08

Vera Mattner

contra

Finanzamt Velbert

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Düsseldorf)

«Livre circulação de capitais – Artigos 56.º CE e 58.º CE – Imposto sobre doações – Terreno onde está edificado um imóvel – Direito a abatimento sobre a matéria colectável – Tratamento diferente dos residentes e dos não residentes»

Sumário do acórdão

Livre circulação de capitais – Restrições – Imposto sobre doações

(Artigos 56.º CE e 58.º CE)

As disposições conjugadas dos artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que dispõe, para o cálculo do imposto sobre as doações, que, quando o doador e o donatário residiam, à data da doação, noutro Estado-Membro, o abatimento sobre a matéria colectável, no caso de doação de um imóvel situado no território desse Estado, é inferior ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um deles residisse, nessa mesma data, no primeiro Estado-Membro.

Efectivamente, quando a legislação nacional faz depender a aplicação de um abatimento sobre a matéria colectável do bem imóvel em causa do local de residência do doador e do donatário, à data da doação, a carga fiscal mais pesada sobre a doação entre não residentes constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

Essa diferença de tratamento não se pode justificar pelo facto de dizer respeito a situações que são objectivamente diferentes. Quando uma legislação nacional põe no mesmo plano, para efeitos da tributação de um bem imóvel adquirido por doação e situado no Estado-Membro em causa, por um lado, os donatários não residentes que adquirem o bem de um doador não residente e, por outro, os donatários residentes ou não que adquirem esse bem de um doador residente e os donatários residentes que adquirem o 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 colectável desse imóvel. Com efeito não existe entre essas duas categorias de pessoas, no tocante às modalidades e às condições dessa cobrança do imposto sobre as doações, nenhuma diferença de situação objectiva que possa justificar uma diferença de tratamento.

De qualquer forma, o Estado-Membro onde se situa o bem imóvel objecto da doação não pode, para justificar uma restrição à livre circulação de capitais resultante da sua legislação, invocar a existência da possibilidade, independente da sua vontade, de o donatário beneficiar de um abatimento similar ao concedido por outro Estado-Membro, como seja o Estado-Membro onde o doador e o donatário residem à data da doação, que pode compensar, total ou parcialmente, o

prejuízo sofrido pelo donatário em virtude do abatimento à taxa reduzida aplicado no cálculo do imposto sobre as doações devido no primeiro Estado?Membro. Isto também se aplica, por maioria de razão, se, como o Governo alemão alegou na audiência, o Estado?Membro onde residem o doador e o donatário aplicar um abatimento inferior ao concedido pelo Estado?Membro em cujo território se situa o imóvel doado, ou fixar o valor desse imóvel num nível superior ao determinado por este último Estado.

Além disso, o risco de contornar as disposições fiscais sobre as sucessões, procedendo a diversas doações simultâneas ou transmitindo todo o património de uma pessoa através de doações faseadas no tempo não pode justificar uma limitação do abatimento aplicável sobre a matéria colectável dado que o risco de evasão é puramente hipotético. Relativamente à eventualidade de doações posteriores, há que observar que, embora seja certo que o Estado?Membro em cujo território se situa um bem imóvel doado quer ter a garantia de que as regras de tributação em matéria de sucessões não são contornadas por doações fraccionadas entre as mesmas pessoas, o risco de evasão alegado, no caso vertente, relativamente a doações efectuadas entre pessoas que não residem nesse Estado?Membro existe também no que diz respeito a doações que envolvem um residente. Uma vez que para impedir essas doações fraccionadas, a legislação nacional prevê, relativamente a doações que envolvem um residente, não a aplicação de um abatimento a taxa reduzida mas, quando muito, que o abatimento à taxa máxima previsto para essas doações só se aplique uma vez sobre a matéria colectável resultante da totalização das doações em causa, a aplicação do abatimento a uma taxa reduzida quando a doação é feita entre pessoas não residentes, não pode ser considerada um meio adequado para atingir o objectivo de evitar essa evasão.

A legislação em causa também não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal nacional, uma vez que a vantagem fiscal resultante, no Estado?Membro em cujo território se situa o bem imóvel objecto de uma doação, da aplicação de um abatimento à taxa máxima sobre a matéria colectável, quando essa doação envolva pelo menos um residente desse Estado, não é compensada nesse Estado por qualquer liquidação a título do imposto sobre as doações.

(cf. n.os 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48-51, 54-56 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

22 de Abril de 2010 (*)

«Livre circulação de capitais – Artigos 56.º CE e 58.º CE – Imposto sobre doações – Terreno onde está edificado um imóvel – Direito a abatimento sobre a matéria colectável – Tratamento diferente dos residentes e dos não residentes»

No processo C-510/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Düsseldorf (Alemanha), por decisão de 14 de Novembro de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de Novembro de 2008, no processo

Vera Mattner

contra

Finanzamt Velbert.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus e A. Ó Caoimh (relator), juízes,

advogado?geral: P. Mengozzi,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 11 de Fevereiro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Finanzamt Velbert, por F. D. Rilinger e G. Köhler, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado? geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões.

proferre o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 39.º CE, 43.º CE, 56.º CE e 58.º CE, relativos, respectivamente, à livre circulação dos trabalhadores, à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Vera Mattner ao Finanzamt Velbert (a seguir «Finanzamt»), relativamente ao cálculo do imposto sobre doações referente a um terreno situado na Alemanha, onde fora construída uma edificação.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 1.º da Directiva 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 L 178, p. 5):

«1. Os Estados-Membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efectuados entre pessoas residentes nos Estados-Membros, sem prejuízo das disposições seguintes. A fim de facilitar a aplicação da presente directiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no [a]nexo I.

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

4 Entre os movimentos de capitais enumerados no anexo I da Directiva 88/361 encontram-se, na rubrica XI desse anexo, os movimentos de capitais de carácter pessoal, que incluem, nomeadamente, os donativos e as doações.

Legislação nacional

5 A Lei do Imposto sobre as Sucessões e Doações (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), na sua versão publicada em 27 de Fevereiro de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), conforme alterada, pela última vez, pela Lei de 10 de Outubro de 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2332), que é a aplicável à data dos factos do processo principal (a seguir «ErbStG»), prevê as seguintes disposições:

§ 1 Operações tributáveis

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

1. As aquisições *mortis causa*;

2. As doações entre vivos;

3. [...]

(2) Salvo disposição em contrário, os preceitos da presente lei relativos à aquisição *mortis causa* aplicam-se também às doações [...]

§ 2 Pessoas sujeitas à obrigação tributária

(1) A obrigação fiscal surge

1. Nos casos a que se refere o § 1, n.º 1, pontos 1 a 3, quando o autor da sucessão, à data da sua morte, o doador, à data da doação, ou o donatário, à data em que o imposto se torna devido, sejam residentes, relativamente a todos os bens objecto de transmissão.

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. Em todos os outros casos, relativamente aos bens adquiridos que sejam património situado no território nacional, na aceção do § 121 da [Lei sobre a Avaliação dos Bens (Bewertungsgesetz), a seguir «BewG»].

[...]

§ 14 Tomada em conta das transmissões anteriores

No caso de diversas aquisições patrimoniais 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 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. Em vez do imposto referido no segundo período, é o imposto efectivamente devido pelos bens adquiridos anteriormente e totalizados, desde que seja mais elevado, que é deduzido do imposto a pagar. [...]

§ 15 Classes de imposto

(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 I:

1. [...]

2. Filhos e enteados [...]

[...]

§ 16 Abatimentos

(1) Nos casos previstos no § 2, n.º 1, ponto 1, é isenta a aquisição

1. [...]

2. Pelos filhos na aceção da classe I, ponto 2, até ao montante de 205 000 euros.

(2) Em lugar do abatimento previsto nos termos do n.º 1, nos casos previstos no § 2, n.º 1, ponto 3, é aplicável um abatimento de 1 100 euros.

[...]

§ 19 Taxas de imposto

1. O imposto sobre as sucessões é cobrado às taxas seguintes:

Valor da aquisição sujeita a imposto

Taxa na classe de imposto

[...]

[...]

Até 52 000 euros, inclusive

7

[...]

[...]

Até 256 000 euros, inclusive

11

[...]

[...]

[...]».

6 O § 121 da BewG, na sua versão publicada em 1 de Fevereiro de 1991 (BGB1. 1991 I, p. 230), conforme alterada, pela última vez, pela Lei de 13 de Dezembro de 2006 (BGB1. 2006 I, p. 2378), sob a epígrafe «Património situado no território nacional», dispõe:

«Pertencem ao património situado no território nacional:

[...]

2. O património imobiliário situado na Alemanha;

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 Por escritura de 23 de Maio de 2007, V. Mattner, cidadã alemã que reside há mais de 35 anos nos Países Baixos, adquiriu por doação efectuada a seu favor pela sua mãe, que também é cidadã alemã e reside nos Países Baixos há mais de 50 anos, um terreno onde fora construído uma edificação, situado em Düsseldorf (Alemanha), no valor de 255 000 euros.

8 Por aviso de liquidação de 24 de Janeiro de 2008, o Finanzamt exigiu a V. Mattner, a título da doação de que beneficiou, um imposto no montante de 27 929 euros. Este montante foi calculado deduzindo ao valor do terreno um abatimento de 1 100 euros e aplicando à matéria colectável daí resultante uma taxa de 11%.

9 Por decisão de 23 de Maio de 2008, o Finanzamt indeferiu a reclamação apresentada por V. Mattner contra o referido aviso de liquidação.

10 V. Mattner interpôs no Finanzgericht Düsseldorf um recurso visando obter o benefício do abatimento de 205 000 euros previsto na lei para as doações a filhos, quando o doador ou o donatário tenham a sua residência no território nacional na data em que é efectuada a doação.

11 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o § 16, n.º 2, da ErbStG restringe a livre circulação de capitais, na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, na medida em que o montante do abatimento fiscal em causa depende do local de residência do doador ou do donatário. Assim, no processo que lhe foi submetido, se V. Mattner ou a sua mãe tivessem residência na Alemanha, a primeira teria podido obter o abatimento de 205 000 euros previsto no n.º 1, ponto 2, do § 16, o que teria feito com que a matéria colectável tivesse ficado reduzida a 50 000 euros e o imposto a pagar fosse, à taxa de 7% aplicável nos termos do § 19, n.º 1, da ErbStG, de 3 500 euros, em vez de 27 929 euros.

12 O referido órgão jurisdicional não está convencido de que esta restrição à livre circulação de capitais se justifique, na medida em que, na sua opinião, são objectivamente comparáveis a situação de uma pessoa sujeita a uma obrigação fiscal ilimitada na Alemanha, à qual foi doado um terreno situado no território alemão, com a de uma pessoa sujeita, no mesmo Estado-Membro, a uma obrigação fiscal limitada, que beneficiou da mesma doação.

13 A este propósito, o órgão jurisdicional de reenvio observa, é certo, que, num acórdão de 21 de Setembro de 2005, o Bundesfinanzhof declarou que, em princípio, existem diferenças substanciais entre os contribuintes sujeitos a uma obrigação fiscal ilimitada e os que estão sujeitos a uma obrigação fiscal limitada, de forma que o legislador não está obrigado a tratar da mesma maneira estas duas categorias de contribuintes, na concessão dos abatimentos de que beneficiam a título pessoal. Com efeito, enquanto, no caso dos contribuintes sujeitos a obrigação fiscal ilimitada, o imposto sobre as sucessões incide sobre a totalidade dos bens transmitidos, este imposto só incide, no caso dos contribuintes sujeitos a uma obrigação fiscal limitada, sobre «o património situado no território nacional» conforme definido no § 121 da BewG. Por conseguinte, a matéria colectável à qual deve ser aplicada o abatimento é, em princípio, muito diferente, consoante exista uma obrigação fiscal ilimitada ou limitada.

14 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio duvida que essas considerações se possam aplicar à cobrança do imposto sobre as doações (a seguir «imposto sobre as doações»), dado que, nesse caso, só os bens doados a título de liberalidade estão sujeitos a imposto e a matéria colectável não é, portanto, diferente, consoante os contribuintes estejam sujeitos a uma obrigação fiscal ilimitada ou limitada. Este órgão jurisdicional considera que também não parece que o tratamento diferente dos contribuintes, consoante estejam sujeitos a uma obrigação fiscal ilimitada ou limitada, se possa justificar por uma razão imperiosa de interesse geral.

15 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre se o § 16, n.º 2, da ErbStG é compatível com os artigos 39.º CE e 43.º CE, na medida em que os efeitos da legislação fiscal em matéria de doações fazem parte das considerações que um nacional de um Estado-Membro pode ter em conta quando decide fazer uso da liberdade que lhe é reconhecida pelo Tratado CE.

16 Nestas condições, o Finanzgericht Düsseldorf decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 39.º [CE] e 43.º CE, bem como o artigo 56.º CE, em conjugação com o artigo 58.º CE, devem ser interpretados no sentido de que se opõem ao regime de um Estado-Membro relativo à cobrança do imposto sobre [as] doações que, em caso da aquisição de um terreno situado no território nacional por um não residente, prevê apenas um abatimento de 1 100 euros, ao passo que, em caso de doação do mesmo terreno, seria concedido um abatimento de 205 000 euros,

se, na data em que foi efectuada a doação, o doador ou o donatário tivessem o seu domicílio no Estado?Membro em causa?»

Quanto à questão prejudicial

17 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se os artigos 39.º CE, 43.º CE, 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado?Membro, como a que está em causa no processo principal, que dispõe, para o cálculo do imposto sobre as doações, que, quando o doador e o donatário residiam, à data da doação, noutro Estado?Membro, o abatimento sobre a matéria colectável, no caso de doação de um imóvel situado no território desse Estado, é inferior ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um deles residisse, nessa mesma data, no primeiro Estado?Membro.

18 De acordo com jurisprudência assente, o artigo 56.º, n.º 1, CE proíbe, em termos gerais, as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados?Membros (acórdãos de 11 de Setembro de 2008, *Eckelkamp e o.*, C-11/07, Colect., p. I-6845, n.º 37, e *Arens?Sikken*, C-43/07, Colect., p. I-6887, n.º 28; e acórdão de 12 de Fevereiro de 2009, *Block*, C-67/08, Colect., p. I-883, n.º 18).

19 Na falta de definição, no Tratado, do conceito de «movimentos de capitais», na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, o Tribunal de Justiça já anteriormente reconheceu valor indicativo à nomenclatura que constitui o anexo I da Directiva 88/361, apesar de esta ter sido adoptada com fundamento nos artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CEE (que passaram a artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CE, revogados pelo Tratado de Amesterdão), sendo que, de acordo com a introdução do mesmo anexo, a lista dele constante não tem carácter taxativo (v., designadamente, acórdão de 23 de Fevereiro de 2006, *van Hilten?van der Heijden*, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 39, bem como acórdãos, já referidos, *Eckelkamp e o.*, n.º 38, *Arens?Sikken*, n.º 29, e *Block*, n.º 19). Ora, os donativos e as doações aparecem na rubrica XI, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», do anexo I da Directiva 88/361 (acórdão de 27 de Janeiro de 2009, *Persche*, C-318/07, Colect., p. I-359, n.º 24).

20 À semelhança do imposto cobrado sobre as sucessões, que consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas, do património deixado por uma pessoa falecida e que se inserem também nessa mesma rubrica do referido anexo I (v., designadamente, acórdão de 17 de Janeiro de 2008, *Jäger*, C-256/06, Colect., p. I-123, n.º 25; acórdãos, já referidos, *Eckelkamp e o.*, n.º 39, *Arens?Sikken*, n.º 30, e *Block*, n.º 20; e acórdão de 15 de Outubro de 2009, *Busley e Cibrian Fernandez*, C-35/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 18), o tratamento fiscal de donativos feitos em dinheiro, bens móveis ou imóveis está abrangido pelas disposições do Tratado relativas aos movimentos de capitais, com excepção dos casos em que os elementos constitutivos das operações em causa se situem no interior de um só Estado?Membro (v., neste sentido, acórdão *Persche*, já referido, n.º 27).

21 A situação em que uma pessoa que reside nos Países Baixos doa a outra pessoa, também residente nesse mesmo Estado?Membro, um terreno situado na Alemanha não pode ser considerada uma situação puramente interna.

22 Consequentemente, a doação em causa no processo principal constitui uma operação abrangida pelos movimentos de capitais, na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE.

23 Nestas condições, não contendo a decisão de reenvio nenhum elemento susceptível de relacionar o litígio no processo principal com a livre circulação dos trabalhadores ou a liberdade de estabelecimento, é desnecessário examinar a aplicabilidade dos artigos 39.º CE e 43.º CE (v.,

neste sentido, acórdão Busley e Cibrian Fernandez, já referido, n.º 19).

24 Há que examinar então, antes de mais, se, como alegam V. Mattner, no processo principal, e a Comissão das Comunidades Europeias, nas suas observações escritas no Tribunal de Justiça, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais.

25 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa às sucessões que as 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 são não só susceptíveis de dissuadir a compra de bens imóveis situados no Estado?Membro em causa mas também podem ter o efeito de diminuir o valor da doação de um residente de um Estado?Membro diferente daquele onde se encontram os referidos bens (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Jäger, n.º 30, Eckelkamp e o., n.º 43, e Arens?Sikken, n.º 36).

26 No caso das doações, resulta dessa mesma jurisprudência que as medidas proibidas pelo artigo 56.º n.º 1, CE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que têm o efeito de diminuir o valor da doação de um residente num Estado?Membro diferente do Estado?Membro onde se encontram os bens em causa e que tributa a doação dos mesmos (v., por analogia, acórdãos, já referidos, van Hiltten?van der Heijden, n.º 44; Jäger, n.º 31; Eckelkamp e o., n.º 44; Arens?Sikken, n.º 37; e Block, n.º 24).

27 Na presente situação, as disposições nacionais como as que estão em causa no processo principal, na medida em que prevêm que uma doação que inclui um bem imóvel situado no território da República Federal da Alemanha, quando o doador e o donatário residam noutro Estado?Membro, beneficie de um abatimento sobre a matéria colectável inferior ao que seria aplicado se um dos dois tivesse a sua residência no território alemão, levando assim a que a primeira categoria de doações fique sujeita a um imposto sobre as doações superior ao que seria devido no âmbito da segunda categoria de doações, têm o efeito de restringir os movimentos de capitais através da diminuição do valor da doação que inclui um tal bem (v., por analogia, acórdão Eckelkamp e o., já referido, n.º 45).

28 Efectivamente, quando essas disposições fazem depender a aplicação de um abatimento sobre a matéria colectável do bem imóvel em causa do local de residência do doador e do donatário, à data da doação, a carga fiscal mais pesada sobre a doação entre não residentes constitui uma restrição à livre circulação de capitais (v., por analogia, acórdão Eckelkamp e o., já referido, n.º 46).

29 Em seguida, há que examinar se a restrição à livre circulação de capitais assim verificada é susceptível de se justificar à luz das disposições do Tratado.

30 O Finanzamt e o Governo alemão alegam, no essencial, que uma doação efectuada entre um doador e um donatário não residentes e uma doação que envolva um residente, quer seja doador ou donatário, decorrem de situações que são objectivamente diferentes. Com efeito, enquanto, na primeira situação, o donatário está sujeito, na Alemanha, a uma obrigação fiscal limitada que abrange apenas os bens situados nesse Estado?Membro, na segunda situação, está sujeito, nesse Estado, a uma obrigação fiscal ilimitada que incide sobre toda a transmissão patrimonial, independentemente do local onde se situam os bens. De acordo com o acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C?279/93, Colect., p. I?225), esse tratamento diferenciado não constitui uma discriminação, na acepção dos artigos 56.º CE e 58.º CE, uma vez que é ao Estado?Membro em cujo território nasce uma obrigação fiscal ilimitada que incumbe, em princípio, apreciar o conjunto das características pessoais do sujeito passivo.

31 A este respeito, importa recordar que, nos termos do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE, o artigo 56.º CE «não prejudica o direito de os Estados-Membros [...] aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido».

32 Esta disposição do artigo 58.º CE, 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 será automaticamente compatível com o Tratado (v. acórdãos, já referidos, Jäger, n.º 40, Eckelkamp e o., n.º 57, e Arens-Sikken, n.º 51).

33 Efectivamente, a própria derrogação prevista no artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE é 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 56.º».

34 Há, pois, que distinguir os tratamentos desiguais permitidos ao abrigo do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE das discriminações arbitrárias proibidas pelo n.º 3 desse mesmo artigo. Ora, resulta da jurisprudência que, para que uma regulamentação fiscal nacional como a que está em causa no processo principal, a qual, para efeitos do cálculo do imposto sobre as doações, faz uma distinção no que diz respeito ao montante do abatimento aplicável à matéria colectável de um bem imóvel situado no Estado-Membro em causa, consoante o doador ou o donatário residam nesse Estado-Membro 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 a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente, ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral. Além disso, para poder ser considerada justificada, a diferença de tratamento entre essas duas categorias de doações não deve ir além do necessário para que o objectivo prosseguido pela legislação em causa seja atingido (v. acórdão de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 29; e acórdãos, já referidos, Eckelkamp e o., n.os 58 e 59, e Arens-Sikken, n.os 52 e 53).

35 A este respeito, há que observar que, contrariamente ao que sustentam o Finanzamt e o Governo alemão, esta diferença de tratamento não se pode justificar pelo facto de dizer respeito a situações objectivamente diferentes.

36 Com efeito, resulta do processo submetido ao Tribunal de Justiça que o montante do imposto sobre as doações relativo a um imóvel situado na Alemanha é calculado nos termos da ErbStG, em função do valor desse bem imóvel e do vínculo familiar eventualmente existente entre o doador e o donatário. Ora, nenhum destes critérios depende do local de residência do doador ou do donatário. Assim, relativamente ao montante do imposto sobre as doações devido por causa de um imóvel situado na Alemanha e que é objecto de uma doação, não pode haver nenhuma diferença objectiva que justifique uma desigualdade de tratamento fiscal entre, respectivamente, a situação de pessoas em que nenhuma reside nesse Estado-Membro e a situação em que pelo menos uma delas reside no referido Estado. Consequentemente, a situação de V. Mattner 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 familiar, e à de um donatário residente nesse território, que adquire um bem de uma pessoa que aí não reside (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Jäger, n.º 44, Eckelkamp e o., n.º 61, e Arens-Sikken, n.º 55).

37 A legislação alemã considera, em princípio, que tanto o beneficiário de uma doação entre não residentes como o de uma doação envolvendo pelo menos um residente são sujeitos passivos para efeitos de cobrança do imposto sobre as doações relativo a bens imóveis situados na Alemanha. Só no abatimento aplicado sobre a matéria colectável é que esta legislação, para efeitos de cálculo do imposto sobre as doações relativo a bens imóveis situados na Alemanha, procede a uma diferença de tratamento entre as doações efectuadas entre não residentes e as que envolvem um residente. Em contrapartida, a determinação da classe e da taxa do imposto, prevista nos §§ 15 e 19 da ErbStG, é efectuada de acordo com as mesmas regras para as duas categorias de doações (v., por analogia, acórdãos, já referidos, Eckelkamp e o., n.º 62, e Arens/Sikken, n.º 56).

38 Quando uma legislação nacional põe no mesmo plano, para efeitos da tributação de um bem imóvel adquirido por doação e situado no Estado-Membro em causa, por um lado, os donatários não residentes que adquirem o bem de um doador não residente e, por outro, os donatários residentes ou não que adquirem esse bem de um doador residente e os donatários residentes que adquirem o 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 colectável desse imóvel. Ao tratar de modo idêntico, excepto no tocante ao montante do abatimento susceptível de beneficiar o donatário, as doações efectuadas a essas duas categorias de pessoas, o legislador nacional admitiu efectivamente que não há entre ambas, no tocante às modalidades e às condições dessa cobrança do imposto sobre as doações, nenhuma diferença de situação objectiva que possa justificar uma diferença de tratamento (v., por analogia, acórdãos, já referidos, Eckelkamp e o., n.º 63, e Arens/Sikken, n.º 57).

39 Por último, deve-se apurar se a restrição aos movimentos de capitais resultante de uma legislação como a que está em causa no processo principal pode ser objectivamente justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

40 Em primeiro lugar, o Finanzamt sustenta que, se a ErbStG previsse, num caso como o do processo principal, a aplicação de um abatimento igual para as doações entre não residentes e as que envolvem um residente, V. Mattner podia, ao aproveitar as mesmas vantagens fiscais no Estado-Membro de residência onde está sujeita a uma obrigação fiscal ilimitada, beneficiar de um cúmulo de abatimentos.

41 A este respeito, há que recordar que o Tribunal de Justiça já declarou, no âmbito da sua jurisprudência relativa à livre circulação de capitais e ao imposto sucessório, que um cidadão de um Estado-Membro não pode ser privado da possibilidade de invocar disposições do Tratado, com o fundamento de que está a beneficiar de vantagens fiscais legalmente proporcionadas pelas normas em vigor num Estado-Membro diferente daquele onde reside (acórdão de 11 de Dezembro de 2003, Barbier, C-364/01, Colect., p. I-15013, n.º 71, e acórdão Eckelkamp e o., já referido, n.º 66).

42 De qualquer forma, o Estado-Membro onde se situa o bem imóvel objecto da doação não pode, para justificar uma restrição à livre circulação de capitais resultante da sua legislação, invocar a existência da possibilidade, independente da sua vontade, de o donatário beneficiar de um abatimento similar ao concedido por outro Estado-Membro, como seja o Estado-Membro onde o doador e o donatário residem à data da doação, que pode compensar, total ou parcialmente, o prejuízo sofrido pelo donatário em virtude do abatimento à taxa reduzida aplicado no cálculo do imposto sobre as doações devido no primeiro Estado-Membro (v., por analogia, acórdãos, já referidos, Eckelkamp e o., n.º 68, e Arens/Sikken, n.º 65).

43 Com efeito, um Estado-Membro não pode invocar a existência de um benefício concedido unilateralmente por outro Estado-Membro, no caso vertente o Estado-Membro onde o doador e o donatário residem, a fim de se eximir às obrigações que lhe incumbem por força do Tratado, nomeadamente por força das disposições deste relativas à livre circulação de capitais (v. acórdãos, já referidos, *Eckelkamp e o.*, n.º 69, e *Arens-Sikken*, n.º 66).

44 Isto também se aplica, por maioria de razão, se, como o Governo alemão alegou na audiência, o Estado-Membro onde residem o doador e o donatário aplicar um abatimento inferior ao concedido pelo Estado-Membro em cujo território se situa o imóvel doado, ou fixar o valor desse imóvel num nível superior ao determinado por este último Estado.

45 De resto, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, no cálculo do imposto sobre as doações, a legislação nacional em causa no processo principal exclui pura e simplesmente o abatimento à taxa máxima, quando o doador e o donatário não residem no Estado-Membro no território do qual se situa o bem objecto da doação, sem que a eventual concessão de um abatimento similar noutro Estado-Membro, como aquele onde residem o doador e o donatário, ou a forma de determinar o valor desse bem neste último Estado-Membro sejam tidas em consideração.

46 Em segundo lugar, o Finanzamt e o Governo alemão alegam que a legislação nacional em causa no processo principal, ao tratar, no essencial, da mesma maneira as sucessões e as doações, tem por objectivo evitar que as pessoas em causa tenham a possibilidade de contornar as disposições fiscais sobre as sucessões, procedendo a diversas doações simultâneas ou transmitindo todo o património de uma pessoa através de doações faseadas. Esse seria, em especial, o objecto das disposições do § 14 da ErbStG, que prevê, no essencial, que as doações efectuadas entre as mesmas pessoas, durante um período de dez anos, devem ser totalizadas para efeitos de aplicação do imposto sobre as sucessões e doações.

47 O Finanzamt e o Governo alemão sustentam, assim, que, mesmo reconhecendo que, no caso vertente, a doação só incide sobre um bem imóvel, é legítimo que a referida legislação, para determinar o abatimento aplicável a uma doação entre não residentes, se baseie no princípio de que a doadora dispõe ainda, no seu Estado-Membro de residência ou noutros Estados, de activos que transmitiu na mesma altura a V. Mattner, ou que poderá transmitir-lhe posteriormente, sem que possam ser sujeitos ao imposto sobre as doações na Alemanha. Ora, nada justifica que um Estado-Membro como a República Federal da Alemanha, que só invoca o seu direito à tributação relativamente a determinados activos isolados, conceda um abatimento adaptado à transmissão de todo o património. Não cabe, portanto, a este Estado-Membro, mas sim àquele onde residem a doadora e V. Mattner, ter em conta, no âmbito da tributação ilimitada, a situação pessoal desta última.

48 A este respeito, não resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que V. Mattner tenha, no caso vertente, recebido em doação, durante o período de 10 anos anterior à doação em causa no processo principal, outros bens do mesmo doador, pelo que o risco de evasão que podia resultar da existência de doações anteriores, e até simultâneas, entre as mesmas partes é puramente hipotético e não pode, portanto, num caso como o que está em causa no processo principal, justificar uma limitação do abatimento aplicável sobre a matéria colectável.

49 Além disso, no que diz respeito à eventualidade de doações posteriores, há que observar que, embora seja certo que o Estado-Membro em cujo território se situa um bem imóvel doado quer ter a garantia de que as regras de tributação em matéria de sucessões não são contornadas por doações fraccionadas entre as mesmas pessoas, o risco de evasão alegado, no caso vertente, relativamente a doações efectuadas entre pessoas que não residem nesse

Estado?Membro existe também no que diz respeito a doações que envolvem um residente.

50 Ora, a este respeito, importa observar que o § 14 da ErbStG, que visa restringir essas doações fraccionadas, totalizando, para efeitos do cálculo do imposto devido, as doações efectuadas durante um período de dez anos, prevê, relativamente a doações que envolvem um residente, não a aplicação de um abatimento a taxa reduzida mas, quando muito, que o abatimento à taxa máxima previsto para essas doações só se aplique uma vez sobre a matéria colectável resultante da totalização das doações em causa.

51 Daqui resulta que a aplicação do abatimento a uma taxa reduzida, como o previsto na legislação nacional em causa no processo principal, quando a doação é feita entre duas pessoas que não residem no Estado?Membro em cujo território se situa o bem objecto da doação, não pode ser considerada um meio adequado para atingir o objectivo prosseguido por essa legislação.

52 Em terceiro lugar, na audiência, o Governo alemão invocou a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão, alegando, a este respeito, que é lógico reservar o benefício fiscal resultante da aplicação do abatimento à taxa máxima sobre a matéria colectável de uma doação, apenas aos sujeitos passivos sujeitos a uma obrigação fiscal ilimitada no Estado?Membro em cujo território se situa o bem objecto da doação, uma vez que esse regime, na medida em que implica a tributação do património mundial do sujeito passivo, é globalmente menos vantajoso do que o aplicável aos sujeitos passivos sujeitos a uma obrigação fiscal limitada nesse mesmo Estado.

53 A este respeito, importa recordar que é verdade que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a necessidade de preservar a coerência de um sistema fiscal 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 directo entre a concessão da vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem com a liquidação de um determinado imposto (v. acórdãos Manninen, já referido, n.º 42, e de 17 de Setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, ainda não publicado na Colectânea, n.os 77 e 78).

54 Ora, no caso vertente, basta verificar que a vantagem fiscal resultante, no Estado?Membro em cujo território se situa o bem imóvel objecto de uma doação, da aplicação de um abatimento à taxa máxima sobre a matéria colectável, quando essa doação envolva pelo menos um residente desse Estado, não é compensada nesse Estado por qualquer liquidação a título do imposto sobre as doações.

55 Daqui resulta que a legislação em causa no processo principal não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal alemão.

56 Há que responder então à questão submetida que as disposições conjugadas dos artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado?Membro, como a que está em causa no processo principal, que dispõe, para o cálculo do imposto sobre as doações, que, quando o doador e o donatário residiam, à data da doação, noutro Estado?Membro, o abatimento sobre a matéria colectável, no caso de doação de um imóvel situado no território desse Estado, é inferior ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um deles residisse, nessa mesma data, no primeiro Estado?Membro.

Quanto às despesas

57 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de

Justiça não são reembolsáveis.

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

As disposições conjugadas dos artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que dispõe, para o cálculo do imposto sobre as doações, que, quando o doador e o donatário residiam, à data da doação, noutro Estado-Membro, o abatimento sobre a matéria colectável, no caso de doação de um imóvel situado no território desse Estado, é inferior ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um deles residisse, nessa mesma data, no primeiro Estado-Membro.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.