ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

17 de outubro de 2013 (*)

«Livre circulação de capitais — Artigos 56.º CE a 58.º CE — Impostos sobre as sucessões — De cujus e herdeiro residentes de um país terceiro — Massa da herança — Bem imóvel situado num Estado-Membro — Direito a um abatimento sobre a base tributável — Tratamento diferente dos residentes e dos não residentes»

No processo C-181/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Finanzgericht Düsseldorf (Alemanha), por decisão de 2 de abril de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 18 de abril de 2012, no processo

Yvon Welte

contra

Finanzamt Velbert,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (relator), C. Toader e E. Jarašiūnas, juizes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 13 de março de 2013,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação de Y. Welte, por M. Duffner, Rechtsanwalt,

¾ em representação do Finanzamt Velbert, por A. Ludwig, na qualidade de agente,

¾ em representação do Governo alemão, por A. Wiedmann e T. Henze, na qualidade de agentes,

¾ em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes, assistidos por A. Lepière, advogada,

¾ em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de junho de 2013,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 56.º CE e 58.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe Y. Welte, viúvo de uma nacional suíça falecida na Suíça, ao Finanzamt Velbert (a seguir «Finanzamt»), a respeito do cálculo do imposto sobre as sucessões relativo a um terreno edificado situado na Alemanha, de que a autora da sucessão era proprietária.

Quadro jurídico

Direito da União

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

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

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

4 Entre os movimentos de capitais enumerados no anexo I da Diretiva 88/361 figuram, na rubrica I, os «Investimentos diretos», na rubrica II, os «Investimentos imobiliários (não incluídos na categoria I)» e na rubrica XI, os «Movimentos de capitais de caráter pessoal», que incluem nomeadamente as sucessões e os legados.

Direito alemão

5 A Lei do imposto sobre as sucessões e doações (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), na versão publicada em 27 de fevereiro de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), conforme alterada pelo § 1 da Lei de reforma das normas em matéria de imposto sobre as sucessões e de avaliação de bens (Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts), de 24 de dezembro de 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018, a seguir «ErbStG»), prevê as seguintes disposições:

«§ 1 Operações tributáveis

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

1. As transmissões *mortis causa*;

2. As doações entre vivos;

3. [...]

§ 2 Obrigação tributária pessoal

(1) A obrigação tributária incide:

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 adquirente, à data em que o imposto se torna exigível, sejam residentes, relativamente a todos os bens objeto de transmissão.

Consideram-se residentes:

- a) As pessoas singulares com domicílio ou residência habitual no território nacional;
- b) Os nacionais alemães que não tenham permanecido mais de cinco anos seguidos no estrangeiro, sem terem domicílio na Alemanha;

[...]

3. Em todos os outros casos, sobre os bens transmitidos que consistam no património interno na aceção do § 121 da Lei [Lei de avaliação dos bens (Bewertungsgesetz), a seguir «BewG»].

[...]

§ 3: Transmissões *mortis causa*

(1) A transmissão *mortis causa* abrange:

- 1. a transmissão por sucessão [...]

[...]

§ 15: Classes de tributação

(1) Consoante a relação pessoal entre o beneficiário e o autor da sucessão ou o doador, distingue-se entre as seguintes três classes de imposto:

Classe de tributação I:

- 1. O cônjuge

[...]

§ 16: Abatimentos

(1) Nos casos previstos no § 2, n.º 1, ponto 1, estão isentas as transmissões de bens

- 1. a favor do cônjuge, até 500 000 euros [...]

[...]

(2) O montante do abatimento previsto no n.º 1 é substituído pelo montante de 2 000 euros nos casos referidos no § 2, n.º 1, ponto 3.

[...]

§ 19: Taxas do imposto

(1) O imposto é cobrado às taxas seguintes:

Valor tributável do bem transmitido

(§ 10)

Até (em euros)

Percentagem em classe fiscal

I

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

[...]»

6 O § 121 da BewG, conforme alterada pelo § 2 da Lei de reforma das normas em matéria de imposto sobre as sucessões e de avaliação de bens, de 24 de dezembro de 2008, com a epígrafe «Património interno», dispõe:

«O património interno abrange:

[...]

2. O património imobiliário situado na Alemanha;

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 F. I. Welte-Schenkel, nascida na Alemanha, mas com nacionalidade suíça após o seu casamento com Y. Welte, nacional suíço, faleceu em 27 de março de 2009 na Suíça, onde residia com o seu marido. Este é o seu único herdeiro.

8 A autora da sucessão era proprietária de um terreno em Düsseldorf (Alemanha), cujo valor, à data da morte desta, foi fixado pelo Finanzamt Düsseldorf-Süd em 329 200 euros. Resulta dos elementos fornecidos ao Tribunal de Justiça que esse terreno se refere à casa dos pais da autora da sucessão, que esta herdou por morte da sua mãe. A autora da sucessão era ainda titular de contas bancárias em dois bancos na Alemanha, que apresentavam um saldo total de 33 689,72 euros. Além disso, era titular de contas bancárias em bancos suíços, que apresentavam um saldo global de 169 508,04 euros.

9 Mediante parecer de 31 de outubro de 2011, o Finanzamt fixou em 41 450 euros o imposto sobre as sucessões devido por Y. Welte. Este montante foi obtido aplicando sobre a base tributável, determinada apenas a partir do valor do terreno sito em Düsseldorf, do qual foi deduzido um montante de 10 300 euros para despesas sucessórias, um abatimento de 2 000 euros previsto no § 16, n.º 2, da ErbStG no caso de sucessões entre não residentes.

10 Por decisão de 23 de janeiro de 2012, o Finanzamt indeferiu a reclamação apresentada por Y. Welte tendo em vista beneficiar de um abatimento de 500 000 euros, previsto no § 16, n.º 1, da ErbStG a favor do cônjuge, quando a sucessão implica pelo menos um residente.

11 Y. Welte interpôs recurso desta decisão no Finanzgericht Düsseldorf, alegando que a desigualdade de tratamento entre residentes e não residentes para o pagamento do imposto sobre as sucessões viola a livre circulação de capitais garantida pelo Tratado CE.

12 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é duvidoso que o § 16, n.º 2, da ErbStG esteja em conformidade com os artigos 56.º, n.º 1, CE, e 58.º CE. Com efeito, nos termos desta primeira disposição, na sua qualidade de sujeito passivo parcial, Y. Welte apenas beneficiaria de um abatimento de 2 000 euros sobre a sucessão. Ora, se a autora da sucessão ou ele próprio residissem na Alemanha no momento da morte, Y. Welte teria beneficiado do abatimento de 500 000 euros previsto no §16, n.º 1, da ErbStG e, como tal, não deveria pagar nenhum imposto sobre as sucessões.

13 O órgão jurisdicional de reenvio refere que, no acórdão de 22 de abril de 2010, Mattner (C-510/08, Colet., p. I-3553, n.º 56), o Tribunal de Justiça declarou que os 56.º CE e 58.º CE se opõem a uma disposição como o § 16, n.º 2, da ErbStG, na medida em que dispõe que, para o cálculo do imposto sobre as doações, quando o doador e o donatário residiam, à data da doação, noutro Estado-Membro, o abatimento sobre a base tributável, 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.

14 Esse órgão jurisdicional observa, no entanto, que o presente litígio se distingue em dois aspetos do processo que deu origem ao acórdão Mattner, já referido. Por um lado, à data da morte, a autora da sucessão e Y. Welte não residiam num Estado-Membro da União Europeia, mas sim num país terceiro. Por outro lado, a herança a que concorre Y. Welte não inclui apenas o terreno da autora da sucessão, mas igualmente os saldos depositados em bancos alemães e suíços. Podia assim justificar-se a não atribuição a Y. Welte do abatimento de 500 000 euro, mas apenas o de 2 000 euros, uma vez que só foi tributada uma parte da massa da herança que se encontra na Alemanha.

15 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio duvida que esses argumentos possam justificar

a desigualdade de tratamento em causa no processo principal entre residentes e não residentes, remetendo a este respeito para os acórdãos de 18 de dezembro de 2007, A (C?101/05, Colet., p. I?11531), e Mattner, já referido. Em especial, considera que conceder unicamente a Y. Welte o abatimento de 2 000 euros excede o que é necessário para estabelecer a igualdade de tratamento entre residentes e não residentes. Com efeito, no caso em apreço, o terreno de Düsseldorf, que constitui a massa da herança tributada na Alemanha, foi avaliado em 329 200 euros, valor que corresponde a cerca de 62% do valor total da herança, de 532 397,76 euros. A não tributação de cerca de 38% do valor da herança dificilmente pode, por isso, justificar um abatimento de 2 000 euros em vez de um abatimento de 500 000 euros.

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

«Devem os artigos 56.º [CE] e 58.º [CE] ser interpretados no sentido de que se opõem a um regime nacional de um Estado?Membro relativo à cobrança do imposto sobre as sucessões que apenas prevê uma isenção de 2 000 euros para a transmissão *mortis causa* de um prédio sito em território nacional, deixado por um não residente e adquirido por um não residente, ao passo que é concedida uma isenção de 500 000 euros para uma transmissão *mortis causa* se, à data da transmissão, o autor da sucessão ou o adquirente tinham domicílio no Estado?Membro em causa?»

Quanto à questão prejudicial

17 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado?Membro relativa ao cálculo do imposto sobre as sucessões que prevê que, no caso de sucessão de um imóvel situado no território desse Estado, o abatimento sobre a base tributável, quando, como no processo principal, o autor e o beneficiário da sucessão residiam, no momento da morte, num país terceiro, como a Confederação Suíça, é inferior ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um deles residisse, no mesmo momento, no referido Estado?Membro.

18 O artigo 56.º, n.º 1, CE proíbe de modo geral todas as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados?Membros e entre os Estados?Membros e países terceiros.

19 Na falta de definição, no Tratado, do conceito de «movimento de capitais», o Tribunal de Justiça reconheceu valor indicativo à nomenclatura que constitui o anexo I da Diretiva 88/361, sendo que, de acordo com a sua introdução, a lista dela constante não tem carácter taxativo (v., designadamente, acórdãos de 23 de fevereiro de 2006, van Hilten?van der Heijden, C?513/03, Colet., p. I?1957, n.º 39, e de 10 de fevereiro de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C?25/10, Colet., p. I?497, n.º 15).

20 A este propósito, resulta de uma jurisprudência constante que as sucessões, que consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas, do património deixado por uma pessoa falecida, inserindo?se na rubrica XI do anexo I da Diretiva 88/361, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», são movimentos de capitais, na aceção do artigo 56.º CE, com exceção dos casos em que os elementos que as integram se situem no interior de um só Estado?Membro (v., nomeadamente, acórdãos de 11 de dezembro de 2003, Barbier, C?364/01, Colet., p. I?15013, n.º 58; van Hilten?van der Heijden, já referido, n.os 40 a 42, e de 19 de julho de 2012, Scheunemann, C?31/11, Colet., n.º 22).

21 Uma situação em que uma pessoa, que reside na Suíça no momento da sua morte, deixa em herança a outra pessoa, que também reside nesse mesmo Estado, um conjunto de bens, entre os quais um imóvel situado na Alemanha e que é objeto de um cálculo de imposto sobre as

sucessões nesse mesmo Estado?Membro, não pode ser considerada uma situação puramente interna. Por conseguinte, a sucessão em causa no processo principal constitui uma operação abrangida pelos movimentos de capitais, na aceção do artigo 56.º, n.º 1, CE.

22 Portanto, há, antes de mais, que examinar se, como alegam Y. Welte, no processo principal, e a Comissão Europeia, 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.

Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais na aceção do artigo 56.º, n.º 1, CE

23 Resulta de jurisprudência constante que, no que respeita ao caso das sucessões, as medidas proibidas pelo artigo 56.º, n.º 1, CE, na medida em que constituem restrições aos movimentos de capitais, incluem as que têm por efeito diminuir o valor da sucessão de um residente num Estado que não seja o Estado em cujo território se encontram os bens em causa e que tributa a sucessão dos mesmos (v., designadamente, acórdãos Barbier, já referido, n.º 62; de 11 de setembro de 2008, Eckelkamp e o., C?11/07, Colet., p. I?6845, n.º 44; Arens?Sikken, C?43/07, Colet., p. I?6887, n.º 37, e Missionswerk Werner Heukelbach, já referido, n.º 22).

24 No caso em apreço, a legislação nacional em causa no processo principal prevê que, no caso de uma sucessão que inclui um bem imóvel situado na Alemanha, quando a autora da sucessão e o beneficiário não residiam nesse Estado?Membro no momento da morte, o abatimento sobre a base tributável é menos elevado do que aquele que seria aplicado se a autora da sucessão ou o beneficiário tivessem a sua residência em território alemão nesse mesmo momento.

25 Há que concluir que essa legislação, que faz depender a aplicação de um abatimento sobre a base tributável do bem imóvel em causa do lugar da residência do autor da sucessão e do beneficiário no momento da morte, conduz a que as sucessões entre não residentes que incluam tal bem estejam sujeitas a uma carga fiscal mais pesada do que as que implicam pelo menos um residente e, como tal, tem por efeito diminuir o valor da referida sucessão (v., por analogia, acórdãos, já referidos, Eckelkamp e o., n.os 45 e 46; Mattner, n.os 27 e 28, e Missionswerk Werner Heukelbach, n.º 24).

26 Daí resulta que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição à livre circulação de capitais na aceção do artigo 56.º, n.º 1, CE.

Quanto à aplicação do artigo 57.º, n.º 1, CE, relativo às restrições à livre circulação de capitais face a países terceiros

27 Os Governos alemão e belga, bem como a Comissão, defendem, contudo, que tal restrição, na medida em que respeita aos movimentos de capitais com um país terceiro, pode ser admitida nos termos do artigo 57.º, n.º 1, CE.

28 Cumpre recordar que, nos termos dessa disposição, o artigo 56.º CE não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou da União adotada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a esses Estados que envolva investimento direto, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais.

29 A este respeito, importa referir que o artigo 57.º, n.º 1, CE, que enuncia uma lista limitativa

de movimentos de capitais suscetíveis de se subtraírem à aplicação do artigo 56.º, n.º 1, CE, não menciona as sucessões. Ora, enquanto derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, essa disposição deve ser objeto de uma interpretação estrita (v., por analogia, acórdão Eckelkamp, e o., já referido, n.º 57).

30 Tanto o Governo alemão como a Comissão, aos quais se junta o Governo belga, sublinham, todavia, que o artigo 57.º, n.º 1, CE se aplica aos movimentos de capitais que implicam «investimento direto, incluindo o investimento imobiliário». Uma sucessão que tem por objeto um bem imóvel constitui um tal investimento, uma vez que o beneficiário dessa sucessão, por efeito da transmissão de todos os direitos e obrigações do autor da sucessão aos seus herdeiros, se substitui a este último relativamente à propriedade do referido bem. Uma sucessão deste tipo constituiria, portanto, uma forma de aquisição imobiliária assimilável a um investimento imobiliário.

31 Todavia, importa constatar que, como já foi recordado no n.º 20 do presente acórdão, enquanto as sucessões se inserem na rubrica XI, intitulada «Movimentos de capitais de caráter pessoal», do anexo I da Diretiva 88/361, tanto os «Investimentos diretos» como os «Investimentos imobiliários» se inserem em rubricas distintas desta, a saber, respetivamente, as rubricas I e II do referido anexo.

32 Embora estes últimos conceitos não sejam definidos pelo Tratado, resulta da enumeração que figura na referida rubrica I e das respetivas notas explicativas, às quais o Tribunal de Justiça já reconheceu valor indicativo, que o conceito de investimento direto respeita a investimentos efetuados por pessoas singulares ou coletivas que servem para criar ou manter relações duradouras e diretas entre o investidor e a empresa a que se destinam esses fundos com vista ao exercício de uma atividade económica (v., neste sentido, acórdão de 24 de maio de 2007, Holböck, C-157/05, Colet., p. I-4051, n.os 34, 35 e jurisprudência referida).

33 Ora, resulta do próprio título da rubrica II do anexo I da Diretiva 88/361 que os «Investimentos imobiliários» referidos nesta rubrica não incluem os investimentos diretos referidos na rubrica I desse anexo.

34 Nestas condições, há que considerar, como fez o advogado-geral no n.º 55 das suas conclusões que, quando o artigo 57.º, n.º 1, CE, se refere ao «investimento direto, incluindo o investimento imobiliário», abrange apenas os investimentos imobiliários que constituam investimentos diretos da rubrica I do anexo I da Diretiva 88/361.

35 Em contrapartida, investimentos imobiliários de tipo «patrimonial», como o que está em causa no processo principal, que se referem à casa dos pais da autora da sucessão, efetuados para fins privados sem ligação com o exercício de uma atividade económica, não se inserem no âmbito de aplicação do artigo 57.º, n.º 1, CE.

36 Essa conclusão, que está em conformidade com a interpretação estrita que importa reservar a essa disposição enquanto derrogação à livre circulação de capitais, não é de modo algum suscetível de ser posta em causa pelo acórdão Scheunemann, já referido, ao contrário do que defendeu a Comissão.

37 É certo que, no n.º 35 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que a legislação de um Estado-Membro que exclui, para fins de cálculo do imposto sobre as sucessões, a aplicação de certos benefícios fiscais a uma herança sob a forma de participação numa sociedade de capitais estabelecida num Estado terceiro, afeta de maneira preponderante não a livre circulação de capitais, mas o exercício da liberdade de estabelecimento, dado que esta participação permite ao seu detentor exercer uma influência efetiva nas decisões da referida

sociedade e determinar as suas atividades. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça não se apoiou na nomenclatura prevista no anexo I da Diretiva 88/361 para determinar a liberdade fundamental aplicável à situação em causa.

38 Em contrapartida, o presente processo diz respeito à interpretação de uma derrogação à livre circulação de capitais numa situação em que é pacífico que essa liberdade é aplicável. Ora, enquanto as liberdades fundamentais reconhecidas pelo Tratado devem ser objeto de uma interpretação lata, as derrogações a essa liberdade são, como já se recordou nos n.os 29 e 36 do presente acórdão, de interpretação estrita.

39 Consequentemente, uma restrição como a que está em causa no processo principal relativa à livre circulação para um país terceiro, como a Confederação Suíça, não é suscetível de escapar à aplicação do artigo 56.º, n.º 1, CE, com fundamento no artigo 57.º, n.º 1, CE.

40 Nestas condições, importa examinar em que medida a restrição à livre circulação de capitais assim verificada pode ser justificada à luz das disposições do Tratado.

Quanto à existência de uma justificação para a restrição à livre circulação de capitais nos termos do artigo 58.º, n.os 1 e 3, CE

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

42 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. acórdão de 17 de janeiro de 2008, Jäger, C?256/06, Colet., p. I?123, n.º 40, e acórdãos, já referidos, Eckelkamp e o., n.º 57; Arens?Sikken, n.º 51; e Mattner, n.º 32).

43 Efetivamente, 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» (v. acórdãos, já referidos, Jäger, n.º 41; Eckelkamp e o., n.º 58; Arens?Sikken, n.º 52; e Mattner, n.º 33).

44 Há, pois, que distinguir os tratamentos diferentes 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 de jurisprudência constante que, para que uma legislação fiscal nacional como a que está em causa no processo principal, a qual, para efeitos do cálculo do imposto sobre as sucessões, faz uma distinção no que diz respeito ao montante do abatimento aplicável à base tributável de um bem imóvel situado no Estado-Membro em causa, consoante o autor da sucessão ou o beneficiário 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 objetivamente, ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral. Além disso, para poder ser considerada justificada, a diferença de tratamento não deve ir além do necessário para que o objetivo prosseguido pela legislação em causa seja atingido (v. acórdão de 7 de setembro de 2004, Manninen, C?319/02, Colet., p. I?7477, n.º 29; e acórdãos, já referidos, Eckelkamp e o.,

n.os 58 e 59; Arens?Sikken, n.os 52 e 53; e Mattner, n.º 34).

Quanto à comparabilidade das situações em causa

45 O Governo alemão, apoiado pelo Governo belga, alega que uma sucessão que diz respeito a não residentes e a sucessão que implica um residente constituem situações objetivamente diferentes. Com efeito, na primeira situação, estando o beneficiário da sucessão parcialmente sujeito ao imposto sobre as sucessões na Alemanha, é unicamente tributado neste Estado-Membro sobre os ativos enumerados no § 121 da BewG que com ele apresentem uma conexão e formem o «património interno». Em contrapartida, no segundo caso, estando o beneficiário da sucessão integralmente sujeito ao imposto sobre as sucessões na Alemanha, é tributado neste Estado-Membro sobre a totalidade do património adquirido, independentemente da sua estabilidade e do lugar onde se encontre, em virtude do princípio dito do «património mundial».

46 Segundo estes governos, a legislação em causa no processo principal está, a este respeito, em conformidade com a jurisprudência que resulta do acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colet., p. I-225), segundo a qual é ao Estado de residência que cabe, em princípio, apreciar a capacidade contributiva global do residente e conceder-lhe, se for caso disso, abatimentos tendo em conta a sua situação pessoal, constituindo o rendimento obtido no território de um Estado por um não residente, a maior parte das vezes, apenas uma parte do seu rendimento global. Ora, da mesma forma, no presente processo, a matéria coletável do imposto sobre as sucessões de um não residente é, em princípio, inferior à de um residente.

47 Os Governos alemão e belga observam ainda a este respeito, tal como o órgão jurisdicional de reenvio, que, embora o Tribunal de Justiça não tenha seguido essa argumentação no acórdão Mattner, já referido, que tinha por objeto a mesma diferença de tratamento que está em causa no presente processo, esse acórdão dizia respeito não ao cálculo do imposto sobre as sucessões sobre a totalidade de uma devolução patrimonial, mas ao do imposto sobre as doações relativamente a um único imóvel, de modo que não existia, em tal caso, nenhuma diferença de situação objetiva entre uma doação ao abrigo do regime de sujeição parcial e uma doação ao abrigo do regime de sujeição integral.

48 No entanto, importa salientar que a referida argumentação foi rejeitada pelo Tribunal de Justiça não apenas, como sustentam esses governos, no que respeita ao cálculo do imposto sobre doações referente a um bem imóvel (acórdão Mattner, já referido, n.os 35 a 38), mas igualmente no que respeita ao cálculo do imposto sobre as sucessões referente a esse bem (v. acórdãos, já referidos, Jäger, n.º 44; Eckelkamp e o., n.os 61 a 63; e Arens?Sikken, n.os 55 a 57).

49 A este propósito, o Tribunal de Justiça declarou que, relativamente ao montante do imposto sobre as sucessões devido por um imóvel situado na Alemanha, não há nenhuma diferença objetiva que justifique uma desigualdade de tratamento fiscal entre, respetivamente, a situação de pessoas em que nenhuma reside nesse Estado-Membro e a situação em que pelo menos uma delas reside no referido Estado. Com efeito, o montante do imposto sobre as sucessões relativo a um imóvel situado na Alemanha é calculado, em aplicação da ErbStG, em função, quer do valor deste bem imóvel, quer da conexão pessoal existente entre o autor da sucessão e o herdeiro. Ora, nenhum destes dois critérios depende do lugar da residência daqueles (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Jäger, n.º 44; Eckelkamp e o., n.º 61; e Arens?Sikken, n.º 55).

50 Além disso, a legislação alemã considera, em princípio, que tanto o beneficiário de uma sucessão aberta entre não residentes como o beneficiário de uma sucessão envolvendo pelo menos um residente são sujeitos passivos para efeitos da cobrança do imposto sobre as sucessões relativo a bens imóveis situados na Alemanha. Só no abatimento aplicado sobre a

base tributável é que esta legislação, para efeitos de cálculo do imposto sobre as sucessões relativo a bens imóveis situados na Alemanha, procede a uma diferença de tratamento entre as sucessões abertas entre não residentes e as que envolvem um residente. Em contrapartida, a determinação da classe e da taxa do imposto, previsto nos §§15 e 19 ErbStG, resulta das mesmas regras.

51 Quando uma legislação nacional põe no mesmo plano, para efeitos da tributação de um bem imóvel adquirido por sucessão e situado no Estado?Membro em causa, por um lado, os herdeiros não residentes que adquirem o bem de um autor da sucessão não residente e, por outro, os herdeiros residentes ou não que adquirem esse bem de um autor da sucessão residente e os herdeiros residentes que adquirem o bem de um autor da sucessão não residente, não pode, sem violar as exigências do direito da União, tratar esses herdeiros de maneira diferente, no âmbito dessa mesma tributação, no que diz respeito à aplicação de um abatimento sobre a base tributável desse imóvel. Ao tratar de modo idêntico, exceto no tocante ao montante do abatimento suscetível de beneficiar o herdeiro, as sucessões abertas efetuadas a essas duas categorias de pessoas, o legislador nacional admitiu efetivamente que não há entre ambas, no tocante às modalidades e às condições dessa cobrança do imposto sobre as sucessões, nenhuma diferença de situação objetiva que possa justificar uma diferença de tratamento (v., por analogia, acórdãos, já referidos, Eckelkamp e o., n.º 63; Arens?Sikken, n.º 57; e Mattner, n.º 38).

52 É certo que importa admitir, como alegam os Governos alemão e belga, que a base tributável da sucessão de um herdeiro não residente, quando está parcialmente sujeito ao imposto sobre as sucessões na Alemanha, é «em princípio», segundo os próprios termos utilizados por estes governos, inferior à de um herdeiro, residente ou não, que está integralmente sujeito a esse imposto nesse Estado?Membro.

53 Todavia, essa circunstância não pode pôr em causa as conclusões anteriores, uma vez que o montante do abatimento sobre a base tributável previsto pela legislação em causa no processo principal não varia de modo algum em função do montante da base tributável da sucessão, mas permanece idêntico seja qual for este último montante. Com efeito, como resulta dos autos no Tribunal de Justiça, esse abatimento é automaticamente concedido a qualquer herdeiro pelo simples facto de ter a qualidade de sujeito passivo do imposto sobre as sucessões na Alemanha, a fim de assegurar a isenção de uma parte do património familiar pela redução do montante total da sucessão. Ora, assim como essa qualidade de sujeito passivo não depende de forma alguma do lugar de residência, sujeitando a legislação em causa ao imposto sobre as sucessões qualquer aquisição de um bem imóvel situado na Alemanha, independentemente de o autor da sucessão e o herdeiro serem ou não residentes, o objetivo da isenção parcial do património familiar respeita da mesma forma a todos os sujeitos passivos do imposto sobre as sucessões na Alemanha, sejam ou não residentes, uma vez que essa isenção visa a redução do montante total da sucessão.

54 Assim, o beneficiário de uma sucessão cuja base tributável na Alemanha se limita, como a de Y. Welte no processo principal, a um bem imóvel sito nesse Estado?Membro pode, quanto a este, beneficiar, ao contrário de Y. Welte, do abatimento de 500 000 euros se este beneficiário adquiriu esse bem de uma pessoa que resida no território alemão com a qual existia um vínculo conjugal ou se, residindo nesse território, o referido beneficiário adquiriu esse bem de uma pessoa que aí não residia.

55 Daí resulta que, não dependendo o montante do abatimento do montante da base tributável, mas sendo concedido ao herdeiro na sua qualidade de sujeito passivo, a sujeição parcial do herdeiro não residente de um autor da sucessão não residente não constitui uma circunstância suscetível de tornar objetivamente diferente, à luz desse abatimento, a situação

desse herdeiro relativamente à do herdeiro não residente de um autor da sucessão residente ou à do herdeiro residente de um autor da sucessão residente ou não.

56 Daqui decorre que, no processo principal, a situação de Y. Welte é comparável à de qualquer herdeiro que adquira, por sucessão, um bem imóvel sito na Alemanha de uma pessoa, autora da sucessão, que residia nesse Estado-Membro e com a qual tinha um vínculo conjugal assim como à de um herdeiro residente na Alemanha que obtém essa aquisição de um cônjuge falecido que não residia nesse Estado-Membro.

57 Importa, por isso, examinar se uma legislação como a que está em causa no processo principal pode ser objetivamente justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, como defende o Governo alemão a título subsidiário.

Quanto à existência de uma razão imperiosa de interesse geral

58 Em primeiro lugar, o Governo alemão alega que a legislação nacional em causa no processo principal responde ao princípio da coerência fiscal. Com efeito, no regime da sujeição parcial, a vantagem da base de tributação reduzida é compensada pelo inconveniente resultante de um abatimento reduzido, ao passo que, no regime da sujeição integral, a vantagem de um abatimento superior é compensada pelo inconveniente que resulta de uma base de tributação mais ampla.

59 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 direto entre a concessão da vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através da 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, Colet., p. I-8591, n.os 77 e 78).

60 Ora, no caso vertente, basta verificar que a vantagem fiscal resultante, no Estado-Membro em cujo território se situa o bem imóvel objeto de uma sucessão, da aplicação de um abatimento à taxa máxima sobre a base tributável, quando essa sucessão envolva pelo menos um residente desse Estado, não é compensada nesse Estado por nenhuma liquidação a título do imposto sobre as sucessões (v., por analogia, acórdão Mattner, já referido, n.º 54).

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

62 Em segundo lugar, o Governo alemão alega que as regras nacionais em causa no processo principal respondem à eficácia dos controlos fiscais. Com efeito, a Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), fixa um quadro de cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros que não existe entre estas e as autoridades competentes de um Estado terceiro quando este último não tenha assumido nenhum compromisso de assistência mútua. Ora, a Administração Fiscal alemã não tem a possibilidade de apreender com certeza a sucessão de um *de cuius* que residia na Suíça. Em particular, as obrigações de os conservadores do registo civil certificarem os óbitos, de os tribunais e de os notários declararem as disposições adotadas em caso de morte ou emitirem as certidões de óbito, e de determinados depositários ou gestores de fundos fazerem uma declaração, só diz respeito a entidades alemãs. Nessas condições, a Administração Fiscal nacional só pode aceitar as indicações dadas pelo herdeiro sem que as possa verificar.

63 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando a legislação de um Estado-Membro faz depender o benefício de uma vantagem fiscal da satisfação de requisitos cuja observância só pode ser verificada mediante a obtenção de informações junto das autoridades competentes de um país terceiro, esse Estado-Membro pode, em princípio, recusar-se a conceder essa vantagem se for impossível obter essas informações junto desse país terceiro, designadamente por este último não estar vinculado a uma obrigação convencional de fornecer informações (v. acórdãos A, já referido, n.º 63; de 28 de outubro de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Colet., p. I-10659, n.º 44; e de 19 de julho de 2012, A, C-48/11, n.º 36).

64 Todavia, como o advogado-geral observou nos n.os 76 e 77 das suas conclusões, as informações referidas pelo Governo alemão, relativas, designadamente, às certidões de óbito e documentos emitidos pelos conservadores do registo civil do Estado onde é aberta a sucessão, podem ser comunicadas pelos herdeiros ou, se for caso disso, pelas autoridades fiscais desse Estado no âmbito da aplicação de uma convenção bilateral, tendo em vista evitar a dupla tributação, e não requerem, regra geral, uma apreciação complexa.

65 Em todo o caso, por força da legislação nacional, um herdeiro que resida na Alemanha beneficia do abatimento à taxa máxima sobre a base tributável quando adquire por sucessão um bem imóvel situado nesse Estado-Membro de uma pessoa que residia, no momento da morte, num país terceiro.

66 Ora, tal sucessão exige também, como a sucessão em causa no processo principal, a verificação, pelas autoridades alemãs competentes, dos dados relativos a um autor da sucessão residente num país terceiro.

67 Nestas condições, o Governo alemão não pode sustentar que a legislação nacional em causa no processo principal, na medida em que priva o herdeiro de uma sucessão entre residentes de um país terceiro, como a Confederação Suíça, do benefício do abatimento à taxa máxima sobre a base tributável, é necessária para preservar a eficácia dos controlos fiscais.

68 Assim, importa responder à questão submetida que os artigos 56.º e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro relativa ao cálculo do imposto sobre as sucessões que prevê que, no caso de sucessão de um imóvel situado no território desse Estado, o abatimento sobre a base tributável, quando, como no processo principal, o autor e o beneficiário da sucessão residiam, no momento da morte, num país terceiro, como a Confederação Suíça, é inferior ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um deles residisse, no mesmo momento, no referido Estado-Membro.

Quanto às despesas

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

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

Os artigos 56.º e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro relativa ao cálculo do imposto sobre as sucessões que prevê que, no caso de sucessão de um imóvel situado no território desse Estado, o abatimento sobre a base tributável, quando, como no processo principal, o autor e o beneficiário da sucessão residiam, no momento da morte, num país terceiro, como a Confederação Suíça, é inferior ao abatimento que teria sido aplicado se pelo menos um

deles residisse, no mesmo momento, no referido Estado?Membro.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.