ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

11 de Setembro de 2008 *

No processo C-11/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hof van Beroep te Gent (Bélgica), por decisão de 11 de Janeiro de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 18 de Janeiro de 2007, no processo

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Língua do processo: neerlandês.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (relator) e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 13 de Dezembro de 2007,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de H. Eckelkamp. N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, T. Eckelkamp, J. Eckelkamp e J. Eckelkamp, por B. Coopman e M. Van Daele, advocaten,

— em representação do Governo belga, por L. Van den Broeck, na qualidade de agente, assistida por A. Haelterman, advocaat,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, A. Weimar e R. Troosters, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de Março de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 12.º CE, 17.º CE, 18.º CE, 56.º CE e 58.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe os herdeiros de uma nacional alemã, R. H. Eckelkamp, falecida na Alemanha, ao FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (Serviço Público das Finanças, da Administração do Imposto sobre o Valor Acrescentado e do Registos e da Propriedade Pública), a propósito da recusa deste último de, no cálculo do imposto de transmissão devido sobre um bem imóvel que R. H. Eckelkamp possuía na Bélgica, deduzir as dívidas relativas a esse bem, por R. H. Eckelkamp não residir no território belga à data da sua morte.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

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 [que passou a artigo 67.º do Tratado CE (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 anexo 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 figuram, na rubrica XI, os «Movimentos de capitais de carácter pessoal», que incluem as sucessões e os legados.

Legislação nacional

5 Na Bélgica, a competência para fixar a taxa do imposto, a matéria colectável, as isenções fiscais e as reduções do imposto sucessório pertence às diferentes regiões.

6 O artigo 1.º do Código do Imposto Sucessório da Região da Flandres (a seguir «código») dispõe:

«São instituídos os seguintes impostos:

1.º um imposto sucessório sobre o valor, após dedução das dívidas, do acervo patrimonial de um residente no Reino da Bélgica;

2.º um imposto de transmissão *mortis causa* sobre o valor dos imóveis situados na Bélgica e pertencentes ao acervo patrimonial de uma pessoa que não seja residente no Reino da Bélgica.

Considera-se residente no Reino da Bélgica toda a pessoa que, à data da sua morte, residir no Reino da Bélgica ou cujos bens aí se situem.»

7 Nos termos do artigo 15.º do código, o imposto sucessório é devido, após dedução das dívidas, sobre a universalidade dos bens propriedade do falecido ou do ausente, independentemente da sua localização.

8 O artigo 18.º do código, relativo aos não residentes, tem a seguinte redacção:

«O imposto de transmissão *mortis causa* será devido sobre a universalidade dos bens imóveis situados na Bélgica e propriedade do falecido ou do ausente, sem tomar em conta as dívidas e os encargos da herança.»

9 Nos termos do artigo 29.º do código, para ser admitida no passivo da herança, a dívida deve ainda existir à data da morte, o que pode ser demonstrado por todos os meios de prova admitidos em direito em matéria de actos constitutivos de um crédito e de uma dívida.

10 O artigo 40.º do código prevê que o prazo para a apresentação da declaração de bens é de cinco meses a contar da data do óbito, se este ocorrer no Reino da Bélgica, e de seis meses a contar da data do óbito, se este ocorrer noutro país da Europa.

11 Nos termos do artigo 41.º do código:

«O prazo para a apresentação da declaração de bens pode ser alargado pelo director-geral dos Registos e da Propriedade Pública.

Uma declaração apresentada dentro do prazo fixado por lei ou alargado pelo director-geral pode ser rectificada desde que o referido prazo ainda não tenha expi-

rado, excepto se as partes interessadas tiverem expressamente renunciado a esse direito por declaração apresentada em conformidade com os requisitos legais.»

12 O artigo 48.º, n.º 1, do código contém tabelas onde figuram as taxas aplicáveis do imposto sucessório e do imposto de transmissão *mortis causa*. O n.º 2, quarto parágrafo, desse artigo tem a seguinte redacção:

«As dívidas e as despesas de funeral serão deduzidas prioritariamente ao valor dos bens móveis e aos bens mencionados no artigo 60.º-A, excepto se os declarantes demonstrarem que a dívida foi especialmente contraída para efeitos de aquisição ou de preservação de bens imóveis.»

13 Não há uma convenção bilateral entre o Reino da Bélgica e a República Federal da Alemanha em matéria de prevenção da dupla tributação do imposto sucessório.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

14 Os recorrentes no processo principal são os herdeiros de R. H. Eckelkamp, falecida em Düsseldorf (Alemanha), em 30 de Dezembro de 2003.

15 Em 13 de Novembro de 2002, R. H. Eckelkamp assinou um documento de reconhecimento de dívida para com um dos recorrentes no processo principal, H. Eckelkamp. Por instrumento público notarial de 5 de Junho de 2003, outorgou a favor de H. Eckelkamp uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca sobre um bem imóvel situado em Knokke-Heist (Bélgica), para garantia da referida dívida.

16 Em 29 de Junho de 2004, os recorrentes no processo principal efectuaram uma declaração de bens para efeitos de imposto sucessório na Bélgica dentro do prazo legal de seis meses a contar da data do falecimento de R. H. Eckelkamp, na qual figurava, como activo da herança, aquele bem imóvel com um valor de 200 000 euros. Como passivo, a declaração indicava «zero».

17 Resulta das observações dos recorrentes no processo principal e das do Governo belga que, antes da apresentação dessa declaração, existiu uma troca de mensagens electrónicas entre um dos recorrentes e a autoridade nacional competente em matéria fiscal. Esta última indicou nessa ocasião que, segundo as disposições pertinentes da legislação flamenga, o imposto de transmissão *mortis causa* é devido sobre a universalidade dos bens do *de cujus* situados na Bélgica, não sendo efectuada a dedução de quaisquer dívidas. Uma vez que R. H. Eckelkamp não residia na Bélgica à data da sua morte, a sua dívida não podia ser tomada em consideração para efeitos do cálculo do imposto de transmissão.

18 O imposto de transmissão *mortis causa* em questão no processo principal foi calculado com base na declaração apresentada em 29 de Junho de 2004.

19 Depois de terem pago esse imposto que, segundo as suas observações, foi pago «sob reserva de serem exercidos todos os seus direitos», os recorrentes no processo principal apresentaram em 31 de Dezembro de 2004, no Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (Tribunal de Primeira Instância de Bruges), uma impugnação fiscal a ser decidida em processo contraditório na qual se pedia que o imposto pago fosse objecto de um novo cálculo e, em especial, que a dívida de R. H. Eckelkamp fosse igualmente tomada em consideração para efeitos desse cálculo.

20 Em 30 de Maio de 2005, este órgão jurisdicional julgou improcedente a impugnação fiscal apresentada pelos interessados por, à data da sua apresentação, o prazo previsto no código para a tomada em consideração de novos elementos na base de cálculo do imposto sucessório ou de transmissão devido ter expirado.

21 Os recorrentes no processo principal interpuseram recurso desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que as disposições do código relativas ao

cálculo do imposto de transmissão *mortis causa* violam o direito comunitário. Consideram que estas disposições constituem uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade e um obstáculo à livre circulação de capitais.

22 No órgão jurisdicional de reenvio, o Belgische Staat alegou que tinha expirado o prazo previsto no código para a tomada em consideração de novos elementos na base de cálculo do imposto de transmissão e sustentou que, de qualquer modo, não estava provado que a dívida controvertida ainda existia à data da morte de R. H. Eckelkamp. Uma vez que a interessada não residia na Bélgica por ocasião da sua morte, a matéria colectável do imposto de transmissão não podia ser objecto de dedução de qualquer passivo. O artigo 58.º CE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes da sua legislação fiscal.

23 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, resulta claramente de um documento particular de reconhecimento de dívida de 13 de Novembro de 2002 e de um instrumento público de 5 de Junho de 2003 que R. H. Eckelkamp tinha contraído uma dívida de 220 000 euros.

24 Por entender que o litígio no processo principal suscita questões de interpretação do direito comunitário, o Hof van Beroep te Gent decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 12.º CE, conjugado com os artigos 17.º CE e 18.º CE, e o artigo 56.º CE, conjugado com o artigo [58.º] CE, obstam a uma [legislação] nacional de um Estado-Membro nos termos da qual, em caso de aquisição, por sucessão, de um bem imóvel situado num Estado-Membro (o Estado da situação [do imóvel]), este cobra um imposto sobre o valor do bem imóvel [situado no seu território] e permite a dedução do valor dos encargos que recaem sobre esse bem imóvel (tais como dívidas garantidas por uma procuração com poderes para constitui[r] uma hipoteca sobre o bem imóvel) se, à data da sua morte, o *de cujus* residisse no Estado da situação [do imóvel], mas não se, à data da sua morte, o *de cujus* residisse noutro Estado-Membro (o Estado de residência)?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

25 O Governo belga considera que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível. Alega, por um lado, que devido ao carácter tardio da apresentação da impugnação destinada a obter o recálculo do imposto de transmissão em causa, o órgão jurisdicional de reenvio não podia, de modo algum, julgar procedente o pedido dos recorrentes no processo principal. O prazo de que dispunham, segundo as regras processuais belgas, para alterar os dados com base nos quais é calculado o imposto de transmissão já tinha expirado há vários meses. Por conseguinte, uma resposta à questão submetida não só não é necessária como é claramente irrelevante para efeitos da decisão que o órgão jurisdicional de reenvio tem de proferir.

26 Por outro lado, considera que, na fase em que o processo principal se encontra, a questão submetida é meramente hipotética. Nesta fase, o órgão jurisdicional de reenvio não deu ainda qualquer resposta a questões decisivas para a resolução do litígio no processo principal relativas, designadamente, à questão de saber se existia, entre a dívida e o bem imóvel em causa, um nexo susceptível de revelar a existência de um encargo que o onera. A este respeito, o Governo belga sublinhou, na audiência, que no presente caso não existe uma hipoteca que onera este bem imóvel situado na Bélgica, mas apenas uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca, outorgada por R. H. Eckelkamp a favor do seu irmão, antes da sua morte. Segundo este governo, uma vez que uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca constitui apenas um direito conferido a um terceiro para efeitos do eventual registo de uma hipoteca sobre um bem imóvel e que esse registo não foi efectuado, não existe qualquer encargo que onere o referido bem imóvel, na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça. A questão submetida reveste assim um carácter hipotético.

27 Há que recordar, a este respeito, que, no âmbito de um processo nos termos do artigo 234.º CE, baseado numa nítida separação de funções entre os tribunais nacionais e o Tribunal de Justiça, toda e qualquer apreciação dos factos da causa é da competência do tribunal nacional. Do mesmo modo, compete apenas ao tribunal nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, tendo em conta as especificidades do processo, apreciar tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, quando as questões colocadas sejam relativas à interpretação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (acórdãos de

12 de Abril de 2005, Keller, C-145/03, Colect., p. I-2529, n.º 33, e de 18 de Julho de 2007, Lucchini, C-119/05, Colect., p. I-6199, n.º 43).

28 A recusa de se pronunciar sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional só é possível quando for manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema for de natureza hipotética ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são submetidas (v., designadamente, acórdãos de 13 de Março de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Colect., p. I-2099, n.º 39; de 22 de Janeiro de 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Colect., p. I-607, n.º 19; e Lucchini, já referido, n.º 44).

29 Importa sublinhar que não é o que se verifica no presente caso.

30 Efectivamente, o Tribunal de Justiça foi chamado a precisar se os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados, por força do direito comunitário, a afastar a aplicação de determinadas disposições do código relativas ao cálculo do imposto de transmissão *mortis causa* que os recorrentes no processo principal consideram ser constitutivas de um obstáculo à livre circulação de capitais. Deste modo, resulta que a questão submetida tem um nexo com o objecto do litígio no processo principal, nos termos em que este foi definido pelo órgão jurisdicional de reenvio, e que a resposta a esta questão pode ser útil para este órgão jurisdicional poder decidir se as disposições do referido código são conformes com o direito comunitário.

31 É verdade que o Governo belga contesta, por um lado, a presença de um nexo, entre a dívida de R. H. Eckelkamp para com o seu irmão e o bem imóvel que é objecto da sucessão, susceptível de revelar a existência de um encargo que o onera e sublinha, por outro, que os prazos previstos nas disposições pertinentes do direito belga que permitem que sejam acrescentados novos elementos à base de cálculo dos direitos de transmissão devidos tinham expirado à data da apresentação do recurso no processo principal.

32 No entanto, cumpre recordar, por um lado, que o órgão jurisdicional de reenvio é o único competente para verificar e apreciar os factos do litígio que lhe foi submetido assim como para interpretar e aplicar o direito nacional (v. acórdão de 4 de Maio de 1999, Sürül, C-262/96, Colect., p. I-2685, n.º 95). Cabe a esse órgão jurisdicional e não ao Tribunal de Justiça determinar o alcance e o efeito, no direito belga, de uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca e as consequências dessa procuração relativamente a um bem imóvel deixado em herança e situado na Bélgica.

33 Além disso, resulta do processo remetido ao Tribunal de Justiça que, em primeiro lugar, a inexistência de referências à dívida controvertida na declaração apresentada pelos recorrentes no processo principal se deveu às disposições do código que não previam a inclusão de tais dívidas quando o autor da sucessão não residia na Bélgica à data da sua morte — disposições que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a submeter uma questão prejudicial sobre a interpretação do direito comunitário. Em segundo lugar, antes da apresentação da declaração sucessória controvertida, as autoridades competentes informaram os recorrentes no processo principal de que a dívida de R. H. Eckelkamp não podia ser tomada em consideração para efeitos do cálculo do imposto de transmissão *mortis causa*, uma vez que esta não residia na Bélgica à data da sua morte. Em terceiro lugar, como resulta do n.º 19 do presente acórdão, a referida declaração parece ter sido apresentada pelos recorrentes no processo principal sob reserva de serem exercidos todos os seus direitos.

34 Por outro lado, importa recordar que o reenvio prejudicial assenta num diálogo de juiz a juiz, cujo início depende inteiramente da apreciação que o órgão jurisdicional nacional faça da pertinência e da necessidade do referido reenvio (v. acórdão de 12 de Fevereiro de 2008, Kempter, C-2/06, Colect., p. I-411, n.º 42). Embora seja verdade que o órgão jurisdicional de reenvio constatou que a declaração feita pelos herdeiros se tornou definitiva na data em que expirou o prazo legal para a apresentação dessas declarações, não é menos certo que a questão submetida permite extrair os elementos de interpretação do direito comunitário que o órgão jurisdicional de reenvio considera poderem ser aplicados utilmente para solucionar, em função desse direito, o litígio que se encontra pendente nesse órgão jurisdicional (v., neste sentido, acórdão de 16 de Setembro de 1982, Vlaeminck, 132/81, Recueil, p. 2953, n.ºs 13 e 14).

35 Daqui resulta que há que julgar admissível o presente pedido de decisão prejudicial.

Quanto à questão prejudicial

36 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições dos artigos 12.º CE, 17.º CE e 18.º CE, por um lado, e as dos artigos 56.º CE e 58.º CE, por outro, devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro, como a em causa no processo principal, relativa ao cálculo do imposto de transmissão e do imposto sucessório devidos sobre um bem imóvel situado nesse Estado-Membro, que não prevê a dedutibilidade das dívidas que oneram esse bem imóvel quando o autor da sucessão, era, à data da sua morte, residente, não no Estado em que se situa esse bem imóvel, mas noutro Estado-Membro, ao passo que esta dedutibilidade está prevista quando a pessoa em causa seja, à data da sua morte, residente no Estado em que se situa o referido bem imóvel.

37 O artigo 56.º, n.º 1, CE proíbe, em termos gerais, as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros (acórdão de 6 de Dezembro de 2007, Federconsumatori e o., C-463/04 e C-464/04, Colect., p. I-10419, n.º 19 e jurisprudência aí referida).

38 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 reconheceu, anteriormente, valor indicativo à nomenclatura anexa à Directiva 88/361, ainda que esta tenha sido adoptada com base 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), dado 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, Colect., p. I-1957, n.º 39; de 3 de Outubro de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Colect., p. I-9521, n.º 41; Federconsumatori e o., já referido, n.º 20; e de 17 de Janeiro de 2008, Jäger, C-256/06, Colect., p. I-123, n.º 24).

39 A este respeito, o Tribunal, recordando nomeadamente que as sucessões, que consistem na transmissão, para uma ou mais pessoas, do património deixado por uma pessoa falecida ou, noutros termos, na transmissão, para os herdeiros, da

propriedade dos vários bens, direitos, etc., que integram esse património, se inserem na rubrica XI do anexo I da Directiva 88/361, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», decidiu que as sucessões constituem movimentos de capitais, na acepção do artigo 56.º CE, com excepção dos casos em que os elementos que as integram se situem no interior de um só Estado-Membro (v. acórdãos de 11 de Dezembro de 2003, Barbier, C-364/01, Colect., p. I-15013, n.º 58; van Hilten-van der Heijden, já referido, n.º 42; e Jäger, já referido, n.º 25).

40 Uma situação na qual uma pessoa residente na Alemanha à data da sua morte deixa em herança a outras pessoas, residentes na Alemanha e nos Países Baixos, um bem imóvel situado na Bélgica e objecto do cálculo do imposto de transmissão na Bélgica não constitui, de forma alguma, uma situação puramente interna.

41 Por conseguinte, a sucessão em causa no processo principal constitui um movimento de capitais, na acepção do artigo 56.º, n.º 1 CE.

42 Antes de mais, há que verificar se, como sustentam os recorrentes no processo principal e a Comissão das Comunidades Europeias, uma legislação nacional como a em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais.

43 A este respeito, recorde-se 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 sucessão não só são susceptíveis de dissuadir da compra de bens imóveis situados no Estado-Membro em causa e a alienação destes bens a outra pessoa por um residente de outro Estado-Membro mas também podem ter o efeito de diminuir o valor da sucessão de um residente de um Estado-Membro diferente daquele em que se encontram os referidos bens (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Barbier, n.º 62, e Jäger, n.º 30).

44 No que se refere ao caso das sucessões, a jurisprudência confirmou 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 sucessão de um residente num Estado que não seja o Estado-Membro em que se encontram os bens em causa e que tributa a sucessão dos mesmos (acórdãos, já referidos, van Hilten-van der Heijden, n.º 44, e Jäger, n.º 31).

45 Na presente situação, as disposições nacionais em causa no processo principal, na medida em que conduzem a que uma sucessão que inclui um bem imóvel situado no território do Reino da Bélgica fique sujeita a um imposto de transmissão mais elevado do que o imposto sucessório que seria devido se o *de cujus*, à data da sua morte, residisse nesse Estado-Membro, têm o efeito de restringir os movimentos de capitais através da diminuição do valor de uma sucessão que inclui um tal bem.

46 Efectivamente, quando essa legislação faz depender a dedutibilidade de determinadas dívidas que oneram o bem imóvel em causa do local de residência do autor da sucessão à data da sua morte, a carga fiscal mais pesada a que a sucessão dos não residentes está, por conseguinte, sujeita constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

47 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelo argumento do Governo belga segundo o qual o código não constitui uma restrição, na medida em que existe uma diferença objectiva entre a situação dos residentes e a dos não residentes quando do cálculo do imposto sucessório e do imposto de transmissão, uma vez que só o Estado-Membro em que residia o autor da sucessão pode, logicamente, tomar em consideração, no cálculo do imposto sucessório, todos os elementos da sucessão, compostos por activos e passivos, por bens móveis e imóveis. Com efeito, estas circunstâncias são irrelevantes atendendo aos critérios que resultam da jurisprudência referida nos n.ºs 43 e 44 do presente acórdão (v., igualmente, neste sentido, acórdão Jäger, já referido, n.º 34).

48 No entanto, o Governo belga alega que o processo principal, ao contrário do que deu origem ao acórdão Barbier, já referido, se caracteriza pela inexistência de obrigação incondicional de transmissão da propriedade jurídica do bem imóvel em causa, bem

como pela inexistência tanto de cessão anterior da propriedade económica desse bem como de encargos que oneram este último, não constituindo a procuração com poderes para constituir uma hipoteca invocada pelos recorrentes no processo principal de modo algum uma dívida que onera o referido bem, na acepção desse acórdão.

49 Recorde-se que, no processo que deu origem ao acórdão Barbier, já referido, a questão submetida dizia respeito ao cálculo do montante do imposto exigível em caso de aquisição por sucessão de um bem imóvel situado no Estado-Membro em causa e a consideração, para calcular o valor deste bem, da obrigação incondicional que recaía sobre o detentor do direito real de o transmitir a um terceiro titular da propriedade económica do referido bem. Esta dívida estava, pois, directamente ligada ao bem imóvel que era objecto da sucessão.

50 De igual modo, no âmbito dos artigos 49.º CE e 50.º CE, o Tribunal já salientou que uma legislação nacional que recusa aos não residentes, em matéria de tributação, a dedução das despesas profissionais, que estão directamente ligadas à actividade que gerou os rendimentos tributáveis no Estado-Membro em causa, mas, ao invés, a concede aos residentes, corre o risco de funcionar principalmente em detrimento dos nacionais de outros Estados-Membros e é contrária aos referidos artigos (v., neste sentido, acórdão de 12 de Junho de 2003, Gerritse, C-234/01, Colect., p. I-5933, n.os 27 e 28).

51 Na audiência no Tribunal, tanto os recorrentes no processo principal como a Comissão alegaram que, por força da procuração com poderes para constituir uma hipoteca, existia um nexo suficiente entre o bem imóvel adquirido por sucessão e a dívida em causa. No entanto, a Comissão admitiu que, a partir do momento em que a procuração com poderes para constituir uma hipoteca onera, não o bem imóvel em causa, situado na Bélgica, mas eventualmente outros bens imóveis, pode ser posto em causa o nexo entre a dívida e o referido bem imóvel.

52 No entanto, segundo a redacção da questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, a dívida garantida por uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca sobre o bem imóvel constitui um encargo que onera este último. No âmbito de um processo nos termos do artigo 234.º CE, o Tribunal de Justiça apenas tem

competência para se pronunciar sobre a interpretação ou a validade de um diploma comunitário com base nos factos que lhe são indicados pelo órgão jurisdicional nacional (v., neste sentido, acórdão de 16 de Julho de 1998, Dumon e Froment, C-235/95, Colect., p. I-4531, n.º 25).

53 Como resulta do n.º 32 do presente acórdão, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio e não ao Tribunal de Justiça verificar a natureza e o efeito, no direito belga, de uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca como a em causa no processo principal e determinar se existe, na realidade, um nexo directo entre a dívida invocada e o bem imóvel objecto do cálculo do direito de transmissão em causa no processo principal.

54 Seja como for, saliente-se que sujeitar a dedutibilidade de dívidas que oneram um bem imóvel à condição de o autor da sucessão ser, à data da sua morte, residente no Estado em que esse bem se situa constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 56.º, n.º 1, CE.

55 Em seguida, há que examinar se a restrição à livre circulação de capitais que foi constatada é susceptível de se justificar à luz das disposições do Tratado.

56 A este propósito, importa recordar que, nos termos do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE, «[o] disposto no artigo 56.º 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».

57 Esta disposição do artigo 58.º CE, enquanto derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objecto de interpretação estrita. Portanto, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar em que residam ou do Estado-Membro em que investem os seus capitais será automaticamente compatível com o Tratado (v. acórdão Jäger, já referido, n.º 40).

58 Efectivamente, a própria derrogação prevista no artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE é limitada pelo disposto no artigo 58.º, n.º 3, CE, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o n.º 1 deste artigo «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 de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 44; de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 28; e Jäger, já referido, n.º 41). Além disso, para ser justificada, a diferença de tratamento em matéria de imposto sucessório e imposto de transmissão devidos sobre um bem imóvel situado no território do Reino da Bélgica entre a pessoa que, à data da sua morte, residia nesse Estado-Membro e a que, nessa mesma data, residia noutro Estado-Membro não deve ir além do que é necessário para que o objectivo prosseguido pela legislação em causa seja atingido.

59 Há, pois, que distinguir os tratamentos desiguais permitidos nos termos do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE das discriminações arbitrárias proibidas por força do n.º 3 deste mesmo artigo. Ora, resulta da jurisprudência que, para que uma legislação fiscal nacional como a em causa no processo principal, a qual, para efeitos do cálculo do imposto sucessório, opera uma distinção em matéria de possibilidade de deduzir as dívidas que oneram um bem imóvel situado no Estado-Membro em causa consoante o autor da sucessão residisse, à data da sua morte, nesse Estado-Membro ou 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 (v. acórdãos, já referidos, Verkooijen, n.º 43; Manninen, n.º 29; e Jäger, n.º 42).

60 A este respeito, há que observar, em primeiro lugar, que, ao contrário do sustentado pelo Governo belga e recordado no n.º 47 do presente acórdão, essa diferença de tratamento não pode ser justificada com o fundamento de que diz respeito a situações que não são objectivamente comparáveis.

61 Com efeito, sob reserva das verificações a efectuar pelo órgão jurisdicional de reenvio, relativas à natureza e ao efeito de uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca e à questão de saber se a procuração em causa no processo principal onera o bem imóvel objecto da sucessão, o que parece resultar dos autos, o cálculo

do imposto sucessório e do imposto de transmissão está, em aplicação desta legislação, directamente relacionado com o valor desse bem imóvel. Neste caso, não pode existir objectivamente qualquer diferença de situação susceptível de justificar uma desigualdade de tratamento fiscal no que respeita ao nível do imposto sucessório e do imposto de transmissão devidos sobre, respectivamente, um bem imóvel situado na Bélgica pertencente a uma pessoa residente nesse Estado-Membro à data da sua morte e um bem imóvel pertencente a uma pessoa residente noutro Estado-Membro nessa mesma data. Por conseguinte, a situação dos herdeiros de R. H. Eckelkamp é comparável à de qualquer outro herdeiro cuja sucessão inclua um bem imóvel situado na Bélgica e deixado em herança por uma pessoa domiciliada neste mesmo Estado à data da sua morte (v., neste sentido, acórdão Jäger, já referido, n.º 44).

62 Como alegaram os recorrentes no processo principal, a legislação belga considera, em princípio, que tanto os herdeiros das pessoas residentes como os das pessoas não residentes à data da sua morte são sujeitos passivos para efeitos da cobrança do imposto sucessório e/ou de transmissão sobre bens imóveis situados na Bélgica. Só na dedução das dívidas de sucessão dos não residentes é que tem lugar um tratamento diferente entre estes últimos e os residentes.

63 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, os herdeiros de uma pessoa que tinha, à data da sua morte, a qualidade de residente e os de uma pessoa que tinha, nessa mesma data, a qualidade de não residente, não pode, sem gerar uma discriminação, tratar esses herdeiros de forma diferente, no âmbito dessa mesma tributação e no que respeita à dedutibilidade dos encargos que oneram esse bem imóvel. Ao tratar de modo idêntico, excepto no tocante à dedução das dívidas, as sucessões dessas duas categorias de pessoas para efeitos de imposto sucessório, o legislador nacional admitiu efectivamente que não existe entre ambas, no tocante às modalidades e às condições dessa tributação, nenhuma diferença de situação objectiva que possa justificar uma diferença de tratamento (v., por analogia, no âmbito do direito de estabelecimento, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.º 20, e de 14 de Dezembro de 2006, Denkavit Internationaal e Denkavit France, C-170/05, Colect., p. I-11949, n.º 35; no âmbito da livre circulação de capitais e do imposto sucessório, acórdão proferido hoje, Arens-Sikken, C-43/07, Colect., p. I-6887, n.º 57).

64 Importa, por último, investigar se a restrição aos movimentos de capitais resultante de uma legislação como a em causa no processo principal pode ser objectivamente justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

65 O Governo belga sustenta que, nos termos da legislação alemã aplicável ao património do *de cujus*, a dívida cuja dedução é reclamada pelos recorrentes na Bélgica é objecto, na prática, de uma dupla dedução, que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdão de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837), tem de ser evitada.

66 A este respeito, há que recordar, em primeiro lugar, que o Tribunal de Justiça salientou, no âmbito da sua jurisprudência relativa à livre circulação de capitais e ao imposto sucessório, que um cidadão 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 Barbier, já referido, n.º 71).

67 Em seguida, como recordado no n.º 13 do presente acórdão, não há uma convenção bilateral entre o Reino da Bélgica e a República Federal da Alemanha em matéria de prevenção da dupla tributação do imposto sucessório.

68 O Estado-Membro em que se situa o bem imóvel objecto da sucessão 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 ser concedido um crédito de imposto por outro Estado-Membro, como seja o Estado-Membro em que o autor da sucessão residia à data da sua morte, que pode compensar, total ou parcialmente, o prejuízo sofrido pelos seus herdeiros devido à impossibilidade de deduzir, no Estado-Membro em que se situa o bem imóvel deixado em herança, no cálculo do imposto de transmissão, dívidas que oneram o referido bem imóvel (v., neste sentido, acórdão Arens-Sikken, já referido, n.º 65).

69 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 em que a pessoa em causa residia à data da sua morte, 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., neste sentido, acórdão de 8 de Novembro de 2007, Amurta, C-379/05, Colect., p. I-9569, n.º 78).

70 Por último, resulta do processo remetido ao Tribunal de Justiça que, no cálculo do imposto de transmissão, a legislação nacional em causa no processo principal pura e simplesmente exclui a dedução das dívidas que oneram o bem imóvel deixado em herança quando a pessoa em causa não residia, à data da sua morte, no Estado em que se situa o bem objecto da sucessão, sem que o tratamento das referidas dívidas e, designadamente, a inexistência de um crédito de imposto noutro Estado-Membro, como seja o Estado-Membro em que residia a pessoa falecida, sejam tomados em consideração.

71 Há, assim, que responder à questão prejudicial 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 nacional, como a em causa no processo principal, relativa ao cálculo do imposto sucessório e do imposto de transmissão devidos sobre um bem imóvel situado num Estado-Membro, que não prevê a dedutibilidade de dívidas que oneram esse bem imóvel quando o autor da sucessão, à data da sua morte, era residente, não nesse Estado, mas noutro Estado-Membro, ao passo que essa dedutibilidade está prevista quando essa pessoa, nessa mesma data, era residente no Estado em que se situa o bem imóvel objecto da sucessão.

72 Em face do exposto, não há que responder à questão prejudicial na parte relativa à interpretação dos artigos 12.º CE, 17.º CE e 18.º CE.

Quanto às despesas

73 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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 (Terceira 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 nacional, como a em causa no processo principal, relativa ao cálculo do imposto sucessório e do imposto de transmissão devidos sobre um bem imóvel situado num Estado-Membro, que não prevê a dedutibilidade de dívidas que oneram esse bem imóvel quando o autor da sucessão, à data da sua morte, era residente, não nesse Estado, mas noutro Estado-Membro, ao passo que essa dedutibilidade está prevista quando essa pessoa, nessa mesma data, era residente no Estado em que se situa o bem imóvel objecto da sucessão.

Assinaturas