ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

11 de Setembro de 2008 *

No processo C-43/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 12 de Janeiro de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Fevereiro de 2007, no processo

D. M. M. A. Arens-Sikken

contra

Staatssecretaris van Financiën,

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,

* Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: M. Ferreira, administradora principal,

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

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e M. de Mol, na qualidade de agentes,

— 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 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE (actuais artigos 56.º CE e 58.º CE, respectivamente) relativos à livre circulação dos capitais.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe D. M. M. A. Arens-Sikken, cônjuge de um nacional neerlandês falecido em Itália, ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) a propósito do cálculo do imposto de transmissão devido sobre um bem imóvel que o *de cujus* possuía nos Países Baixos.

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 No direito neerlandês, todas as sucessões estão sujeitas a imposto. O artigo 1.º, n.º 1, da Lei sobre as sucessões (Successiewet), de 28 de Junho de 1956 (Stb. 1956, n.º 362, a seguir «SW 1956»), estabelecia uma distinção consoante o autor da sucessão residisse, à data da sua morte, nos Países Baixos ou no estrangeiro.

6 Esta disposição tinha a seguinte redacção, no período compreendido entre 1 de Janeiro de 1992 e 31 de Dezembro de 2001:

«Nos termos da presente lei, são cobrados os seguintes impostos:

1. Imposto sucessório sobre o valor da totalidade dos bens transmitidos nos termos do direito sucessório por morte de uma pessoa residente nos Países Baixos no momento da sua morte […];

2. Imposto de transmissão sobre o valor dos bens indicados no artigo 5.º, n.º 2, obtidos por doação ou sucessão por morte de uma pessoa não residente nos Países Baixos no momento da doação ou da sua morte;

3. Imposto sobre as doações […]»

7 Na versão aplicável de 8 de Dezembro de 1995 a 31 de Dezembro de 2000, o artigo 5.º, n.º 2, da SW 1956 dispunha:

«O imposto de transmissão é cobrado sobre o valor:

1. Dos bens situados em território nacional referidos no artigo 13.º da Lei do imposto sobre o património [Wet op de vermogensbelasting], de 16 de Dezembro

de 1964 [Stb. 1964, n.º 520, a seguir 'WB 1964'], eventualmente após dedução de quaisquer dívidas referidas nesse artigo;

[…]»

8 Na versão aplicável de 1 de Janeiro de 1992 a 31 de Dezembro de 2000, o artigo 13.º, n.º 1, primeiro travessão, da WB 1964 definia os «bens situados em território nacional» como abrangendo «os bens imóveis situados nos Países Baixos ou os direitos sobre estes» (na medida em que não pertençam a uma empresa neerlandesa).

9 O artigo 13.º, n.º 2, alínea b), da WB 1964 admite apenas a dedução de dívidas garantidas por uma hipoteca sobre um bem imóvel situado nos Países Baixos, desde que os juros e as despesas relativos a essas dívidas sejam considerados no cálculo do rendimento interno bruto, nos termos do artigo 49.º da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Wet op de Inkomstenbelasting), de 16 de Dezembro de 1964 (Stb. 1964, n.º 519).

10 Não há, entre o Reino dos Países Baixos e a República Italiana, uma Convenção bilateral destinada a prevenir a dupla tributação em matéria de imposto sucessório.

11 Resulta das observações do Governo neerlandês que a taxa do imposto sucessório é duplamente progressiva. Por um lado, depende do vínculo existente entre o sujeito passivo e o *de cujus*. Por outro, varia consoante o valor da aquisição.

12 Resulta também das referidas observações que, a partir de 1 de Janeiro de 1985, a taxa proporcional de 6% aplicável ao imposto de transmissão foi revogada e substituída pela taxa progressiva do imposto sobre as sucessões e doações. Assim, em sede de imposto de transmissão também se aplica a uma taxa duplamente progressiva, determinada em função do nexo entre o sujeito passivo e o *de cujus* e, a partir daquela data, segundo o valor da aquisição.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 O marido de D. M. M. A. Arens-Sikken morreu em 8 de Novembro de 1998. À data da sua morte, há mais de 10 anos que deixara de viver nos Países Baixos, residindo em Itália.

14 Tendo o *de cujus* disposto dos seus bens por testamento, a sua herança foi repartida em partes iguais entre a recorrente no processo principal e os quatro filhos nascidos do matrimónio com esta.

15 Porém, mediante partilha testamentária na acepção do ex-artigo 1167.º do Código Civil neerlandês, todos os elementos do activo e do passivo da herança foram atribuídos ao cônjuge sobrevivo, ou seja, D. M. M. A. Arens-Sikken.

16 Segundo a decisão de reenvio e as observações do Governo neerlandês, a recorrente no processo principal recebeu, na sequência dessa partilha, elementos do activo e do passivo cujo valor ultrapassava o do quinhão que lhe cabia na herança nos termos da lei, pelo que beneficiava de um excedente. Por sua vez, os seus filhos ficaram em situação deficitária, pois não receberam nenhum dos bens de que a herança se compunha. Nos termos da partilha testamentária, a recorrente no processo principal

era obrigada a pagar aos seus filhos, em numerário, o valor correspondente aos respectivos quinhões na herança. Assim, ficou devedora, a cada um dos seus filhos, de tornas pelo excedente do seu quinhão na herança e estes ficaram credores, perante a recorrente, de tornas correspondentes ao défice nos respectivos quinhões na herança.

17 A herança incluía, nomeadamente, a quota-parte do *de cujus* num bem imóvel situado nos Países Baixos, quota-parte cujo valor ascendia a 475 000 NLG.

18 Os herdeiros do *de cujus* apresentaram uma declaração para efeitos do imposto de transmissão, tomando por base o valor, adquirido por cada deles, de 95 000 NLG, a saber, um quinto do valor do bem imóvel, que ascendia a 475 000 NLG.

19 Porém, a Administração Fiscal entendeu que a recorrente no processo principal adquirira a totalidade da quota-parte do referido bem imóvel incluída na herança e convidou-a a pagar um montante de imposto de transmissão calculado com base no valor de 475 000 NLG. Não foi exigido nenhum imposto de transmissão aos filhos de D. M. M. A. Arens-Sikken.

20 Após reclamação da recorrente no processo principal, a decisão da Administração Fiscal foi confirmada.

21 D. M. M. A. Arens-Sikken recorreu da decisão de confirmação tomada pela referida Administração para o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Tribunal de Segunda Instância de 's-Hertogenbosch). Nesse recurso, alegou que não devia ser obrigada a pagar imposto de transmissão calculado com base nesse valor de 475 000 NLG,

devendo esse valor ser reduzido face às tornas devidas pelo excedente no quinhão da herança.

22 O Gerechtshof te 's Hertogenbosch decidiu que o imposto de transmissão estava ligado, no que respeita à recorrente no processo principal, à aquisição do bem imóvel nos termos do direito sucessório. No âmbito da partilha testamentária, decidiu que o bem atribuído à recorrente representava a quota-parte do *de cujus* no bem imóvel em causa.

23 A recorrente interpôs recurso de cassação da decisão do Gerechtshof te 's Hertogenbosch no Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos). Na decisão de reenvio, este último afirma que o Gerechtshof te 's Hertogenbosch tinha razão quando decidiu que, para efeitos do imposto de transmissão, se considerava que a recorrente no processo principal tinha recebido, de acordo com o direito sucessório neerlandês, a totalidade da quota do bem imóvel que lhe fora atribuída. Esse órgão jurisdicional constata que, segundo o regime neerlandês do imposto de transmissão, o interessado não pode, para efeitos da determinação da matéria colectável, deduzir as dívidas de tornas (da mesma forma que não pode deduzir uma quota proporcional de todas as dívidas pertencentes à sucessão). Em contrapartida, se o cônjuge de D. M. M. A. Arens-Sikken residisse nos Países Baixos à data da sua morte, esta poderia levar em conta as dívidas de tornas (à semelhança de todas as dívidas pertencentes à herança) no cálculo da matéria colectável do imposto sucessório que seria devido nessa situação.

24 Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio interrogou-se sobre a questão de saber se a não dedutibilidade, na determinação da matéria colectável do imposto de transmissão, das dívidas de tornas constitui uma restrição ilegal à livre circulação de capitais. A este respeito, questiona-se também se haverá um nexo suficiente entre as dívidas de tornas e o bem imóvel em causa, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante dos acórdãos de 12 de Junho de 2003, Gerritse (C-234/01, Colect., p. I-5933), e de 11 de Dezembro de 2003, Barbier (C-364/01, Colect., p. I-15013).

25 Por entender que o litígio suscita questões de interpretação do direito comunitário, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado [...] ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro cobre, relativamente a um bem imóvel [situado] neste Estado-Membro e pertencente à herança de uma pessoa que residia — à data da sua morte — noutro Estado-Membro, um imposto de aquisição por via sucessória deste bem de acordo com o respectivo valor, sem ter em conta as dívidas de tornas que recaem sobre o adquirente nos termos de uma partilha testamentária?

2) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior e caso se deva ainda determinar por comparação se e em que medida devem ser tomadas em conta as dívidas de tornas, que método de comparação [...] deverá, num caso como o presente, ser utilizado para saber se o imposto sucessório que teria sido tributado se o *de cujus* residisse nos Países Baixos à data da sua morte teria sido inferior ao imposto de transmissão?

3) Para a apreciação da eventual existência da obrigação que, por força do Tratado CE, é imposta ao Estado-Membro onde se situa o bem imóvel, de permitir a dedução total ou parcial das dívidas de tornas, deve ter-se em conta o facto de esta dedução poder conduzir a um [benefício fiscal], destinado a evitar a dupla tributação, [inferior] no Estado-Membro que se considera em termos fiscais competente para tributar a sucessão com base na residência do *de cujus*?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões

26 Com estas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições combinadas dos artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado 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 sucessório e do imposto de transmissão devidos sobre um bem imóvel situado nesse Estado-Membro, que não prevê, no cálculo dos referidos impostos, a dedutibilidade das dívidas de tornas resultantes de uma partilha testamentária quando o autor da sucessão, à data da sua morte, era residente, não no Estado em que se situa esse bem imóvel, mas noutro Estado-Membro, ao passo que essa dedutibilidade está prevista quando a pessoa em causa, à data da sua morte, seja residente no Estado em que se situa o referido bem imóvel.

27 Em caso de resposta afirmativa a esta questão e face aos acórdãos, já referidos, Gerritse e Barbier, o mesmo órgão jurisdicional pergunta ainda que método de comparação deverá ser aplicado, numa situação como a em causa no processo principal, para saber se o montante do imposto sucessório que teria sido tributado se o autor da sucessão residisse nos Países Baixos à data da sua morte seria inferior ao do imposto de transmissão.

28 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).

29 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).

30 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 situam no interior de um só Estado-Membro (v. acórdãos, já referidos, Barbier, n.º 58; van Hilten-van der Heijden, n.º 42, e Jäger, n.º 25).

31 Uma situação na qual uma pessoa residente em Itália à data da sua morte deixa em herança a outras pessoas, residentes em Itália ou, eventualmente, noutros Estados-Membros, um bem imóvel situado nos Países Baixos e objecto do cálculo do imposto de transmissão nos Países Baixos não constitui, de forma alguma, uma situação puramente interna.

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

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

34 A este respeito, recorde-se, a título preliminar, que, de acordo com a legislação neerlandesa, quando o autor da sucessão, à data da sua morte, reside noutro Estado-Membro diferente do Reino dos Países Baixos, as dívidas de tornas resultantes de uma partilha testamentária, como as assumidas por D. M. M. A. Arens-Sikken no processo principal, não podem ser deduzidas quando do cálculo do imposto de transmissão sobre o bem imóvel deixado em herança. Consequentemente, o imposto de transmissão que a recorrente no processo principal devia liquidar sobre a aquisição do bem imóvel por sucessão *mortis causa* devia ser calculado com base no valor de 475 000 NLG, ou seja, a totalidade do valor do imóvel.

35 Em contrapartida, quando uma mesma pessoa reside nos Países Baixos à data da sua morte, o cálculo do imposto sucessório devido sobre a transmissão *mortis causa* de um bem imóvel leva em conta essas dívidas. Numa situação idêntica à da recorrente no processo principal, caracterizada pela existência de quatro outros herdeiros e de um bem imóvel deixado em herança, no valor de 475 000 NLG, o imposto sucessório que o cônjuge que assumiu as dívidas de tornas teria de liquidar seria calculado com base no montante de 95 000 NLG, que representa um quinto do valor do referido bem.

36 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça 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).

37 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).

38 É verdade que, numa situação como a do processo principal, para efeitos da aplicação da legislação nacional, o valor tributável do bem imóvel deixado em herança continua a ser o mesmo, quer as deduções sejam admitidas ou não para levar em conta a partilha testamentária. Porém, não deixa de ser verdade que, como a Comissão alega acertadamente, a legislação neerlandesa, no que respeita ao método de cálculo utilizado para determinar o imposto efectivamente devido, faz uma distinção entre as pessoas que, à data da sua morte, eram residentes e as que, nessa mesma data, não eram residentes no Estado-Membro em causa.

39 Com efeito, como resulta dos n.ºs 34 e 35 do presente acórdão, se um residente tivesse deixado a cinco herdeiros um bem imóvel situado nos Países Baixos e também tivesse procedido a uma partilha testamentária, o encargo fiscal total relativo a esse bem imóvel seria repartido por todos os herdeiros, ao passo que, após a morte de um não residente, como o cônjuge da recorrente no processo principal, a carga fiscal total é suportada por um único herdeiro. Como a Comissão afirmou, na primeira situação, há uma pluralidade de herdeiros e a quantia recebida por cada um não ultrapassa necessariamente, atendendo ao valor do bem imóvel em causa, o ou os limiares de aplicação de uma taxa de imposto mais elevada. Em contrapartida, a cobrança de imposto sobre o valor total de um bem imóvel a um só herdeiro, que é obrigado a pagar tornas pelo excedente do seu quinhão resultante de uma partilha testamentária, poderia levar, se não leva inevitavelmente, à aplicação de uma taxa de imposto mais elevada.

40 Daqui se conclui que, devido à progressividade das taxas de imposto prevista na legislação neerlandesa, progressividade essa que, como a Comissão sublinhou na audiência, não é, em si mesma, criticável, uma legislação nacional como a em causa

no processo principal pode sujeitar a herança de um não residente a uma carga fiscal total mais elevada.

41 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelo argumento do Governo neerlandês segundo o qual a legislação aplicada nos Países Baixos não contém nenhuma restrição, visto que a diferença de tratamento invocada pela recorrente no processo principal resulta da repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros. Efectivamente, esta circunstância é irrelevante atendendo aos critérios que resultam da jurisprudência referida nos n.os 36 e 37 do presente acórdão. Além disso, a diferença de tratamento na consideração das dívidas de tornas decorre exclusivamente da aplicação da legislação neerlandesa em causa (v., igualmente, neste sentido, acórdão Jäger, já referido, n.º 34).

42 No entanto, o Governo neerlandês alega que as dívidas de tornas não devem ser consideradas directamente ligadas ao bem imóvel, na acepção dos acórdãos, já referidos, Gerritse e Barbier. Não são dívidas que pertencem à herança, mas dívidas assumidas pelo cônjuge sobrevivo, constituídas após a morte da pessoa em causa por efeito do testamento deixado por esta. As referidas dívidas não vêm onerar o bem imóvel, nem os credores do cônjuge sobrevivo, que assume as dívidas de tornas, podem invocar qualquer direito real sobre esse bem imóvel.

43 Recorde-se, a este propósito, 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. Essa dívida estava, pois, directamente ligada ao bem imóvel objecto da sucessão.

44 De igual modo, no âmbito dos artigos 49.º CE e 50.º CE, o Tribunal 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 Gerritse, já referido, n.os 27 e 28).

45 Contudo, no processo principal, embora seja verdade, como o próprio órgão jurisdicional de reenvio salienta, que as dívidas de tornas têm um nexo com o bem imóvel em causa, na medida em que resultam da aquisição da totalidade do referido bem pela recorrente no processo principal, por força da partilha testamentária, não é necessário, para concluir pela existência de uma restrição proibida, em princípio, pelo artigo 56.º, n.º 1, CE, averiguar se há um nexo directo entre as dívidas de tornas e o bem imóvel da sucessão. Com efeito, ao contrário dos processos supramencionados, o presente processo tem por objecto as consequências, diferentes para os herdeiros, de uma legislação nacional que, na repartição da matéria colectável determinada em função de uma partilha testamentária, estabelece uma distinção consoante o autor da sucessão fosse, à data da sua morte, residente ou não residente no Estado-Membro em causa.

46 No caso vertente, como resulta dos n.os 38 a 40 do presente acórdão, a restrição à livre circulação de capitais resulta do facto de uma legislação nacional como a do processo principal, combinada com a aplicação de uma taxa de imposto progressiva, levar a um tratamento diferente, quando da repartição da carga fiscal, entre os vários herdeiros de uma pessoa que, à data da sua morte, era residente e os de uma pessoa que nessa mesma data não era residente no Estado-Membro em causa.

47 Na audiência, o próprio Governo neerlandês admitiu que, numa situação como a do processo principal, não levar em consideração as tornas de que são credores os outros herdeiros dessa pessoa não residente pode levar a uma carga fiscal superior, uma vez que o imposto de transmissão é cobrado unicamente ao cônjuge sobrevivo.

48 Também não se pode deixar de observar que, numa situação como a do processo principal, a restrição resultante de o cônjuge sobrevivo ser obrigado a pagar imposto de transmissão sobre o valor total do bem imóvel, sem que as tornas sejam levadas em consideração, é ainda agravada pelo facto de, como resulta do n.º 12 do presente acórdão e das observações escritas apresentadas pela Comissão ao Tribunal, o imposto de transmissão ser calculado não só em função do valor da aquisição mas também tendo em conta o nexo entre o sujeito passivo e o *de cujus*. Segundo a Comissão, a isenção que se aplica aos cônjuges sobrevivos é normalmente considerável, ao contrário da que se aplica aos filhos.

49 Seguidamente, cabe examinar se a restrição à livre circulação de capitais assim constatada pode ser justificada à luz das disposições do Tratado.

50 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 ao lugar em que o seu capital é investido».

51 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 no qual invistam os seus capitais será automaticamente compatível com o Tratado (v. acórdão Jäger, já referido, n.º 40).

52 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 desse 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 de imposto de transmissão devidos sobre um bem imóvel situado no território do Reino dos Países Baixos 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 (v., nesse sentido, acórdão Manninen, já referido, n.º 29).

53 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 entre a dedutibilidade das dívidas de tornas consoante o autor da sucessão resida, 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).

54 A este respeito, há que observar que, ao contrário do sustentado pelo Governo neerlandês, essa diferença de tratamento não pode ser justificada com o fundamento de que diz respeito a situações que não são objectivamente comparáveis.

55 Com efeito, a situação dos herdeiros do *de cujus* em causa no processo principal é comparável à de qualquer outro herdeiro que adquira, por sucessão *mortis causa*, um bem imóvel situado nos Países Baixos, deixado por uma pessoa que residia nesse mesmo Estado à data da sua morte.

56 A legislação neerlandesa 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 nos Países Baixos. Só na dedução das dívidas de tornas subsequente a uma partilha testamentária é que tem lugar um tratamento diferente entre a herança dos residentes e a dos não residentes.

57 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 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 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, Eckelkamp e o., C-11/07, Colect., p. I-6845, n.º 63).

58 Por último, quanto à questão de saber se a restrição aos movimentos de capitais resultante de uma legislação nacional como a em causa no processo principal pode ser objectivamente justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, impõe-se observar que, sob reserva dos argumentos aduzidos no âmbito da terceira questão prejudicial, o Governo neerlandês não apresentou nenhuma justificação desse tipo.

59 No que respeita à segunda questão, refira-se que a restrição à livre circulação de capitais consiste em que a não consideração, no cálculo do imposto de transmissão, das dívidas de tornas, combinada com a progressividade das taxas de imposto prevista na

legislação neerlandesa, pode levar a uma carga fiscal total mais elevada do que a aplicável quando do cálculo do imposto sucessório. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio formula essa questão fazendo referência aos acórdãos, já referidos, Gerritse e Barbier, que, como resulta do n.º 45 do presente acórdão, não são pertinentes para o caso vertente. Nestas circunstâncias, não é necessário responder à segunda questão.

60 Em face do exposto, há que responder à primeira questão que os artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado devem ser interpretados 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, no cálculo dos referidos impostos, a dedutibilidade das dívidas de tornas resultantes de uma partilha testamentária 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, na medida em que essa legislação aplique uma taxa de imposto progressiva e quando a não consideração das referidas dívidas, combinada com essa taxa de imposto progressiva, possa implicar uma carga fiscal superior para os herdeiros que não podem invocar essa dedutibilidade.

Quanto à terceira questão

61 Através desta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, fundamentalmente, se a resposta à primeira questão se revela diferente quando o Estado-Membro em que o autor da sucessão residia à data da sua morte concede, ao abrigo de legislação preventiva da dupla tributação aplicável no seu território, um crédito de imposto correspondente ao imposto sucessório devido noutro Estado-Membro sobre os bens situados no território desse outro Estado.

62 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a eliminação da dupla tributação é um dos objectivos da Comunidade Europeia, cuja realização depende dos Estados-Membros, por força do artigo 293.º, segundo travessão, CE. Na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária com vista a eliminar a dupla tributação, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos e do património, com vista a eliminar, eventualmente por via convencional, a dupla tributação. Neste contexto, os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito de Convenções bilaterais, os factores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal (v. acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, Colect., p. I-2793, n.os 24 e 30; de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 57; de 19 de Janeiro de 2006, Bouanich, C-265/04, Colect., p. I-923, n.º 49, e Denkavit Internationaal e Denkavit France, já referido, n.º 43).

63 No que concerne ao exercício do poder tributário assim repartido, os Estados-Membros não podem, no entanto, eximir-se ao respeito das regras comunitárias (acórdãos, já referidos, Saint-Gobain ZN, n.º 58; Bouanich, n.º 50, e Denkavit Internationaal e Denkavit France, n.º 44).

64 Todavia, mesmo que se admita que uma Convenção bilateral dessa natureza, entre o Estado-Membro em que o autor da sucessão residia à data do seu falecimento e o Estado em que se situa o bem imóvel que foi objecto da sucessão neste último Estado, possa neutralizar os efeitos da restrição à livre circulação de capitais apontada no âmbito da resposta à primeira questão, não se pode deixar de observar que não existe, entre o Reino dos Países Baixos e a República Italiana, nenhuma Convenção bilateral em matéria de prevenção da dupla tributação em sede de imposto sucessório.

65 Nestas condições, basta observar que o Estado-Membro em que se situa o bem imóvel 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 não consideração, pelo Estado-Membro em que se situa o referido bem imóvel, no

cálculo do imposto de transmissão, das dívidas de tornas resultantes de uma partilha testamentária (v., neste sentido, acórdão Eckelkamp e o., já referido, n.º 68).

66 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).

67 Em face do exposto, há que responder à terceira questão que a resposta dada à primeira questão não é afectada pela circunstância de a legislação do Estado-Membro em que o autor da sucessão residia à data da sua morte prever unilateralmente a possibilidade de concessão de um crédito de imposto correspondente ao imposto sucessório devido noutro Estado-Membro sobre bens imóveis situados nesse outro Estado.

Quanto às despesas

68 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:

1) **Os artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE (actuais artigos 56.º CE e 58.º CE, respectivamente) devem ser interpretados 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, no cálculo dos referidos impostos, a dedutibilidade das dívidas de tornas resultantes de uma partilha testamentária 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, na medida em que essa legislação aplique uma taxa de imposto progressiva e quando a não consideração das referidas dívidas, combinada com essa taxa de imposto progressiva, possa implicar uma carga fiscal superior para os herdeiros que não podem invocar essa dedutibilidade.**

2) **A resposta dada no n.º 1 da parte decisória do presente acórdão não é afectada pela circunstância de a legislação do Estado-Membro em que o autor da sucessão residia à data da sua morte prever unilateralmente a possibilidade de concessão de um crédito de imposto correspondente ao imposto sucessório devido noutro Estado-Membro sobre bens imóveis situados nesse outro Estado.**

Assinaturas