

Processo C-67/08

Margarete Block

contra

Finanzamt Kaufbeuren

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof)

«Livre circulação de capitais – Artigos 56.º CE e 58.º CE – Imposto sucessório – Legislação nacional que não permite imputar, no imposto sucessório devido no Estado-Membro em que o proprietário dos bens residia à data da sua morte, o imposto sucessório pago pelo herdeiro noutro Estado-Membro, quando os bens da herança sejam créditos de capital – Dupla tributação – Restrição – Inexistência»

Sumário do acórdão

Livre circulação de capitais – Restrições – Imposto sucessório

(Artigo 56.º CE e 58.º CE)

Os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro que, quanto ao cálculo do imposto sucessório devido por um herdeiro residente nesse Estado-Membro sobre créditos de capital detidos numa instituição financeira situada noutro Estado-Membro, não prevê, quando o autor da sucessão residia, à data da sua morte, no primeiro Estado-Membro, a imputação, no imposto sucessório devido neste último, do imposto sucessório pago no outro Estado-Membro.

Efectivamente, esta desvantagem fiscal resulta do exercício paralelo, pelos dois Estados-Membros interessados, da respectiva competência fiscal, que se caracteriza pela opção de um deles por sujeitar os créditos de capital ao imposto sucessório nacional quando o credor seja residente nesse Estado-Membro, ao passo que a opção do outro é sujeitar esses créditos ao imposto sucessório nacional quando o devedor esteja estabelecido neste último Estado-Membro. Ora, o direito comunitário, no estado actual do seu desenvolvimento e numa situação relativa ao pagamento do imposto sucessório, não prescreve critérios gerais para a repartição das competências entre os Estados-Membros no respeitante à eliminação da dupla tributação no interior da Comunidade Europeia. Daqui resulta que, no estado actual do desenvolvimento do direito comunitário, os Estados-Membros beneficiam, sob reserva da observância do direito comunitário, de uma certa autonomia, e que, por conseguinte, não são obrigados a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros, nomeadamente para eliminar a dupla tributação decorrente do exercício paralelo, pelos referidos Estados-Membros, das respectivas competências fiscais e, consequentemente, para permitir a dedução do imposto sucessório pago num Estado-Membro diverso daquele em que o herdeiro reside.

Estas considerações não são susceptíveis de serem postas em causa pela circunstância de a legislação nacional prever regras de imputação mais favoráveis quando o autor da sucessão resida, à data da sua morte, noutro Estado-Membro, dado que essa diferença de tratamento, no tocante à sucessão de uma pessoa não residente à data da sua morte, decorre também da opção

do Estado?Membro interessado, opção essa cujo exercício faz parte das suas competências fiscais, pelo local de residência do credor como critério de conexão para determinar a natureza «estrangeira» dos bens da herança e, por conseguinte, para a imputabilidade do imposto sucessório pago noutro Estado?Membro.

(cf. n.os 28, 30?32, 34, 36, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

12 de Fevereiro de 2009 (*)

«Livre circulação de capitais – Artigos 56.º CE e 58.º CE – Imposto sucessório – Legislação nacional que não permite imputar, no imposto sucessório devido no Estado?Membro em que o proprietário dos bens residia à data da sua morte, o imposto sucessório pago pelo herdeiro noutro Estado?Membro, quando os bens da herança sejam créditos de capital – Dupla tributação – Restrição – Inexistência»

No processo C?67/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 16 de Janeiro de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 20 de Fevereiro de 2008, no processo

Margarete Block

contra

Finanzamt Kaufbeuren,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

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

advogado?geral: J. Mazák,

secretário: B. Fülöp, administrador,

visto os autos e após a audiência de 27 de Novembro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de M. Block, por S. Gorski, Rechtsanwalt,
- em representação do Finanzamt Kaufbeuren, por M. Stock, na qualidade de agente,

- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente,
- em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e M. Noort, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por M. Dowgielewicz, na qualidade de agente,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Ossowski, na qualidade de agente, assistido por S. Ford, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

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

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe M. Block, herdeira de uma pessoa falecida na Alemanha, ao Finanzamt Kaufbeuren (a seguir «Finanzamt»), relativamente ao cálculo do imposto sucessório devido sobre créditos de capital que o *de cujus* detinha sobre instituições financeiras situadas em Espanha.

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 [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (JO L 178, p. 5):

«1. Os Estados-Membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efectuados entre pessoas residentes nos Estados-Membros, sem prejuízo das disposições seguintes. A fim de facilitar a aplicação da presente directiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no 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 O § 1, n.º 1, ponto 1, da Lei do imposto sobre as sucessões e doações (Erbschaftsteuer-

und Schenkungsteuergesetz), na versão aplicável em 1999 (BGBl. 1997 I, p. 378, a seguir «ErbStG»), prevê que as sucessões estão sujeitas a essa lei, enquanto operações tributáveis.

6 O § 2, n.º 1, ponto 1, da ErbStG tem a seguinte redacção, sob a epígrafe «Incidência pessoal do imposto»:

«(1) O imposto incide sobre:

1. Nos casos a que se refere o § 1, n.º 1, pontos 1 a 3, todos os bens objecto da transmissão, se 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 tornou devido, for residente. Consideram-se residentes:

a) As pessoas singulares com domicílio ou residência habitual no território nacional,

[...]»

7 Sob a epígrafe «Imputação do imposto sucessório estrangeiro», o § 21, n.os 1 e 2, da ErbStG dispõe:

«No caso dos adquirentes cujos bens situados no estrangeiro estejam sujeitos, num país estrangeiro, a uma tributação – estrangeira – correspondente ao imposto sucessório alemão, o imposto estrangeiro fixado e devido pelo adquirente, pago e não susceptível de beneficiar de uma redução é, nos casos referidos no § 2, n.º 1, ponto 1, e na medida em que não sejam aplicáveis as disposições de uma convenção [fiscal] preventiva d[a] dupla tributação, imputado, se for apresentado um pedido nesse sentido, no imposto sucessório alemão, na medida em que os bens situados no estrangeiro estejam igualmente sujeitos ao imposto sucessório alemão. [...]

(2) Consideram-se bens situados no estrangeiro, para efeitos do n.º 1:

1. Se o *de cuius* era residente à data da sua morte: todos os bens situados noutro Estado, dos tipos enumerados no § 121 da [Lei da avaliação dos bens (Bewertungsgesetz)], na versão aplicável em 1999 (BGBl. 1991 I, p. 230], a seguir «BewG]», assim como todos os direitos de gozo associados aos referidos bens;

2. Se o *de cuius* não era residente à data da sua morte: todos os bens, excepto os bens situados no território nacional na acepção do § 121 da [BewG], assim como todos os direitos de gozo associados aos referidos bens.»

8 Sob a epígrafe «Bens situados no território nacional», o § 121 da BewG tem a seguinte redacção:

«Os bens situados no território nacional compreendem:

1. Os bens agrícolas e florestais situados no território nacional;

2. Os bens imóveis situados no território nacional;

3. O capital de exploração situado no território nacional. Considera-se como tal os bens que servem para o exercício de uma actividade industrial ou comercial no território nacional, quando, para esse efeito, seja mantido um estabelecimento estável no território nacional ou tenha sido designado um representante permanente;

4. Acções de sociedades de capitais, se a sociedade tiver sede ou direcção comercial no território nacional e o sócio detiver, individualmente ou com pessoas que lhe são associadas, na

acepção da Lei fiscal relativa às relações com o estrangeiro [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] [...], directa ou indirectamente, pelo menos dez por cento do capital nominal ou inicial da sociedade;

5. As invenções, modelos de utilidade e topografias não abrangidas pelo n.º 3, que estejam registadas num livro ou registo nacional;
6. Os bens económicos não abrangidos pelos n.os 1, 2 e 5 cedidos a uma exploração agrícola ou industrial, em especial mediante locação ou arrendamento;
7. As hipotecas, dívidas hipotecárias, rendas e outros créditos ou direitos, quando são garantidos, directa ou indirectamente, por bens imóveis situados no território nacional, por direitos equiparados a bens imóveis situados no território nacional ou por navios matriculados num registo nacional. São excluídos os títulos de crédito ou de dívida representativos de obrigações conjuntas;
8. Créditos provenientes da posição de associado num contrato de associação em participação e da concessão de mútuos contra a participação nos lucros do mutuário (*partiarischen darlehen*), se o devedor tiver o seu domicílio, residência habitual, sede ou direcção comercial no território nacional;
9. Os direitos de gozo associados a um dos bens referidos nos n.os 1 a 8.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 M. Block, residente na Alemanha, é a única herdeira de uma pessoa falecida em 1999 nesse mesmo Estado?Membro, em que teve a sua última residência. A herança compunha-se essencialmente de capitais parcialmente aplicados na Alemanha, no montante de 144 255 DEM, e parcialmente aplicados em instituições financeiras situadas em Espanha, no montante de 994 494 DEM. Sobre estes últimos capitais, M. Block pagou imposto sucessório em Espanha, que ascendeu a 207 565 DEM.

10 No seu aviso de liquidação de 14 de Março de 2000, o Finanzamt liquidou o imposto sucessório devido por M. Block na Alemanha, sem ter em consideração o imposto sucessório pago em Espanha. M. Block reclamou desse aviso, pedindo que o imposto sucessório pago em Espanha fosse imputado no imposto sucessório a pagar na Alemanha e, por conseguinte, que o excedente em relação a este último lhe fosse reembolsado.

11 Por decisão de 4 de Julho de 2003, o Finanzamt, na sequência da referida reclamação, admitiu a dedução da dívida fiscal espanhola a título de passivo da herança, ou seja, a dedução do imposto sucessório pago em Espanha à base tributável do imposto sucessório devido na Alemanha. Segundo essa decisão, a aquisição tributável, após dedução de dívidas resultantes de legados e de uma isenção pessoal, ascendia a 579 000 DEM e o montante do imposto sucessório que incidia sobre essa aquisição foi fixado em 124 500 DEM (63 655,84 euros).

12 O Finanzgericht, pronunciando-se sobre o recurso interposto por M. Block, em que esta pedia que o imposto sucessório pago em Espanha, em vez de ser deduzido à base tributável como se tratasse de uma dívida da herança, fosse imputado no imposto sucessório a pagar na Alemanha, entendeu que a imputação do imposto sucessório espanhol prevista no § 21, n.º 1, da ErbStG era excluída pelo n.º 2, ponto 1, desse preceito, pois os créditos de capital detidos sobre instituições financeiras situadas em Espanha não estão abrangidos pelo § 121 da BewG. Assim, estes créditos de capital não são «bens situados no estrangeiro», na acepção do § 21, n.º 2, ponto 1, da ErbStG. Segundo o Finanzgericht, muito embora os créditos de capital em causa sejam

objecto de dupla tributação, não compete às autoridades fiscais alemãs subvencionar outros Estados?Membros.

13 O Bundesfinanzhof, chamado a pronunciar-se em sede de recurso de «Revision», observa que, por falta de harmonização comunitária quanto ao conceito de «bens situados no estrangeiro», M. Block é alvo de dupla tributação, uma vez que, para determinar o imposto que incide sobre créditos de capital, a República Federal da Alemanha adota o critério da residência do credor, ao passo que o Reino de Espanha adota o da residência do devedor.

14 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se essa dupla tributação é contrária ao direito comunitário. Efectivamente, por um lado, se todo o património do *de cujus* tivesse sido aplicado na Alemanha, só seria exigível o imposto sucessório alemão. Por outro, quanto à conexão da tributação, o critério da residência do credor não é menos razoável do que o da residência do devedor, pois o património herdado pertence ao credor.

15 Por outro lado, na hipótese de essa dupla tributação constituir uma restrição à livre circulação de capitais, o referido órgão jurisdicional interroga-se se esta é justificada pelo artigo 73.º D, n.º 1, alínea a), do Tratado CE [actual artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE], na interpretação dada na Declaração n.º 7 relativa ao artigo 73.º D do Tratado que institui a Comunidade Europeia, anexa ao Tratado UE (JO 1992, C 191, p. 95), segundo a qual «[a] Conferência considera que o direito dos Estados-Membros de aplicarem as disposições pertinentes das suas legislações fiscais a que se refere o n.º 1, alínea a), do artigo 73.º D do Tratado que institui a Comunidade Europeia diz apenas respeito às disposições em vigor no final de 1993. Contudo, a presente declaração só é aplicável aos movimentos de capitais e aos pagamentos entre Estados-Membros». Ora, as disposições do § 21 da ErbStG são anteriores a 1993 e a promulgação, em 1997, da nova versão dessa lei não é um acto constitutivo do legislador, equivalente a uma nova publicação.

16 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) As normas do artigo 73.º D, n.os 1, alínea a), e 3, do Tratado CE [actual artigo 58.º, n.os 1, alínea a), e 3, CE] permitem que se exclua[, mesmo nos casos de heranças abertas em 1999,] a imputação do imposto sucessório espanhol no imposto sucessório alemão [...], nos termos previstos no § 21, n.os 1 e 2, ponto 1, da [ErbStG], conjugado com o § 121 da [BewG] (restrição material)?

2) O artigo 73.º [B], [n.º 1], [...] do Tratado CE (actual artigo 5[6].º, [n.º 1], CE) deve ser interpretado no sentido de que o imposto sucessório cobrado por outro Estado-Membro sobre a transmissão *mortis causa* de créditos [de capital] sobre instituições de crédito desse outro Estado-Membro, de que era titular o autor da sucessão, que teve a última residência na Alemanha, para um herdeiro que também reside na Alemanha, deve ser imputado no imposto sucessório alemão?

3) Para decidir qual dos Estados-Membros interessados deve evitar a dupla tributação, é relevante a adequação dos diferentes elementos de conexão previstos nas ordens jurídicas fiscais nacionais e, se for esse o caso, a conexão com a residência do credor é materialmente mais próxima do que a conexão com o domicílio do devedor?»

Quanto às questões prejudiciais

17 Com as suas questões, que importa apreciar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no

sentido de que se opõem à legislação de um Estado?Membro, como a do processo principal, que, quanto ao cálculo do imposto sucessório devido por um herdeiro residente nesse Estado?Membro sobre créditos de capital detidos numa instituição financeira situada noutro Estado?Membro, não prevê, quando o autor da sucessão residia, à data da sua morte, no primeiro Estado?Membro, a imputação, no imposto sucessório devido neste último, do imposto sucessório pago no outro Estado?Membro.

18 De acordo com jurisprudência assente, o artigo 56.º, n.º 1, CE proíbe, em termos gerais, as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados?Membros (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 referida).

19 Na falta de definição, no Tratado, do conceito de «movimentos de capitais», na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, o Tribunal de Justiça reconheceu, anteriormente, valor indicativo à nomenclatura que constitui o anexo I da Directiva 88/361, apesar de esta ter sido adoptada com fundamento nos artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CEE (que passaram a artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CE, revogados pelo Tratado de Amesterdão), dado que, de acordo com o terceiro parágrafo da introdução do mesmo anexo, a nomenclatura que este contém não é limitativa da noção de movimento de capitais (v., nomeadamente, acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, *van Hilten?van der Heijden*, C?513/03, Colect., p. I?1957, n.º 39, e de 17 de Janeiro de 2008, *Jäger*, C?256/06, Colect., p. I?123, n.º 24).

20 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, se inserem na rubrica XI do anexo I da Directiva 88/361, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», decidiu que as sucessões, quer tenham por objecto quantias em dinheiro, bem imóveis ou bens móveis, 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., nomeadamente, acórdãos de 11 de Dezembro de 2003, *Barbier*, C?364/01, Colect., p. I?15013, n.º 58; de 11 de Setembro de 2008, *Arens?Sikken*, C?43/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 30, e *Eckelkamp*, C?11/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 39, bem como de 27 de Janeiro de 2009, *Persche*, C?318/07, ainda não publicado na Colectânea, n.os 30 e 31).

21 Uma situação na qual uma pessoa residente na Alemanha à data da sua morte deixa em herança a outra pessoa, também residente nesse Estado?Membro, créditos de capital sobre uma instituição financeira situada em Espanha e sobre os quais incide imposto sucessório tanto na Alemanha como em Espanha não constitui, de forma alguma, uma situação puramente interna.

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

23 Assim, há que começar por verificar se, como alega M. Block, normas nacionais como as em causa no processo principal constituem uma restrição aos movimentos de capitais.

24 No que se refere ao caso das sucessões, resulta da jurisprudência do Tribunal 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; *Jäger*, n.º 31, *Arens?Sikken*, n.º 37, e *Eckelkamp*, n.º 44).

25 Porém, é pacífico que a legislação nacional em causa no processo principal, na parte em

que determina o cálculo do imposto sucessório devido por um herdeiro residente na Alemanha sobre créditos de capital detidos por uma pessoa que, à data da sua morte, também residia nesse Estado?Membro, prevê regras idênticas de tributação das sucessões, quer a instituição financeira devedora desses créditos se situe na Alemanha ou noutro Estado?Membro.

26 Porém, M. Block sustenta que a referida legislação nacional restringe a livre circulação de capitais, uma vez que nem todos os bens da herança de uma pessoa, situados num Estado?Membro que não seja aquele em que esta última residia à data da sua morte, conferem necessariamente o direito à imputação do imposto sucessório pago nesse outro Estado?Membro. Com efeito, quando, como sucede no processo principal, o proprietário dos referidos bens resida na Alemanha à data da sua morte, o conceito de «bens situados no estrangeiro», na acepção do § 21 da ErbStG, que confere o direito a essa imputação, não inclui, por força do n.º 2, ponto 1, desse preceito, determinados elementos do património, como os créditos de capital, mesmo que, do ponto de vista económico, seja manifesto que estes se situam no estrangeiro. Daí resulta um entrave contrário ao artigo 56.º, n.º 1, CE, na medida em que o risco de dupla tributação dissuade tanto os proprietários como os seus herdeiros de investir em determinados Estados?Membros.

27 Quanto a este aspecto, há que observar, na verdade, que, como M. Block alega, o facto de bens da herança como os créditos de capital serem excluídos, na Alemanha, do conceito de «bens situados no estrangeiro», que segundo a legislação nacional dão direito à imputação no imposto sucessório devido nesse Estado?Membro do imposto sucessório pago no estrangeiro, implica que, quando os créditos são detidos sobre uma instituição financeira situada noutro Estado?Membro que tenha cobrado imposto sucessório sobre os mesmos, no caso vertente o Reino de Espanha, a carga fiscal é mais elevada do que seria se os mesmos créditos fossem detidos sobre uma instituição financeira sediada na Alemanha.

28 Todavia, como todos os governos que apresentaram observações escritas no Tribunal e a Comissão das Comunidades Europeias sustentaram com razão, esta desvantagem fiscal resulta do exercício paralelo, pelos dois Estados?Membros interessados, da respectiva competência fiscal, que se caracteriza pela opção de um deles, a saber, a Alemanha, por sujeitar os créditos de capital ao imposto sucessório alemão quando o credor seja residente nesse Estado?Membro, ao passo que a opção do outro, a saber, o Reino de Espanha, é sujeitar esses créditos ao imposto sucessório espanhol quando o devedor esteja estabelecido neste último Estado?Membro (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Novembro de 2006, Kerckhaert e Morres, C-513/04, Colect., p. I-10967, n.º 20, e de 6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Colect., p. I-10451, n.º 43).

29 Importa recordar, a este respeito, que as convenções para evitar a dupla tributação, como as previstas no artigo 293.º CE, servem para eliminar ou atenuar os efeitos negativos no funcionamento do mercado interno, que resultam da coexistência dos sistemas fiscais nacionais evocada no número precedente (acórdãos, já referidos, Kerckhaert e Morres, n.º 21, e Columbus Container Services, n.º 44).

30 Ora, o direito comunitário, no estado actual do seu desenvolvimento e numa situação como a do processo principal, não prescreve critérios gerais para a repartição das competências entre os Estados?Membros no respeitante à eliminação da dupla tributação no interior da Comunidade Europeia. Com efeito, abstracção feita da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados?Membros diferentes (JO L 225, p. 6), da Convenção de 23 de Julho de 1990 relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO L 225, p. 10) e da Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (JO L 157, p. 38), não foi adoptada, até hoje,

no quadro do direito comunitário, nenhuma medida de unificação ou de harmonização visando eliminar as situações de dupla tributação (v. acórdãos, já referidos, Kerckhaert e Morres, n.º 22, e Columbus Container Services, n.º 45).

31 Daqui resulta que, no estado actual do desenvolvimento do direito comunitário, os Estados-Membros beneficiam, sob reserva da observância do direito comunitário, de uma certa autonomia, e que, por conseguinte, não são obrigados a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros, nomeadamente para eliminar a dupla tributação decorrente do exercício paralelo, pelos referidos Estados-Membros, das respectivas competências fiscais e, conseqüentemente, para permitir a dedução, num caso como o do processo principal, do imposto sucessório pago num Estado-Membro diverso daquele em que o herdeiro reside (v., nesse sentido, acórdão Columbus Container Services, já referido, n.º 51).

32 Estas considerações não são susceptíveis de serem postas em causa pela circunstância, alegada por M. Block nas suas observações escritas, de o § 21 da ErbStG prever regras de imputação mais favoráveis quando o autor da sucessão resida, à data da sua morte, num Estado-Membro diverso da República Federal da Alemanha, dado que o n.º 2, ponto 2, desse preceito define, nesse caso, o conceito de «bens situados no estrangeiro» de forma mais ampla do que a aplicável a uma situação como a da recorrente no processo principal.

33 É certo que, como o Governo alemão e a Comissão confirmaram na audiência, quando o autor da sucessão resida, à data da sua morte, num Estado-Membro diferente do da República Federal da Alemanha, a legislação nacional prevê, no que respeita ao cálculo do imposto sucessório devido na Alemanha por um herdeiro residente sobre créditos detidos pelo autor da sucessão sobre uma instituição financeira situada nesse outro Estado-Membro, a imputação do imposto sucessório sobre esses créditos pago neste último Estado-Membro, já que nesse caso os mesmos créditos estão abrangidos pelo conceito de «bens situados no estrangeiro», por força do § 21, n.º 2, ponto 2, da ErbStG.

34 Porém, essa diferença de tratamento, no tocante à sucessão de uma pessoa não residente à data da sua morte, decorre também da opção do Estado-Membro interessado, opção essa cujo exercício faz parte, de acordo com a jurisprudência referida nos n.os 28 a 31 do presente acórdão, das suas competências fiscais, pelo local de residência do credor como critério de conexão para determinar a natureza «estrangeira» dos bens da herança e, por conseguinte, para a imputabilidade, na Alemanha, do imposto sucessório pago noutra Estado-Membro.

35 Por outro lado, segundo jurisprudência assente do Tribunal, o Tratado não garante a um cidadão da União que a transferência da sua residência para um Estado-Membro diferente daquele em que residia até então seja neutra em termos de impostos. Tendo em conta as disparidades entre as legislações dos Estados-Membros na matéria, essa transferência pode, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosa para o cidadão (v., nesse sentido, acórdão de 15 de Julho de 2004, Lindfors, C-365/02, Colect., p. I-7183, n.º 34, e de 12 de Julho de 2005, Schempp, C-403/03, Colect., p. I-6421, n.º 45).

36 Consequentemente, há que responder às questões submetidas que os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro, como a do processo principal, que, quanto ao cálculo do imposto sucessório devido por um herdeiro residente nesse Estado-Membro sobre créditos de capital detidos numa instituição financeira situada noutra Estado-Membro, não prevê, quando o autor da sucessão residia, à data da sua morte, no primeiro Estado-Membro, a imputação, no imposto sucessório devido neste último, do imposto sucessório pago no outro Estado-Membro.

Quanto às despesas

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

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

Os artigos 56.º CE e 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado?Membro, como a do processo principal, que, quanto ao cálculo do imposto sucessório devido por um herdeiro residente nesse Estado?Membro sobre créditos de capital detidos numa instituição financeira situada noutro Estado?Membro, não prevê, quando o autor da sucessão residia, à data da sua morte, no primeiro Estado?Membro, a imputação, no imposto sucessório devido neste último, do imposto sucessório pago no outro Estado?Membro.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.