

**Processo C-513/03**

**Héritiers de M. E. A. van Hilten/van der Heijden**

**contra**

**Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen**

(pedido de decisão prejudicial apresentado

pelo Gerechtshof te's-Hertogenbosch)

«Movimentos de capitais – Artigo 73.º B, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE) – Imposto sucessório – Ficção jurídica segundo a qual um nacional de um Estado-Membro falecido no período de dez anos após ter deixado esse Estado-Membro é considerado nele residente à data da sua morte – Estado terceiro»

Conclusões do advogado-geral P. Léger apresentadas em 30 de Junho de 2005

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 23 de Fevereiro de 2006

Sumário do acórdão

*Livre circulação de capitais – Restrições*

*(Tratado CE, artigo 73.º B (actual artigo 56.º CE)*

O artigo 73.º B do Tratado (actual artigo 56.º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual a sucessão de um nacional desse Estado-Membro, que faleceu no período de dez anos após ter transferido para o estrangeiro o seu domicílio anteriormente situado nesse Estado-Membro, é tributada como se esse nacional tivesse continuado domiciliado nesse Estado-Membro, mas com o benefício da dedução do imposto sucessório cobrado por outros Estados.

Com efeito, ao estabelecer condições de tributação das sucessões idênticas para os nacionais que transferiram o seu domicílio para o estrangeiro e para os que permanecem no Estado-Membro em causa, tal regulamentação não pode dissuadir os primeiros de fazerem investimentos neste Estado-Membro, a partir de outro Estado, nem os segundos de o fazerem noutro Estado, a partir do Estado-Membro em causa, e, independentemente do lugar em que se situem os bens, também não pode diminuir o valor da sucessão de um nacional que tenha transferido o seu domicílio para o estrangeiro.

A diferença de tratamento entre os residentes nacionais do Estado-Membro em causa e os nacionais dos outros Estados-Membros resultante dessa regulamentação decorre, na falta de medidas de unificação ou de harmonização no quadro comunitário, da competência dos Estados-Membros para definir, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder de tributação.

Por outro lado, uma regulamentação nacional que tenha por efeito desencorajar os nacionais de transferirem o seu domicílio para outro Estado, e portanto constitua um entrave ao seu direito de livre circulação, não é, só por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, na acepção do

artigo 73.ºB do Tratado.

(cf. n.os 46, 47, 50, 51, disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

23 de Fevereiro de 2006 (\*)

«Movimentos de capitais – Artigo 73.ºB, n.º 1, do Tratado CE (actual artigo 56.º, n.º 1, CE) – Imposto sucessório – Ficção jurídica segundo a qual um nacional de um Estado-Membro falecido no período de dez anos após ter deixado esse Estado-Membro é considerado nele residente à data da sua morte – Estado terceiro»

No processo C-513/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Baixos), por decisão de 5 de Novembro de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de Dezembro de 2003, no processo

**Herdeiros de M. E. A. van Hilten-van der Heijden**

contra

**Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. Malenovský, S. von Bahr (relator), A. Borg Barthet e U. Lõhmus, juízes,

advogado-geral: P. Léger,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 12 de Maio de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação dos herdeiros de M. van Hilten-van der Heijden, por P. Kavelaars, belastingadviseur,
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e S. Terstal, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por A. Tiemann e M. Lumma, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e A. Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 30 de Junho de 2005,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 73.º?C, n.º 1, e 73.º?D, n.º 3, do Tratado CE (actuais artigos 57.º, n.º 1, CE e 58.º, n.º 3, CE), em vigor à data do falecimento de M. van Hilten?van der Heijden.

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio entre os herdeiros de M. van Hilten?van der Heijden e o Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (inspector do Serviço Nacional dos Impostos, Unidade «Pessoas singulares/pessoas colectivas do estrangeiro» de Heerlen, a seguir «Inspecteur»), a respeito do imposto sucessório que incide nos Países Baixos sobre a herança de M. van Hilten?van der Heijden.

## **Quadro jurídico**

### *A regulamentação comunitária*

3 O anexo I 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), intitulado «Nomenclatura dos movimentos de capitais referidos no artigo 1.º da Directiva», precisa, na sua introdução:

«Na presente nomenclatura, os movimentos de capitais são classificados segundo a natureza económica dos activos e responsabilidades a que se referem, expressos em moeda nacional ou em divisas estrangeiras.

Os movimentos de capitais enumerados na presente nomenclatura entendem?se como abrangendo:

- o conjunto das operações necessárias à realização dos movimentos de capitais: conclusão e execução da transacção e transferências relacionadas com essa transacção. A transacção efectua?se geralmente entre residentes de diferentes Estados?Membros, mas pode acontecer que certos movimentos de capitais sejam efectuados por uma única pessoa, por sua conta própria (caso, por exemplo das transferências de activos de emigrantes),
- as operações efectuadas por qualquer pessoa singular ou colectiva [...],
- o acesso do operador a todas as técnicas financeiras disponíveis no mercado solicitado para a realização da operação. Por exemplo, a noção de aquisição de títulos e de outros instrumentos financeiros abrange não só as operações a contado mas também todas as técnicas de negociação disponíveis: operações a prazo, operações com opção ou com garantia, operações de troca por outros activos, etc. [...],
- as operações de liquidação ou de cessão dos activos constituídos, o repatriamento do produto dessa liquidação ou a utilização desse produto, no local, nos limites das obrigações comunitárias,
- as operações de reembolso dos créditos ou empréstimos.

A presente nomenclatura não é limitativa da noção de movimento de capitais e daí a presença de

uma rubrica XIII – F ‘Outros movimentos de capitais: diversos’. Esta nomenclatura não poderá portanto ser interpretada como restringindo o alcance do princípio de uma completa liberalização dos movimentos de capitais, tal como enunciado no artigo 1.º da presente directiva.»

4 A referida nomenclatura inclui treze diferentes categorias de movimentos de capitais. Na rubrica XI, sob a epígrafe «Movimentos de capitais de carácter pessoal», figura:

«[...]

D. Sucessões e legados

[...]»

5 Na data da assinatura da acta final e das declarações das conferências intergovernamentais sobre a União Europeia, em 7 de Fevereiro de 1992, a conferência dos representantes dos governos dos Estados-Membros adoptou uma Declaração relativa ao artigo 73.º-D do Tratado que institui a Comunidade Europeia (JO C 191, p. 99, a seguir «declaração relativa ao artigo 73.º-D do Tratado»), que tem o seguinte teor:

«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.»

#### *A legislação nacional*

6 No direito neerlandês, todas as sucessões estão sujeitas a imposto. O artigo 1.º, n.º 1, da Lei sobre as sucessões, de 28 de Junho de 1956 (Successiewet, Stb. 1956, 362, a seguir «SW 1956»), faz uma distinção consoante a pessoa que faleceu e cuja sucessão é aberta residisse nos Países Baixos ou no estrangeiro. Este artigo dispõe:

«Em aplicação desta lei, são cobrados os seguintes impostos:

1. Imposto sucessório sobre o valor da totalidade dos bens transmitidos nos termos do direito das sucessões por morte de uma pessoa que, à data do óbito, residisse nos Países Baixos.

[...]»

7 O artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956 estabelece:

«Um neerlandês que tenha residido nos Países Baixos e que, no período de dez anos após ter deixado os Países Baixos, tenha falecido ou feito uma doação, é considerado residente nos Países Baixos na data do falecimento ou da doação.»

8 O artigo 2.º, primeiro parágrafo, da Convenção entre a Confederação Suíça e o Reino dos Países Baixos para evitar a dupla tributação no domínio dos impostos sobre as sucessões, celebrada na Haia, em 12 de Novembro de 1951 (a seguir «Convenção»), prevê:

«Os bens imóveis [...] só são sujeitos ao imposto sucessório no Estado em que se situam. [...]»

9 O artigo 3.º, primeiro parágrafo, da mesma Convenção precisa:

«Os bens da herança não abrangidos pelo artigo 2.º [...] só são sujeitos a imposto sucessório no Estado em que o *de cuius* teve o seu último domicílio.»

10 Para definir residência, o artigo 3.º, segundo parágrafo, da Convenção remete para as disposições da Convenção entre a Confederação Suíça e o Reino dos Países Baixos para evitar a dupla tributação no domínio dos impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna, celebrada no mesmo dia.

11 Na data da assinatura da Convenção, as partes contratantes fizeram algumas declarações, que são parte integrante desta, nomeadamente uma relativa ao referido artigo 3.º

12 Esta declaração precisa:

«(1) Sem prejuízo das disposições do artigo 3.º, segundo parágrafo, da presente Convenção, o Estado de que o *de cuius* possuía a nacionalidade no momento da morte pode cobrar o imposto sucessório como se aquele residisse nesse momento também nesse Estado, desde que aí tenha efectivamente tido domicílio nos dez anos anteriores à morte e tivesse essa nacionalidade no momento em que renunciou ao domicílio; neste caso, a parte do imposto que este Estado não teria cobrado se o *de cuius* não possuísse a nacionalidade do referido Estado no momento da renúncia ao domicílio ou no momento da morte será deduzida do imposto devido no outro Estado em razão do domicílio.

(2) A disposição do primeiro parágrafo não é aplicável às pessoas que, à data da sua morte, tenham a nacionalidade dos dois Estados.»

13 Segundo o artigo 13.º do Decreto de 1989 relativo à prevenção da dupla tributação (Besluit voorkoming dubbele belasting, de 21 de Dezembro de 1989, Stb. 1989, 594, a seguir «decreto»):

«1. A sucessão de uma pessoa que, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956, seja considerada residente nos Países Baixos à data do óbito, beneficia de um desagravamento do imposto sucessório por dedução do imposto cobrado por outro Estado sobre os activos da herança diferentes dos referidos no artigo 11.º, até ao limite do imposto análogo cobrado por outro Estado? Membro sobre os activos da herança que não estivessem sujeitos a tributação se o *de cuius*, à data do óbito, tivesse efectivamente tido a sua residência nos Países Baixos. [...]

2. O montante do desagravamento referido no n.º 1 é o montante mais baixo dos montantes seguintes:

a. o montante do imposto cobrado por outros Estados;

b. o montante que, relativamente ao imposto sucessório devido nos termos da SW 1956 se não fosse aplicado o presente decreto, corresponde exactamente à relação entre o valor global dos activos da herança referidos no n.º 1 deste artigo e o valor de todos os activos da herança após dedução das dívidas específicas de uma empresa, incluindo as decorrentes de uma participação social diferente da do accionista, e do valor das dívidas que, não sendo específicas de uma empresa, sejam garantidas por hipoteca sobre um imóvel ou sobre um direito que o onere.»

## **O litígio no processo principal e as questões prejudiciais**

14 M. van Hilten?van der Heijden faleceu em 22 de Novembro de 1997. Sendo de nacionalidade neerlandesa, teve domicílio nos Países Baixos até ao início de 1988, depois na Bélgica e, desde 1991, na Suíça.

15 A herança de M. van Hilten?van der Heijden era constituída, designadamente, por imóveis sítos nos Países Baixos, na Bélgica e na Suíça, por aplicações em títulos cotados em Bolsa nos Países Baixos, na Alemanha, na Suíça e nos Estados Unidos da América, bem como por contas bancárias abertas em agências bancárias neerlandesas e belgas de instituições bancárias estabelecidas na União Europeia e por elas geridas.

16 Foi aplicado o imposto sucessório aos herdeiros de M. van Hilten?van der Heijden, calculado com base no artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956. Este imposto foi mantido pelo Inspecteur após reclamação apresentada pelos quatro herdeiros.

17 Estes interpuseram então recurso desta decisão para o Gerechtshof te 's?Hertogenbosch.

18 O tribunal de reenvio observa, em primeiro lugar, que resulta da referência «Sucessões e legados», que consta da rubrica XI do anexo I da Directiva 88/361, que houve movimentos de capitais entre um Estado terceiro e os Estados?Membros no processo principal.

19 A seguir, o tribunal de reenvio observa que, numa decisão de 12 de Dezembro de 2002, declarou que o artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956 constitui uma medida nacional que entrava a livre circulação de capitais ou a torna menos atractiva. Esta disposição, enquanto tal, entrava a mudança de residência, devido à desvantagem, induzida pelo ficção jurídica que cria, desde a data da emigração, seguida da sucessão no património pelos herdeiros no prazo de dez anos. O Reino dos Países Baixos cobra imposto sobre as sucessões e doações no período de dez anos seguintes à emigração dos cidadãos neerlandeses, quando este imposto for inferior no estrangeiro, mas não concede qualquer restituição ou dedução relativamente ao excesso de imposto sucessório pago no estrangeiro. Segundo a referida decisão do tribunal de reenvio, o artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956 constitui, portanto, um entrave dissimulado às sucessões transfronteiriças.

20 Nesta mesma decisão, o tribunal de reenvio considerou também que o artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956 constitui ainda uma discriminação arbitrária. Com efeito, segundo esse tribunal, o direito neerlandês faz uma distinção entre os nacionais neerlandeses e os nacionais de outros Estados, só podendo os neerlandeses escapar à aplicação da referida disposição renunciando à sua nacionalidade. Além disso, esta mesma disposição não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral, pois tem como único objectivo evitar que o Reino dos Países Baixos perca impostos sucessórios em consequência da saída dos seus nacionais do país.

21 Todavia, não resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça se uma disposição como a que está em causa no processo principal é abrangida pelo artigo 73.º?C, n.º 1, do Tratado.

22 Além disso, o tribunal de reenvio pergunta se a declaração relativa ao artigo 73.º?D do Tratado implica que a legislação aplicável aos movimentos de capitais entre os Estados?Membros e os Estados terceiros não esteja protegida pelo artigo 73.º?D, n.º 1, alínea a), do Tratado, ou se este artigo continua a aplicar?se aos movimentos de capitais entre os Estados?Membros e os Estados terceiros e não se limita, portanto, às disposições existentes na matéria no final de 1993.

23 Com base nestas considerações, o *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes:

«1) O n.º 1 do artigo 3.º da SW [1956] é uma restrição permitida na acepção do [artigo 73.º?C, n.º 1, do Tratado]?

2) O n.º 1 do artigo 3.º da SW [1956] é um meio proibido de discriminação arbitrária ou uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais, na acepção do artigo [73.º?D, n.º 3, do Tratado] se for aplicável ao movimento de capitais entre um Estado Membro e um país terceiro, tendo igualmente em conta a Declaração relativa ao artigo 73.º?D do Tratado que institui a Comunidade Europeia, adoptada por ocasião da assinatura da 'Acta final e declarações das conferências intergovernamentais relativas à União Europeia', de 7 de Fevereiro de 1992?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### *Observações preliminares*

24 Com as suas questões, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal cai no âmbito de aplicação do artigo 73.º?C, n.º 1, do Tratado e/ou no do artigo 73.º?D, n.º 3, do Tratado.

25 Contudo, como resulta da própria decisão de reenvio e como foi indicado em todas as observações apresentadas ao Tribunal de Justiça no presente processo, é necessário, antes de analisar as referidas disposições do Tratado CE, determinar se tal regulamentação constitui uma restrição aos movimentos de capitais, na acepção do artigo 73.º?B do Tratado CE (actual artigo 56.º CE).

26 Ora, segundo jurisprudência constante, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional que lhe submeteu uma questão prejudicial, o Tribunal de Justiça pode ser levado a tomar em consideração normas de direito comunitário que o juiz nacional não referiu nas suas questões (v., nomeadamente, acórdão de 12 de Outubro de 2004, *Wolff & Muller*, C-60/03, Colect., p. I-9553, n.º 24, e de 7 de Julho de 2005, *Weide*, C-153/03, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25).

27 Assim, deve analisar-se se o artigo 73.º?B do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual a sucessão de um nacional desse Estado-Membro, que faleceu no período de dez anos após ter transferido para o estrangeiro o seu domicílio anteriormente situado nesse Estado-Membro, é tributada como se esse nacional tivesse continuado domiciliado nesse Estado-Membro, mas com o benefício da dedução do imposto sucessório cobrado por outros Estados.

#### *Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça*

28 Os herdeiros de M. van Hilten-van der Heijden sustentam que o artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956 é contrário ao artigo 73.º?B do Tratado. Com efeito, segundo eles, há uma discriminação indirecta e, eventualmente, uma restrição indirecta, na medida em que, por um lado, é estabelecida uma distinção consoante a pessoa tenha ou não residido, antes de ter falecido, nos Países Baixos e, por outro lado, a referida disposição não é aplicável se a pessoa que deixou os Países Baixos tiver uma nacionalidade que não seja a nacionalidade neerlandesa.

29 Os Governos neerlandês e alemão sustentam que, antes de se poder responder às questões colocadas, é necessário, em primeiro lugar, determinar se o artigo 73.º?B do Tratado se opõe à ficção jurídica que o artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956 estabelece relativamente ao lugar do

domicílio.

30 A este respeito, o Governo neerlandês salienta que, mesmo em matéria de imposto sucessório, deve sempre tratar-se de uma circulação de capitais. Ora, em caso de falecimento, o património é relacionado na data do óbito e o imposto sucessório é calculado sobre esta base. Como ainda não houve movimento de capitais nem transacção relativa a eles, não pode existir um acto abrangido pela livre circulação de capitais.

31 Por outro lado, não se verifica nem discriminação nem entrave à livre circulação de capitais. Com efeito, não há discriminação em função da nacionalidade entre o cidadão neerlandês que permanece nos Países Baixos e aquele que deixa o país. Além disso, um cidadão neerlandês que deixa os Países Baixos encontra-se numa situação diferente da de um nacional de outro Estado-Membro que deixa os Países Baixos depois de aí ter residido.

32 Daqui decorre que o artigo 73.º-B do Tratado não se opõe à ficção jurídica que o artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956 estabelece relativamente à residência.

33 O Governo alemão considera que o artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado não é aplicável a uma disposição como o artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956, pois uma disposição como esta não prejudica a livre circulação de capitais.

34 A Comissão das Comunidades Europeias salienta que o artigo 3.º, n.º 1, da SW 1956 não faz qualquer distinção consoante o lugar em que se encontra a herança, ou parte desta, no momento da morte do *de cuius*. Este artigo não estabelece, portanto, qualquer restrição aos movimentos de capitais a partir de e com destino aos Países Baixos. Por consequência, a liberdade de circulação de capitais garantida nos artigos 73.º-B e seguintes do Tratado não está em causa no processo principal.

35 Quanto à eventual aplicação das disposições do mesmo Tratado relativas à liberdade de circulação de pessoas e à liberdade de estabelecimento, a Comissão recorda que estas disposições são limitadas à deslocação no interior da União Europeia.

#### *Apreciação do Tribunal de Justiça*

36 A título preliminar, deve recordar-se que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 16, e de 10 de Março de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Colect., p. I-2057, n.º 14).

37 Por outro lado, há que recordar que o artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado institui a livre circulação de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e os países terceiros. Para este efeito, estabelece, no âmbito das disposições do capítulo do Tratado intitulado «Os capitais e os pagamentos», que são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

38 Em primeiro lugar, tem, portanto, de se analisar a questão de saber se as sucessões constituem movimentos de capitais, na acepção do artigo 73.º-B do Tratado.

39 A este respeito, deve observar-se que o Tratado não define as noções de «movimentos de capitais» e de «pagamentos». Contudo, é jurisprudência constante que, na medida em que o artigo 73.º-B do Tratado reproduziu, em substância, o teor do artigo 1.º da Directiva 88/361, e embora esta tenha sido adoptada com base nos artigos 69.º e 70.º, n.º 1, do Tratado CEE (os artigos 67.º a 73.º do Tratado CEE foram substituídos pelos artigos 73.º-B a 73.º-G do Tratado CE, actuais

artigos 56.º CE a 60.º CE), a nomenclatura dos «movimentos de capitais» que lhe está anexa mantém o valor indicativo relativamente à definição da noção de movimentos de capitais que já tinha antes da entrada em vigor destes artigos, dado que, de acordo com a sua introdução, a lista dela constante não tem carácter taxativo (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 16 de Março de 1999, Trummer e Mayer, C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 21, e de 5 de Março de 2002, Reisch e o., C-515/99, C-519/99 a C-524/99 e C-526/99 a C-540/99, Colect., p. I-2157, n.º 30).

40 Ora, as sucessões aparecem na rubrica XI do anexo I da Directiva 88/361, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal». Tal como salientou o advogado-geral no n.º 53 das suas conclusões, esta rubrica visa, em especial, as operações mediante as quais é transmitida a totalidade ou uma parte do património de uma pessoa, seja por acto entre vivos seja *mortis causa*.

41 Com efeito, a sucessão *mortis causa* consiste na transmissão, para uma ou mais pessoas, do património deixado por uma pessoa falecida ou, noutros termos, na transmissão, para os herdeiros, da propriedade de vários bens, direitos, etc., que integram esse património.

42 Daqui resulta que as sucessões constituem movimentos de capitais na acepção do artigo 73.º-B do Tratado (v., neste sentido, também, o acórdão de 11 de Dezembro de 2003, Barbier, C-364/01, Colect., p. I-15013, n.º 58), com excepção dos casos em que os elementos que as integram se situam no interior de um só Estado-Membro.

43 Em segundo lugar, deve verificar-se se uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais.

44 A este respeito, resulta da jurisprudência que as medidas proibidas pelo artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são susceptíveis de dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes do referido Estado-Membro de os fazerem noutros Estados ou, em caso de sucessão, as que têm como efeito 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 (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson, C-484/93, Colect., p. I-3955, n.º 10; Trummer e Mayer, já referido, n.º 26; de 14 de Outubro de 1999, Sandoz, C-439/97, Colect., p. I-7041, n.º 19; e Barbier, já referido, n.º 62).

45 Ora, uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que estabelece que a sucessão de um nacional de um Estado-Membro, que faleceu no período de dez anos após ter transferido para o estrangeiro o domicílio que tinha nesse Estado-Membro, é tributada como se esse nacional tivesse continuado a ter o seu domicílio nesse Estado-Membro, mas que prevê a dedução do imposto cobrado no Estado do novo domicílio, não constitui uma restrição aos movimentos de capitais.

46 Com efeito, ao estabelecer condições de tributação das sucessões idênticas para os nacionais que transferiram o seu domicílio para o estrangeiro e para os que permanecem no Estado-Membro em causa, tal regulamentação não pode dissuadir os primeiros de fazerem investimentos neste Estado-Membro, a partir de outro Estado, nem os segundos de o fazerem noutro Estado, a partir do Estado-Membro em causa, e, independentemente do lugar em que se situem os bens, também não pode diminuir o valor da sucessão de um nacional que tenha transferido o seu domicílio para o estrangeiro. O facto de tal regulamentação não visar os nacionais com domicílio no estrangeiro há mais de dez anos ou os que nunca foram domiciliados no Estado-Membro em causa não é relevante para este efeito. Sendo aplicável apenas aos nacionais deste Estado-Membro, não pode constituir uma restrição aos movimentos de capitais dos nacionais dos outros Estados-Membros.

47 Quanto à diferença de tratamento entre os residentes nacionais do Estado-Membro em causa e os nacionais dos outros Estados-Membros, resultante de uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, deve salientar-se que tais diferenciações, para efeitos de repartição de competência fiscal, não podem ser consideradas discriminações proibidas pelo artigo 73.º-B do Tratado. Com efeito, decorrem, na falta de medidas de unificação ou de harmonização no quadro comunitário, da competência dos Estados-Membros para definir, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder de tributação [v., neste sentido, no que se refere ao artigo 48.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.º CE), acórdão de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, Colect., p. I-2793, n.º 30, e, no que se refere ao artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) e ao artigo 58.º do Tratado CE (actual artigo 48.º CE), acórdão de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 57].

48 Além disso, o Tribunal de Justiça já teve ocasião de declarar que, para efeitos da repartição da competência fiscal, não deixa de ser razoável que os Estados-Membros se inspirem na prática internacional, designadamente, nos modelos de convenção elaborados pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (v. acórdão Gilly, já referido, n.º 31). Ora, como salientou o Governo neerlandês, a regulamentação em causa no processo principal está em conformidade com os comentários do modelo de convenção de dupla tributação relativa às sucessões e doações (relatório do comité dos assuntos fiscais da OCDE, 1982). Resulta dos comentários aos artigos 4.º, 7.º, 9.º-A e 9.º-B do referido modelo que este tipo de regulamentação encontra a sua justificação na preocupação de prevenir uma forma de evasão fiscal pela qual um nacional de um Estado, na previsão da sua morte, transfere o seu domicílio para outro Estado onde o imposto é menos elevado. Os comentários precisam que a dupla tributação é evitada por um sistema de créditos de imposto e que, dado que a prevenção da evasão fiscal só é justificada se a morte ocorrer pouco tempo após a transferência do domicílio, o prazo máximo autorizado é de dez anos. Os mesmos comentários indicam, aliás, que o alcance do sistema pode ser alargado para abranger não apenas os nacionais do Estado em causa mas igualmente os residentes que não tenham a nacionalidade desse Estado.

49 Neste contexto, deve salientar-se que a simples transferência de domicílio de um Estado para outro não releva do artigo 73.º-B do Tratado. Com efeito, como indicou o advogado-geral no n.º 58 das suas conclusões, tal transferência não implica, em si mesma, operações financeiras ou transmissões de propriedade, nem se reveste de outras características de um movimento de capitais tal como resultam do anexo I da Directiva 88/361.

50 Daqui decorre que uma regulamentação nacional que tenha por efeito desencorajar os nacionais de transferirem o seu domicílio para outro Estado, e portanto constitua um entrave ao seu direito de livre circulação, não é, só por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, na

acepção do artigo 73.ºB do Tratado.

51 Por conseguinte, deve responder-se às questões colocadas que o artigo 73.ºB do Tratado deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual a sucessão de um nacional desse Estado-Membro, que tenha falecido no período de dez anos após ter transferido para o estrangeiro o domicílio que tinha nesse Estado-Membro, é tributada como se esse nacional tivesse continuado domiciliado nesse mesmo Estado, beneficiando, porém, de uma dedução do imposto sucessório pago noutros Estados.

52 Daqui resulta que não tem de se responder às questões prejudiciais na parte em que se referem aos artigos 73.ºC e 73.ºD do Tratado.

### **Quanto às despesas**

53 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:

**O artigo 73.ºB do Tratado CE (actual artigo 56.º CE) deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual a sucessão de um nacional desse Estado-Membro, que tenha falecido no período de dez anos após ter transferido para o estrangeiro o domicílio que tinha nesse Estado-Membro, é tributada como se esse nacional tivesse continuado domiciliado nesse mesmo Estado, beneficiando, porém, de uma dedução do imposto sucessório pago noutros Estados.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.