

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)**

10 de Fevereiro de 2011 (\*)

«Fiscalidade directa – Livre circulação de capitais – Imposto sucessório – Legados a favor de organismos sem fins lucrativos – Recusa de aplicação de uma taxa reduzida quando esses organismos têm a sua sede operacional num Estado?Membro diferente daquele em que o de cujus residia ou trabalhava efectivamente – Restrição – Justificação»

No processo C-25/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo tribunal de première instance de Liège (Bélgica), por decisão de 7 de Janeiro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 15 de Janeiro de 2010, no processo

**Missionswerk Werner Heukelbach eV**

contra

**État belge,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, A. Arabadjiev, U. Löhmus (relator), A. Ó Caoimh e P. Lindh, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 28 de Outubro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Missionswerk Werner Heukelbach eV, por J. Roseleth, avocat,
- em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes, assistidos por E. Jacubowitz, avocat,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e J.-P. Keppenne, 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 18.º TFUE, 45.º TFUE, 49.º TFUE e 54.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Missionswerk Werner Heukelbach eV (a seguir «Missionswerk») ao Estado belga a respeito da recusa deste último de aplicar a taxa reduzida do imposto devido por ocasião de uma sucessão de que esta associação foi beneficiária.

## Quadro jurídico

### *Legislação da União*

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 artigo 59.º, n.º 2, do Código do Imposto Sucessório previsto pelo Decreto Real n.º 308, de 31 de Março de 1936 (code des droits de succession établi par l'arrêté royal n.º 308, *Moniteur belge* de 7 de Abril de 1936, p. 2403), confirmado pela Lei de 4 de Maio de 1936 (loi du 4 mai 1936, *Moniteur belge* de 7 de Maio de 1936, p. 3426, a seguir «código»), prevê que o imposto sucessório e o imposto de transmissão *mortis causa* são reduzidos «[em] 7% em relação aos legados feitos às associações sem fins lucrativos, às associações mutualistas e uniões nacionais de associações mutualistas, às uniões profissionais e associações internacionais sem fins lucrativos, às fundações privadas e às fundações de utilidade pública».

6 Nos termos do artigo 60.º, n.º 1, do código, conforme alterado pelo decreto-programa do governo da Valónia, de 18 de Dezembro de 2003, que prevê diversas medidas em matéria de fiscalidade regional, de tesouraria e dívidas, de organização dos mercados da energia, do ambiente, da agricultura, dos poderes locais e subordinados, do património e da habitação e da função pública (décret-programme du gouvernement wallon, portant diverses mesures en matière de fiscalité régionale, de trésorerie et de dette, d'organisation des marchés de l'énergie, d'environnement, d'agriculture, de pouvoirs locaux et subordonnés, de patrimoine et de logement et de la Fonction publique, *Moniteur belge* de 6 de Fevereiro de 2004, p. 7196), a taxa reduzida prevista no artigo 59.º, n.º 2, do referido código só se aplica aos organismos e instituições que reúnam as seguintes condições:

«a. o organismo ou instituição deve ter uma sede operacional:

– na Bélgica;

– ou no Estado-Membro da Comunidade Europeia no qual o *de cuius* residia efectivamente ou tinha o seu local de trabalho no momento da sua morte, ou no qual tinha efectivamente

residido ou tido o seu local de trabalho;

b. o organismo ou instituição deve prosseguir nessa sede, a título principal e sem fins lucrativos, objectivos de natureza ambiental, filantrópica, filosófica, religiosa, científica, artística, pedagógica, cultural, desportiva, política, sindical, profissional, humanitária, patriótica ou cívica, de ensino, de cuidados a pessoas ou a animais, de assistência social ou ajuda a pessoas, no momento da abertura da sucessão;

c. o organismo ou instituição deve ter a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal no território da União Europeia.»

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

7 A Missionswerk é uma associação religiosa com sede estatutária na Alemanha. Por testamento hológrafo, de 5 de Novembro de 2003, esta associação foi designada legatária universal de J. Renardie, nacional belga. A testadora, que residiu toda a sua vida na Bélgica, faleceu em Malmedy (Bélgica), em 12 de Junho de 2004.

8 Em 14 de Junho 2005, a Missionswerk apresentou uma declaração de herdeiros da falecida na administration de l'enregistrement et de domaines de Malmedy (a seguir «administração») e, em seguida, pagou o imposto sucessório à taxa marginal de 80% exigida por esta administração, no montante de 60 038,51 euros.

9 Por carta de 1 de Dezembro de 2005, a Missionswerk pediu à administração o benefício da taxa reduzida de imposto sucessório prevista pelo artigo 59.º, n.º 2, do código. Este pedido foi indeferido pelo facto de esta associação não preencher os requisitos fixados pelo artigo 60.º, n.º 1, desse código.

10 Em 7 de Agosto de 2006, a Missionswerk solicitou à administração o reembolso da diferença entre o montante do imposto que resultava da aplicação da taxa marginal e o montante que resultava da aplicação da taxa reduzida. O seu pedido foi indeferido pela referida administração pelo facto de não estar suficientemente provado que J. Renardie tivesse residido ou trabalhado na Alemanha.

11 Na sua petição, apresentada perante o órgão jurisdicional de reenvio, a Missionswerk pede a restituição do imposto sucessório cujo montante excede o que resulta da aplicação da taxa reduzida cujo benefício reivindica. Esta associação defende que os artigos 59.º, n.º 2, e 60.º, n.º 1, do código criam uma discriminação em detrimento dos residentes da Região da Valónia que leguem os seus bens a associações ou organismos caritativos estabelecidos em Estados-Membros da União nos quais nunca residiram ou trabalharam.

12 Nestas condições, o tribunal de première instance de Liège decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 18.º [TFUE], 45.º [TFUE], 49.º [TFUE] e 54.º [TFUE] devem ser interpretados no sentido de que proíbem a adopção ou a manutenção pelo legislador de um Estado-Membro de uma norma cujo objectivo consiste em reservar o benefício de uma tributação à taxa reduzida de 7% às associações sem fins lucrativos, às associações mutualistas ou às uniões nacionais de associações mutualistas, às uniões profissionais e às associações internacionais sem fins lucrativos, às fundações privadas e às fundações de utilidade pública de um Estado-Membro em que o *de cuius* – residente valão –, à data da sua morte, residia efectivamente ou tinha o seu local de trabalho, ou no qual já tivesse efectivamente residido ou tido o seu local de trabalho?»

## Quanto à questão prejudicial

### *Quanto à identificação das disposições pertinentes do direito da União*

13 O órgão jurisdicional de reenvio submeteu uma questão prejudicial relativa aos artigos 18.º TFUE, 45.º TFUE, 49.º TFUE e 54.º TFUE. Contudo, a Comissão Europeia considera que a situação em causa no processo principal é abrangida pela livre circulação de capitais.

14 A este propósito, importa antes de mais constatar que, na medida em que se trata de uma questão relativa à compatibilidade com o direito da União de disposições nacionais respeitantes à tributação em sede de imposto sucessório, nem a livre circulação de trabalhadores (artigo 45.º TFUE) nem a liberdade de estabelecimento (artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE) são pertinentes.

15 Em seguida, no que diz respeito à livre circulação de capitais, deve recordar-se que, na falta de definição, no Tratado FUE, do conceito de «movimento de capitais», o Tribunal de Justiça reconheceu valor indicativo à nomenclatura anexa à Directiva 88/361, apesar de esta ter sido adoptada com fundamento 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, que, por sua vez, passaram a artigos 56.º CE a 60.º CE), sendo que, de acordo com a sua introdução, a lista dela constante não tem carácter taxativo (v. acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, *van Hilten/van der Heijden*, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 39; de 14 de Setembro de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 22; de 11 de Setembro de 2008, *Eckelkamp e o.*, C-111/07, Colect., p. I-6845, n.º 38; de 11 de Setembro de 2008, *Arens/Sikken*, C-43/07, Colect., p. I-6887, n.º 29; e de 22 de Abril de 2010, *Mattner*, C-510/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 19).

16 A este respeito, o Tribunal de Justiça, 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 constituem movimentos de capitais, na acepção do artigo 63.º TFUE, com excepção dos casos em que os elementos que as integram se situem no interior de um só Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão *Eckelkamp e o.*, já referido, n.º 39 e jurisprudência referida). Ora, uma situação como a que está em causa no processo principal, na qual uma pessoa residente na Bélgica fez um legado a favor de um organismo sem fins lucrativos com sede estatutária na Alemanha, não constitui, de forma alguma, uma situação puramente interna.

17 Daqui decorre que as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais são aplicáveis num caso como o do processo principal.

18 Por último, no que respeita à pertinência da referência, que consta da questão prejudicial, ao artigo 18.º TFUE, que consagra o princípio geral da proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade, cumpre salientar que esta disposição só deve ser aplicada de modo autónomo a situações regidas pelo direito da União em relação às quais o Tratado FUE não preveja regras específicas de não discriminação (acórdãos de 21 de Janeiro de 2010, *SGL*, C-311/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 31 e jurisprudência referida, e de 26 de Outubro de 2010, *Schmelz*, C-97/09, ainda não publicado na Colectânea, n.º 44).

19 Na medida em que as disposições relativas à livre circulação de capitais são aplicáveis e prevêem regras específicas de não discriminação, o artigo 18.º TFUE não é, portanto, aplicável.

20 Por conseguinte, deve considerar-se que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de

reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado?Membro que reserva a possibilidade de beneficiar de uma taxa reduzida de imposto sucessório aos organismos sem fins lucrativos que têm a sua sede operacional nesse Estado?Membro ou no Estado?Membro no qual o *de cuius* residia efectivamente ou tinha o seu local de trabalho, no momento da sua morte, ou no qual anteriormente tinha efectivamente residido ou tido o seu local de trabalho.

*Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais*

21 O artigo 63.º, n.º 1, TFUE proíbe, em termos gerais, as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados?Membros.

22 Resulta de jurisprudência constante que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem, 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 (acórdão van Hilten?van der Heijden, já referido, n.º 44 e jurisprudência referida).

23 No caso em apreço, a legislação nacional em causa no processo principal reserva a possibilidade de beneficiar de uma taxa reduzida de imposto sucessório aos organismos sem fins lucrativos que tenham a sua sede operacional na Bélgica ou no Estado?Membro no qual o *de cuius* residia efectivamente ou tinha o seu local de trabalho, no momento da sua morte, ou no qual anteriormente tinha efectivamente residido ou tido o seu local de trabalho.

24 Assim, esta legislação conduz a que uma sucessão seja tributada de forma mais pesada quando tem como beneficiário um organismo sem fins lucrativos que tem a sua sede operacional num Estado?Membro no qual o *de cuius* não residiu ou trabalhou efectivamente e, por conseguinte, tem o efeito de restringir os movimentos de capitais através da diminuição do valor da referida sucessão (v., por analogia, acórdão Eckelkamp e o., já referido, n.º 45).

25 Além disso, como realçou a Comissão, a aplicação de uma taxa de imposto mais elevada a certos movimentos transfronteiriços de capitais em relação à aplicada aos movimentos no interior da Bélgica torna esses movimentos transfronteiriços de capitais menos atractivos, dissuadindo os residentes belgas de designar como legatárias pessoas estabelecidas em Estados?Membros nos quais nunca residiram ou trabalharam efectivamente (v., neste sentido, acórdão de 27 de Janeiro de 2009, Persche, C?318/07, Colect., p. I?359, n.º 38).

26 Essa legislação nacional constitui, pois, uma restrição à livre circulação de capitais, na acepção do artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

*Quanto à justificação da restrição à livre circulação de capitais*

27 Segundo o Governo belga, a diferença de tratamento que decorre da legislação da Valónia em causa no processo principal é justificada pelo facto de, à luz do objectivo pretendido pela legislação belga, os organismos sem fins lucrativos, como os que estão em causa no processo principal, não se encontrarem numa situação objectivamente comparável à dos organismos cuja sede operacional se situa na Bélgica. Os Estados?Membros têm direito, por um lado, de exigir que exista uma ligação suficientemente estreita entre os organismos sem fins lucrativos e as actividades que exercem para efeitos de concessão de determinadas vantagens fiscais e, por outro, de decidir quais são os interesses da colectividade que querem promover ao conceder vantagens fiscais a esses organismos. No caso em apreço, a colectividade belga retiraria vantagens da referida legislação.

28 A este respeito, deve recordar-se que, em conformidade com o artigo 65.º, n.os 1, alínea a), e 3, TFUE, o artigo 63.º TFUE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes da sua legislação fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem na mesma situação no que respeita à sua residência ou ao lugar em que o seu capital é investido, desde que essas disposições não constituam um meio de discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida nesse artigo 63.º

29 Resulta da jurisprudência que, para que uma legislação fiscal nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperativas de interesse geral (v. acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 43; de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 29; de 8 de Setembro de 2005, Blanckaert, C-512/03, Colect., p. I-7685, n.º 42; e de 17 de Setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Colect., p. I-8591, n.º 68).

30 O Tribunal de Justiça já decidiu que, embora um Estado-Membro possa exigir, para efeitos de concessão de certos benefícios fiscais, a existência de uma ligação suficientemente estreita entre os organismos que reconhece como prossequindo certos objectivos de interesse geral e as actividades que os mesmos exercem (v., neste sentido, acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, já referido, n.º 37), esse Estado-Membro não pode, contudo, reservar esses benefícios apenas aos organismos com sede no seu território e cujas actividades sejam susceptíveis de o libertar de algumas das suas responsabilidades (acórdão Persche, já referido, n.º 44).

31 Em particular, a possibilidade de um Estado-Membro ser dispensado de algumas das suas responsabilidades não lhe permite introduzir uma diferença de tratamento entre os organismos reconhecidos como de utilidade pública nacionais e os que têm sede noutra Estado-Membro, com o fundamento de que, apesar de as actividades destes últimos organismos se inscreverem nos objectivos da legislação do primeiro Estado-Membro, os legados feitos a seu favor não podem conduzir a uma compensação orçamental. Com efeito, resulta de jurisprudência assente que a necessidade de evitar a redução das receitas fiscais não consta dos objectivos enunciados no artigo 65.º TFUE nem das razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar uma restrição a uma liberdade instituída pelo Tratado FUE (acórdão Persche, já referido, n.º 46).

32 O Tribunal de Justiça também já decidiu que, quando um organismo reconhecido como de utilidade pública num Estado-Membro preenche as condições impostas para esse efeito pela legislação de outro Estado-Membro e tem como objectivo a promoção de interesses da colectividade idênticos, de forma que poderia ser reconhecido como de utilidade pública neste último Estado-Membro, o que compete às autoridades nacionais deste mesmo Estado-Membro, incluindo aos órgãos jurisdicionais, apreciar, as autoridades deste Estado-Membro não podem recusar a essa instituição o direito à igualdade de tratamento pelo simples facto de não estar sediada no território do referido Estado-Membro (acórdão Persche, já referido, n.º 49).

33 Com efeito, um organismo com sede num Estado-Membro e que preenche as condições impostas por outro Estado-Membro para a concessão de benefícios fiscais está, relativamente à concessão, por este último Estado-Membro, de benefícios fiscais destinados a encorajar as actividades de utilidade pública em causa, numa situação comparável à dos organismos reconhecidos como de utilidade pública que têm sede neste último Estado-Membro (acórdão Persche, já referido, n.º 50).

34 No caso em apreço, importa constatar que a legislação da Valónia em causa no processo

principal prevê como critério o local da sede operacional do organismo sem fins lucrativos, sede essa que deve estar situada na Bélgica ou num Estado?Membro no qual o *de cujus* residiu ou teve o seu local de trabalho, para determinar se deve aplicar?se uma taxa reduzida de imposto sucessório. Nestas circunstâncias, como decorre da jurisprudência recordada nos n.os 31 a 33 do presente acórdão, quando o organismo reconhecido como de utilidade pública em causa preenche as outras condições, além da relativa à sede operacional, impostas pela legislação da Valónia para beneficiar de vantagens fiscais em matéria de imposto sucessório, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, as autoridades deste Estado?Membro não podem recusar a este organismo o direito à igualdade de tratamento pelo facto de este não ter sede operacional no território do referido Estado?Membro nem no Estado?Membro em que o *de cujus* trabalhou ou residiu.

35 De qualquer forma, há que considerar que a legislação belga em causa no processo principal não permite atingir o objectivo prosseguido, que consiste em apenas favorecer fiscalmente os organismos cujas actividades beneficiam a colectividade belga.

36 Com efeito, a dita legislação, ao escolher como critério o local da sede operacional do organismo em causa para estabelecer a existência de uma ligação suficientemente estreita com a colectividade belga, leva a tratar de forma diferente não só os organismos que têm a sua sede no território belga e os que apesar de não preencherem este critério têm uma ligação estreita com esta colectividade mas também, de igual modo, os organismos que têm a sua sede operacional na Bélgica, quer tenham ou não estabelecido uma ligação estreita com a referida colectividade.

37 Decorre do acima exposto que se deve responder à questão submetida que o artigo 63.º TFUE se opõe à legislação de um Estado?Membro que reserva a possibilidade de beneficiar de uma taxa reduzida de imposto sucessório aos organismos sem fins lucrativos que têm a sua sede operacional nesse Estado?Membro ou no Estado?Membro no qual o *de cujus* residia efectivamente ou tinha o seu local de trabalho, no momento da sua morte, ou no qual anteriormente tinha efectivamente residido ou tido o seu local de trabalho.

### **Quanto às despesas**

38 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 (Segunda Secção) declara:

**O artigo 63.º TFUE opõe-se à legislação de um Estado?Membro que reserva a possibilidade de beneficiar de uma taxa reduzida de imposto sucessório aos organismos sem fins lucrativos que têm a sua sede operacional nesse Estado?Membro ou no Estado?Membro no qual o *de cujus* residia efectivamente ou tinha o seu local de trabalho, no momento da sua morte, ou no qual anteriormente tinha efectivamente residido ou tido o seu local de trabalho.**

Assinaturas

\* Língua do processo: francês.