

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

JÁN MAZÁK

apresentadas em 13 de Março de 2008 1(1)

Processo C?11/07

Hans Eckelkamp e o.

contra

Belgische Staat

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hof van Beroep te Gent (Bélgica)]

«Livre circulação de capitais – Artigos 56.º CE e 58.º CE – Restrições – Imposto sucessório – Dedutibilidade de certas dívidas garantidas por uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca – Recusa com o fundamento de que o falecido não era residente à data da morte»

I – Introdução

1. Com a questão prejudicial submetida através de decisão de reenvio de 9 de Janeiro de 2007, o Hof van Beroep te Gent (Bélgica) pretende, no essencial, saber se a legislação belga em matéria de tributação da sucessão é compatível com os artigos 56.º CE e 58.º CE relativos à livre circulação de capitais e com os artigos 12.º CE, 17.º CE e 18.º CE relativos à liberdade de os cidadãos da União fixarem residência noutro Estado?Membro. Mais concretamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se as referidas disposições do Tratado se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual – para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto devido em caso de aquisição, por sucessão, de um bem imóvel situado no território do Estado?Membro em causa – podem ser tomados em conta certos encargos, tais como dívidas garantidas por uma procuração, a favor do credor, com poderes para constituir uma hipoteca sobre esse bem imóvel, se o falecido residisse, à data da morte, no referido Estado?Membro, mas não se residisse noutro Estado?Membro.

2. As questões suscitadas no presente caso são muito semelhantes às do processo Arens?Sikken (2) – no qual também apresento, nesta data, as minhas conclusões – que também tem por objecto uma legislação nacional nos termos da qual, para efeitos de tributação da aquisição, por sucessão, de um imóvel situado no território nacional, não são dedutíveis certos encargos se, à data da sua morte, o falecido residisse noutro Estado?Membro.

3. Com a sua resposta às questões suscitadas nestes processos, o Tribunal de Justiça dispõe de uma oportunidade para fazer jurisprudência e desenvolver a existente em matéria de tributação da sucessão no contexto da livre circulação de capitais, nomeadamente a jurisprudência enunciada nos acórdãos Barbier (3) e van Hilten?van der Heijden (4).

II – As disposições relevantes

A – *Direito comunitário*

4. O artigo 56.º, n.º 1, CE (ex-artigo 73.º-B, n.º 1, do Tratado CE) dispõe:

«No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.»

5. O artigo 58.º CE (ex-artigo 73.º-D do Tratado CE) prevê:

«1. O disposto no artigo 56.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

[...]

3. As medidas e os procedimentos a que se refer[e] [o] n.º 1 [...] 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 [CE].»

6. 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] (5), intitulado «Nomenclatura dos movimentos de capitais referidos no artigo 1.º da directiva», refere 13 categorias diferentes de movimentos de capitais. Sob a rubrica XI, intitulada «Movimentos de capitais de carácter pessoal», são enumerados os seguintes:

«[...]

D – Sucessões e legados

[...]»

B – *Direito nacional*

7. Em matéria de imposto sucessório, a competência para fixar a taxa do imposto, a matéria colectável, as isenções fiscais e as reduções do imposto pertence às diferentes regiões do Reino da Bélgica.

8. O artigo 1.º do Código do Imposto Sucessório flamengo (Wetboek Successierechten, a seguir «WS») distingue, no que toca à tributação em matéria de sucessões, consoante a pessoa cuja sucessão é aberta residisse, à data da morte, na Bélgica ou no estrangeiro. Este artigo dispõe:

«São instituídos os seguintes impostos:

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

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

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

9. Nos termos do artigo 15.º do WS, o imposto sucessório é devido, após dedução das dívidas, sobre a totalidade dos bens propriedade do falecido, independentemente da sua localização.

10. O artigo 18.º do WS, relativo a não residentes, tem a seguinte redacção:

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

11. Nos termos do artigo 29.º do WS, para poder ser considerada passivo da herança, a dívida deve ainda existir à data da morte, o que pode ser demonstrado por todos os meios de prova admitidos em direito em matéria de actos constitutivos de um crédito e de uma dívida.

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

13. Nos termos do artigo 41.º do WS:

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

Uma declaração apresentada dentro do prazo fixado por lei ou alargado pelo director-geral pode ser rectificada desde que o referido prazo ainda não tenha expirado, excepto se as partes interessadas tiverem expressamente renunciado a esse direito por declaração apresentada em conformidade com os requisitos legais.»

14. O artigo 48.º, n.º 1, do WS contém tabelas onde figuram as taxas aplicáveis do imposto sucessório e do imposto de transmissão *mortis causa* do direito de propriedade. O quarto parágrafo do artigo 48.º, n.º 2, tem o seguinte teor:

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

15. Em matéria de imposto sucessório, não há convenção entre a Bélgica e a Alemanha, para evitar a dupla tributação.

III – Matéria de facto, tramitação processual e questão prejudicial

16. Os recorrentes no processo principal – Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica e Joris Eckelkamp (a seguir, em conjunto, «herdeiros») – são os herdeiros de Reintges Hildegard Eckelkamp (a seguir «R. H. Eckelkamp»), que faleceu em Düsseldorf em 30 de Dezembro de 2003.

17. No dia 13 de Novembro de 2002, R. H. Eckelkamp assinou um documento de reconhecimento de dívida para com Hans Eckelkamp. Além disso, R. H. Eckelkamp outorgou, por instrumento público notarial de 5 de Junho de 2003, uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca sobre um bem imóvel situado em Knokke-Heist (Bélgica) para garantia do reembolso da referida dívida, no montante de 220 000 euros, acrescido de 11 000 euros de juros.

18. Em 29 de Junho de 2004, os herdeiros efectuaram uma declaração de bens de R. H. Eckelkamp (a seguir «declaração de bens» ou «declaração») onde figurava, como activo da herança, o referido imóvel, com um valor de 200 000 euros. Como passivo, a declaração indicava «zero».

19. Com base nessa declaração – e, portanto, sem tomar em conta a dívida de R. H. Eckelkamp a Hans Eckelkamp – o montante devido do imposto pela transmissão *mortis causa* do direito de propriedade foi calculado, por decisão de 14 de Julho de 2004, em 110 000,04 euros.

20. Resulta dos autos que, antes de elaborada a declaração de bens, existiu uma troca de mensagens electrónicas entre a Administração Fiscal belga e os herdeiros, nas quais a referida Administração Fiscal informou que o imposto de transmissão *mortis causa* do direito de propriedade (aplicável quando o falecido era não residente) é devido sobre o valor do bem imóvel situado na Bélgica, sem dedução de quaisquer dívidas e que, por consequência, não devia ser feita referência à dívida controvertida na declaração.

21. Após terem pago o referido imposto, os herdeiros deduziram impugnação fiscal, em 7 de Outubro de 2004, pedindo, designadamente, a anulação da decisão de 14 de Julho de 2004. Esta impugnação fiscal foi julgada improcedente por sentença proferida pelo Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (Tribunal de Primeira Instância de Bruges) de 30 de Maio de 2005. Nesta sentença, o Rechtbank entendeu que o prazo fixado no artigo 40.º do WS para a apresentação da declaração de bens tinha, de qualquer forma, expirado em 1 de Julho de 2004, ao passo que a impugnação fiscal só havia sido deduzida em 7 de Outubro de 2004, o que significava que a declaração de bens era definitiva e que não podiam ser tomadas em conta dívidas que dela não constassem. O Rechtbank também entendeu que os recorrentes deviam ter incluído a dívida controvertida na declaração a título de encargo relativamente ao qual a regra prevista nos artigos 1.º e 2.º do WS, conjugados com o artigo 18.º, não é aplicável por ser contrária ao direito comunitário.

22. Os herdeiros interpuseram recurso da sentença do Rechtbank para o Hof van Beroep. Como fundamento do recurso, alegam, em substância, que o direito comunitário tem efeito directo e que as autoridades administrativas são obrigadas a alterar as decisões tomadas em violação do direito comunitário. O artigo 41.º do WS não pode impedir que o direito comunitário tenha plena eficácia. Baseando-se no acórdão Barbier (6), os herdeiros sustentam ainda que a distinção feita no artigo 2.º, n.º 1, do WS, conjugado com o artigo 18.º do WS, entre residentes e não residentes na Bélgica é contrária às disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais. Os recorrentes defendem igualmente que as referidas normas do WS violam a liberdade de fixar residência no território de outro Estado-Membro e são contrárias ao artigo 12.º CE, conjugado com os artigos 17.º CE e 18.º CE. O Estado belga, recorrido no processo principal, contesta a existência de uma restrição à livre circulação de capitais e alega que a situação dos residentes e a dos não residentes não são comparáveis.

23. No despacho de reenvio, o Hof van Beroep afirma que está demonstrado que, à data da sua morte, R. H. Eckelkamp tinha, de facto, uma dívida de 220 000 euros.

24. Nestas circunstâncias, o Hof van Beroep te Gent decidiu suspender a instância e submeter

ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 12.º CE, conjugado com os artigos 17.º CE e 18.º CE, e o artigo 56.º CE, conjugado com o artigo 57.º CE, obstam a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro nos termos da qual, em caso de aquisição, por sucessão, de um bem imóvel situado num Estado-Membro (o Estado da situação [do imóvel]), este cobra um imposto sobre o valor do bem imóvel [situado no seu território] e permite a dedução do valor dos encargos que recaem sobre esse bem imóvel (tais como dívidas garantidas por uma procuração com poderes para constitui[r] uma hipoteca sobre o bem imóvel) se, à data da sua morte, o *de cujus* residisse no Estado da situação [do imóvel], mas não se, à data da sua morte, o *de cujus* residisse noutro Estado-Membro (o Estado de residência)?»

IV – Questão de direito

A – Principais argumentos das partes

25. Nos presentes autos, foram apresentadas observações escritas pelos herdeiros, pelo Governo belga e pela Comissão, que estiveram igualmente representados na audiência de 13 de Dezembro de 2007.

26. Os herdeiros alegam, em primeiro lugar, que a legislação belga relativa à tributação da aquisição de bens imóveis por sucessão é discriminatória e viola o disposto no artigo 56.º CE, conjugado com o artigo 58.º CE, na medida em que – para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto – permite que sejam tidas em conta certas dívidas se, à data da sua morte, o falecido residisse na Bélgica, mas não se o falecido residisse no estrangeiro. Os herdeiros sustentam que, neste contexto, a situação dos residentes e a dos não residentes são comparáveis. Alegam, a este respeito, que a legislação belga considera, em princípio, os residentes e os não residentes sujeitos passivos para efeitos de cobrança de imposto sucessório. Remetendo para a jurisprudência do Tribunal de Justiça (7), os herdeiros argumentam que, consequentemente, residentes e não residentes devem ser tratados de forma igual no tocante à dedutibilidade de encargos ou dívidas.

27. Em segundo lugar, os herdeiros alegam – apoiando-se, sobretudo, no acórdão Barbier (8) – que a legislação em questão constitui uma restrição à livre circulação de capitais, dado que as disposições que impedem a dedução de dívidas relativas ao bem imóvel têm como efeito diminuir o valor da herança quando o falecido fosse não residente, ao passo que não existe essa diminuição se o falecido residisse na Bélgica. Assim, uma pessoa que resida noutro Estado-Membro pode ser desencorajada a investir num bem imóvel situado na Bélgica, se souber que os seus herdeiros terão de pagar um imposto sucessório de montante mais elevado do que se não tivesse investido na Bélgica ou se tivesse investido de modo diferente.

28. Em terceiro lugar, e baseando-se em argumentos semelhantes, os herdeiros alegam que a legislação belga em causa é contrária aos direitos dos cidadãos da União, tal como estes se encontram consagrados nos artigos 12.º CE e 18.º CE, de fixarem a sua residência no território de outro Estado-Membro e de não serem discriminados.

29. Contestando o argumento aduzido pelo Governo belga de que o presente pedido de decisão prejudicial devia ser julgado inadmissível, os herdeiros alegaram, na audiência, que a dívida controvertida está – também de acordo com a legislação belga – relacionada de forma suficientemente estreita com o bem imóvel em causa. A este respeito, não existe diferença relevante entre uma hipoteca e uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca sobre o bem imóvel em causa. Os herdeiros sublinharam também que a dívida de 220 000 euros não foi incluída na declaração porque, segundo o direito belga, tal inclusão é proibida se o falecido fosse

um não residente e, além disso, porque as autoridades nacionais competentes lhes tinham dito para não o fazerem (as quais constituíam uma fonte de informação em que podiam confiar para efeitos do princípio da confiança legítima) (9).

30. Em contrapartida, o Governo belga sustenta que o presente pedido de decisão prejudicial devia ser julgado inadmissível com o fundamento de que a questão prejudicial tem natureza hipotética e não é relevante para a decisão do litígio no processo principal. Sublinha que a dívida controvertida não foi mencionada na declaração de bens, a qual se tornou definitiva no termo do prazo previsto pelo WS para a sua apresentação. Por conseguinte, a questão central tem, de facto, como objecto o termo do prazo de apresentação ou de rectificação da declaração de bens, e o Hof van Beroep não explicou como é que, nessas circunstâncias, podia tomar em consideração uma decisão sobre a questão prejudicial submetida. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em regra, o direito comunitário não impede a aplicação de normas processuais previstas em legislação nacional, tais como prazos?limite (10).

31. Quanto ao mérito da causa, o Governo belga alega que a diferença de tratamento no que toca às dívidas, consoante se trate da herança de um residente ou de um não residente, não constitui uma violação das disposições do Tratado invocadas no presente caso. Sublinha que, em matéria de impostos directos, em especial no que toca à tributação da aquisição por sucessão, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, em regra, comparáveis.

32. O Governo belga alega que apenas o Estado?Membro onde o falecido residisse se encontra em posição de avaliar a respectiva situação económica na sua globalidade e de tomar em conta a totalidade do activo e do passivo para efeitos de liquidação de imposto sucessório. Assim, uma dívida como a que está em apreço é, em princípio, sempre tomada em conta pelo Estado?Membro de residência do falecido. Contudo, não existe, a nível comunitário, um regime jurídico relativo à coordenação dos poderes dos Estados?Membros em matéria de tributação da sucessão. A dedução de uma dívida como a que está em causa no Estado?Membro da situação do bem imóvel podia, de facto, levar a uma dupla dedução, que os Estados?Membros estão autorizados a evitar. No caso em apreço, todas as dívidas que fazem parte da herança da falecida são tomadas em conta na Alemanha, o Estado?Membro em que a mesma residia.

33. Segundo o Governo belga, o caso vertente deve ser distinguido do que deu lugar ao acórdão Barbier (11) porquanto, neste último, a dívida que os herdeiros pretendiam deduzir constituía um elemento inerente ao bem imóvel tributável no Estado?Membro onde estava situado. Em contrapartida, no presente caso, não existe qualquer indício de que a dívida controvertida – que é garantida apenas por uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca sobre o bem imóvel e não por uma hipoteca – esteja relacionada de forma suficientemente estreita ao bem imóvel, na acepção do acórdão Barbier. A referida procuração com poderes para constituir uma hipoteca diz efectivamente respeito a todos os bens presentes e futuros da pessoa em causa.

34. Na hipótese de o Estado?Membro onde o bem imóvel se situa estar obrigado a permitir a dedução das dívidas imputáveis ao referido bem, o Governo belga afirma que tal apenas se devia aplicar se a dívida estiver estreitamente relacionada com o bem imóvel e se não for também dedutível no Estado?Membro de residência do falecido.

35. Por razões semelhantes, o Governo belga entende que a legislação belga em causa não é contrária ao artigos 12.º CE, 17.º CE e 18.º CE.

36. A Comissão alega que a distinção feita, relativamente ao cálculo do imposto sucessório, entre residentes e não residentes na Bélgica – com o efeito de que a aquisição, por sucessão, do direito de propriedade de um não residente está sujeita a imposto de transmissão, sem dedução

de dívidas – constitui uma restrição proibida à livre circulação de capitais. Uma disposição desta natureza apenas podia ser considerada compatível com a livre circulação de capitais se a diferença de tratamento fosse aplicável a situações não objectivamente comparáveis ou se essa diferença fosse justificada por uma razão imperiosa de interesse geral (12).

37. Segundo a Comissão, a situação dos residentes e a dos não residentes são, para efeitos do caso vertente, inteiramente comparáveis. De facto, o estatuto de residente ou de não residente do falecido não tem qualquer efeito sobre o valor do bem imóvel situado na Bélgica e as dívidas da herança. Tal como foi precisado na audiência, a Comissão considera que, no presente caso, a dívida está directamente relacionada, através da procuração com poderes para constituir uma hipoteca sobre o bem imóvel, com o valor deste bem.

38. Acresce que não foi invocada qualquer razão imperiosa de interesse geral que pudesse justificar a diferença de tratamento em questão. No que respeita, em especial, à alegada dificuldade de as autoridades nacionais verificarem a existência de dívidas, caso o falecido residisse noutro Estado-Membro, compete, de qualquer forma, aos herdeiros fornecer prova bastante dessa dívida. A Comissão acrescenta que um Estado-Membro, para justificar uma restrição à livre circulação de capitais, não pode invocar um crédito de imposto ou um benefício que outro Estado-Membro – se assim o desejar – possa conceder.

39. Por último, a Comissão não considera necessário responder à questão prejudicial no que respeita aos artigos 12.º CE, 17.º CE ou 18.º CE.

B – *Apreciação*

1. Quanto à admissibilidade da questão prejudicial

40. Quanto à questão prévia de inadmissibilidade suscitada pelo Governo belga, importa recordar que, segundo jurisprudência assente, compete apenas ao juiz nacional que é chamado a conhecer do litígio e que deve assumir a responsabilidade da decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo que lhe foi submetido, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça (13).

41. Desde que as questões submetidas pelos órgãos jurisdicionais nacionais incidam sobre a interpretação de uma disposição do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, portanto, em princípio, obrigado a pronunciar-se, salvo se for manifesto que o pedido prejudicial visa, na realidade, levá-lo a pronunciar-se sobre um litígio artificial ou a emitir opiniões consultivas sobre questões gerais ou hipotéticas, que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio, ou ainda que o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos de facto ou de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas (14).

42. Deve observar-se que, no presente caso, é pacífico que a dívida controvertida não foi mencionada pelos herdeiros no prazo de que dispunham nos termos do WS para apresentarem ou rectificarem a declaração de bens, que se tornou definitiva no momento em que esse prazo expirou.

43. Tal como o Governo belga também observou – correctamente – o direito comunitário não impede, em regra, a aplicação desses prazos-limite previstos na legislação nacional. A este respeito, resulta da jurisprudência que, em princípio, tanto a fixação de um prazo-limite razoável no que se refere a procedimentos administrativos ou judiciais como a regra de que uma decisão administrativa se torna definitiva no termo desse prazo-limite estão em conformidade com os

requisitos de efectividade do direito comunitário, na medida em que essas normas processuais constituam uma aplicação do princípio fundamental da segurança jurídica (15).

44. Todavia, resulta dos autos e das alegações dos herdeiros que, no caso vertente, existe mais do que o simples facto de os prazos limite estabelecidos para a apresentação da declaração de bens – que não considero controversos enquanto tais – não terem sido cumpridos pelos herdeiros. Nomeadamente, a não inclusão da dívida controvertida está relacionada com o facto de que a legislação belga em matéria de sucessões não prevê a inclusão de dívidas desse tipo e, além disso, com o facto de que foi prestada informação aos herdeiros para esse efeito, pela Administração Fiscal belga.

45. Por conseguinte, em fim de análise, o presente litígio tem por objecto não as disposições processuais do WS, mas as suas disposições materiais, as quais, por sua vez, se basearam possivelmente, consoante a resposta a dar à questão prejudicial submetida, numa aplicação errada do direito comunitário (16).

46. Neste contexto, está longe de ser demonstrado que, ao julgar o recurso interposto pelos herdeiros, o órgão jurisdicional de reenvio se veria impedido – apenas com o fundamento de que a declaração de bens se tornou definitiva sem a dívida controvertida ter sido mencionada – de tomar em consideração uma decisão a título prejudicial sobre a questão submetida.

47. Por conseguinte, não se vislumbra, na acepção da jurisprudência acima referida, que a questão prejudicial nos presentes autos seja – como afirma o Governo belga – hipotética ou irrelevante para efeitos de proferir uma decisão no processo principal.

48. A meu ver, o pedido de decisão prejudicial é, pois, admissível.

2. Quanto ao mérito

49. Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o direito comunitário e designadamente as disposições do Tratado relativas à liberdade de os cidadãos da União fixarem a sua residência no território de outro Estado?Membro e à livre circulação de capitais obstam a uma legislação nacional relativa à tributação da sucessão, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual – para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto devido em caso de aquisição, por sucessão, de um bem imóvel situado no território do Estado?Membro em causa – podem ser tomados em conta certos encargos, tais como dívidas garantidas por uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca sobre esse bem, se a pessoa de quem o mesmo foi herdado residisse, à data da morte, no referido Estado?Membro (imposto sucessório), mas não se essa pessoa residisse noutro Estado?Membro (17) (imposto de transmissão).

50. Tal como foi sugerido pelas partes nos presentes autos e em conformidade com a jurisprudência relevante do Tribunal de Justiça em matéria de tributação da aquisição por sucessão, começarei por analisar a referida questão em relação à livre circulação de capitais (18).

51. A título preliminar, refira-se que, como a Comissão observou com razão, a disposição do Tratado de maior importância para as circunstâncias do caso presente é o artigo 58.º CE, conjugado com artigo 56.º CE, e não o artigo 57.º CE, como foi sugerido na questão prejudicial.

52. Antes de mais, importa recordar que, como resulta de jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados?Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito comunitário (19).

53. No que se refere, mais precisamente, à aplicabilidade *ratione materiae* das disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais a uma situação como a que está em causa – que não foi, efectivamente, contestada pelas partes nos presentes autos – é jurisprudência assente que as sucessões constituem movimentos de capitais, na acepção do artigo 56.º CE (ex-artigo 73.ºB do Tratado CE), com excepção dos casos em que os seus elementos constitutivos se situam no interior de um só Estado-Membro (20).

54. A este respeito, basta referir que a situação no processo submetido à apreciação do Hof van Beroep te Gent não é, de forma alguma, puramente interna, na medida em que diz respeito à tributação da aquisição, por sucessão, de um bem imóvel de uma pessoa que, à data da morte, residia num Estado-Membro diferente da Bélgica, ou seja, diferente do Estado-Membro onde o bem imóvel está situado.

55. Por conseguinte, a sucessão em questão no processo principal está abrangida pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais.

56. Assim sendo, há que começar por examinar se uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição proibida à livre circulação de capitais.

57. A este respeito, deve observar-se que o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão Barbier – que também teve por objecto a tributação de um bem imóvel adquirido por sucessão de um não residente –, que, enquanto restrições aos movimentos de capitais, as medidas proibidas pelo artigo 56.º CE abrangem as que têm como efeito diminuir o valor da herança de um residente num Estado diferente do Estado-Membro onde se situam os bens em causa e que tributa a sucessão dos referidos bens (21).

58. No presente caso não foi contestado que – como os herdeiros e a Comissão alegaram – a legislação nos termos da qual as dívidas como as que estão em causa no processo principal não são dedutíveis em relação ao bem imóvel herdado de um não residente tem como efeito diminuir o valor da herança, na medida em que estabelece que a sucessão está sujeita, na Bélgica, a um imposto de montante mais elevado do que o que seria devido se o bem imóvel fosse herdado de uma pessoa residente, à data da morte, no território desse Estado-Membro.

59. Daqui decorre que a legislação nacional em causa em matéria de imposto sucessório – na medida em que condiciona a dedutibilidade de certas dívidas ao facto de o bem imóvel ter sido herdado de uma pessoa residente no referido Estado-Membro – é, em princípio, susceptível de restringir a livre circulação de capitais.

60. Por conseguinte, é necessário apreciar se tal restrição pode ser justificada à luz das disposições do Tratado.

61. O Governo belga invoca essencialmente dois argumentos principais para demonstrar que a legislação em causa é compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais e que a distinção em que se fundamenta é justificada. Em primeiro lugar, sustenta, invocando a jurisprudência do acórdão Schumacker (22), que a diferença de tratamento em causa reflecte uma diferença objectiva entre a situação dos residentes e a dos não residentes. Em segundo lugar, e estreitamente relacionado com este argumento, observa que, de acordo com as normas relativas à repartição do poder de tributação, incumbe ao Estado-Membro da residência do falecido – o único em posição de avaliar a respectiva situação económica na íntegra – tomar em conta a totalidade do activo e do passivo da herança, incluindo dívidas como as controvertidas.

62. A este respeito, é correcto que, tal como o Governo belga observou, o Tribunal de Justiça aceitasse, na linha da jurisprudência Schumacker – reconhecendo, portanto, o papel do critério da residência como factor de conexão para efeitos de repartição dos poderes fiscais –, que, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, em regra, comparáveis, pelo que, em direito fiscal, a residência dos contribuintes pode constituir um factor justificativo das normas nacionais que implicam uma diferença de tratamento entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes (23).

63. Neste mesmo sentido, o artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE prevê expressamente que o «artigo 56.º [CE] 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 [...]».

64. Todavia, o Tribunal de Justiça sublinhou repetidamente que esta disposição, na medida em que constitui uma excepção ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objecto de interpretação estrita e que nem toda a legislação fiscal que comporta uma distinção entre os contribuintes em função do lugar em que residam ou do Estado-Membro onde invistam os seus capitais é automaticamente compatível com o Tratado (24).

65. Por outro lado, a própria derrogação prevista pelo artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE está limitada pelo artigo 58.º, n.º 3, CE, que dispõe que as disposições nacionais referidas no artigo 58.º, n.º 1, CE «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 [CE]».

66. Por conseguinte, deve ser estabelecida uma distinção entre os tratamentos desiguais permitidos ao abrigo do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE e as discriminações arbitrárias proibidas pelo n.º 3 desse mesmo artigo. Como decorre, a este respeito, da jurisprudência do Tribunal de Justiça, para uma medida nacional poder 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 ou que se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral (25).

67. Quanto à identificação de situações objectivamente comparáveis no que se refere a uma medida fiscal nacional específica (26), decorre da jurisprudência, em particular, que sempre que um Estado-Membro opte por fazer incidir uma forma especial de imposto sobre os não residentes e sobre os residentes, os residentes e os não residentes também têm de ser considerados comparáveis no que se refere a quaisquer deduções relacionadas com essa tributação (27). No mesmo contexto, o Tribunal de Justiça também considerou relevante determinar se os custos, encargos ou obrigações, cuja dedutibilidade ou susceptibilidade de serem tomados em conta relativamente a um imposto está em causa, se encontram, de certo modo, «directamente relacionados» com o rendimento, os bens ou o facto tributável sobre que incide o imposto (28).

68. Neste contexto, deve observar-se, no presente caso, em primeiro lugar, que, para efeitos de tributação da sucessão relativamente a um bem imóvel situado na Bélgica, tanto a herança de um residente como a de um não residente estão sujeitas a imposto, nos termos do WS. Embora, no plano formal, seja cobrado «imposto sucessório» tratando-se de um residente e «imposto de transmissão» tratando-se de um não residente, não é menos verdade, no meu entendimento, que os residentes e os não residentes são considerados, em princípio, comparáveis, nos termos da legislação fiscal belga em matéria de imposto sucessório sobre bens imóveis situados na Bélgica.

69. Em segundo lugar, apesar de, formalmente, o imposto de transmissão incidir sobre o valor do bem imóvel que faz parte da herança de um não residente, importa não esquecer que a

sucessão é tributada a nível dos herdeiros. Assim sendo, o assunto não diz exclusivamente respeito à situação pessoal do falecido e, segundo o princípio do domicílio, invocado pelo Governo belga, à responsabilidade de o Estado?Membro de residência tomar em conta todas as suas circunstâncias e obrigações pessoais, porquanto os herdeiros é que são os sujeitos passivos, nos termos do WS, e estão sujeitos a imposto de acordo com a respectiva quota?parte na herança.

70. Em especial, numa situação em que os próprios herdeiros residissem na Bélgica, e aos quais a mesma norma de não dedutibilidade seria aparentemente aplicável no que toca à aquisição, por sucessão, de um bem imóvel de um não residente, seria legítimo perguntar se o Estado de residência do falecido estaria realmente em melhor posição para tomar em conta obrigações como as que estão em causa. Acresce que, como a Comissão observou, o ónus da prova da existência da dívida controvertida incumbe, de qualquer modo, aos herdeiros, independentemente de a pessoa a cuja herança pertence a dívida ser residente ou não residente.

71. Por último, deve observar-se que a dívida controvertida no processo principal é garantida – de acordo com as indicações fornecidas pelas partes e pelo órgão jurisdicional de reenvio – por uma procuração com poderes para constituir uma hipoteca sobre o bem imóvel.

72. Como o Governo belga frisou, apesar de, no presente caso, o elo de ligação entre o bem imóvel e a obrigação em causa ser, de forma manifesta, tecnicamente diferente do existente entre, por exemplo, a obrigação de transmissão desse imóvel e a sucessão em causa no acórdão Barbier (29), não considero essa diferença relevante neste contexto, nem a considero suficiente para permitir ao Tribunal de Justiça distinguir o caso em apreço daquele que deu lugar ao referido acórdão. O certo é que existe um elo de ligação, na medida em que uma dívida assim garantida pode, de qualquer forma, onerar o bem imóvel em causa que é objecto de imposto (30).

73. À luz das considerações que acabo de expor, não ficou demonstrado que o simples facto de, à data da morte, o falecido não ser residente no Estado?Membro onde está situado o bem imóvel que faz parte do seu património podia constituir uma justificação objectiva para, numa situação como a que foi submetida ao órgão jurisdicional de reenvio, se recusar a um herdeiro a dedução de uma dívida deste tipo, se um herdeiro na mesma situação, mas que herdasse de um residente tivesse o direito de invocar um benefício fiscal dessa natureza.

74. Por último, e quanto ao argumento aduzido pelo Governo belga de que o facto de tomar em conta a dívida controvertida pode levar a uma dupla dedução, resulta de jurisprudência assente que um cidadão comunitário não pode ser privado do direito de invocar disposições do Tratado com o fundamento de que está a beneficiar de vantagens fiscais legalmente proporcionadas pelas normas em vigor noutro Estado?Membro diferente daquele onde reside (31).

75. Uma vez que também não foi invocada qualquer razão imperiosa de interesse geral que pudesse justificar a legislação em causa, deve concluir-se que a diferença de tratamento fiscal criada constitui uma discriminação arbitrária na acepção do artigo 58.º, n.º 3, CE e da jurisprudência acima referida (32) e é, por conseguinte, incompatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais.

76. Do exposto resulta que não é necessário apreciar a questão prejudicial na parte em que se refere às disposições do Tratado relativas à liberdade de os cidadãos da União fixarem a sua residência no território de outro Estado?Membro (33).

77. Na minha opinião, há que responder à questão colocada no sentido de que as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais se opõem a uma legislação nacional como a que

está em causa no processo principal, nos termos da qual – para efeitos de determinação da matéria colectável do imposto devido em caso de aquisição, por sucessão, de um bem imóvel situado no território do Estado?Membro em causa – podem ser tomados em conta certos encargos, tais como dívidas garantidas por uma procuração, a favor do credor, com poderes para constituir uma hipoteca sobre esse bem imóvel, caso a pessoa de quem o direito de propriedade foi herdado residisse, à data da morte, no referido Estado?Membro, mas não se essa pessoa residisse noutro Estado?Membro.

V – Conclusão

78. Pelo exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pelo Hof van Beroep te Gent da seguinte forma:

As disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais opõem-se a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual – para efeitos da determinação da matéria colectável do imposto devido em caso de aquisição, por sucessão, de um bem imóvel situado no território do Estado?Membro em causa – podem ser tomados em conta certos encargos, tais como dívidas garantidas por uma procuração, a favor do credor, com poderes para constituir uma hipoteca sobre esse bem, se a pessoa de quem o direito de propriedade foi herdado residisse, à data da morte, no referido Estado?Membro, mas não se essa pessoa residisse noutro Estado?Membro.

1 – Língua original: inglês.

2 – C-43/07, ainda pendente no Tribunal de Justiça.

3 – Acórdão de 11 de Dezembro de 2003 (C-364/01, Colect., p. I-15013).

4 – Acórdão de 23 de Fevereiro de 2006 (C-513/03, Colect., p. I-1957).

5 – JO L 178, p. 5.

6 – Já referido na nota 3.

7 – Em especial, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273); de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain (C-307/97, Colect., p. I-6161), e Barbier (já referido na nota 3).

8 – Já referido na nota 3, n.º 62.

9 – A este respeito, foi feita referência ao acórdão de 14 de Setembro de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, Colect., p. I-8167).

10 – Referindo-se ao acórdão de 16 de Dezembro de 1976, Comet (45/76, Recueil, p. 2043, n.º 19, Colect., p. 853).

11 – Já referido na nota 3.

12 – Acórdão de 8 de Setembro de 2005, Blanckaert (C-512/03, Colect., p. I-7685, n.º 42).

13 – V., neste sentido, designadamente, acórdãos de 29 de Janeiro de 2008, Promusicae (C-275/06, Colect., p. I-20000, n.º 36); de 30 de Março de 2000, Jämställdhetsombudsmannen (C-236/98, Colect., p. I-2189, n.º 30), e de 10 de Julho de 1997, Palmisani (C-261/95, Colect., p. I-4025, n.º 18).

14 – V., neste sentido, designadamente, acórdãos Promusicae (já referido na nota 13, n.º 37), e de 14 de Dezembro de 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (C-217/05, Colect., p. I-11987, n.º 16 e jurisprudência aí citada).

15 – V., neste sentido, designadamente, acórdãos Palmisani (já referido na nota 13, n.º 28); de 13 de Janeiro de 2004, Kühne & Heitz NV (C-453/00, Colect., p. I-837, n.º 24), e Comet (já referido na nota 10, n.º 18).

16 – Além disso, o caso em apreço pode suscitar, como os herdeiros alegaram, questões relativas à protecção da confiança legítima.

17 – Isto é, residente, à data do falecimento, num Estado-Membro diferente do Estado-Membro onde está situado o bem imóvel em causa.

18 – Conferir, quanto a este ponto, designadamente, acórdão Barbier (já referido na nota 3, n.os 57, 58 e 75). A apreciação seguinte corresponde, no essencial, uma vez que os dois processos são estruturalmente semelhantes, às minhas conclusões no processo Arens-Sikken (já referido na nota 2, que evocarei sempre que tal se justifique).

19 – V., designadamente, acórdãos de 7 de Setembro de 2004, Manninen (C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 19); de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 15), e de 29 de Março de 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Colect., p. I-2647, n.º 21).

20 – V., neste sentido, designadamente, acórdãos de 17 de Janeiro de 2008, Jäger (C-256/06, Colect., p. I-2000, n.º 25), e van Hilten-van der Heijden (já referido na nota 4, n.º 42).

21 – V., neste sentido, acórdãos Barbier (já referido na nota 3, n.º 62); van Hilten-van der Heijden (já referido na nota 4, n.º 44), e, mais recentemente, Jäger (já referido na nota 20, n.º 30).

22 – Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995 (C-279/93, Colect., p. I-225).

23 – V., neste sentido, acórdão Schumacker (já referido na nota 22, n.os 31 e 33).

24 – V., por exemplo, acórdãos de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 37); Manninen (já referido na nota 19, n.º 28), e Jäger (já referido na nota 20, n.º 40).

25 – V. neste sentido, designadamente, acórdãos Manninen (já referido na nota 19, n.os 28 e 29); de 6 de Junho de 2000, Verkooijen (C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 43); de 5 de Julho de 2005, D. (C-376/03, Colect., p. I-5821, n.º 25), e Blanckaert (já referido na nota 12, n.º 42).

26 – V., neste sentido, de forma mais exaustiva, n.os 73 a 77 das minhas conclusões no processo Arens-Sikken, já referido na nota 2.

27 – V., neste sentido, acórdãos Comissão/França (já referido na nota 7, n.º 20); de 14 de Dezembro de 2006, Denkavit (C-170/05, Colect., p. I-11949, n.º 35); v. também conclusões do advogado-geral C. O. Lenz no processo Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p.

I?2471, n.os 38 e 39).

28 – V., neste sentido, designadamente, acórdãos de 12 de Junho de 2003, Gerritse (C?234/01, Colect., p. I?5933, n.os 27 e 28); de 19 de Janeiro de 2006, Bouanich (C?265/04, Colect., p. I?923, n.º 40), e Jäger (já referido na nota 20, n.º 44).

29 – Já referido na nota 3.

30 – V., quanto a este ponto, as minhas conclusões no processo Arens?Sikken (já referido na nota 2, n.º 79 e nota 35).

31 – Designadamente, acórdão Barbier (já referido na nota 3, n.º 71). V. também, a este respeito, de forma mais exhaustiva, as minhas conclusões no processo Arens?Sikken (já referido na nota 2, n.os 66 e 86 a 89).

32 – V. n.º 67, *supra*.

33 – V., neste sentido, acórdão Barbier (já referido na nota 3, n.º 75).